



THOMAS HUG

# GELDWERTE LEISTUNGEN IM INTERNATIONALEN VERHÄLTNIS / VERRECHNUNGSPREISE

ISIS), 28 MARCH 2023

[WWW.THOMASHUG.COM](http://WWW.THOMASHUG.COM)

# **Geldwerte Leistungen im nationalen und internationalen Verhältnis**

Geldwerte Leistungen im internationalen Verhältnis /  
Verrechnungspreise

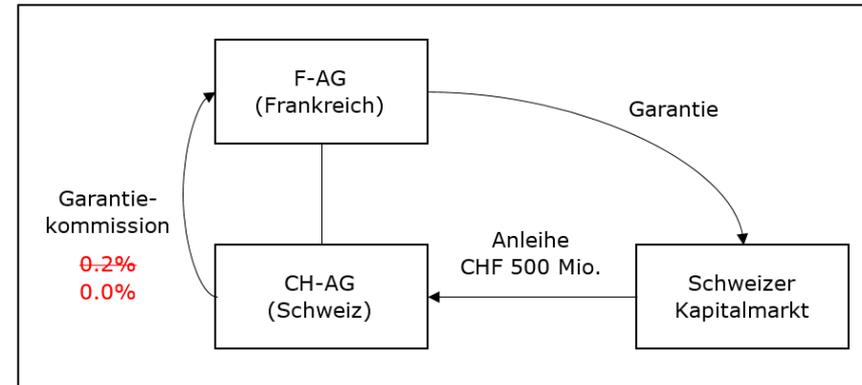
**Thomas Hug**  
**Lic. oec. publ. Ronny Rosenblatt**

28. März 2023, Renaissance Zürich Tower Hotel

# Fall 1: Vorteile aus Konzernzugehörigkeit im Schweizer Trennungsprinzip

## Sachverhalt

- CH-AG (Schweiz) emittiert eine Anleihe auf dem Schweizer Kapitalmarkt für 3.5%;
- Anleihe ist durch F-AG (Frankreich) mit einer Garantie besichert;
- Die Anleihe hat das Rating «AA», während die Emittentin normalerweise das Rating «BBB+» hat. Der Gesamtkonzern hat ebenfalls das Rating «AA»;
- Garantiekommission von 0.2% p.a. (CHF 1 Mio.);
- Kantonales Steueramt Zürich rechnet Garantiekommission vollständig auf mit Begründung, dass sich die CH-AG «*aufgrund des 'impliziten Konzernrückhalts'* auch ohne diese Garantie zu gleichen Konditionen hätte finanzieren» können



## Fall 1: Vorteile aus Konzernzugehörigkeit im Schweizer Trennungsprinzip

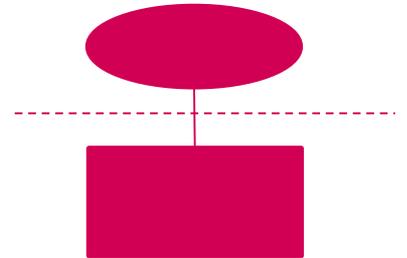
### Frage 1: Konzept «impliziter Konzernrückhalt»

- Annahme, dass ein Konzern auch ohne formell-rechtliche Verpflichtung im Rahmen der durch den Konzern mobilisierbaren Finanzmittel für den Finanzbedarf einer einzelnen Gruppengesellschaft einsteht;
- OECD/UN: Implizierter Konzernrückhalt ist nicht entschädigungspflichtig mangels bewusster Leistungsverpflichtung;
- Wird bestimmt aufgrund der relativen Bedeutung einer einzelnen Gesellschaft für den Konzern auf Basis eines faktorenbasierten Ansatzes (bspw. strategische Bedeutung, gemeinsame Konzernmarke, historisches Verhalten des Konzerns)

