



THOMAS HUG

# SCHWER BEWERTBARE IMMATERIELLE WERTE IM VERRECHNUNGS- PREISRECHT

EXPERT FOCUS 12/2019, PAGE 1025 - 1031

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

# SCHWER BEWERTBARE IMMATERIELLE WERTE IM VERRECHNUNGSPREISRECHT

## Wenn zukünftige Erkenntnisse in der Vergangenheit gesetzte Verrechnungspreise beeinflussen

Die im Jahre 2017 publizierten Leitlinien der OECD zu den Hard-to-Value Intangibles (HTVI) erlauben es den Steuerbehörden, ex ante gesetzte Verrechnungspreise unter gewissen Voraussetzungen aufgrund von Ex-post-Erkenntnissen nachträglich zu korrigieren. Es stellt sich die Frage, ob eine Anwendung des HTVI-Ansatzes im schweizerischen Steuerecht ebenfalls zulässig ist.

### 1. EINLEITUNG

Im Rahmen der BEPS-Diskussionen wurde seitens der Steuerbehörden die Problematik adressiert, dass bei der Festsetzung der Verrechnungspreise von schwer bewertbaren immateriellen Werten (*Hard-to-Value Intangibles*, nachfolgend HTVI) regelmässig eine Informationsasymmetrie zwischen Steuerbehörden und -pflichtigen besteht. Für Steuerbehörden kann es sich als schwierig erweisen, welche Entwicklungen und Ereignisse für die Preisbestimmung relevant sind und inwieweit deren Eintreten im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses hätte vorhergesehen werden können oder vernünftigerweise vorhersehbar war. Den Behörden fehlt es nach eigener Auffassung regelmässig an spezifischen Fachkenntnissen und -kompetenzen, Erfahrungen und Zugang zu notwendigen Informationen.

Die Thematik wurde im finalen BEPS Report in den Action Points 8–10 [1] aufgenommen, und als Folge der darin enthaltenen Empfehlungen wurde im Juli 2017 ein neuer Teil D.4. (Hard-to-Value Intangibles HTVI) im Kapitel VI (Special Considerations for Intangibles) der OECD Transfer Pricing Guidelines [2] eingeführt. Kern dieses neuen Teils D.4. ist eine Regel, wonach die Steuerbehörden unter gewissen Voraussetzungen ex ante (in der Vergangenheit) gesetzte Verrechnungspreise aufgrund von Ex-post (späteren)-Erkenntnissen nachträglich korrigieren können. Die OECD vollzieht

im Bereich Transfer Pricing beim HTVI-Ansatz somit einen Wechsel vom Price Setting hin zum Price Testing Approach [3].

Im Juni 2018 veröffentlichte die OECD schliesslich zusätzliche Implementierungsrichtlinien [4], die die Steuerbehörden bei der Umsetzung des HTVI-Ansatzes unterstützen sollen. Diese Richtlinien wurden im Jahr 2018 formell als Anhang zum Teil D.4. des Kapitels VI in die Guidelines integriert.

### 2. FALLBEISPIEL

Die Ausführungen in diesem Artikel werden mittels dem nachfolgenden fiktiven Fallbeispiel illustriert.

Der Pharmakonzern hat seinen Hauptsitz im Land A und hat eine Holdingstruktur. Die Tochtergesellschaft im Land A hat ein neuartiges pharmazeutisches Präparat für eine seltene Krankheit entwickelt und dieses weltweit patentieren lassen. Sie hat mit dem Präparat erfolgreich die klinischen Phasen I [5] und II [6] durchlaufen. Im Jahr null verkauft sie das Präparat an die Schwestergesellschaft im Land B, die sich um die Phase III [7] sowie die Zulassung und Markteinführung kümmern soll. Der Konzern geht davon aus, dass die Erfolgchancen für die Phase III bei rund 60% liegen und eine allfällige Kommerzialisierung erst im Jahr fünf denkbar ist. Da mit dem Präparat ein Medikament für eine seltene, bisher nicht heilbare Krankheit entwickelt werden soll, kann der Konzern auf keine empirischen Vergleichsfälle zurückgreifen. Der Verkaufspreis wird auf Basis einer einfachen Discounted-Cashflow-Bewertung (nachfolgend DCF-Bewertung) auf CHF 100 Mio. angesetzt [8].

