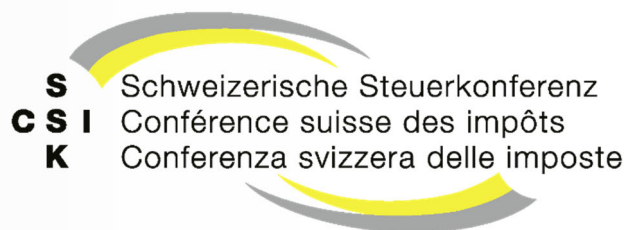


Steuerinformationen
Informations Fiscales
Informazioni Fiscali
Infurmaziuns Fiscalas



Verrechnungspreise

(Stand der Gesetzgebung: 1. Januar 2024)

Dieser Artikel ist in Zusammenarbeit mit der Hauptabteilung Direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer, Stempelabgaben der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) erarbeitet worden.

Autor:
Team Steuerelementation
Eidg. Steuerverwaltung

Auteur:
Team Documentation
Fiscale
Administration fédérale
des contributions

Autore:
Team Documentazione
Fiscale
Amministrazione federale
delle contribuzioni

Autor:
Team Documentaziun
Fiscala
Administraziun federala
da taglia

Eigerstrasse 65
CH-3003 Bern
email: ist@estv.admin.ch
Internet: www.estv.admin.ch

Hinweis

Informationsanfragen

Das Dossier Steuerinformationen ist eine von der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK) herausgegebene und von der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) verfasste Publikation. Diese beiden Behörden sind hingegen nicht für die Veranlagung der natürlichen Personen zuständig und somit müssen **alle damit zusammenhängenden Fragen an die Steuerverwaltung des zuständigen Kantons** (im Prinzip der Wohnsitzkanton) **gerichtet werden**.

Ausschluss der Verantwortung

Der Inhalt der vorliegenden Publikation bezweckt eine allgemeine Information und stellt namentlich in keinem Fall eine juristische Meinung oder Beurteilung eines Einzelfalls dar und ersetzt somit nicht die Leistungen von Fachspezialisten, insbesondere von denjenigen der kantonalen Steuerverwaltungen. Folglich lehnt die ESTV die Verantwortung ab für den Fall, dass die Leser Massnahmen ergreifen oder unterlassen und sich dabei auf die Vollständigkeit und Genauigkeit des Inhalts dieser Publikation stützen und dadurch einen Schaden erleiden.

Verweise und Links

Alle Verweise oder Links auf Internetseiten werden den Lesern als Unterstützung zur Verfügung gestellt und deren Gültigkeit kann nicht garantiert werden.

Copyright

Die Informationen des vorliegenden Dokuments sind für die Öffentlichkeit zugänglich. Jegliche, teilweise oder vollständige, Wiedergabe (Zitat) seines Inhalts in elektronischer oder (hand-) schriftlicher Form für einen nicht-geschäftlichen Zweck ist ohne vorgängige Zustimmung der ESTV erlaubt, unter der Voraussetzung, dass die Quelle angegeben wird.

INHALTSVERZEICHNIS

1	EINLEITUNG.....	1
2	FREMDVERGLEICHSGRUNDSATZ.....	3
2.1	Allgemeines.....	3
2.2	Rechtsgrundlagen.....	3
2.2.1	Grundlagen des internationalen Steuerrechts.....	3
2.2.2	Grundlagen des schweizerischen Steuerrechts.....	3
2.3	Wesentliche Folgen der Nichtbeachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes im schweizerischen Steuerrecht.....	4
2.3.1	Gewinnsteuer.....	4
2.3.2	Verrechnungssteuer.....	4
3	VERGLEICHBARKEITSANALYSE.....	5
3.1	Allgemeines.....	5
3.2	Schritte der Vergleichbarkeitsanalyse.....	6
3.2.1	Schritt 1: Festlegung der in die Analyse einzubeziehenden Jahre.....	6
3.2.2	Schritt 2: Gesamtanalyse der Verhältnisse der steuerpflichtigen Person.....	6
3.2.3	Schritt 3: Prüfung des konzerninternen Geschäftsvorfalles und Auswahl des untersuchten Unternehmens.....	6
3.2.4	Schritt 4: Interne Vergleichswerte.....	7
3.2.5	Schritt 5: Externe Vergleichswerte.....	7
3.2.6	Schritt 6: Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode.....	8
3.2.7	Schritt 7: Ermittlung potenzieller Vergleichswerte.....	8
3.2.8	Schritt 8: Vergleichbarkeitsanpassungen.....	8
3.2.9	Schritt 9: Bestimmung des Fremdvergleichsentgelts.....	9
4	METHODEN ZUR VERRECHNUNGSPREISBESTIMMUNG.....	10
4.1	Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden.....	10
4.1.1	Preisvergleichsmethode.....	10
4.1.2	Wiederverkaufspreismethode.....	10
4.1.3	Kostenaufschlagsmethode.....	11
4.2	Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden.....	11
4.2.1	Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode.....	11
4.2.2	Gewinnaufteilungsmethode.....	12
4.3	Andere Methoden.....	12
5	BESONDERE ANWENDUNGSBEREICHE.....	13
5.1	Allgemeines.....	13

5.2	Immaterielle Werte	13
5.3	Konzerninterne Dienstleistungen	14
5.4	Finanztransaktionen	14
6	DOKUMENTATION.....	16
7	VERFAHRENSASPEKTE	17
7.1	Zuständige Behörden	17
7.2	Rulings und Vorabvereinbarungen im Bereich der Verrechnungspreise	17
7.2.1	Rulings.....	17
7.2.2	Vorabvereinbarungen im Bereich der bilateralen oder multilateralen Verrechnungspreise 18	
7.3	Primärberichtigung und Gegenberichtigung	18
7.3.1	Primärberichtigung	18
7.3.2	Gegenberichtigung und Verständigungsverfahren	18
7.4	Sekundärberichtigung.....	19

Abkürzungen

ALBAG	Bundesgesetz über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne
BGE	Amtlich publizierter Bundesgerichtsentscheid
BGer	Bundesgericht
CbCR	Country-by-Country-Reporting (länderbezogener Bericht)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBG	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer
DEMPE	<i>Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation</i>
ESTV	Eidgenössische Steuerverwaltung
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-Guidelines	OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen
SIF	Staatssekretariat für Internationale Finanzfragen
StADG	Bundesgesetz über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich
StHG	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden
VStG	Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer

1 EINLEITUNG

Als Verrechnungspreise werden die Preise und sonstigen Bedingungen bezeichnet, zu denen ein Unternehmen namentlich physische Waren oder immaterielle Wirtschaftsgüter an verbundene Unternehmen^{1, 2} liefert oder Dienstleistungen für verbundene Unternehmen erbringt, d.h. im Wesentlichen an oder für Unternehmen derselben Gruppe. Angesichts der Vielzahl multinationaler Konzerne, die heute in der Weltwirtschaft tätig sind, kommt diesem Thema im internationalen Steuerrecht grosse Bedeutung zu.

Wie viele andere Länder weltweit wendet auch die Schweiz das **Trennungsprinzip** an. Danach wird jede Gesellschaft mit eigener Rechtspersönlichkeit, die Teil eines multinationalen Konzerns ist, als eigenständiges Steuersubjekt behandelt, das für die von ihm erzielten Gewinne individuell besteuert wird.

Im Rahmen des Trennungsprinzips müssen Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen dem **Fremdvergleichsgrundsatz** entsprechen. Nach diesem Grundsatz dürfen die bei Geschäftsvorfällen zwischen Unternehmen eines multinationalen Konzerns angewendeten Bedingungen nicht von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden. Andernfalls können die Gewinne, die eines der Unternehmen erzielt hätte, wenn der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten worden wäre, angepasst und den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.³

Der Fremdvergleichsgrundsatz stützt sich auf eine Fiktion, um den steuerpflichtigen Gewinn eines multinationalen Konzerns auf die verschiedenen Unternehmen, aus denen er sich zusammensetzt, aufzuteilen.