# Fall 1: Vorteile aus Konzernzugehörigkeit im Schweizer Trennungsprinzip

## Frage 2: «Impliziter Konzernrückhalt» im Schweizer Steuerrecht

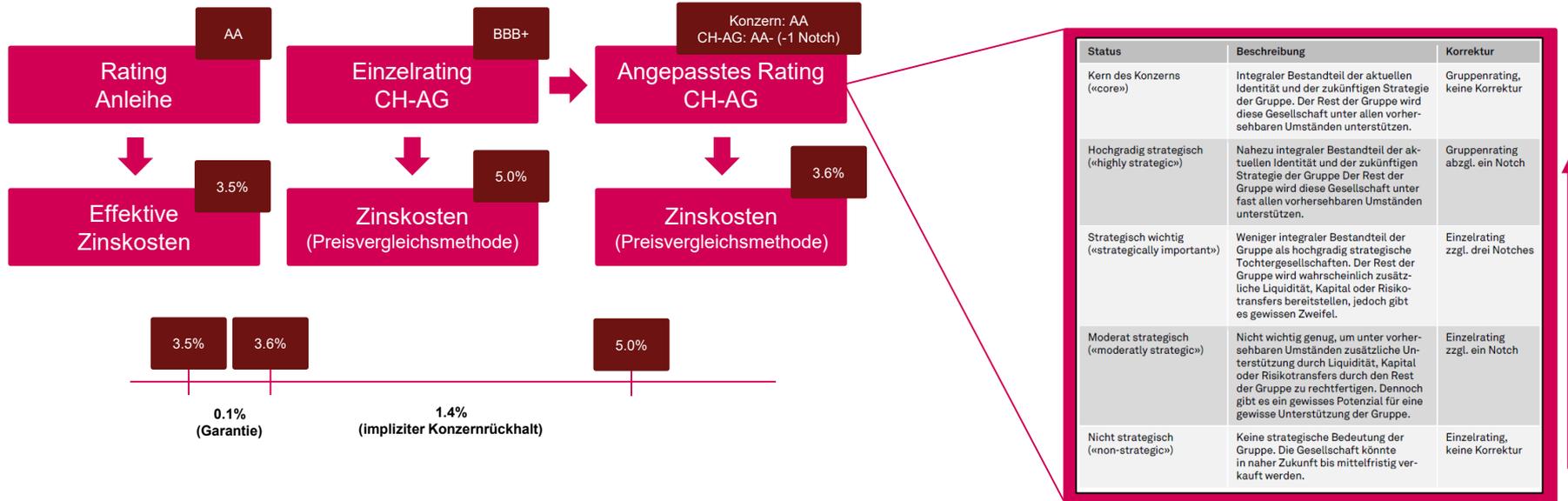
- Verrechnungspreisliche Fragestellungen müssen aufgrund des Rechtsinstituts der verdeckten Gewinnausschüttung (Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG) beurteilt werden;
- Klassische Aktionärs-Gesellschafts-Strukturen und Trennungsprinzip;
- Darf die Konzernrealität im Trennungsprinzip überhaupt berücksichtigt werden?
- Meinung Harbeke/Hug/Scherrer: Drittvergleich und konzerninterpretative Elemente können nicht kategorisch getrennt werden. Im Schweizer Steuerrecht werden vermehrt Elemente einer Konzernbetrachtung berücksichtigt und die OECD TP-Guidelines haben ein eher wertschöpfungsorientiertes, konzernperspektives Verständnis des Drittvergleichs



# Fall 1: Vorteile aus Konzernzugehörigkeit im Schweizer Trennungsprinzip

## Frage 3: Methodische Ermittlung des monetären Werts

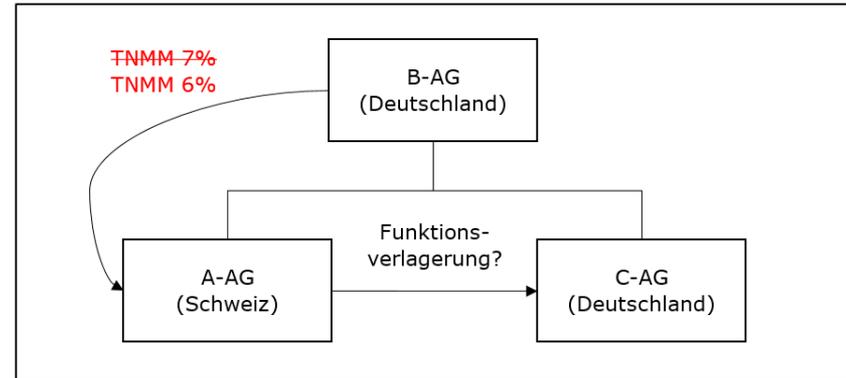
- Vergleich Zinskosten



## Fall 2: Funktionsverlagerung & Verfahrensrecht

### Sachverhalt (Teil 1)

- A-AG (Schweiz) vertreibt für die B-AG (Deutschland) Küchengeräte und ist für den After-Sales-Service verantwortlich;
- Entschädigung: TNMM 7%;
- Reorganisation im Konzern, neu wird After-Sales-Service aus Deutschland heraus durch die C-AG (Deutschland) erbracht;
- Anpassung Verrechnungspreismodell, neu TNMM 6%;
- Kantonale Steuerverwaltung Thurgau nimmt eine Aufrechnung von CHF 2 Mio. (kapitalisierte, wegfallende Gewinne) vor, da *«aufgrund des reduzierten Gewinns eine Funktionsverlagerung»* vorliege



