

Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern

Transferpreiskorrekturen aus Sicht des internationalen Steuerrechts der Schweiz

Fabian Duss, lic. oec. publ.



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

Der folgende Artikel befasst sich mit Korrekturen von Gewinnverschiebungen zwischen Konzerngesellschaften in grenzüberschreitenden Konstellationen. Es wird danach unterschieden, ob eine in der Schweiz ansässige Konzerngesellschaft durch eine Gewinnverschiebung begünstigt oder belastet ist und in welche Richtung (nach oben, nach unten oder zur Seite) die Gewinnverschiebung erfolgt. Dabei wird das steuerrechtliche Korrektiv der Schweiz, das auf der Doktrin zu den verdeckten Vorteilszuwendungen basiert, im Lichte der betriebswirtschaftlichen Besonderheiten von Konzernverhältnissen untersucht und mit den internationalen Usancen verglichen. Auch das nationale und internationale Steuerverfahrensrecht wird vor diesem spezifischen Hintergrund beleuchtet. Es zeigt sich, dass einzelne Elemente der steuerrechtlichen Praxis in der Schweiz mit den internationalen Gepflogenheiten übereinstimmen, andere hingegen unüblich sind und zu Kompatibilitätsstörungen im Zusammenspiel mit ausländischen Steuersystemen führen können. Insgesamt erscheint das internationale Steuerrecht der Schweiz bei internationalen Transferpreisfragen vergleichsweise unterentwickelt. Es wären verschiedentlich Praxisänderungen oder zumindest konkretere Praxisanweisungen wünschenswert.

Le présent article traite des corrections liées aux redressements de profits opérés entre sociétés d'un même groupe dans des constellations transnationales. On opère une distinction selon qu'une société sise en Suisse est avantagée ou pénalisée du fait d'un redressement de profits et selon la direction dans laquelle celui-ci a lieu (contre le haut, contre le bas ou sur le côté). La présente contribution examine à cet égard le correctif fiscal opéré par la Suisse, qui est basé sur la doctrine en matière d'octroi d'avantages dissimulés, à la lumière des particularités économiques du groupe de sociétés (Konzern) et en comparaison avec les usages internationaux. Les procédures nationales et internationales en matière fiscale sont également analysées de ce point de vue précis. On observe que certains éléments de la pratique fiscale suisse coïncident avec les pratiques internationales, mais que d'autres sont insolites et peuvent conduire à des incompatibilités avec les systèmes fiscaux étrangers. De manière générale, le droit fiscal international suisse apparaît comme sous-développé en comparaison avec d'autres systèmes en matière de prix de transferts internationaux. Certains changements de pratique ou au moins des instructions plus concrètes seraient souhaitables.

* Der Beitrag stellt eine überarbeitete Fassung der Diplomarbeit des Autors dar, die anlässlich des Studiengangs «LL.M. International Tax Law» 2013/14 an der Universität Zürich erstellt und am 31. August 2014 bei der Studienleitung eingereicht wurde. Literatur und Rechtsprechung wurden bis zum 20. März 2015 nachgeführt.