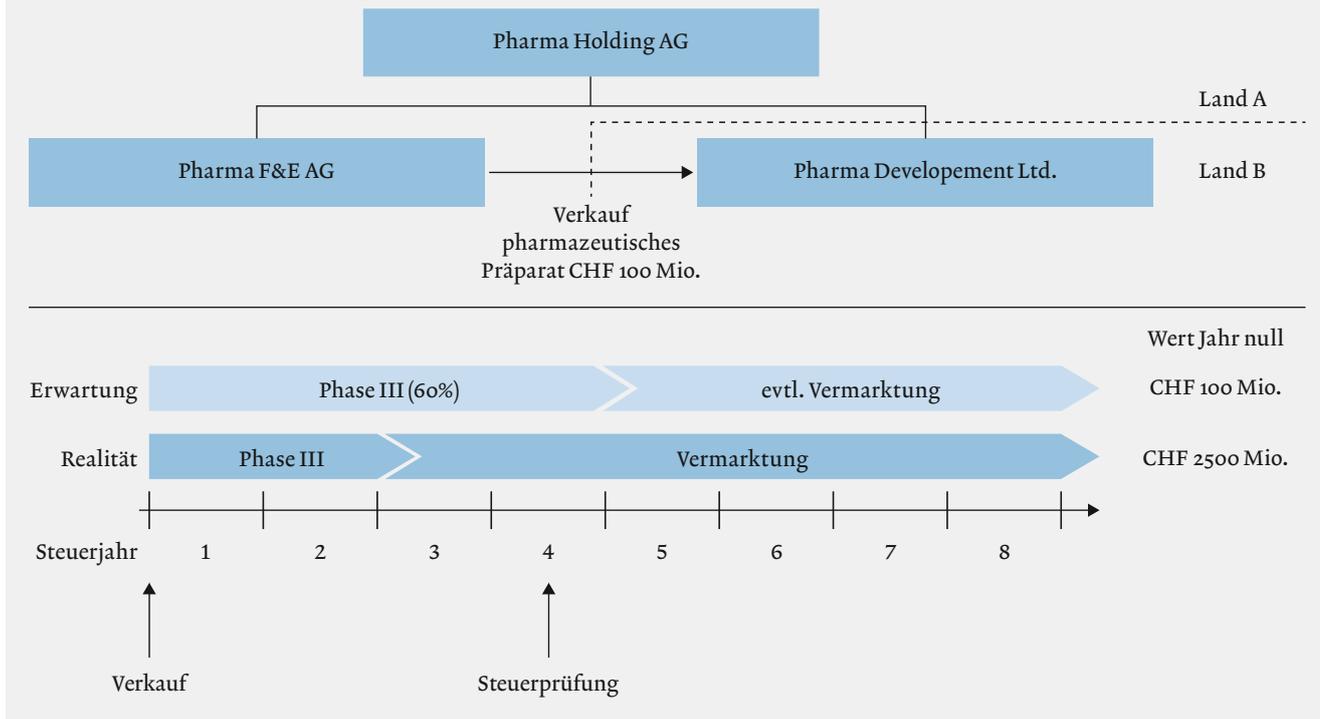
Entgegen allen Erwartungen zeigt das Präparat sehr hohe Behandlungserfolge in der Phase III. Bereits im Jahr zwei wird es als Medikament zugelassen und entwickelt sich in einer kurzen Zeit zu einem Verkaufsschlager. Die für die Jahre sieben und acht prognostizierten Cashflows lassen sich bereits in den Jahren drei und vier erzielen.

Im Jahr vier findet im Land A eine Prüfung durch die Steuerbehörden für die Steuerjahre null bis zwei statt, und der



THOMAS HUG,  
DIPL. WIRTSCHAFTS-  
JURIST FH, DIPL. STEUER-  
EXPERTE, EXECUTIVE  
DIRECTOR, GROUP TAX,  
BANK JULIUS BÄR & CO. AG

Abbildung 1: ILLUSTRATIVES FALLBEISPIEL



Wert des Präparats wird mittels DCF-Bewertung des effektiven Cashflow rückwirkend auf das Steuerjahr null auf mind. CHF 2500 Mio. geschätzt (vgl. *Abbildung 1*).

**3. BEGRIFF**

Die Guidelines definieren den Begriff der HTVI als

«immaterielle Werte oder Rechte an immateriellen Werten, für die im Zeitpunkt der Übertragung zwischen verbundenen Unternehmen → keine zuverlässigen Vergleichswerte existieren und → die Prognoserechnungen der zukünftig durch den übertragenen immateriellen Wert zu erzielenden Cashflows oder Einnahmen oder die zur Bewertung des immateriellen Wertes herangezogenen Annahmen im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses höchst unsicher sind» [9].