## Fall 2: Funktionsverlagerung & Verfahrensrecht

### Frage 1: Begriff «Funktionsverlagerung»

- Art. 61b DBG bzw. 24d StHG findet keine Anwendung, da keine Funktionsverlagerung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte;

**Art. 61b<sup>143</sup>** Besteuerung stiller Reserven am Ende der Steuerpflicht

<sup>1</sup> Endet die Steuerpflicht, so werden die in diesem Zeitpunkt vorhandenen, nicht versteuerten stillen Reserven einschliesslich des selbst geschaffenen Mehrwerts besteuert.

<sup>2</sup> Als Ende der Steuerpflicht gelten die Verlegung von Vermögenswerten, Betrieben, Teilbetrieben oder Funktionen aus dem Inland in einen ausländischen Geschäftsbetrieb oder in eine ausländische Betriebsstätte, der Übergang zu einer Steuerbefreiung nach Artikel 56 sowie die Verlegung des Sitzes oder der tatsächlichen Verwaltung ins Ausland.

- Beurteilung erfolgt wie bisher aufgrund von Art. 58 Abs. 1 lit. b/c DBG bzw. Art. 24 Abs. 1 StHG;
- Keine Legaldefinition von «Funktion» bzw. «Funktionsverlagerung» im Schweizer Steuerrecht;
- OECD: «transfer of something of value»;
- Viel entscheidender als Definition ist, ob eine risikolose Realisation eines Übergewinns erfolgt, wofür ein unabhängiger Dritter zu bezahlen bereit wäre

## Fall 2: Funktionsverlagerung & Verfahrensrecht

### Frage 2: Anpassung Verrechnungspreise = Funktionsverlagerung?

- Gewisse kantonale Steuerverwaltungen verfolgen in der Praxis den pauschalen Ansatz, dass aufgrund einer Anpassung der Verrechnungspreise nach unten (d.h. tieferer Gewinn) automatisch eine Funktionsverlagerung vorliegt;
- Verträge zwischen unabhängigen Dritten können gekündigt werden, ggf. Entschädigung;
- Zu diskutieren:
  - Würde ein unabhängiger Dritter den Vertrag mit einem unabhängigen Dritten zur Erbringung von After-Sales-Services auflösen?
  - Was sind im konkreten Einzelfall die Motive?
  - Würde zwischen unabhängigen Dritten bei der Vertragsbeendigung eine Entschädigung fällig werden?
- «Transfer pricing is all about storytelling!»

## Fall 2: Funktionsverlagerung & Verfahrensrecht

### Frage 3: Methodische Ermittlung des monetären Werts

- Gängige Verrechnungspreismethoden funktionieren regelmässig nicht aufgrund von fehlenden Vergleichsdaten;
- «Delta Valuation Method» basierend auf einem hypothetischem Drittvergleich;



- Bestimmung Minimal- und Maximalpreis aufgrund DCF-Methode unter Berücksichtigung besonderer Aspekte von Käufer und Verkäufer

## Fall 2: Funktionsverlagerung & Verfahrensrecht

### Frage 4: Rechtsmittel aufgrund Veranlagung

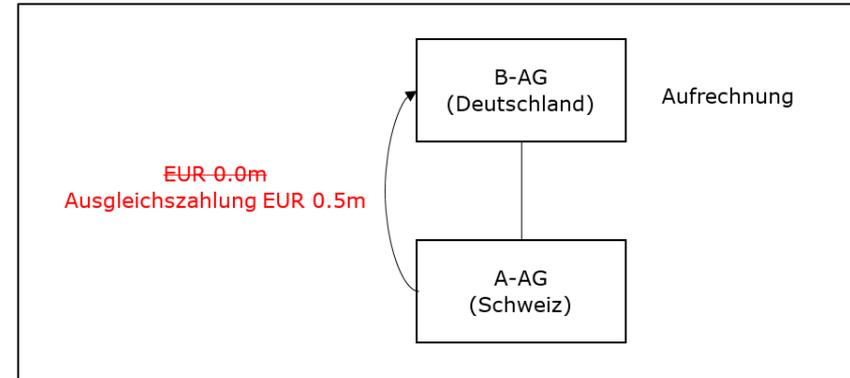
- Nationale Rechtsmittel;
- Bilaterale Rechtsmittel
  - Verständigungsverfahren aufgrund von Art. 26 DBA CH-D;
  - Verfahrensrecht aufgrund des Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich (StADG)



