

Verrechnungspreise Deutschland-Schweiz:

Fabian Duss

*lic. oec. publ., dipl. Steuerexperte,
LL.M. (UZH) in International Tax Law
Partner ADB Altorfer Duss & Beilstein AG*

Dr. Roger Rohner

*Dr. iur., dipl. Steuerexperte,
Master of Advanced Studies in VAT,
ADB Altorfer Duss & Beilstein AG*

www.adbtax.ch

Gegen- und Sekundärberichtigungen in der Schweiz nach Betriebsprüfung in Deutschland



Fabian Duss

Erfolgt bei einer in Deutschland ansässigen Konzerngesellschaft aufgrund einer Betriebsprüfung eine Korrektur des steuerbaren Gewinns (Primärberichtigung) im Zusammenhang mit einer Leistungsbeziehung zu einer verbundenen Konzerngesellschaft in der Schweiz und wurde diese in der Schweiz bereits für die korrigierten Gewinne besteuert, resultiert eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung. Es stellt sich die Frage, ob und wie diese Doppelbelastung vermieden werden kann (Gegenberichtigung). Weiter stellt sich die Frage, ob und wie die Handels- und Steuerbilanzen der betroffenen Konzerneinheiten nach der Vornahme von Korrekturen wieder in Übereinstimmung gebracht werden können oder müssen (Sekundärberichtigung).



Dr. Roger Rohner

A. Gegenberichtigungen

1. Nach schweizerischem innerstaatlichem Recht

In der Schweiz ist zu unterscheiden zwischen Fällen, in denen die Veranlagung der Periode, für die in Deutschland eine Primärberichtigung erfolgt ist, noch offen ist, und Fällen, in denen die entsprechende Periode bereits rechtskräftig veranlagt wurde.

1.1. Bei provisorischer Veranlagung

Ist die Veranlagung der in der Schweiz ansässigen Konzerngesellschaft noch nicht rechtskräftig, ist zunächst festzuhalten, dass eine Schweizer Konzerngesellschaft, die von einer Gewinnverschiebung begünstigt worden ist, den betreffenden Jahresabschluss i.d.R. bereits erstellt und gestützt darauf ihre Steuererklärung eingereicht hat. Sie muss sich aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips auf der ein-

gereichten Jahresrechnung behaften lassen. Aus Sicht der begünstigten Schweizer Gesellschaft ist die Jahresrechnung, in welcher sich die Gewinnverschiebung niedergeschlagen hat, buchführungsrechtlich i.d.R. nicht zu beanstanden und damit handelsrechtskonform.

Nach Auffassung des Schweizerischen Bundesgerichts ist eine Änderung der (Handels- oder Steuer-)Bilanz im Laufe des Veranlagungsverfahrens allerdings zulässig, wenn sich zeigt, dass die Gesellschaft in einem entschuldbaren Irrtum bestimmte Buchungen vorgenommen hat.¹ Ein solcher Irrtum liegt bei Transferpreisfällen, die zu einer Primärberichtigung im Ausland führen, zumindest dann vor, wenn die Transferpreise in guten Treuen nach bestem Wissen und Gewissen bestimmt worden sind. Dementsprechend ist in diesen Fällen eine Gegenberichtigung auch nach Abgabe der Steuererklärung zulässig.

In der Praxis werden Gegenberichtigungen nach Abgabe der Steuererklärung regelmässig zugelassen. Voraussetzung dafür ist, dass die für die Veranlagung zuständige Schweizer Steuerbehörde die ausländische Primärberichtigung dem Grunde und der Höhe nach anerkennt.² Zuständige Behörde für die Veranlagung der direkten Steuern ist dabei allein die kantonale Steuerbehörde.

1.2. Bei definitiver Veranlagung

Ist die Veranlagung der in der Schweiz ansässigen Konzerngesellschaft bereits rechtskräftig, kann eine periodengerechte Gegenberichtigung nur im *Revisionsverfahren* nach Art. 147 ff. DBG und Art. 51 StHG erfolgen. Eine ausländische Primärberichtigung stellt nach dem Wortlaut der erwähnten Bestimmungen grundsätzlich keinen Revisionsgrund dar, weil keine neue Tatsache, sondern eine veränderte rechtliche Würdigung

des gleichen verwirklichten Sachverhalts vorliegt.³ Es stellt sich jedoch die Frage, ob die resultierende wirtschaftliche Doppelbelastung einen übergesetzlichen Revisionsgrund darstellt. Ein solcher kann sich im innerstaatlichen Recht bspw. direkt aus dem höherrangigen Verfassungsrecht ergeben.