Der Begriff wird durch die Guidelines auf den ersten Blick eng gefasst. Zum einen bezieht er sich lediglich auf immaterielle Werte bzw. Rechte an solchen, wie beispielsweise Patente, Know-how oder Marken [10]. Materielle und finanzielle Wirtschaftsgüter (bspw. kotierte Aktien, deren zukünftiger Wert ebenfalls mit Unsicherheiten verbunden ist) fallen nicht unter die Definition. Zum anderen muss eine hohe Unsicherheit vorhanden sein, wie erfolgreich der immaterielle Wert zukünftig sein wird. Diese Unsicherheit manifestiert sich kumulativ in einem Mangel an geeigneten empirischen Vergleichsfällen sowie in einem besonders hohen Mass an Unsicherheit in Bezug auf herangezogene Annahmen und den prognostizierten Zahlungsstrom (vgl. *Abbildung 2*) [11].

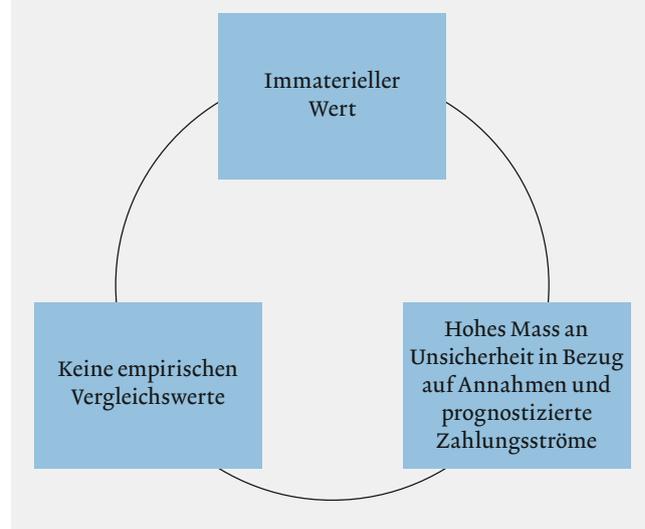
Die Guidelines nennen gewisse Indizien, die für ein HTVI sprechen [12]:

→ Die Entwicklung des immateriellen Wertes ist zum Zeitpunkt der Übertragung noch nicht abgeschlossen; → Der

immaterielle Wert wird voraussichtlich erst in mehreren Jahren nach der Übertragung kommerziell verwertbar sein; → Die Verwertung des immateriellen Wertes erfolgt auf eine Art und Weise, die im Zeitpunkt der Übertragung neuartig ist, und daher fehlen Erfahrungswerte.

Auf den zweiten Blick lässt die vermeintlich enge Definition dennoch eine breite Auslegung zu. Einerseits haben immaterielle Wirtschaftsgüter generell, im Gegensatz zu anderen Wirtschaftsgütern, die Eigenschaft, dass sie oft einzigartig sind und deshalb auf keine oder nur beschränkte empirischen Vergleichsfälle zurückgegriffen werden kann. Ande-

Abbildung 2: KUMULATIVE ELEMENTE HTVI



rerseits muss infolge fehlender Vergleichsfälle die Bewertung oftmals mittels einer DCF-Bewertung erfolgen, und Prognosen über zukünftige, dieser Methode zugrunde liegende Cashflows oder Einnahmen sind schwierig [13]. Schliesslich enthält die Definition viele unbestimmte Rechtsbegriffe wie «zuverlässige Vergleichswerte» oder «höchst unsicher». Gemäss Meinung des Autors besteht daher das Risiko, dass die Steuerbehörden viele immaterielle Werte infolge der Einzigartigkeit und der Schwierigkeit der Bewertung als HTVI qualifizieren könnten.

Im illustrativen Fallbeispiel handelt es sich beim patentierten, pharmazeutischen Präparat unbestrittenermassen um ein immaterielles Wirtschaftsgut (i. S. d. Guidelines, Kapitel VI). Da das Präparat neuartig ist und der Bekämpfung einer seltenen Krankheit dienen soll, für die es noch kein Heilmittel gibt, sind keine empirischen Vergleichswerte verfügbar. Da hohe Unsicherheit hinsichtlich des Erfolgs in der klinischen Phase III und einer allfälligen Marktzulassung herrscht, ist es für den Pharmakonzern schwierig, eine zuverlässige Cashflow-Planrechnung zu erstellen. Das pharmazeutische Präparat fällt somit unter die HTVI-Definition, weshalb die Steuerbehörden im Rahmen der Prüfung im Jahre vier den ex ante gesetzten Verkaufspreis von CHF 100 Mio. im Steuerjahr null aufgrund von Ex-post-Erkenntnissen näher prüfen dürfen.