## Fall 2: Funktionsverlagerung & Verfahrensrecht

### Sachverhalt (Teil 2)

- Betriebsprüfung in Deutschland bei der B-AG mit Aufrechnung von EUR 0.5m, da der A-AG «*ohne Entschädigung gewisse immaterielle Rechte zur Verfügung gestellt*» wurden;
- A-AG ist definitiv veranlagt;
- B-AG verlangt von der A-AG eine nachträgliche Ausgleichszahlung im Umfang der Aufrechnung in Deutschland



## Fall 2: Funktionsverlagerung & Verfahrensrecht

### Frage 5: Ausgleichszahlungen / Sekundärberichtigung

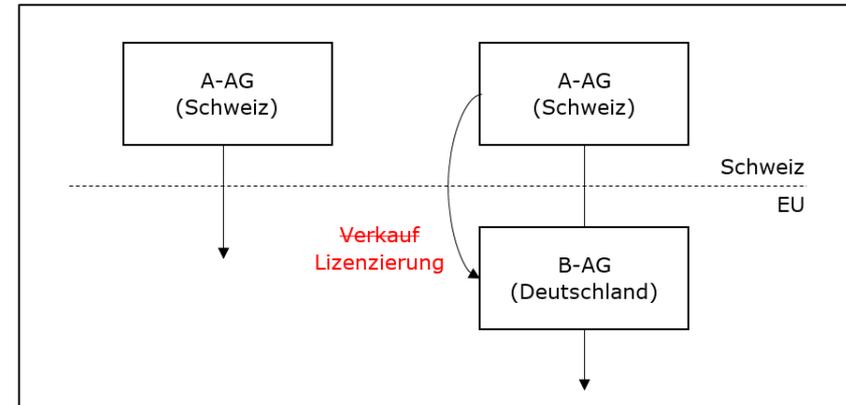
- Ausgleichszahlung ist grundsätzlich eine der Verrechnungssteuer unterliegende verdeckte Gewinnausschüttung;
- Keine Verrechnungssteuer in zwei Fällen:
  - Bilaterale Verständigungsvereinbarung;
  - «Innerstaatliche Übereinkunft»

<sup>4</sup> Ausgleichszahlungen, welche schweizerische Gesellschaften als Folge von ausländischen Gewinnberichtigungen an ausländische verbundene Gesellschaften zu entrichten haben, unterliegen nicht der schweizerischen Verrechnungssteuer, sofern solche Ausgleichszahlungen als Folge einer Verständigungsvereinbarung oder einer innerstaatlichen Übereinkunft geleistet werden.

## Fall 3: Realistischerweise verfügbare Optionen bei konzerninternen Transaktionen

### Sachverhalt

- A-AG (Schweiz) kann aufgrund der politischen Diskussionen zwischen der Schweiz und der EU ihre chirurgischen Geräte nicht mehr uneingeschränkt in der EU vertreiben;
- Gründung der B-AG (Deutschland), Verkauf des Geschäfts für CHF 10 Mio., Nutzung steuerlicher Verluste CHF 8 Mio.;
- Kantonale Steuerverwaltung Aargau akzeptiert Verkaufspreis nicht und rechnet dafür mit Verweis auf die «*OECD-Verrechnungspreisleitlinien*» wiederkehrend Lizenzen von CHF 1 Mio. auf, da eine «*Lizenzierung für die A-AG bedeutend attraktiver gewesen*» wäre als ein Verkauf

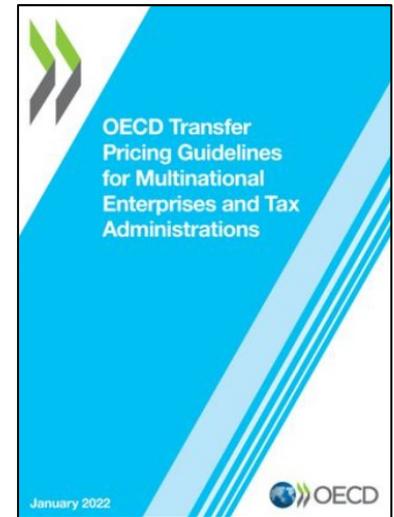


## Fall 3: Realistischerweise verfügbare Optionen bei konzerninternen Transaktionen

### Frage 1: OECD TP Guidelines im Schweizer Steuerrecht

- Keine Gerichtsverbindlichkeit, blosser Interpretationshilfe

«Die OECD hat im Bereich der konzerninternen Verrechnungspreise Richtlinien veröffentlicht [...]. Die darin beschriebenen Methoden sollen den Steuerbehörden und den Steuerpflichtigen helfen, angemessene Drittpreise zu bestimmen. Das Bundesgericht berücksichtigt die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, um zu prüfen, ob konzerninterne Leistungen dem Drittvergleich standhalten oder nach Art. 58 Abs. 1 lit. b fünftes Lemma DBG (teilweise) als verdeckte Gewinnausschüttungen aufgerechnet werden müssen.» (BGer 2C\_824/2021, E. 5.2).