Ein verfassungsrechtlicher Revisionsgrund lässt sich aus dem *Leistungsfähigkeitsprinzip* von Art. 127 Abs. 2 BV ableiten. Wenn betragslich erhebliche Gewinne mehrmals bei verschiedenen Personen besteuert werden, liegt ein Verstoss gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vor.⁴ Es wurden im Lichte des Fremdvergleichsgrundsatzes in der Schweiz «Scheingewinne» besteuert, die bei korrekter wirtschaftlicher Betrachtung nicht bei der Konzerngesellschaft in der Schweiz angefallen sind.

Jedenfalls darf bei internationalen Transferpreiskorrekturen das Mass der erforderlichen Sorgfalt des Steuerpflichtigen⁵ nicht überspannt werden. Aufgrund der natürlichen Unschärfe und Komplexität der Materie sind unterschiedliche Auffassungen Programm. Wenn die Transferpreise nach bestem Wissen und Gewissen festgelegt worden sind, liegt keine Verletzung der Sorgfaltspflicht vor.

2. Nach dem Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland

Das Doppelbesteuerungsabkommen zwischen der Schweiz und Deutschland vom 11. August 1971 (DBA CH-D) enthält keine Art. 9 Abs. 2 des OECD Musterabkommens nachgebildete Bestimmung zur Vornahme von Gegenberichtigungen. Eine Gegenberichtigung kann aber auch ohne eine solche Bestimmung erfolgen. Der Musterkommentar verweist in diesem Fall auf das *Verständigungsverfahren* nach Art. 25 OECD-MA.⁶ Rechtsgrundlage für die Gegenberichtigung ist aber nicht die Bestimmung zum Verständigungsverfahren, sondern Art. 7 Abs. 1 i.V.m. Art. 9 Abs. 1 DBA CH-D, denn Art. 25 DBA CH-D regelt nur das Verfahren der Verständigung. Da die Zuständigkeit für das Verständigungsverfahren ausschliesslich bei den Bundesbehörden liegt⁷, ist eine Gegenberichtigung in diesem Fall grundsätzlich mit den Bundesbehörden abzustimmen. Das wird in der Praxis aber insbesondere bei Gegenberichtigungen im offenen Veranlagungsverfahren (vgl. vorn A. Ziff. 1.1.) aus Praktikabilitätsgründen i.d.R. nicht gemacht.

Bei *provisorischer Veranlagung* de-rogieren die Bestimmungen des DBA

CH-D auch allfällige im Massgeblichkeitsprinzip bzw. im Grundsatz von Treu und Glauben begründete Hindernisse für eine Bilanzänderung nach Abgabe der Steuererklärung.

Definitive Veranlagungen werden im monistischen System der Schweiz von den höherrangigen DBA Bestimmungen durchbrochen.

Für Verständigungsverfahren ist in der Schweiz das SIF zuständig. Um die Revision ordnungsgemäss durchzuführen, ist das SIF zumindest beizuziehen. Es ist in Lehre, Rechtsprechung und Praxis nicht umstritten, dass eine zwischen den Staaten getroffene Verständigungslösung sich als Revisionsgrund auswirkt und es erlaubt, auf rechtskräftige Veranlagungen zurückzukommen.⁸ Allerdings ist nicht erforderlich, dass tatsächlich eine Verständigung mit der ausländischen Steuerbehörde stattfindet. Nach Art. 25 Abs. 2 DBA CH D ist das nur vorgesehen, falls die zuständige Behörde selbst nicht in der Lage ist, eine befriedigende Lösung herbeizuführen. Kommen das SIF und die kantonale Steuerbehörde übereinstimmend zum Ergebnis, dass die ausländische Primärberichtigung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz gerechtfertigt ist, würde eine Verständigung mit der ausländischen Behörde nur unnötige Umtriebe verursachen. Eine Stellungnahme des SIF, worin die Durchführung der Gegenberichtigung bestätigt wird, stellt in diesem Fall eine vorweggenommene Verständigungslösung dar, die Grundlage für eine Revision nach Art. 147 DBG und 51 StHG bildet.⁹ Das Revisionsbegehren ist vom Steuerpflichtigen innert 90 Tagen nach Kenntnissnahme der Verständigungslösung einzureichen.¹⁰ Im Weiteren zu beachten ist die Verwirkungsfrist von 10 Jahren nach Art. 148 DBG und Art. 51 Abs. 3 StHG (vgl. vorn A. Ziff. 1.2.).