Beispiel

Eine im Land A ansässige Gesellschaft bezahlt Lizenzgebühren an ihre Muttergesellschaft mit Sitz in Land B, die Inhaberin einer Marke ist. Da Lizenzgebühren für die Gesellschaft in Land A steuerlich abzugsfähig sind und für die Muttergesellschaft in Land B einen steuerpflichtigen Gewinn darstellen, wirkt sich ihre Festsetzung unmittelbar auf die Gewinne aus, die der Konzern in Land A bzw. Land B erzielt. Gemäss dem Fremdvergleichsgrundsatz müssen diese Lizenzgebühren auf einen Preis festgesetzt werden, welchen zwei unabhängige Gesellschaften miteinander vereinbaren würden. So soll eine angemessene Aufteilung der Gewinne des Konzerns auf Land A und Land B sichergestellt werden.

Das Nichteinhalten dieses Grundsatzes hat steuerliche Konsequenzen, welche in Ziffer 2.3 beschrieben sind.

¹ [OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022](#) (nachfolgend mit «OECD-Guidelines» abgekürzt), § 11.

² Der Begriff des verbundenen Unternehmens wird in [Art. 9 Abs. 1](#) des [OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen \(OECD-MA\)](#) definiert. Zwei Unternehmen gelten als verbunden, wenn eines der Unternehmen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital des anderen Unternehmens beteiligt ist (Muttergesellschaft und direkte oder indirekte Tochtergesellschaft) oder wenn dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital beider Unternehmen beteiligt sind (Schwestergesellschaften).

³ OECD-Guidelines, § 1.6 ff.

Das Trennungsprinzip und der Fremdvergleichsgrundsatz sind vom Grundsatz des selbstständigen Unternehmens und von der globalen formelhaften Gewinnaufteilung abzugrenzen. Beim **Grundsatz des selbstständigen Unternehmens** wird ein multinationaler Konzern als eine integrierte wirtschaftliche Einheit betrachtet, deren konsolidierter Gewinn auf die einzelnen Unternehmen aufgeteilt würde, aus denen er sich zusammensetzt, und zwar mit Hilfe einer im Voraus festgelegten Formel, die auf einer Kombination von Faktoren, einschliesslich Kosten, Wirtschaftsgütern, Lohnsumme und Umsatz beruht (**globale formelhafte Gewinnaufteilung**). Dieser Ansatz hat sich in den internationalen Beziehungen bisher nicht durchgesetzt.⁴

Dieses Dokument befasst sich ausschliesslich mit Verrechnungspreisen im internationalen Kontext, d. h. mit Preisen, die auf Transaktionen zwischen Unternehmen eines Konzerns, die in verschiedenen Ländern tätig sind, angewendet werden.

⁴ OECD-Guidelines, § 1.16 ff.

2 FREMDVERGLEICHSGRUNDSATZ

2.1 Allgemeines

Der Fremdvergleichsgrundsatz wird verwendet, um die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen für steuerliche Zwecke zu bestimmen. Nach diesem Grundsatz dürfen Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen, unabhängig von ihrer Art, nicht von den Bedingungen abweichen, die nicht verbundene Dritte unter vergleichbaren Umständen miteinander vereinbaren würden.

2.2 Rechtsgrundlagen

2.2.1 Grundlagen des internationalen Steuerrechts

Im internationalen Steuerrecht findet der Fremdvergleichsgrundsatz seine normative Grundlage in den zwischen den verschiedenen Staaten unterzeichneten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) und insbesondere in den Bestimmungen, die [Art. 9 OECD-MA](#) zur Vermeidung der Doppelbesteuerung aufgreifen.

Der Fremdvergleichsgrundsatz wird in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien (OECD-Guidelines) näher erläutert. Dieses von der OECD herausgegebene Dokument, dessen letzte Fassung 2022 veröffentlicht wurde, regelt, wie der Fremdvergleichsgrundsatz bei der Verrechnungspreisbestimmung zwischen verbundenen Unternehmen anzuwenden ist. Es wird von den OECD-Mitgliedstaaten international anerkannt. Obwohl sein Inhalt nicht rechtsverbindlich ist, nehmen die Schweizer Steuerbehörden und Gerichte immer häufiger darauf Bezug und wenden es als Auslegungshilfe für den im Schweizer Recht vorgesehenen Fremdvergleichsgrundsatz an.⁵

2.2.2 Grundlagen des schweizerischen Steuerrechts

Das schweizerische Steuerrecht sieht keine spezifische Gesetzgebung zu den Verrechnungspreisen vor. In der Schweiz wird der Fremdvergleichsgrundsatz auf der Grundlage von [Art. 58 Abs. 1](#) des [Bundesgesetzes über die direkte Bundessteuer vom 14. Dezember 1990 \(DBG\)](#) und [Art. 24 Abs. 1](#) des [Bundesgesetzes über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden vom 14. Dezember 1990 \(StHG\)](#) angewendet, wenn es um die Gewinnsteuer geht, und auf der Grundlage von [Art. 4 Abs. 1 Bst. b](#) des [Bundesgesetzes über die Verrechnungssteuer vom 13. Oktober 1965 \(VStG\)](#), wenn es um die Verrechnungssteuer geht. Der vorliegende Artikel beschränkt sich auf die Behandlung dieser beiden Steuerarten.

Zudem existieren Verwaltungsanweisungen, die sich auf die Bestimmung konzerninterner Verrechnungspreise beziehen. So weist beispielsweise das [Kreisschreiben Nr. 4](#) der Eidgenössischen Steuerverwaltung (ESTV) «Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften» vom 19. März 2004 die kantonalen Steuerbehörden darauf hin, dass sie bei der Besteuerung multinationaler Unternehmen die OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu berücksichtigen haben.

⁵ z.B. Bundesgerichtsentscheid (BGE) 140 II 88 E. 4.2; BGE 143 II 185 E. 4.1.

Darüber hinaus gibt es Verwaltungsrichtlinien, die «*Safe Harbour*»-Verrechnungspreise im Bereich der Finanztransaktionen festlegen, und zwar das [Rundschreiben Nr. 203](#) der ESTV «Zinssätze 2023 für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken» vom 7. Februar 2023 und das [Kreisschreiben Nr. 6](#) der ESTV «Verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften» vom 6. Juni 1997. Ihre Nichtbeachtung begründet eine widerlegbare Vermutung für die Nichtbeachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Die steuerpflichtige Person hat jedoch stets die Möglichkeit nachzuweisen, dass der Geschäftsvorfall dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

2.3 Wesentliche Folgen der Nichtbeachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes im schweizerischen Steuerrecht

2.3.1 Gewinnsteuer

Verstösst eine inländische Gesellschaft gegen den Fremdvergleichsgrundsatz, indem sie ihren Aktionären (z.B. der Muttergesellschaft) oder nahestehenden Personen (z.B. einer Schwestergesellschaft)⁶ im Ausland eine übermässige Vergütung ausrichtet (oder von dieser nicht ausreichend entschädigt wird), stellt der nicht angemessene Teil dieser Vergütung gemäss [Art. 58 Abs. 1 DBG](#) und [Art. 24 Abs. 1 StHG](#) eine **verdeckte Gewinnausschüttung** dar, die wieder in den steuerpflichtigen Gewinn der Schweizer Gesellschaft integriert wird.