#### 4. KORREKTUR VERRECHNUNGSPREISE

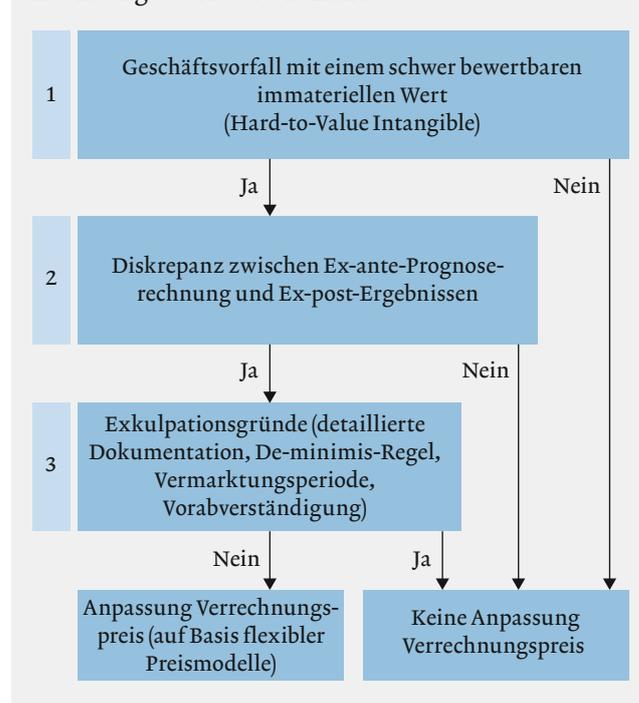
**4.1 Begründung der OECD.** Es stellt sich vorab die Frage, wie die OECD den HTVI-Ansatz mit dem zentralen Fremdvergleichsgrundsatz der Guidelines argumentativ in Einklang bringt. Dieser besagt, dass Transaktionen zwischen Konzerngesellschaften wie bei unabhängigen Dritten erfolgen müssen [14]. Bei vielen Transaktionen zwischen unabhängigen Dritten besteht bei beiden Parteien Unsicherheit, ob der vereinbarte Kaufpreis korrekt ist. Wenn bspw. zwei Parteien einen Aktienkaufvertrag abschliessen, besteht grosse Unsicherheit über die zukünftige Entwicklung des Unternehmens und damit die Angemessenheit des Kaufpreises. Beide Parteien gehen ein wirtschaftliches Risiko ein, und der Kaufpreis wird im Normalfall nicht nachträglich zugunsten des Käufers bzw. Verkäufers angepasst.

Gemäss Meinung der OECD ist eine Anpassung der Verrechnungspreise bei HTVI dennoch im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz. Abweichende Ex-post-Daten sind nach Ansicht der OECD im Hinblick auf das Vorhandensein von Unsicherheiten im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles Indizienbeweise,

«ob der Steuerpflichtige vernünftigerweise vorhersehbare Entwicklungen oder Ergebnisse im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles angemessen berücksichtigt hat, und auf die Zuverlässigkeit der zur Bestimmung des Verrechnungspreises für die Übertragung der betreffenden immateriellen Werte [...] ex ante genutzte Informationen» [15].

Nach Ansicht der OECD würde ein unabhängiger Dritter aufgrund solcher Risiken infolge vorhersehbarer Entwicklungen oder Ereignisse ein flexibles Preismodell mit nachträglichen Anpassungen wählen (bspw. Milestone Payments,

Abbildung 3: **PRÜFSHEMA**



flexible Lizenzmodelle, Preisanpassungsklauseln [16]), weshalb eine Korrektur des Preises im Konzernverhältnis zulässig ist.

**4.2 Voraussetzungen.** Beim Vorliegen eines HTVI kann die Steuerbehörde prüfen, ob zwischen der dem Verrechnungspreis im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles zugrunde liegende Ex-ante-Prognoserechnung und den Ex-post-Ergebnissen eine Diskrepanz vorhanden ist. Wird eine solche bejaht, ist dies gemäss Auffassung der OECD ein Indizienbeweis dafür, dass den «relevanten Entwicklungen oder Ereignissen [...] möglicherweise nicht angemessen Rechnung getragen» wurde [17]. Die Steuerbehörden können eine Anpassung des Verrechnungspreises vornehmen, sofern sich der Steuerpflichtige wie nachfolgend erläutert nicht exkulpieren kann (vgl. *Abbildung 3*).