Inhalt

1	Einleitung	104	5	Gegenberichtigung	126
2	Gegenstand und Abgrenzung	105	5.1	Innerstaatliches Recht	126
3	Grundlagen	106	5.1.1	Rechtsgrundlagen bei provisorischer Veranlagung	127
3.1	Konzern	106	5.1.2	Rechtsgrundlagen bei definitiver Veranlagung	127
3.1.1	Innerstaatliches Recht	106	5.2	Abkommensrecht	128
3.1.2	Abkommensrecht	107	5.2.1	Art. 9 Abs. 2 OECD-MA	129
3.1.3	Begriffskonvention	108	5.2.2	Abkommenspraxis der Schweiz	130
3.2	Leistungsbeziehungen	108	5.2.3	Einfluss auf das innerstaatliche Recht	132
3.3	Transferpreise	109	5.2.3.1	Primat des Völkerrechts	132
3.3.1	Innerstaatliches Verständnis des Drittvergleichs	109	5.2.3.2	Einfluss auf das innerstaatliche Verfahrensrecht	132
3.3.2	Arm's length principle der OECD	109	5.3	Durchführung der Gegenberichtigung	133
3.3.3	Geltungszeitliche Anwendung der OECD-Richtlinien	110	5.3.1	Ordentliches Verfahren	133
3.4	Gewinnverschiebungen	111	5.3.1.1	Methoden	133
4	Primärberichtigung	112	5.3.1.1.1	Einbuchung einer Rückerstattungsverbindlichkeit	133
4.1	Innerstaatliches Recht	112	5.3.1.1.2	Umqualifizierung von Übergewinnen	134
4.1.1	Upstream	113	5.3.1.1.3	Weitere Methoden	134
4.1.1.1	Steuerfolgen bei der leistenden Gesellschaft	113	5.3.1.1.4	Periodizität	134
4.1.1.1.1	Gewinnsteuer	113	5.3.1.2	Abrechnungsverfahren	135
4.1.1.1.2	Verrechnungssteuer	114	5.3.2	Praktikerlösung	135
4.1.1.1.3	Zusammenfassung	117	6	Sekundärberichtigung	136
4.1.1.2	Steuerfolgen bei der empfangenden Gesellschaft	118	6.1	Begriff	137
4.1.2	Downstream	118	6.2	Abkommensrechtliche Einordnung	137
4.1.2.1	Steuerfolgen bei der leistenden Gesellschaft	118	6.3	Methoden	138
4.1.2.1.1	Verdeckte Kapitaleinlagen durch überhöhte Kosten	119	6.3.1	Rückerstattung	138
4.1.2.1.2	Verdeckte Kapitaleinlagen durch Ertragsverzicht	119	6.3.2	Umqualifizierung	138
4.1.2.1.3	Zusammenfassung	121	6.3.2.1	Upstream und sidestream	139
4.1.2.2	Steuerfolgen bei der empfangenden Gesellschaft	121	6.3.2.2	Downstream	139
4.1.2.2.1	Gewinnsteuer	121	6.4	Internationale Praxis	139
4.1.2.2.2	Verrechnungssteuer	122	6.5	Praxis in der Schweiz	140
4.1.2.2.3	Emissionsabgabe	122	7	Schlussbemerkungen	142
4.1.3	Sidestream	122	Literatur	143	
4.1.3.1	Steuerfolgen bei der leistenden Gesellschaft	123	Berichte, Materialien und Datenbanken	146	
4.1.3.2	Steuerfolgen bei der empfangenden Gesellschaft	123	Rechtsquellen	146	
4.1.3.3	Steuerfolgen bei der gemeinsamen Muttergesellschaft	123	Verwaltungsanweisungen	147	
4.1.4	Beweislastverteilung	123			
4.2	Abkommensrecht	124			
4.2.1	Anwendungsbereich von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA	124			
4.2.2	Sperrwirkung gegenüber innerstaatlichem Recht	125			

1 Einleitung

Die fortschreitende Globalisierung führt vermehrt zu grenzüberschreitenden Sachverhalten und Transaktionen. Dabei wird heute weit mehr als die Hälfte¹ des internationalen Welthandels zwischen Einheiten von grenzüberschreitend tätigen Unternehmen abgewickelt. Die Frage der internationalen Gewinnabgrenzung zwischen Konzernseinheiten mit Steuerpflicht in unterschiedlichen

staatlichen Hoheitsgebieten steht zunehmend im Fokus der Steuerbehörden, auch in der Schweiz. Aufgrund unterschiedlicher Steuerbelastungen in den verschiedenen Ländern besteht für international tätige Unternehmen ein Anreiz, den Gewinn aus dem betrieblichen Leistungserstellungsprozess tendenziell dort anfallen zu lassen, wo das Steuerniveau tief ist («tax arbitrage»). Stellschraube sind u. a. die Transferpreise für grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern.

Die zunehmende Transparenz in Steuersachen führt zu vermehrter Aufdeckung von ökonomisch ungerechtfertig-

1 Das zeigen Erhebungen im deutschen Schrifttum (vgl. DITZ, Art. 9 OECD-MA N 1 mwH).

tigten Gewinnverschiebungen bei international tätigen Konzernen. Hinzu kommt die verbesserte Zusammenarbeit zwischen den Steuerbehörden, nicht nur im Rahmen der Amtshilfe und des Informationsaustausches. Erfolgt in einem Land eine Korrektur des steuerbaren Gewinns (Primärberichtigung), stellt sich die Frage, ob und wie die dadurch entstehende steuerliche 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 in Übereinstimmung gebracht werden können oder müssen (Sekundärberichtigung).