Zahlt eine schweizerische Muttergesellschaft eine übermässige Vergütung an eine ausländische Tochtergesellschaft (oder erhält sie von dieser eine ungenügende Vergütung), so stellt dies eine **verdeckte Kapitaleinlage** dar, die bei der schweizerischen Muttergesellschaft einer geschäftsmässig nicht gerechtfertigten Abschreibung entspricht und auf derselben Grundlage wieder in den steuerpflichtigen Gewinn der schweizerischen Muttergesellschaft integriert werden kann.

2.3.2 Verrechnungssteuer

Bei der Verrechnungssteuer stellt der übermässige Teil der an ihre Aktionäre (z.B. die Muttergesellschaft) oder an nahestehende Personen (z.B. eine Schwestergesellschaft) im Ausland gezahlten Vergütung (oder der Teil der ungenügenden Vergütung) eine gemäss [Art. 4 Abs. 1 Bst. b VStG](#) der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistung dar.

⁶ Das innerstaatliche Recht der Schweiz kennt den in den DBA verwendeten Begriff der verbundenen Unternehmen nicht. Es wird daher auf die Begriffe «Aktionäre» und «nahestehende Personen» Bezug genommen, die sowohl bei der Gewinnsteuer als auch bei der Verrechnungssteuer verwendet werden. Gemäss dem Bundesgericht (BGer) ist eine nahestehende Person «eine natürliche oder juristische Person, welche mit dem Aktionär, dem Halter von Beteiligungen oder den Organen der Gesellschaft enge persönliche Beziehungen unterhält, z.B. Verwandtschafts- oder Freundschaftsbeziehungen» (namentlich Urteil des BGer 2C_177/2016 vom 30. Januar 2017, E. 4.3).

3 VERGLEICHBARKEITSANALYSE

3.1 Allgemeines

Die Vergleichbarkeitsanalyse steht im Zentrum der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Sie besteht in einer Untersuchung des konzerninternen Geschäftsvorfalles (d.h. des Geschäftsvorfalles zwischen verbundenen Unternehmen, für den ein Fremdvergleichspreis bestimmt werden soll) einerseits und der Fremdgeschäftsvorfälle (d.h. zwischen unabhängigen Unternehmen), die als potenziell vergleichbar betrachtet werden, andererseits.⁷ In neueren Entscheiden haben sich die schweizerischen Gerichte bei der Anwendbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes, und speziell bei der Analyse der verdeckten Gewinnausschüttung resp. der geldwerten Leistung, auf die Vergleichbarkeitsanalyse bezogen.⁸

Die OECD gliedert das typische Verfahren einer Vergleichbarkeitsanalyse in neun, nachfolgend umschriebene, Schritte. Dieses typische Verfahren wird als anerkannte gute Praxis betrachtet, ist aber nicht verpflichtend, und es können auch andere Verfahren zur Ermittlung von Vergleichswerten zugelassen werden, sofern die Verlässlichkeit ihrer Ergebnisse gewährleistet ist.⁹

Im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse muss der konzerninterne Geschäftsvorfall sachgerecht abgegrenzt werden. Hierzu müssen die folgenden Merkmale (Vergleichbarkeitsfaktoren) ermittelt werden:¹⁰

- die vertraglichen Bestimmungen des konzerninternen Geschäftsvorfalles;
- die von den einzelnen am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen ausgeübten Funktionen, unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken (Funktionsanalyse);
- die Eigenschaften des übertragenen Wirtschaftsguts oder der geleisteten Dienste;
- die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten und des Markts, auf dem sie tätig sind;
- die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien.

Diese Eigenschaften sind sowohl für die genaue Definition des konzerninternen Geschäftsvorfalles (insbesondere für Schritt 2 und 3 des typischen Verfahrens gemäss den *Ziffern 3.2.2 und 3.2.3*) als auch für Vergleiche mit Fremdgeschäftsvorfällen (*Ziffern 3.2.4 und 3.2.5*) relevant.¹¹

⁷ OECD-Guidelines, § 1.33 und § 3.1.

⁸ Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-4976/2022 vom 04.09.2023, E. 2.6.4.6; Entscheid des «Cour de justice» von Genf ATA/222/2019 vom 05.03.2019.

⁹ OECD-Guidelines, § 3.4.

¹⁰ OECD-Guidelines, § 1.36.

¹¹ OECD-Guidelines, § 1.33 und § 1.39.

3.2 Schritte der Vergleichbarkeitsanalyse

3.2.1 Schritt 1: Festlegung der in die Analyse einzubeziehenden Jahre

Die Vergleichbarkeitsanalyse muss sich idealerweise (d.h. falls die angemessenen Daten zur Verfügung stehen) auf Daten zum untersuchten Jahr und zu den vorangegangenen Jahren stützen. Vergleichbarkeitsanalysen, die auf Daten beruhen, die zeitlich zu weit vom untersuchten Jahr entfernt sind, werden von den Schweizer Steuerbehörden in der Regel nicht akzeptiert.

3.2.2 Schritt 2: Gesamtanalyse der Verhältnisse der steuerpflichtigen Person

Die Gesamtanalyse der Verhältnisse der steuerpflichtigen Person ist ein wesentlicher Schritt der Vergleichbarkeitsanalyse. Sie umfasst die Prüfung ihrer wirtschaftlichen Verhältnisse sowie derjenigen des Marktes, auf dem sie tätig ist. Dazu zählen insbesondere die geografische Lage, die Intensität des Wettbewerbs, die Höhe von Angebot und Nachfrage, die Kaufkraft der Konsumenten, die Regulierungsfaktoren, die Produktions- und Transportkosten, die Marktstufe (Einzelhandel oder Grosshandel) usw.¹²

Finden der konzerninterne Geschäftsvorfall und der potenziell vergleichbare Geschäftsvorfall in Umgebungen statt, die Unterschiede aufweisen, welche einen wesentlichen Einfluss auf die Preise haben, können die jeweiligen Daten nicht unverändert verwendet werden. In diesem Fall müssen entweder angemessene Anpassungen vorgenommen oder die betroffenen Geschäftsvorfälle aus der Vergleichbarkeitsanalyse ausgeschlossen werden.¹³

3.2.3 Schritt 3: Prüfung des konzerninternen Geschäftsvorfalles und Auswahl des untersuchten Unternehmens

Die Prüfung des konzerninternen Geschäftsvorfalles ist von wesentlicher Bedeutung, um anschliessend das untersuchte Unternehmen (wo erforderlich) und die jeweils am besten geeignete Verrechnungsmethode auszuwählen und die Vergleichswerte zu ermitteln. Grundsätzlich ist der Fremdvergleichsgrundsatz auf jeden Geschäftsvorfall gesondert anzuwenden. Diese Prüfung stützt sich insbesondere auf eine Funktionsanalyse, d.h. eine Analyse der ausgeübten Funktionen, verwendeten Vermögenswerte und übernommen Risiken aller Beteiligten des konzerninternen Geschäftsvorfalles.¹⁴ Die Funktionsanalyse stützt sich auf die Tätigkeiten und Kapazitäten, welche tatsächlich von den Parteien aufgewendet werden. Je gewichtiger die ausgeübten Funktionen, die verwendeten Aktiven und die übernommen Risiken einer Partei sind, desto höher muss in der Regel die Vergütung ausfallen.¹⁵

Handelt es sich bei der gewählten Verrechnungsmethode um eine Wiederverkaufsmethode, eine Kostenaufschlagsmethode oder eine geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (nachfolgend in den *Ziffern 4.1.2 bis 4.2.1* beschrieben), ist das untersuchte Unternehmen aus den am

¹² OECD-Guidelines, § 1.130 ff. und § 3.7.

¹³ OECD-Guidelines, § 1.130.

¹⁴ OECD-Guidelines, § 3.4 und § 3.20.