Im illustrativen Fallbeispiel liegt eine offensichtliche Diskrepanz zwischen den Ex-ante-Prognoserechnungen und den Ex-post-Ergebnissen vor. Während der Pharmakonzern von einer vierjährigen Phase III mit einer Erfolgswahrscheinlichkeit von 60% und einer unsicheren Vermarktung ausging, wurde die Phase III tatsächlich innert zweier Jahre mit grossem Erfolg abgeschlossen. Bereits im Jahr drei startet die Vermarktung und das Produkt entwickelt sich entgegen aller Erwartungen zu einem Verkaufsschlager. Gemäss Auffassung der OECD liegen damit Indizien vor, dass der Konzern bei der Bewertung des Präparats den verschiedenen Szenarien in der Phase III sowie der späteren Marktzulassung zu wenig Rechnung getragen hat.

#### 4.3 Exkulpationsgründe

**4.3.1 Detaillierte Dokumentation.** Die Steuerbehörden dürfen keine Korrektur vornehmen, wenn der Steuerpflichtige im

Rahmen einer Steuerprüfung eine detaillierte Verrechnungspreisdokumentation mit folgendem Inhalt vorlegt:

1. Detaillierte Angaben zu den im Zeitpunkt der Übertragung bei der Bestimmung der Preisvereinbarungen verwendeten Ex-ante-Prognoserechnungen (inkl. wahrscheinlichkeitsgewichteter Berücksichtigung der Risiken und vernünftigerweise vorhersehbarer Entwicklungen und Ereignisse); und
2. Späterer Nachweis, dass der Unterschied zwischen finanziellen Prognosen und tatsächlichen Ereignissen zurückzuführen ist auf: «unvorhersehbare Entwicklungen oder Ereignisse, die nach der Bestimmung des Preises eingetreten sind und die im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles von den verbundenen Unternehmen nicht vorhergesehen werden konnten» oder «Wirkung der Eintrittswahrscheinlichkeit vorhersehbarer Ergebnisse, wobei diese Eintrittswahrscheinlichkeit im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nicht deutlich über- oder unterschätzt wurde» [18].

Mit diesem Exkulpationsgrund wird der Indizienbeweis widerlegt, wonach der Steuerpflichtige der Unsicherheit nicht angemessen Rechnung getragen hat.

Im illustrativen Fallbeispiel wurde der Wert des Präparats auf Basis einer einfachen DCF-Methode bewertet. Dieser Ansatz wird in der Praxis regelmässig gewählt, wenn für immaterielle Werte keine empirischen Vergleichswerte vorhanden sind. Dazu wird normalerweise eine Schätzung des Cashflow über die nächsten fünf bis sieben Jahre sowie jenseits dieser Planperiode einer kapitalisierten, künftigen Rente vorgenommen, und diese Zahlen werden auf Basis eines gewichteten Kapitalkostensatzes (WACC) auf den Bewertungsstichtag diskontiert. Gemäss Auffassung der OECD genügt dies allerdings für HTVI nicht mehr. Vielmehr müssen auf Basis der objektiv «vernünftigerweise vorhersehbaren» [19] Risiken hinsichtlich Entwicklung und Ereignisse verschiedene Cashflow-Szenarien entwickelt und diese wahrscheinlichkeitsgewichtet berücksichtigt werden. Ein möglicher Lösungsansatz wäre beispielsweise die Verwendung einer aus der Stochastik bekannten Monte-Carlo-Simulation [20].

Selbst wenn eine solche ausgeklügelte Bewertung vorhanden wäre, kann sich der Pharmakonzern noch nicht vollständig exkulpieren. Bei von der Bewertung abweichenden Ex-post-Daten müsste er nachweisen, dass die Abweichung auf objektiv «unvorhersehbaren Ereignissen» [21] beruht und die jeweiligen Eintrittswahrscheinlichkeiten der Szenarien zum Zeitpunkt der Transaktion plausibel eingeschätzt wurden. Bezogen auf das Fallbeispiel könnte sich beispielsweise die seltene Krankheit, gegen die das Präparat wirkt, unvorhersehbar schnell ausbreiten und die Nachfrage nach dem Medikament exponentiell ansteigen lassen [22].

**4.3.2 De-minimis-Regel.** Wenn die Differenz zwischen den Ex-ante-Finanzprognosen und den tatsächlichen Ex-post-Ergebnissen einen Effekt von  $\pm 20\%$  oder weniger auf den festgelegten Vergütungsbetrag hat, ist eine Korrektur ausgeschlossen [23]. Mit dieser De-minimis-Regel soll der Tatsache Rechnung getragen werden, dass jedem Geschäftsvorfall mit immateriellen Gütern sowohl zwischen nahestehenden

Personen als auch zwischen unabhängigen Dritten eine gewisse Unsicherheit zugrunde liegt und nur krasse Fälle aufgegriffen werden. Im illustrativen Fallbeispiel greift dieser Exkulpationsgrund nicht, da der Effekt auf die Vergütung 2400% beträgt.