## Fall 3: Realistischerweise verfügbare Optionen bei konzerninternen Transaktionen

### Frage 2: Fingierter Sachverhalt für Ermittlung Verrechnungspreise

- OECD TP Guidelines und Schweizer Steuerrecht verfolgen einen anderen methodischen Ansatz

OECD TP Guidelines	Schweizer Gewinnsteuerrecht
<ul style="list-style-type: none"><li>• Konzerne sind grundsätzlich frei, ihre Geschäftstätigkeit zu organisieren;</li><li>• Steuerbehörden müssen die gewählten Strukturen akzeptieren - auch wenn steuerliche Vorteile erzielt werden -, solange sie den Drittvergleich einhalten;</li><li>• Drittvergleich bedeutet aber, dass immer alle realistischerweise zur Verfügung stehenden Alternativen («<i>realistically available options</i>») geprüft werden müssen und nur die finanziell attraktivste Variante gewählt wird;</li><li>• Bestimmung Verrechnungspreise aufgrund fingiertem Sachverhalt möglich</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Meinung Hug: Steuerbehörden sind grundsätzlich an den zivilrechtlich realisierten Sachverhalt gebunden, ausser es liegt eine Steuerumgebung vor;</li><li>• Bestimmung Verrechnungspreise aufgrund fingiertem Sachverhalt nur möglich, wenn alle Voraussetzungen für eine Steuerumgehung erfüllt sind (u.a. «absonderliche Rechtsgestaltung»);</li><li>• Bedeutend höhere Hürde als bei den OECD TP-Guidelines</li></ul>

## Fall 3: Realistischerweise verfügbare Optionen bei konzerninternen Transaktionen

### Frage 2: Fingierter Sachverhalt für Ermittlung Verrechnungspreise

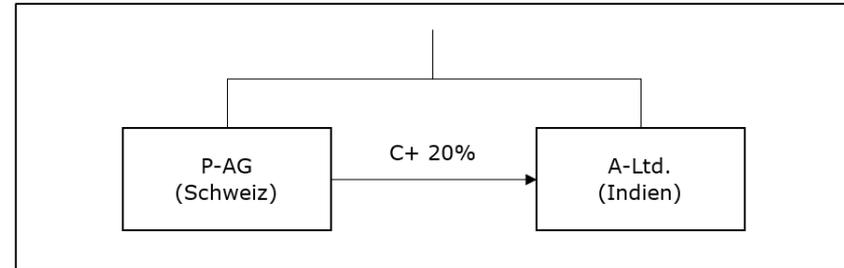
- OECD TP Guidelines und Schweizer Steuerrecht verfolgen einen anderen methodischen Ansatz

OECD TP Guidelines	Schweizer Gewinnsteuerrecht
<ul style="list-style-type: none"><li>• Sofern Lizenzierung finanziell attraktiver gewesen wäre als Verkauf, dürfen die Steuerbehörden auf den fingierten Sachverhalt abstellen und damit die Verrechnungspreise gestützt darauf festsetzen;</li><li>• Aufrechnung wiederkehrende Lizenzgebühren statt einmaliger Verkaufspreis</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Sofern Verkauf nicht absonderlich ist, sind die Steuerbehörden an den tatsächlichen Sachverhalt gebunden;</li><li>• Sie dürfen nur die Drittüblichkeit des Verkaufspreises überprüfen (aber: falls Lizenzierung attraktiver gewesen wäre, ist dies starkes Indiz für zu tiefen Verkaufspreis)</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Verfall Verlustvorträge</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Verrechnung Verlustvorträge</li></ul>

## Fall 4: Korrektur von Verrechnungspreisen ausserhalb der Bandbreite

### Sachverhalt (Teil 1)

- A-Ltd. (Indien) produziert für die Prinzipalgesellschaft P-AG (Schweiz) als Lohnherstellerin Antibiotika;
- Entschädigung C+ 20%;
- Steuerverwaltung Basel-Stadt verlangt Verrechnungspreisdokumentation für die Entschädigung;
- Herausgabe wird verweigert mit der Begründung, dass die Schweiz «*keine Pflicht zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation*» kenne