¹⁵ OECD-Guidelines, § 1.51.

konzerninternen Geschäftsvorfall Beteiligten auszuwählen. Das untersuchte Unternehmen ist das Unternehmen, auf welches der geeignete Finanzindikator (z.B. die Kostenmarge im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode) angewendet wird. Grundsätzlich ist das Unternehmen zu untersuchen, für das die zuverlässigsten Vergleichswerte vorliegen, d.h. es wird sich in der Regel um den Beteiligten handeln, für welchen die Funktionsanalyse am wenigsten komplex ist.¹⁶

Nehmen wir an, dass das Unternehmen A ein Produkt herstellt, welches es an das verbundene Unternehmen B verkauft, indem es einzigartige und wertvolle immaterielle Vermögenswerte (z.B. Patente) verwendet, welche dem Unternehmen B gehören und dabei technische von B definierte Vorgaben befolgt. Für diesen Geschäftsvorfall wäre wohl das Unternehmen A die untersuchte Partei, welches in dieser Transaktion nur in seiner Funktion als Hersteller¹⁷ beteiligt ist und somit ein weniger komplexes Funktionsprofil aufweist als das Unternehmen B.

Andererseits wäre im Fall, dass das Unternehmen A ein anderes Produkt herstellt und dabei eigene einzigartige und wertvolle immaterielle Vermögenswerte verwendet und dieses Produkt an das Unternehmen B verkauft, welches seinerseits nur als einfacher Händler handelt, wahrscheinlich letzteres die untersuchte Partei.¹⁸

3.2.4 Schritt 4: Interne Vergleichswerte

Vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle sind Geschäftsvorfälle zwischen zwei voneinander unabhängigen Unternehmen, die sich mit dem geprüften Geschäftsvorfall vergleichen lassen. Dabei kann es sich zunächst um vergleichbare interne Geschäftsvorfälle handeln, d.h. um vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen einem am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen und einem fremden Dritten, soweit solche existieren.¹⁹ Dies ist der Fall, wenn beispielsweise eine steuerpflichtige Person ein Produkt herstellt, das sie sowohl an ein verbundenes Unternehmen als auch an ein unabhängiges Unternehmen verkauft. Interne Vergleichswerte müssen, soweit vorhanden, den verschiedenen Vergleichbarkeitsfaktoren gemäss *Ziffer 3.1* genauso gerecht werden wie externe Vergleichswerte.²⁰

3.2.5 Schritt 5: Externe Vergleichswerte

Vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle können auch externe Vergleichswerte sein, d.h. vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen zwei selbstständigen Gesellschaften, von denen keine am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligt ist.²¹ Um Zugang zu potenziellen externen Vergleichswerten zu erhalten, stehen verschiedene Informationsquellen zur Verfügung, insbesondere kommerzielle Datenbanken wie Bloomberg, Loan Connector, TP Catalyst usw.

Es kommt vor, dass die Steuerverwaltungen über nicht-öffentliche Informationen zu Geschäftsvorfällen anderer steuerpflichtiger Personen verfügen, die externe (geheime) Vergleichswerte darstellen könnten. Die OECD rät davon ab, solche Daten bei der Anwendung einer Verrechnungspreismethode

¹⁶ OECD-Guidelines, § 3.18.

¹⁷ Die Produktehersteller üben eine Fabrikationstätigkeit auf Auftrag zugunsten einer anderen Gesellschaft aus und sind weder Eigentümer der Rohstoffe noch der fertiggestellten Produkte.

¹⁸ OECD-Guidelines, § 3.18.

¹⁹ OECD-Guidelines, § 3.24.

²⁰ OECD-Guidelines, § 3.28.

²¹ OECD-Guidelines, § 3.24.

auf eine steuerpflichtige Person zu verwenden.²² In der Praxis verwendet die ESTV solche Informationen nicht, da die schweizerischen Gesetzesbestimmungen über das Steuergeheimnis deren Offenlegung zur Unterstützung des Standpunkts der ESTV in einem allfälligen gerichtlichen Verfahren verhindern würden.

3.2.6 Schritt 6: Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungsmethode

Die Wahl der geeignetsten Verrechnungsmethode wird im Einzelfall gemäss den in *Ziffer 4* aufgeführten Prinzipien vorgenommen.

3.2.7 Schritt 7: Ermittlung potenzieller Vergleichswerte

Zur Auswahl oder Ablehnung vergleichbarer Geschäftsvorfälle müssen zunächst die grundlegenden Eigenschaften bestimmt werden, die vorliegen müssen, damit ein Fremdgeschäftsvorfall auf der Grundlage der zuvor ermittelten Vergleichbarkeitsfaktoren als potenziell vergleichbar angesehen werden kann.²³

Die OECD sieht zwei Möglichkeiten zur Ermittlung potenzieller Vergleichswerte vor²⁴, welche in der Praxis im Rahmen ein und derselben Vergleichbarkeitsanalyse miteinander kombiniert werden können:

- «additiver» Ansatz, bei dem unaufgefordert eine Liste unabhängiger Unternehmen erstellt wird, die mit dem Geschäftsvorfall potenziell vergleichbare Geschäftsvorfälle durchführen. Dieser Ansatz erfordert eine gute Kenntnis des Markts und setzt voraus, dass die erforderlichen Informationen über die betreffenden Drittunternehmen vorliegen;
- «deduktiver» Ansatz, bei dem eine Vielzahl von Unternehmen zugrunde gelegt wird, die im gleichen Bereich tätig sind und vergleichbare Funktionen ausüben, in der Regel auf der Grundlage einer Suche in einer Datenbank.

3.2.8 Schritt 8: Vergleichbarkeitsanpassungen

Bestehen hinsichtlich der Vergleichbarkeitsfaktoren erhebliche Unterschiede zwischen dem konzerninternen Geschäftsvorfall und einem potenziell vergleichbaren Geschäftsvorfall, können manchmal – an Stelle einer völligen Verwerfung des jeweiligen Vergleichswerts – Vergleichbarkeitsanpassungen vorgenommen werden, um die Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen.²⁵

Wenn hingegen zu viele oder zu wichtige Anpassungen notwendig sind, kann das darauf hinweisen, dass die Geschäftsvorfälle unter Dritten in Wirklichkeit nicht ausreichend vergleichbar sind.²⁶

²² OECD-Guidelines, § 3.36.

²³ OECD-Guidelines, § 3.4.

²⁴ OECD-Guidelines, § 3.40 ff.

²⁵ OECD-Guidelines, § 3.47 ff.

²⁶ OECD-Guidelines, § 3.51.

Beispiel

Bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode (siehe Ziffer 4.2.1), kann es notwendig sein, eine Anpassung vorzunehmen, um den Unterschieden bei der Höhe des Umlaufvermögens einer untersuchten und einer vergleichbaren Partei Rechnung zu tragen.²⁷

3.2.9 Schritt 9: Bestimmung des Fremdvergleichsentgelts

Die Anwendung der geeignetsten Methode bzw. Methoden führt in der Regel zu einer Bandbreite von Werten, die allesamt gleichermassen geeignet sind, dem Grundsatz des Fremdvergleichs zu entsprechen.²⁸ Wenn diese Bandbreite eine beträchtliche Anzahl von Vergleichswerten umfasst, welche gewisse Vergleichbarkeitsmängel aufweisen, kann es erforderlich sein, verschiedene statistische Instrumente zu verwenden, um die Verlässlichkeit der Analyse zu verbessern.²⁹

In der Praxis wird am häufigsten die Interquartilsbandbreite verwendet, die dem Abstand zwischen dem ersten Quartil (Wert, unter dem sich 25 % der Daten befinden, wenn sie in aufsteigender Reihenfolge geordnet werden) und dem dritten Quartil (Wert, unter dem 75 % der Daten liegen, wenn sie in aufsteigender Reihenfolge angeordnet werden) entspricht. Grundsätzlich und unter der Voraussetzung, dass die Analyse keine Vergleichbarkeitsmängel aufweist, sind alle Werte, die innerhalb der Interquartilsbandbreite liegen, fremdvergleichskonform.