**4.3.3 Vermarktungsperiode.** Der HTVI hat während einer Vermarktungsperiode von fünf Jahren Umsätze mit unabhängigen Dritten erzielt, und die Differenz zwischen den prognostizierten und den effektiv erzielten Umsätzen beträgt 20% oder weniger [24]. Auch dieser Exkulpationsgrund greift im Fallbeispiel nicht, da die Vermarktung im Jahr zwei beginnt und die Steuerprüfung bereits im Jahr vier erfolgt.

**4.3.4 Vorabverständigung.** Sofern in der Zwischenzeit eine bi- oder multinationale Vorabverständigung (Ruling, APA) über den Ex-ante-Verrechnungspreis abgeschlossen wurde, können die Steuerbehörden ebenfalls keine Anpassung vornehmen [25].

**4.4 Korrektur.** Kann der Steuerpflichtige sich nicht exkulpieren, dürfen die Steuerbehörden den Verrechnungspreis angemessen korrigieren. Die OECD empfiehlt den Steuerbehörden alternative Bewertungsmethoden/Preismodelle anzuwenden, die von unabhängigen Dritten in vergleichbaren Fällen gewählt worden wären, um den Unsicherheiten Rechnung zu tragen. Beispielfhaft werden folgende Methoden genannt: → Milestone Payments; → flexible Lizenzmodelle; → Preisanpassungsklauseln; → Kombination verschiedener Modelle [26].

Ferner werden die Steuerbehörden angewiesen, keine vereinfachte Bewertung auf Basis des effektiv erzielten Cashflow vorzunehmen. Sie sollten vielmehr berücksichtigen, wie unabhängige Dritte ex ante mit dieser Unsicherheit umgegangen wären [27].

Es wird sich gemäss Auffassung des Autors noch zeigen, ob sich die Steuerbehörden an diese blossen Empfehlungen halten werden oder doch eine einfache Bewertung auf Basis des effektiven Cashflow oder der Einnahmen vornehmen.

Bezogen auf das illustrative Fallbeispiel könnten die Steuerbehörden den Kaufpreis des Präparats mit dem Argument anpassen, dass unabhängige Dritte bspw. auf Basis des Erfolgs von Meilensteinen (erfolgreicher Abschluss Phase III, Marktzulassung) weitere Zahlungen vereinbart hätten.

## 5. SCHWEIZERISCHES STEUERRECHT

**5.1 Allgemein.** Würde im illustrativen Fallbeispiel das Land A durch die Schweiz ersetzt, würde grundsätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung (Gewinnvorwegnahme) vorliegen, da die Pharma F&E AG das pharmazeutische Präparat zu einem offensichtlich zu tiefen Preis (CHF 100 Mio. statt CHF 2500 Mio.) an ihre Schwestergesellschaft verkauft hat. Bei der Gewinnsteuer würde der steuerbare Gewinn um CHF 2400 Mio. korrigiert werden. Bei der Verrechnungssteuer würde in Anwendung der Direktbegünstigungstheorie eine Gewinnausschüttung an die Schwestergesellschaft im gleichen Umfang (vorbehältlich einer «Hochrechnung



ins Hundert») vorliegen, wobei sich der anwendbare Satz auf Basis des Doppelbesteuerungsabkommens auf den Portfoliosatz (i. d. R. 15%) reduzieren würde.

Es stellt sich allerdings die Frage, ob die schweizerischen Steuerbehörden auf Basis des von der OECD entwickelten HTVI-Ansatzes bei der Prüfung im Jahre vier überhaupt den Preis im Steuerjahr null formell und materiell korrigieren können.

Das schweizerische Steuerrecht enthält keine spezifischen Rechtsvorschriften zu Verrechnungspreisen, weshalb in der Praxis die von der OECD aufgestellten Grundsätze angewandt werden. Ein Teil der Lehre vertritt die Auffassung, dass den Guidelines die Bedeutung einer direkt anwendbaren Verwaltungsanweisung zukommt [28]. Gemäss Auffassung des Autors sind die Guidelines im Sinne des Legalitätsprinzips aber keine ausreichende gesetzliche Grundlage für eine Beurteilung der Ex-ante-Verrechnungspreise aufgrund von Ex-post-Informationen. Es muss daher untersucht werden, ob ggf. eine solche Anpassung aufgrund der bestehenden Gesetze und Gerichtspraxis durch die Steuerbehörden möglich wäre.