## Fall 4: Korrektur von Verrechnungspreisen ausserhalb der Bandbreite

### Frage 1: Verrechnungspreisdokumentation in der Schweiz

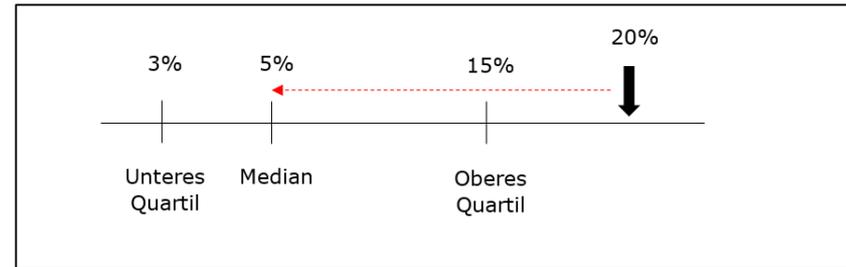
- Keine Pflicht zur Erstellung einer «OECD-konformen» Verrechnungspreisdokumentation (Master File, Local File);
- Faktische Verpflichtung zur Vorlage bestimmter Unterlagen über Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen

*«Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist es grundsätzlich Aufgabe der Steuerbehörde, den Nachweis dafür zu erbringen, dass einer Leistung der Gesellschaft keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht. Ist ein solches Missverhältnis nachgewiesen, begründet dies steuerrechtlich die Vermutung, es liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Vermag die Gesellschaft nicht nachzuweisen, dass ihr Vorgehen einem Drittvergleich genügt, hat sie die Folgen der Beweislosigkeit zu tragen. Diese bestehen in der Aufrechnung [...]. Soweit die Steuerbehörde hinreichende Indizien vorlegt, um auf die Unangemessenheit der Gegenleistung schliessen zu können, obliegt es dem Steuerpflichtigen, den Nachweis für die gegenteilige Behauptung zu erbringen [...]» (BGer 2C\_824/2021, E. 4.4).*

## Fall 4: Korrektur von Verrechnungspreisen ausserhalb der Bandbreite

### Sachverhalt (Teil 2)

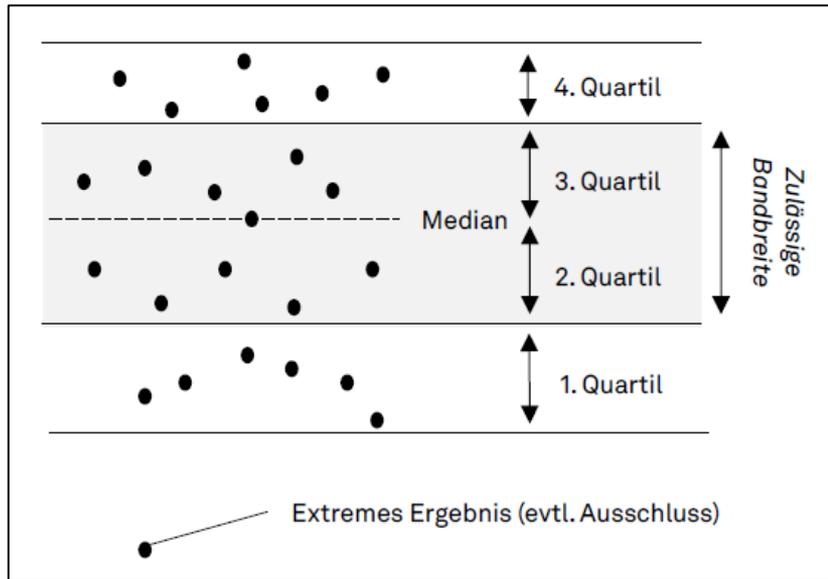
- Steuerverwaltung Basel-Stadt lässt von einem Dritten eine Verrechnungspreisdokumentation erstellen;
- Bandbreite von 3% (unteres Quartil) und 15% (oberes Quartil) mit einem Median von 5%
- Korrektur von 20% auf 5% (Median), Aufrechnung verdeckte Gewinnausschüttung



## Fall 4: Korrektur von Verrechnungspreisen ausserhalb der Bandbreite

### Frage 2: Korrektur auf Median

- Exkurs: Statistische Instrumente im Verrechnungspreisrecht

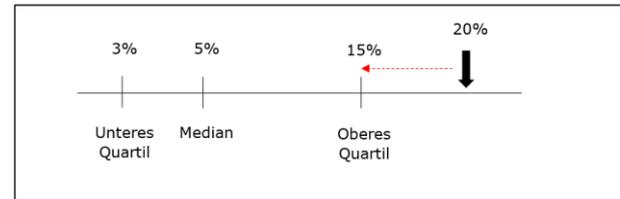
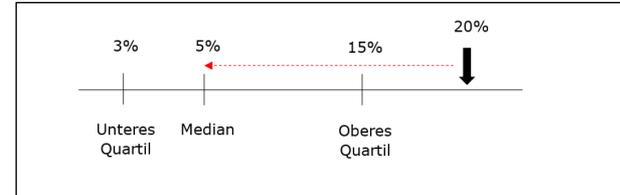


(Auszug: Harbeke/Hug/Scherrer, Verrechnungspreisrecht der Schweiz – Grundlagen und Praxis, Seite 290).