²⁷ OECD-Guidelines, Anhang zu Kapitel III.

²⁸ OECD-Guidelines, § 3.55.

²⁹ OECD-Guidelines, § 3.57.

4 METHODEN ZUR VERRECHNUNGSPREISBESTIMMUNG

4.1 Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden

4.1.1 Preisvergleichsmethode

Die Preisvergleichsmethode (*Comparable uncontrolled price method* oder CUP) vergleicht den in einem konzerninternen Geschäftsvorfall für die Lieferung eines Wirtschaftsguts oder die Erbringung einer Dienstleistung berechneten Preis mit dem Preis, der in einem vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen für eine solche Lieferung oder Leistung berechnet wird.³⁰ Die Anwendung dieser Methode ist möglich, wenn kein Unterschied zwischen den verglichenen Geschäftsvorfällen den Preis erheblich zu beeinflussen vermag oder wenn Vergleichbarkeitsanpassungen vorgenommen werden können, um die Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen.³¹

Da die Preisvergleichsmethode einen hohen Grad an Ähnlichkeit zwischen dem konzerninternen Geschäftsvorfall und dem vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfall voraussetzt, ist sie insbesondere bei Vorhandensein von internen Vergleichswerten (z.B. wenn eine steuerpflichtige Person ein Produkt herstellt, das sie sowohl an ein verbundenes Unternehmen als auch an ein unabhängiges Unternehmen verkauft), bei Rohstoffen mit notierten Preisen (z.B. Erdöl, Metalle, Agrarprodukte) oder bei Zinssätzen angemessen.

Selbst wenn sich der konzerninterne Geschäftsvorfall und der vergleichbare Fremdgeschäftsvorfall auf dasselbe Wirtschaftsgut oder dieselbe Dienstleistung beziehen, können sich die Unterschiede zwischen den Umständen der einzelnen Geschäftsvorfälle (z.B. was den Transport oder die Menge angeht) auf die Preise auswirken. In diesem Fall sind Vergleichsanpassungen gemäss *Ziffer 3.2.8* vorzunehmen.³² Falls die Vergleichbarkeitsanpassungen keine Verbesserung der Verlässlichkeit der Resultate erlauben, muss eine andere Methode der Verrechnungspreisbestimmung bevorzugt werden.

4.1.2 Wiederverkaufspreismethode

Ausgangspunkt der Wiederverkaufspreismethode (*Resale price method* oder RPM) ist der Preis, zu dem ein Produkt, das die steuerpflichtige Person von einem verbundenen Unternehmen kauft, an ein unabhängiges Unternehmen weiterveräußert wird. Von diesem Wiederverkaufspreis ist eine Bruttogewinnmarge in Abzug zu bringen. Der Bruttogewinn ist derjenige Betrag, aus welchem der Wiederverkäufer seine Aufwendungen für den Vertrieb und die sonstigen betrieblichen Aufwendungen zu decken und – nach Massgabe der Funktionsanalyse – einen angemessenen Gewinn zu erzielen hat. Der Fremdvergleichspreis entspricht dem Preis, der nach Abzug der Bruttomarge und Anpassung aufgrund sonstiger Kosten, die mit dem Kauf des Produkts in Zusammenhang stehen (z.B. Zollabgaben), ermittelt wird.³³

³⁰ OECD-Guidelines, § 2.14.

³¹ OECD-Guidelines, § 2.15.

³² OECD-Guidelines, § 2.25 f.

³³ OECD-Guidelines, § 2.27.

Diese Methode wird vor allem zur Bestimmung der Verrechnungspreise für Vertriebsgesellschaften angewendet, die ein Produkt von einem verbundenen Unternehmen kaufen, um es an Dritte weiterzuverkaufen. Die angemessene Bruttomarge kann anhand interner oder externer Vergleichswerte bestimmt werden.³⁴ Bei dieser Methode ist ein geringerer Ähnlichkeitsgrad zwischen den Produkten erforderlich als bei der Preisvergleichsmethode, da sich Produktunterschiede auf die Gewinnspannen wahrscheinlich nicht so stark auswirken wie auf den Preis. Im Rahmen der Wiederverkaufspreismethode ist, wenn man die in *Ziffer 3.1* erwähnten Vergleichbarkeitsfaktoren betrachtet, die Funktionsanalyse wichtiger als die Eigenschaften des übertragenen Wirtschaftsguts.³⁵

4.1.3 Kostenaufschlagsmethode

Bei der Kostenaufschlagsmethode (*Cost plus method* oder CPM) werden zunächst die Kosten bestimmt, die der steuerpflichtigen Person im Rahmen des konzerninternen Geschäftsvorfalls entstehen. Anschliessend wird ein angemessener Aufschlag auf diese Kosten vorgenommen, unter Berücksichtigung der ausgeübten Funktionen und Marktbedingungen.³⁶

Diese Methode kann zur Bestimmung der Verrechnungspreise für Produktionsunternehmen mit bestimmten Funktionsprofilen (insbesondere im Bereich der Halbfabrikate, z.B. Metallstücke, welche zur Weiterverarbeitung bestimmt sind) oder Dienstleistungsunternehmen verwendet werden, wenn einem verbundenen Unternehmen Wirtschaftsgüter geliefert oder Dienstleistungen erbracht werden.³⁷ Hinsichtlich der Bestimmung des angemessenen Aufschlags gelten die Ausführungen zur Wiederverkaufspreismethode auch für die Kostenaufschlagsmethode.

4.2 Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden

4.2.1 Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode

Im Gegensatz zu den Standardmethoden, bei denen der Preis eines Geschäftsvorfalls zwischen verbundenen Unternehmen bestimmt wird, werden bei den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden die bei einem solchen Geschäftsvorfall erzielten Gewinne untersucht.³⁸

Die erste geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode, die in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien beschrieben wird, ist die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (*Transactional net margin method* oder TNMM). Diese Methode untersucht den Nettogewinn, d.h. den Betriebserfolg unter Bezugnahme einer geeigneten Grundlage (Nettogewinnindikator), welche dieselbe steuerpflichtige Person (interne Vergleichswerte) oder ein Dritter (externe Vergleichswerte) mit vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen erzielt.³⁹ Nettogewinnindikatoren sind z.B. die Vermögensrendite, die Umsatzrendite und mögliche andere Nettogewinnmassstäbe.⁴⁰

³⁴ OECD-Guidelines, § 2.28.

³⁵ OECD-Guidelines, § 2.29 ff.

³⁶ OECD-Guidelines, § 2.45.

³⁷ OECD-Guidelines, § 2.45.

³⁸ OECD-Guidelines, § 2.62 f.

³⁹ OECD-Guidelines, § 2.64.

⁴⁰ OECD-Guidelines, § 2.68.

Die Vergleichsunternehmen sollten im Zuge des konzerninternen Geschäftsvorfalls idealerweise ähnliche Funktionen ausüben und sich im selben Wirtschaftssektor und auf demselben Markt bewegen wie die steuerpflichtige Person. Im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse wird jedoch ein geringerer Ähnlichkeitsgrad verlangt als bei den geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden.

Aufgrund der grossen Bandbreite an öffentlich zugänglichen Daten wird die Nettogewinnmarge von Dritten bei vergleichbaren Geschäften mittels Datenbankanalysen in der Praxis regelmässig als Massstab herangezogen.