**5.2 Vor definitiver Veranlagung bzw. Verjährung (ordentliches Verfahren).** In der ersten Fallkonstellation findet im Jahr vier eine Prüfung des Steuerjahrs null statt, welches bei der Gewinnsteuer noch nicht definitiv veranlagt bzw. bei der Verrechnungssteuer noch nicht verjährt ist.

Gemäss Auffassung des Bundesgerichts setzt eine verdeckte Gewinnausschüttung (bei der Gewinn- und Verrechnungssteuer) unter anderem voraus, dass das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung für die handelnden Organe erkennbar war [29]. Das BGER objektiviert die Erkennbarkeit und stellt fest, dass nicht Massstab ist, was die Parteien erkannten, sondern was sie hätten erkennen können und sollen [30].

Laut HTVI-Ansatz der OECD ist eine grosse Diskrepanz zwischen der Ex-ante-Prognoserechnung und den Ex-post-Daten ein Indizienbeweis dafür, dass Unsicherheiten hinsichtlich vorhersehbarer Entwicklungen und Ereignissen vorhanden waren und unabhängige Dritte diesen mittels flexibler Preismodelle Rechnung getragen hätten. Die Argumentationskette der OECD geht also nicht von einem vorhandenen Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung aus, sondern lediglich von der Möglichkeit eines solchen. Ferner stellt die OECD die Behauptung auf, dass unabhängige Dritte bei solchen Unsicherheiten flexible Preismodelle anwenden und keine wirtschaftlichen Risiken eingehen würden.

Gemäss Meinung des Autors ist der HTVI-Ansatz in der Schweiz aufgrund der ständigen Rechtsprechung des BGER nicht anwendbar. Die handelnden Organe können subjektiv und objektiv im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles gar kein offensichtliches Missverhältnis erkennen, da ein solches gar nicht eingetreten ist, sondern lediglich eintreten könnte. Es fehlt damit an einer zentralen Voraussetzung für eine verdeckte Gewinnausschüttung. Zudem ist das Argument, dass unabhängige Dritte bei Unsicherheiten ein flexibles Preismodell gewählt hätten, nicht schlüssig. In der Wirtschaft sind Geschäftsvorfälle mit Unsicherheit über die zukünftige

Entwicklung von Vermögenswerten an der Tagesordnung, und solche Risiken sind dem wirtschaftlichen Handeln inhärent. Differenziert müsste der Sachverhalt beurteilt werden, wenn solche Preismodelle branchenüblich wären. Die Anwendung des HTVI-Ansatzes im ordentlichen Verfahren ist daher im Grundsatz abzulehnen.

**5.3 Nach definitiver Veranlagung (ausserordentliches Verfahren).** In der zweiten Fallkonstellation findet im Jahre vier eine Steuerprüfung statt, wobei das Steuerjahr null bei der Gewinnsteuer [31] bereits definitiv veranlagt ist. Es stellt sich die Frage, ob die Steuerbehörden aufgrund von neuen Fakten aus der Steuerprüfung ein Nachsteuerverfahren gemäss Art. 151 ff. DBG in Bezug auf das Steuerjahr null eröffnen können. Steuerbehörden können ein Nachsteuerverfahren eröffnen, wenn eine rechtskräftige Veranlagung aufgrund von Tatsachen oder Beweismitteln, die den Steuerbehörden nicht bekannt waren, unvollständig ist. War der Veranlagungsbehörde die Unvollständigkeit oder Unrichtigkeit des Sachverhalts hingegen bereits bekannt, fehlen die gesetzlichen Voraussetzungen zur Nachsteuer [32]. Gemäss der in Art. 123 DBG statuierten Untersuchungsmaxime müssen die Behörden von sich aus «mit allen ihr gesetzlich zu Gebote stehenden Untersuchungsmitteln [...] den materiell wahren Sachverhalt» [33] erforschen. Der Steuerpflichtige hat dabei gemäss Art. 124 DBG eine Mitwirkungspflicht. Gemäss Auffassung des Autors kann es den Steuerbehörden im Rahmen der ordentlichen Veranlagung zugemutet werden, die im betreffenden Steuerjahr abgeschlossenen konzerninternen Transaktionen zu prüfen (bspw. durch Einforderung der Verträge und weiterer Erläuterungen durch den Steuerpflichtigen). Konzerninterne Verrechnungspreise sind heutzutage gerade bei internationalen Konzernen auch in der Schweiz ein zentrales Thema einer Prüfung. Damit sind den Behörden alle Tatsachen bekannt, und sie müssen sich aufgrund der Untersuchungsmaxime eine abschliessende Meinung bilden, ob im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles ein tatsächliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung vorliegt und dieses für die handelnden Organe erkennbar gewesen wäre. Der Anwendung des HTVI-Ansatzes im Nachsteuerverfahren ist daher abzulehnen. Der Fall ist jedoch anders zu beurteilen, wenn der Steuerpflichtige seiner Mitwirkungspflicht gemäss Art. 124 DBG nicht nachkommt und den Behörden willentlich falsche Informationen gibt. Die Anwendung des HTVI-Ansatzes im ausserordentlichen Verfahren ist daher im Grundsatz abzulehnen.