B. Sekundärberichtigungen

Primär- und Gegenberichtigungen erfolgen lediglich in der Steuerbilanz. Dadurch entstehen Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz. Mit Sekundärberichtigungen sollen Handels- und Steuerbilanz in Einklang gebracht werden. Wie eine Sekundärberichtigung vorzunehmen ist, bestimmt sich nach Massgabe des innerstaatlichen Rechts.¹¹ Zum einen können die verschobenen Gewinne durch Rückerstattung buchhalterisch dorthin zurückgeführt werden, wo sie auch steuerlich zugerechnet worden sind. Zum andern besteht die Möglichkeit einer steuerbilanziellen Umqualifizierung, wobei handelsbilanziell in diesem Fall bei

der leistenden Gesellschaft meist nichts weiter unternommen werden muss. Allenfalls sind in der Handelsbilanz der begünstigten Gesellschaft Korrekturen im Eigenkapitalausweis erforderlich.

Die in der Schweiz im Zusammenhang mit Sekundärberichtigungen publizierte Praxis betrifft ausschliesslich Verrechnungssteuerfragen bei der Rückerstattung von Übergewinnen. Während vielen Jahren wurde auf solchen Rückerstattungen konsequent die Verrechnungssteuer erhoben, selbst dann, wenn sich die zuständigen Behörden für die Zwecke der direkten Steuern auf eine Korrektur verständigt hatten.¹² Die Rückerstattung der Übergewinne führte so in vielen Fällen zu einer zusätzlichen Besteuerung des gleichen Gewinns. Diese rigide Praxis wurde in der Literatur zu Recht scharf kritisiert.¹³

Die Praxis ist in der Folge gelockert worden:¹⁴

- Sofern die Veranlagung bei den direkten Steuern bereits definitiv ist, führt eine Rückerstattung der Übergewinne dann nicht zur Erhebung der Verrechnungssteuer, wenn in einem Verständigungsverfahren eine Einigung erzielt werden konnte.
- Ist die Veranlagung bei den direkten Steuern noch nicht definitiv, kann eine Rückerstattung der Übergewinne nur dann verrechnungssteuerfrei erfolgen, wenn die Verhandlungen mit der zuständigen kantonalen Steuerbehörde über eine Gegenberichtigung bei den direkten Steuern ein auch aus Sicht der Bundesbehörden akzeptables Resultat hervorgebracht hat. Dabei wird jedoch der Nachweis einer definitiven Primärberichtigung im Ausland verlangt.

Von der Praxisänderung nicht betroffen bleiben folgende Fälle:

- Wenn die Rückerstattung erfolgt, um ausländische Nachsteuern zu begleichen;
- Wenn es nicht um die Frage des Fremdvergleichs, sondern um die generelle Frage der Zurechnung von Unternehmensgewinnen geht;
- Wenn das Verständigungsverfahren zu keiner Lösung führt;
- Wenn absichtliche Gewinnverschiebungen in die Schweiz korrigiert werden sollen.

Es sei darauf hingewiesen, dass die Rückerstattung der Übergewinne aus Schweizer Sicht grundsätzlich nicht zwingend erforderlich ist. Führt sie vor dem Hintergrund der beschriebenen Praxis zu Problemen, sollte nach Möglichkeit darauf verzichtet werden. Allerdings wird die Rückerstattung in der

Praxis von den deutschen Betriebsprüfern oft verlangt. In diesem Fall ist die erwähnte Praxis nur bei Schwester- oder anderen indirekten Beteiligungsverhältnissen problematisch, da bei einer Rückerstattung an eine deutsche Muttergesellschaft gemäss Art. 10 Abs. 3 DBA CH-D der Nullsatz zur Anwendung gelangt. Bei Rückerstattung an eine deutsche Tochtergesellschaft kann mangels Entreichung überhaupt keine Verrechnungssteuer erhoben werden.

C. Fazit

Die wirtschaftliche Doppelbesteuerung aufgrund einer Primärberichtigung bei einer in Deutschland ansässigen Konzerngesellschaft im Zusammenhang mit einer Leistungsbeziehung zu einer verbundenen Konzerngesellschaft in der Schweiz kann grundsätzlich vermieden werden.

Bei noch nicht rechtskräftiger Veranlagung in der Schweiz kann eine Gegenberichtigung auch nach Abgabe der Steuererklärung bei der kantonalen Steuerbehörde zumindest dann beantragt werden, wenn Transferpreise in guten Treuen nach bestem Wissen und Gewissen bestimmt worden sind.

Bei rechtskräftiger Veranlagung in der Schweiz muss für die Gegenberichtigung ein Revisionsverfahren geführt werden. Eine zwischen den Staaten

getroffene Verständigungslösung bildet einen Revisionsgrund. Allerdings kommen auch vorweggenommene Verständigungslösungen und unter Umständen gar die Ableitung aus dem verfassungsrechtlichen Leistungsfähigkeitsprinzip (innerstaatliches Recht) als Revisionsgründe in Betracht. Zu beachten sind die für das Revisionsverfahren vorgesehenen Fristen (90 Tage ab Kenntnis des Revisionsgrunds bzw. 10 Jahre ab Eröffnung der Veranlagungsverfügung).