4.2.2 Gewinnaufteilungsmethode

Die zweite in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien beschriebene geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode ist die Gewinnaufteilungsmethode (*Profit split method* oder PSM). Diese Methode besteht darin, die Gewinne (und auch die Verluste), die sich aus einem konzerninternen Geschäftsvorfall ergeben, zu ermitteln und sie sodann auf der Grundlage ihres jeweiligen Beitrags zwischen den verschiedenen verbundenen Unternehmen, die an dem Geschäftsvorfall beteiligt sind, auf eine Art und Weise aufzuteilen, die der Gewinnaufteilung nahekommt, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wäre.⁴¹

Die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode ist angezeigt, wenn die am Geschäftsvorfall Beteiligten einzigartige und wertvolle Beiträge leisten (beispielsweise einzigartige und wertvolle immaterielle Werte)⁴² oder wenn sie Geschäftstätigkeiten mit einem hohen Integrationsgrad (d.h. Grad an Abhängigkeit zwischen den Parteien) ausüben.⁴³ Diese Methode kann beispielsweise auf den Geschäftsvorfall angewandt werden, bei welchem zwei verbundene Unternehmen gemeinsam ein Pharmaprodukt entwickeln, und dabei jedes eigene Patente verwendet.⁴⁴

Die Aufteilung der aus dem konzerninternen Geschäftsvorfall erzielten Gewinne auf die verbundenen Unternehmen erfolgt im Rahmen der Beitragsanalyse. Die Gewinne werden so auf die beteiligten Unternehmen verteilt, dass das Ergebnis der Aufteilung nahekommt, die unabhängige Unternehmen entweder auf der Grundlage vergleichbarer Daten, wenn diese verfügbar sind, oder auf der Grundlage konzerninterner Daten (z.B. Vermögenswerte, Kosten) vorgenommen hätten.

4.3 Andere Methoden

Die nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien anerkannten Methoden sind prioritär anzuwenden, da andere Methoden nur angewendet werden dürfen, wenn die Umstände des Einzelfalls dies rechtfertigen. Unter solchen Umständen steht es den steuerpflichtigen Personen frei, andere Methoden als die oben beschriebenen anzuwenden, sofern die so bestimmten Preise dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen.⁴⁵

⁴¹ OECD-Guidelines, § 2.114 f.

⁴² OECD-Guidelines, § 2.119 und § 2.130 ff.

⁴³ OECD-Guidelines, § 2.120 und § 2.133 ff.

⁴⁴ OECD-Guidelines, Anhang II, Kapitel II, S. 523

⁴⁵ OECD-Guidelines, § 2.9.

5 BESONDERE ANWENDUNGSBEREICHE

5.1 Allgemeines

Die Leitlinien der OECD enthalten in den Kapiteln VI bis X spezielle Erwägungen betreffend gewisse spezifische Geschäftsvorfälle. Diese Erwägungen werden zusätzlich zu den oben beschriebenen allgemeinen Prinzipien (d.h. dem Fremdvergleichsgrundsatz, der Vergleichbarkeitsanalyse und den Methoden zur Verrechnungspreisbestimmung) angewandt. Die folgenden Ausführungen liefern einen kurzen Überblick über diese Erwägungen betreffend die in der Praxis am häufigsten angetroffenen spezifischen Geschäftsvorfälle.

5.2 Immaterielle Werte

Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien enthalten in Kapitel VI spezifische Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten.⁴⁶

Der Begriff «immaterieller Wert» (z.B. Patente, Know-how, Industrie- oder Geschäftsgeheimnisse oder Marken) bezeichnet etwas, das weder ein materieller Vermögenswert noch ein finanzieller Vermögenswert ist, das man zur Nutzung in Geschäftstätigkeiten besitzen und kontrollieren kann und dessen Nutzung oder Übertragung bei einem Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vergütet worden wäre.⁴⁷

Mittels der im Rahmen von Geschäftsvorfällen mit immateriellen Werten durchzuführenden Funktionsanalyse ist zu bestimmen, welche Beteiligten im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte Funktionen ausüben, Vermögenswerte nutzen und Risiken übernehmen.⁴⁸ In der Praxis werden diese Funktionen als «DEMPE-Funktionen» bezeichnet (*Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation*). So müssen Einkünfte aus immateriellen Werten nicht zwangsläufig ihrem rechtlichen Eigentümer zugerechnet werden.⁴⁹ Jedes Mitglied des Konzerns hat eine Vergütung zu erhalten, die den von ihm wahrgenommenen DEMPE-Funktionen angemessen ist.⁵⁰

Bei Geschäftsvorfällen, bei denen immaterielle Vermögenswerte übertragen werden, können, sofern keine Fremdvergleichsdaten vorliegen, Bewertungsmethoden angewandt werden, um den Fremdvergleichspreis dieser immateriellen Werte zu schätzen. In der Praxis kommen unter den am häufigsten verwendeten Methoden diejenigen vor, die auf der Bewertung der Einkünfte beruhen, vor allem solche, die auf der Berechnung des diskontierten Werts prognostizierter zukünftiger Einnahmeströme bzw. Cashflows aus der Verwertung der fraglichen immateriellen Werte basieren.⁵¹

Kapitel VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien enthält auch einen Abschnitt über schwer zu bewertende immaterielle Werte (*Hard-to-value intangibles* oder «HTVI»).

⁴⁶ OECD-Guidelines, § 6.2.

⁴⁷ OECD-Guidelines, § 6.6.

⁴⁸ OECD-Guidelines, § 6.48.

⁴⁹ OECD-Guidelines, § 6.47.

⁵⁰ OECD-Guidelines, § 6.48.

⁵¹ OECD-Guidelines, § 6.153.

5.3 Konzerninterne Dienstleistungen

Kapitel VII der OECD-Verrechnungspreisleitlinien befasst sich mit den besonderen Fragen, die sich im Zusammenhang mit konzerninternen Dienstleistungen stellen. Diese umfassen eine breite Palette von Tätigkeiten, die administrativer, technischer, finanzieller oder kaufmännischer Art sein können.⁵²

Es ist wichtig zu beachten, dass die OECD für die besondere Kategorie der konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung einen vereinfachten Ansatz⁵³ entwickelt hat.

Konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung sind Dienstleistungen, die einen unterstützenden Charakter aufweisen, nicht Teil des Kerngeschäfts des Konzerns sind, nicht die Nutzung von einzigartigen und wertvollen immateriellen Werten erfordern und nicht mit der Übernahme wesentlicher Risiken verbunden sind.⁵⁴ Es werden mehrere Beispiele für solche Tätigkeiten genannt, wie etwa das Rechnungswesen, die Verwaltung von Forderungen und Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen, das Personal-, Rechts- und Steuerwesen.⁵⁵ Der vereinfachte Ansatz der OECD besteht darin, die Anwendung eines Aufschlags von 5 % für alle von einem Unternehmen des Konzerns erbrachten Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung zu gestatten, ohne dass dieser Aufschlag durch eine Vergleichsstudie begründet werden müsste.⁵⁶

5.4 Finanztransaktionen

Die jüngste Fassung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien von 2022 enthält neue Leitlinien zu Finanztransaktionen, die 2020 von der OECD verabschiedet wurden. Sie bilden das neue Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien mit dem Titel «Verrechnungspreisaspekte von Finanztransaktionen».

Kapitel X enthält spezifische Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf konzerninterne Finanztransaktionen, insbesondere auf Treasury-Aktivitäten, einschliesslich konzerninterner Darlehen, Cash-Pooling und Hedging, sowie auf finanzielle Garantien und Eigenversicherer.