## Fall 4: Korrektur von Verrechnungspreisen ausserhalb der Bandbreite

### Frage 2: Korrektur auf Median

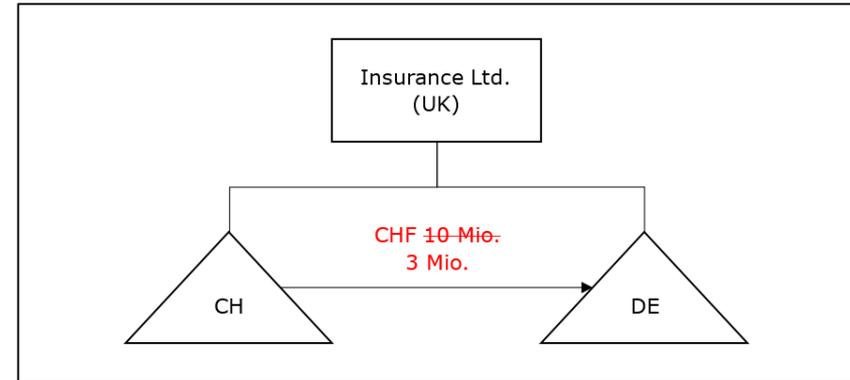
- Keine gesetzliche Grundlage oder Gerichtsentscheide, wie Verrechnungspreise ausserhalb der Bandbreite zu korrigieren sind;
- Meinung Harbeke/Hug/Scherrer: Steuerbehörden müssen auf den für den Steuerpflichtigen günstigsten Wert korrigieren
  - Fehlende gesetzliche Grundlage für automatische Korrektur auf Median (bspw. Deutschland);
  - Ungleichbehandlung mit Steuerpflichtigem, welcher noch genau innerhalb der Bandbreite ist;
  - Verrechnungspreisrecht ist «Bandbreiten-Recht» (Brülisauer), d.h. jeder Wert innerhalb der Bandbreite ist korrekt; eine automatische Korrektur auf Median würde zu einer Überkorrektur führen (faktisch pönaler Charakter);
  - Steuerrecht = Eingriffsrecht; Steuerbehörden müssen dem Gebot der Verhältnismässigkeit folgen (Art. 5 Abs. 2, Art. 36 Abs. 3 BV) und das mildeste Mittel zur Zielerreichung wählen



## Fall 5: Geldwerte Leistungen zwischen Betriebsstätten

### Sachverhalt

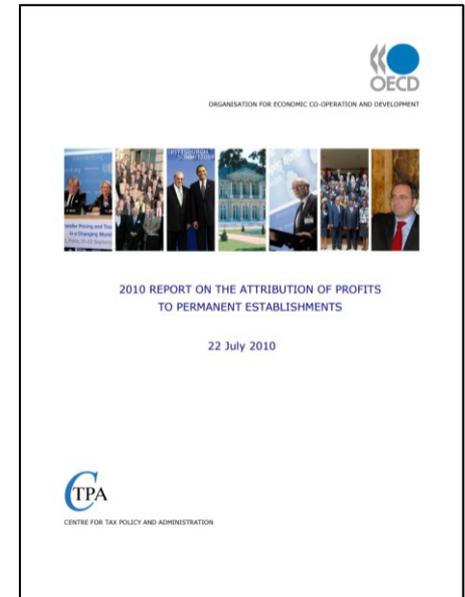
- Insurance Ltd. (UK) hat je eine Zweigniederlassung in Frankfurt und Zürich;
- Zweigniederlassung Zürich zahlt CHF 10 Mio. p.a. für Underwriting-Leistungen an Zweigniederlassung Frankfurt;
- Kantonales Steueramt Zürich korrigiert Zahlung auf CHF 3 Mio. mit Verweis auf «*Verrechnungspreise*»