Die Praxis zur Erhebung der Schweizer Verrechnungssteuer bei Rückerstattung von Übergewinnen im Rahmen von Sekundärberichtigungen kann in einigen Fällen (Rückerstattung zur Begleichung von ausländischen Nachsteuern, keine Lösung durch Verständigungsverfahren, absichtliche Gewinnverschiebungen in die Schweiz, Fragen der Zurechnung von Unternehmensgewinnen) zu Problemen führen. Bei diesen Konstellationen ist abzuklären, ob eine Rückerstattung überhaupt erforderlich ist. Unproblematisch sind i.d.R. Rückerstattungen an deutsche Konzerngesellschaften in der gleichen vertikalen Beteiligungskette (Mutter- oder Tochtergesellschaften).

- 1 Bundesgericht (BGer) vom 16. August 2012, Der Steuerentscheid (StE) 2012 B 72.11 Nr. 22, E. 2.1 m.w.H. = Steuer Revue (StR) 67 (2012), S. 757.
- 2 RAOUL STOCKER/CHRISTOPH STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, Ausgewählte Aspekte der Schweizer Praxis, Schweizer Treuhänder 2009, S. 386.
- 3 KLAUS A. VALLENDER/MARTIN E. LOOSER, Art. 147 DBG, in: Martin Zweifel/Peter Athanas

- (Hrsg.), Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, I/2a, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. Auflage, Basel 2008, Art. 147 N 9 m.H.a. die Rechtsprechung.
- 4 OLIVIER MARGRAF, Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens gemäss Art. 147-149 DBG, StR 69 (2014), S. 82 m.w.H.
 - 5 Art. 147 Abs. 2 DBG und Art. 51 Abs. 2 StHG, Ausschlussgrund für ein Revisionsverfahren.
 - 6 Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention (Stand 22.7.2010), Paris 2010, Art. 9 N 11 sowie Art. 25 N 10-12; Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2010, Ziff. 4.33.
 - 7 Beim Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF).
 - 8 VALLENDER/LOOSER, Art. 147 DBG N 23c; BGer vom 26. Oktober 2004, StE 2005 B 71.33 Nr. 1 E 5.3 = Revue de droit administratif et de droit fiscal 2006 II 129 f.; BGer vom 16. Mai 2000, StE 2000 A 31.1 Nr. 6.
 - 9 KURT LOCHER/WALTER MEIER/RUDOLF VON SIEBENTHAL/ANDREAS KOLB, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, 9 Bände, Loseblatt, Basel, Art. 26, B 26.2 Nr. 3.
 - 10 LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, DBA-D, Art. 9, B 9 Nr. 4.
 - 11 XAVER DITZ, Art. 9 OECD-MA, in: Jens Schönfeld/Xaver Ditz (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, Köln 2013, Art. 9 N 131 m.w.H.
 - 12 MAJA BAUER-BALMELLI/MARKUS KÜPFER, Die Praxis der Bundessteuern, II Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer (Bd. 2), Verrechnungssteuer, Loseblatt, Basel, Art. 4 Abs. 1 lit. b Nr. 53, Nr. 75 sowie Nr. 128; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, DBA-D, Art. 9, B 9 Nr. 17.
 - 13 WERNER ALTORFER, „Secondary Adjustment“ und Verrechnungssteuer, in: Markus Reich/Martin Zweifel (Hrsg.), Festschrift zum 70. Geburtstag von Ferdinand Zuppiger, Bern 1989, S. 553 ff.
 - 14 BAUER-BALMELLI/KÜPFER, II/2, Art. 4 Abs. 1 lit. b Nr. 319.

ADB – Ihre Partner bei grenzüberschreitenden Steuerfragen.

Unsere jahrzehntelange Erfahrung in grenzüberschreitenden Steuer- und Sozialversicherungsangelegenheiten steht unseren Kunden für massgeschneiderte Lösungen zur Verfügung, insbesondere bei:

Zu- und Wegzug

von Unternehmen
und Privatpersonen

Strukturierung

von internationalen
Unternehmens-
reorganisationen

Konzernsteuerplanung:

– Leistungsbeziehungen
– Gestaltung der Wert-
schöpfungskette

A | D | B Altorfer Duss & Beilstein

ADB Altorfer Duss & Beilstein AG | Walchestrasse 15 | CH-8006 Zürich
Tel. +41 44 267 63 00 | adb@adbtax.ch | www.adbtax.ch