Insbesondere bestätigen die OECD-Leitlinien die Verwendung von Ratings (*Credit Rating*) im Zusammenhang mit konzerninternen Finanztransaktionen. Die Kreditwürdigkeit eines Darlehensnehmers ist einer der Hauptfaktoren, die eine unabhängige Bank bei der Festlegung des Zinssatzes berücksichtigt.⁵⁷ Das nach den Kriterien der grossen Ratingagenturen (Moody's, Standard & Poor's und Fitch) ermittelte Rating ist ein Mass für die zukünftige Zahlungsfähigkeit des Kreditnehmers. Diese Grösse ist nützlich, um Vergleichswerte zu ermitteln und dient somit der Festlegung eines Fremdvergleichsentgelts.

Darüber hinaus bestätigt die OECD, dass eine etwaige implizite Unterstützung bei der Bestimmung der Kreditwürdigkeit einer Gesellschaft in konzerninternen Beziehungen zu berücksichtigen ist. Die implizite Unterstützung wird als Unterstützung definiert, von der eine Gesellschaft im Hinblick auf ihre

⁵² OECD-Guidelines, § 7.2.

⁵³ OECD-Guidelines, § 7.43 ff.

⁵⁴ OECD-Guidelines, § 7.45.

⁵⁵ OECD-Guidelines, § 7.47.

⁵⁶ OECD-Guidelines, § 7.61.

⁵⁷ OECD-Guidelines, § 10.62.

finanziellen Verpflichtungen allein aufgrund ihrer Zugehörigkeit zur Gruppe profitiert. Sie wirkt sich auf die Kreditfähigkeit einer Gesellschaft und damit auf das ihr zugewiesene Rating aus. In diesem Fall darf der Vorteil, den eine Gesellschaft aus einer solchen impliziten Unterstützung zieht, nicht Gegenstand einer Vergütung sein.⁵⁸

⁵⁸ OECD-Guidelines, § 10.77.

6 DOKUMENTATION

Für die Verrechnungspreisdokumentation, die von den steuerpflichtigen Personen für die Steuerverwaltungen zu erstellen ist, sehen die OECD-Verrechnungspreisleitlinien einen dreistufigen Ansatz vor:⁵⁹

- die **Stammdokumentation** (*Master File*), die einen Überblick über die Tätigkeiten des Konzerns und über seine Verrechnungspreispolitik vermittelt;
- eine **Einzeldokumentation** (*Local File*) aller Konzernunternehmen, die genaue Angaben zu konzerninternen Geschäftsvorfällen enthält, an denen das Unternehmen beteiligt ist;
- der **länderbezogene Bericht** (*Country-by-Country-Reporting* oder «CbCR»), welcher aggregierte Informationen über die weltweite Verteilung der Einkünfte des betreffenden Konzerns und der von ihm in den einzelnen Ländern entrichteten Steuern enthält.

In der Schweiz beschränkt sich die Pflicht zur Dokumentation der Verrechnungspreise auf die Erstellung des länderbezogenen Berichts. Konzerne, deren Muttergesellschaft in der Schweiz steuerpflichtig ist und die einen Umsatz von mehr als CHF 900 Millionen erzielen, müssen einen länderbezogenen Bericht erstellen ([Art. 6 des Bundesgesetzes über den internationalen automatischen Austausch länderbezogener Berichte multinationaler Konzerne vom 16. Juni 2017 \[ALBAG\]](#)), der dann automatisch an die Steuerbehörden der am CbCR teilnehmenden Länder weitergeleitet wird. Im Übrigen enthält das schweizerische Recht keine besonderen Vorschriften und verpflichtet daher nicht zur Erstellung von Stamm- und Einzeldokumentationen. Die Mitwirkungspflicht nach [Art. 126 DBG](#) und [Art. 39 VStG](#) sieht jedoch vor, dass die steuerpflichtigen Personen auf Verlangen der zuständigen Veranlagungsbehörde Auskunft erteilen und die für ihre Veranlagung notwendigen Urkunden vorlegen müssen. Dies gilt auch für den Verrechnungspreis betreffend den Beweis, dass der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten worden ist.

⁵⁹ OECD-Guidelines, § 5.16 ff.

7 VERFAHRENSASPEKTE

7.1 Zuständige Behörden

In der Schweiz gibt es nicht eine einzige Behörde, welche für alle Fälle mit Bezug zu Verrechnungspreisen zuständig wäre. Die Fragen in diesem Gebiet werden somit je nach Zusammenhang, in dem sie auftreten, von verschiedenen Behörden behandelt.

Die kantonalen Steuerbehörden sind im Bereich der Verrechnungspreise zuständig für die Erhebung der Gewinnsteuer ([Art. 2 DBG](#) und [Art. 2 Abs. 1 Bst. b StHG](#)). Die ESTV ist ihrerseits zuständig für die Erhebung der VSt. ([Art. 1 Abs. 1 VStG](#)). Die Kompetenz jeder dieser Behörden kommt im Veranlagungsverfahren, aber auch schon vorher (Rulings; vgl. [Ziffer 7.2.1](#)) und nachher (Kontrollen) zum Tragen.

Das Staatssekretariat für Internationale Finanzfragen (SIF) ist im Verhältnis zu ausländischen Staaten die im Finanz-, Währungs- und Steuerbereich zuständige Behörde. Bei den Verrechnungspreisen ist es in dieser Eigenschaft ausschliesslich zuständig, um mit den Partnerstaaten Vorabvereinbarungen (vgl. [Ziffer 7.2.2](#)) und Verständigungsvereinbarungen (vgl. [Ziffern 7.3.2 und 7.4](#)) auszuhandeln.

7.2 Rulings und Vorabvereinbarungen im Bereich der Verrechnungspreise

7.2.1 Rulings

Im Allgemeinen ist ein Ruling eine verbindliche von der Steuerbehörde auf Verlangen einer steuerpflichtigen Person erteilte Auskunft betreffend die steuerliche Behandlung eines geplanten und konkreten Tatbestands mit Steuerbezug. Die schweizerischen Steuerbehörden untersuchen die Rulinganfragen auf alle steuerlichen Aspekte hin, inklusive die Verrechnungspreise. In diesem Zusammenhang muss bestätigt werden, dass die Bedingungen eines geplanten Geschäftsvorfalles zwischen verbundenen Unternehmen den Fremdvergleichsgrundsatz einhalten und somit keine Auswirkung auf die Gewinnsteuer bzw. die Verrechnungssteuer haben.

Die Rulings betreffend die Gewinnsteuer liegen in der Kompetenz der Kantone⁶⁰, während diejenigen betreffend die VSt von der ESTV⁶¹ behandelt werden. Da ein und derselbe Geschäftsvorfall Folgen sowohl für die Gewinnsteuer als auch die VSt haben kann, wird empfohlen, eine Rulinganfrage gleichzeitig bei der zuständigen kantonalen Steuerbehörde wie auch bei der ESTV einzureichen. Den Rulinganfragen müssen angemessene Nachweisdokumente (z.B. eine Verrechnungspreisstudie) beigelegt werden, welche die Einhaltung des in den OECD-Leitlinien definierten Fremdvergleichsgrundsatzes aufzeigen.

⁶⁰ Urteil des BGer 2C_807/2014 vom 24. August 2015, E. 3.4.2.; Urteil des BGer 2C_529/2014 vom 24. August 2015, E. 3.3.2.

⁶¹ Für weitere Informationen betreffend die Anforderungen betreffend Rulinganfragen, siehe die Mitteilung-011-DVS-2019-d vom 29. April 2019 «[Formelles Verfahren für Steuervorbescheide / Rulings in den Bereichen direkte Bundessteuer, Verrechnungssteuer und Stempelabgaben](#)».