## Fall 5: Geldwerte Leistungen zwischen Betriebsstätten

### Frage 1: Verrechnungspreise zwischen Betriebsstätten

- Ausländische Kapitalgesellschaften mit Betriebsstätte in der Schweiz begründen wirtschaftliche Zugehörigkeit;
- Steuerbar ist aufgrund des Territorialitäts- bzw. des Quellenprinzips der Gewinn, welcher der Betriebsstätte zuzurechnen ist (Art. 52 Abs. 2 DBG);
- Steuerauscheidung:
  - Unilaterales Steuerrecht: objektmässige Methode;
  - OECD-MA: Authorized OECD Approach, d.h. Selbständigkeitsfiktion und Verrechnungspreise gemäss OECD TP Guidelines für Gewinnallokation



## Fall 5: Geldwerte Leistungen zwischen Betriebsstätten

### Frage 2: Verständigungsvereinbarung

- Setzt voraus, dass das DBA Schweiz-Deutschland *subjektiv* anwendbar ist

#### Art. 1

Dieses Abkommen gilt für Personen, die in einem Vertragsstaat oder in beiden Vertragsstaaten **ansässig** sind.

#### Art. 4

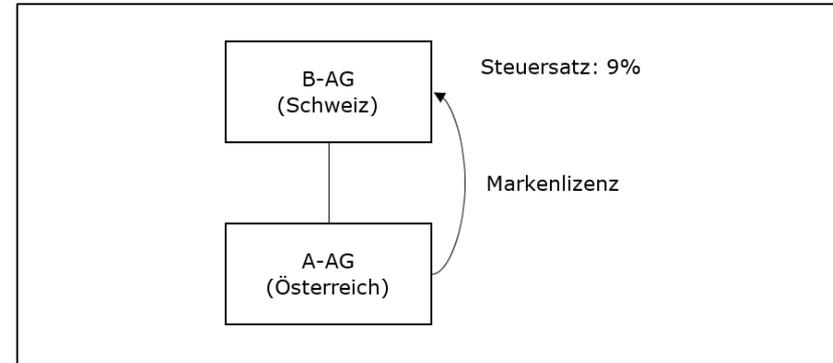
(1) Im Sinne dieses Abkommens bedeutet der Ausdruck «eine in einem Vertragsstaat **ansässige Person**» eine Person, die **nach dem in diesem Staat geltenden Recht dort unbeschränkt steuerpflichtig** ist.

- Keine direkte Verständigungsvereinbarung zwischen der Schweiz und Deutschland möglich, da Insurance Ltd. in keinem Staat unbeschränkt steuerpflichtig ist;
- Praktische Lösung?

## Fall 6: Verrechnungspreiskorrekturen aufgrund von unilateralen Missbrauchsbestimmungen

### Sachverhalt

- A-AG (Österreich) bezahlt **fremdübliche** Markenlizenz an B-AG (Schweiz);
- Steuersatz B-AG aufgrund STAF-Massnahmen bei 9%;
- Steuerbehörden in Österreich verweigern Abzugsfähigkeit mit Verweis auf § 12 Abs. 1 Z 10 KStG («Lizenzschranke»), da die Steuerbelastung bei der B-AG nicht mind. bei 10% liege;
- B-AG strebt Verständigungsverfahren zwischen der Schweiz und Österreich an, da der «dealing at arm's length»-Grundsatz verweigert würde



## Fall 6: Verrechnungspreiskorrekturen aufgrund von unilateralen Missbrauchsbestimmungen

### Frage 1: Verständigungsvereinbarung

- Im Nachgang zum BEPS-Projekt wurden verschiedene Missbrauchsbestimmungen eingeführt (bspw. Zinsschranke);
- Anpassung Kommentar zum OECD-MA;
- Meinung OECD: keine Verletzung von Art. 9 OECD-MA; Begründung:
  - Unilaterale Missbrauchsbestimmungen sind lediglich Regeln zur «*nachträglichen Ermittlung des steuerbaren Gewinns*»;
  - Drittvergleichsgrundsatz weiterhin eingehalten, indem über die Verrechnungspreisregeln der Konzerngewinn den einzelnen Sitzstaaten der Konzerngesellschaften zur Besteuerung zugewiesen werde und anschliessend darauf die unilateralen Regeln der Gewinnbemessung zur Anwendung kommen
- Meinung Harbeke/Hug/Scherrer: Ansicht OECD verletzt Grundgedanke von Art. 9 OECD-MA, führt zu faktischer wirtschaftlicher Doppelbelastung

# Buchempfehlung



DIKE Verlag / 1008 Seiten / ISBN: 978-3-03891-337-5

*«Das Werk vermittelt eine steuerartübergreifende systematische Darstellung der Thematik Verrechnungspreise in der Schweiz. Es enthält praxisbezogene Hinweise zur Ermittlung von Verrechnungspreisen für verschiedenen Transaktionsarten.»*

Fragen?



| S | S )