## 6. FAZIT

Der HTVI-Ansatz der OECD erlaubt es den Steuerbehörden, ex ante gesetzte Verrechnungspreise für gewisse immaterielle Güter aufgrund von Ex-post-Informationen nachträglich zu korrigieren. Die OECD begründet diesen Ansatz mit dem Argument, dass beim Vorliegen von abweichenden Ex-post-Zahlen ein Indiz vorliegt, dass der Unsicherheit nicht drittkonform Rechnung getragen wurde. Im schweizerischen Steuerrecht ist dieser Ansatz aufgrund der Rechtsprechung sowohl im ordentlichen Veranlagungs- als auch im Nachsteuerverfahren im Grundsatz abzulehnen. ■

**Anmerkungen:** **1)** Siehe BEPS Action Point 8–10 – 2015 Final Report on Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation. **2)** Siehe OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Version Juli 2017, nachfolgend Guidelines. **3)** Flick Gocke Schaumburg, Neuigkeiten von der OECD, in: Steuern und Recht – Der Blog, <https://www.fgs-blog.de/neuigkeiten-von-der-oecd/>, Zugriff am 15. Juli 2019. **4)** Siehe Inclusive Framework on BEPS Action Point 8: Guidance for Tax Administration on the Application of the Approach to Hard-to-Value Intangibles, nachfolgend Tax Administration Guidance. **5)** Phase I dient der Prüfung der Verträglichkeit. **6)** Phase II dient der Erprobung der Wirksamkeit. **7)** Phase III dient dem Belegen von Behandlungserfolgen. **8)** Beispiel angelehnt an: Tax Administration Guidance, Ziff. 20 ff. **9)** OECD Guidelines, Ziff. 6.189. **10)** OECD Guidelines, Ziff. 6.18–6.29. **11)** Renaud, S. Werner, M., Hard-to-value Intangibles – ein Überblick über die neue Implementierungsrichtlinie vom Juni 2018, in: Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht, Nr. 18/2018, S. 676–678. **12)** OECD Guidelines, Ziff. 6.190. **13)** Hervé, Y., de Homont, P., Germany: A Practical Solution for Hard-to-Value Intangibles, in: International Tax Review, Mai/June 2019, S. 56. **14)** OECD Guidelines, Ziff. 1.1. **15)** OECD Guidelines, Ziff. 6.188. **16)** Tax Administration Guidance, Ziff. 16. **17)** OECD Guidelines, Ziff. 6.187. **18)** OECD Guidelines, Ziff. 6.193 i). **19)** OECD Guidelines, Ziff. 6.188. **20)** Llinares, E., Meghames, R., Hard-to-value Intangibles, in: Lang, M., Storck, A., Petrizzi, R., Risse, R. (Hrsg.), Transfer Pricing and Intangibles – Current Developments, Relevant Issues and Possible Solutions, S. 140. **21)** OECD Guidelines, Ziff. 6.194. **22)** Beispiel angelehnt an: OECD Guidelines, Ziff. 6.194. **23)** OECD Guidelines, Ziff. 6.193 iii). **24)** OECD Guidelines, Ziff. 6.193 iv). **25)** OECD Guidelines, Ziff. 6.193 ii). **26)** Tax Administration Guidance, Ziff. 16. **27)** Tax Administration Guidance, Ziff. 17. **28)** Brülisauer, P., Mühlemann, M.: in: Zweifel, M., Beusch, M. (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Art. 58 DBG N 229. **29)** Brülisauer, P., Mühlemann, M., N 222. **30)** BGE 13 IA 25 E. 2c. **31)** Eine Prüfung bei der Verrechnungssteuer entfällt, da diese Steuer keine Veranlagung im eigentlichen Sinne kennt. Die Steuer wird nach Ablauf der Verjährungsfrist definitiv und kann nicht mehr mit einem ausserordentlichen Rechtsmittel neu veranlagt werden. **32)** Looser, M. E.: in: Zweifel, M., Beusch, M. (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Art. 15 DBG N 13. **33)** Zweifel, M., Hunziker, S. in: Zweifel, M., Beusch, M. (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Art. 123 DBG N 4.