7.2.2 Vorabvereinbarungen im Bereich der bilateralen oder multilateralen Verrechnungspreise

Die bilateralen oder multilateralen Vorabvereinbarungen haben ebenfalls zum Gegenstand, im Vorfeld von Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen und auf deren Verlangen die auf diese Geschäftsvorfälle anwendbaren Verrechnungspreise festzulegen.⁶² Im Unterschied zu den Rulings (unilateral) werden diese jedoch gemeinsam von den zuständigen Behörden mehrerer Staaten ausgehandelt und genehmigt, um die Steuersituation von verbundenen Unternehmen in allen betroffenen Staaten abzusichern.

In der Schweiz werden die Vorabvereinbarungen mit den Partnerstaaten vom SIF ausgehandelt.⁶³

7.3 Primärberichtigung und Gegenberichtigung

7.3.1 Primärberichtigung

Die Primärberichtigung wird von der OECD definiert als eine von der Steuerverwaltung eines Staats aufgrund des Fremdvergleichsgrundsatzes vorgenommene Berichtigung der steuerpflichtigen Gewinne eines Unternehmens bei Geschäftsvorfällen mit einem verbundenen Unternehmen in einem anderen Staat.⁶⁴ In der Schweiz werden Primärberichtigungen ausschliesslich von den kantonalen Steuerbehörden vorgenommen, da diese für die Veranlagung der Gewinnsteuer zuständig sind.

Beispiel

Nehmen wir das Beispiel einer Gesellschaft A mit Sitz in der Schweiz, die Lizenzgebühren in der Höhe von CHF 50'000 an eine Muttergesellschaft B mit Sitz im Ausland zahlt, die Eigentümerin einer Marke ist. Die Gesellschaft A zieht anschliessend von ihrem steuerpflichtigen Gewinn CHF 50'000 als geschäftsmässig begründeten Aufwand ab. Die kantonale Steuerbehörde ist der Ansicht, dass der Preis von CHF 50'000 nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspreche und dass zwei unabhängige Gesellschaften einen Preis von CHF 30'000 vereinbaren würden. Die Behörde nimmt somit CHF 20'000 wieder in den steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft A auf, was eine Primärberichtigung darstellt.

7.3.2 Gegenberichtigung und Verständigungsverfahren

Nach Auffassung der OECD ist die Gegenberichtigung eine Berichtigung der Steuerschuld des verbundenen Unternehmens in einem zweiten Staat, die von der Steuerverwaltung dieses Staates vorgenommen wird, um der durch die Steuerverwaltung des ersten Staats vorgenommenen Primärberichtigung Rechnung zu tragen. Wird in der Schweiz eine Gegenberichtigung aufgrund einer Primärberichtigung durch einen ausländischen Staat vorgenommen, so fällt sie ebenfalls in die Zuständigkeit der kantonalen Steuerbehörden, soweit sie die Gewinnsteuer betrifft.

Mit der Gegenberichtigung wird die durch die Primärberichtigung herbeigeführte **wirtschaftliche Doppelbesteuerung beseitigt**. So führte die von der schweizerischen Steuerbehörde vorgenommene

⁶² OECD-Guidelines, § 4.134.

⁶³ Die Anfrage zur Eröffnung eines Verständigungsverfahrens oder eines Advance Pricing Agreements (APA) wird via [Formular](#) eingereicht.

⁶⁴ OECD-Guidelines, S. 29.

Primärberichtigung gemäss oben genanntem Beispiel dazu, dass dem steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft A CHF 20'000 hinzugerechnet wurden. Wenn die ausländische Steuerbehörde nun nichts unternimmt, gelten diese CHF 20'000 weiterhin als steuerpflichtiger Gewinn der Gesellschaft B. Die entsprechende Berichtigung besteht also für die ausländische Steuerbehörde darin, den steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft B um CHF 20'000 zu reduzieren, um ihn mit dem steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft A in Einklang zu bringen.

In der Praxis erfolgt die Gegenberichtigung in der Regel im Rahmen eines Verständigungsverfahrens. Das Verständigungsverfahren ist in [Art. 9 Abs. 1 des OECD-MA](#) geregelt und soll den DBA-Vertragsstaaten die Möglichkeit geben, Probleme bei der Anwendung des DBA zu lösen, insbesondere wenn sie zu einer Doppelbesteuerung führen. Das Verständigungsverfahren wird auf Gesuch der steuerpflichtigen Person eingeleitet, anschliessend aber zwischen den zuständigen Behörden der betroffenen Staaten durchgeführt, ohne dass die steuerpflichtige Person Partei des Verständigungsverfahrens ist.⁶⁵ Seit dem 1. Januar 2022 ist das Verständigungsverfahren auch im Landesrecht in den [Art. 2–23 des Bundesgesetzes über die Durchführung von internationalen Abkommen im Steuerbereich vom 18. Juni 2021 \(StADG\)](#) geregelt.

Wenn die zuständigen Behörden zu einer Verständigungsvereinbarung gelangen, wird diese für die Steuerbehörden der beteiligten Staaten mit Zustimmung der steuerpflichtigen Person verbindlich ([Art. 15 Abs. 1 StADG](#)). Sieht die Verständigungsvereinbarung beispielsweise vor, dass der Fremdvergleichspreis für die von der Gesellschaft A an die Muttergesellschaft B gezahlten Lizenzgebühren CHF 40'000 beträgt, muss die Schweiz die CHF 40'000 als steuerlich abzugsfähigen Aufwand der Gesellschaft A einstufen und der ausländische Staat den Betrag als steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft B.

7.4 Sekundärberichtigung

Die OECD- Verrechnungspreisleitlinien definieren die Sekundärberichtigung als eine Berichtigung, die durch die Besteuerung dessen, was die OECD als Sekundärgeschäftsvorfall bezeichnet, entsteht.⁶⁶ Im schweizerischen Steuersystem entspricht ein solcher Sekundärgeschäftsvorfall der geldwerten Leistung, die dem verbundenen Unternehmen aufgrund eines nach dem Fremdvergleichsgrundsatz überhöhten Verrechnungspreises gezahlt wird. Die Erhebung der Verrechnungssteuer auf dieser geldwerten Leistung stellt die Sekundärberichtigung dar. In der Schweiz werden Sekundärberichtigungen ausschliesslich durch die ESTV vorgenommen, da diese für die Verrechnungssteuer zuständig ist. Die ESTV kann eine Sekundärberichtigung unabhängig davon vornehmen, ob die zuständige kantonale Steuerbehörde für denselben konzerninternen Geschäftsvorfall eine Primärberichtigung vorgenommen hat oder nicht. Dies gilt auch umgekehrt.

In dem in *Ziffer 7.3.1* genannten Beispiel entspräche die von der ESTV vorgenommene Sekundärberichtigung einer Erhebung der Verrechnungssteuer auf CHF 20'000 als geldwerte Leistung der Gesellschaft A an die Gesellschaft B.

⁶⁵ OECD-Guidelines, *Commentary on Article 25: Concerning the Mutual Agreement Procedure*, § 60.

⁶⁶ OECD-Guidelines, S. 30.

Die ESTV und das SIF haben eine Praxis im Bereich der Sekundärberichtigungen entwickelt, die für die Konstellation gilt, dass nach einer Primärberichtigung durch die zuständige kantonale Steuerbehörde ein Verständigungsverfahren eröffnet wurde. Die Verständigungsvereinbarung des SIF mit dem ausländischen Staat kann unter gewissen Umständen vorsehen, dass eine Sekundärberichtigung nur dann vorgenommen wird (d.h. dass die ESTV nur dann Verrechnungssteuer auf den Betrag der im Verständigungsverfahren bestätigten Primärberichtigung erhebt), wenn keine Rückführung (d.h. Rückerstattung) der ausländischen Gesellschaft an die schweizerische Gesellschaft in Höhe der bestätigten Berichtigung erfolgt.

* * * * *