Da die Schweiz im internationalen Vergleich in den vergangenen Jahren immer eine moderate Gewinnsteuerbelastung aufwies, bestand tendenziell eher ein Anreiz zu Gewinnverschiebungen aus dem Ausland in die Schweiz als umgekehrt. Aus diesem Grund waren die hiesigen Steuerverwaltungen – im Gegensatz zur Situation in den umliegenden Nachbarstaaten² – über viele Jahre noch vergleichsweise wenig auf die Thematik fokussiert. Die Fälle von Gegen- und Sekundärberichtigungen in der Schweiz nach Korrekturen der Transferpreise im Ausland haben in den letzten Jahren stark zugenommen, was sich auch in einem sprunghaften Anstieg von Verständigungsverfahren widerspiegelt.³ Die Schweiz hat dabei im internationalen Vergleich eine teilweise ungewöhnliche Praxis entwickelt, die überdies nicht in allen Kantonen einheitlich ist.

In jüngster Zeit sind aber vermehrt auch Fälle aufgetreten, bei denen die Korrektur der Transferpreise von den Schweizer Steuerbehörden ausging. Viele Staaten haben in den letzten Jahren die Gewinnsteuerbelastung reduziert, und selbst die Steuerbelastung in einigen EU-Ländern liegt heute unterhalb der Belastung in den meisten Kantonen.⁴ Damit entstehen zunehmend Anreize, Gewinne ins Ausland zu verlagern. Die Schweiz hat für die Vornahme von Primärberichtigungen ein umfassendes steuerrechtliches Instrumentarium etabliert, das auf der Praxis zu den verdeckten Vorteilszuwendungen zwischen nahestehenden Personen basiert.

2 Gegenstand und Abgrenzung

Die vorliegende Arbeit befasst sich mit der Gewinnabgrenzung bei grenzüberschreitend tätigen Konzernen.⁵ Über die Landesgrenzen hinweg erfolgt in der Praxis oft eine Aufspaltung der Wertschöpfungskette. In der Folge ergeben sich zwischen Konzerneinheiten Leistungsbeziehungen.⁶ Diese Leistungsbeziehungen sind bestimmend für die Zuordnung der Ergebnisse zu den einzelnen Konzerneinheiten, indem die Erlöse mittels Gestaltung der Transferpreise entlang der Wertschöpfungskette auf die einzelnen Konzerneinheiten aufgeteilt werden. Die Gestaltung der Transferpreise hat damit einen massgebenden Einfluss auf die Konzernsteuerquote.

Die vorliegende Arbeit untersucht die steuerrechtlichen Fragestellungen und Probleme im Zusammenhang mit Transferpreiskorrekturen. Dabei werden sowohl die Einzelheiten bei Gewinnverschiebungen ins Ausland als auch diejenigen bei Gewinnverschiebungen vom Ausland in die Schweiz untersucht. Nicht näher beleuchtet werden hingegen die Regeln für die korrekte Ermittlung der Transferpreise. Hierfür wird auf die Richtlinien der OECD⁷ sowie auf die entsprechende Spezialliteratur verwiesen.⁸

Der Beitrag beschränkt sich auf die nationalen und internationalen Aspekte der Gewinnbesteuerung von *rechtlich selbständigen Konzerngesellschaften*⁹ aus Sicht des Schweizer Steuerrechts, einschliesslich den damit zusammenhängenden Aspekten des nationalen und internationalen Steuerverfahrensrechts. Dabei sind auch rechtsvergleichende Hinweise auf die Steuerordnungen anderer Länder (insbesondere Deutschland) enthalten. Nicht behandelt werden mehrwertsteuerliche oder zollrechtliche Problemkreise von Transferpreiskorrekturen. Hingegen werden quellensteuerliche (Verrechnungssteuer) Sonderprobleme in die Betrachtung einbezogen.

2 Deutsche Betriebsprüfer gehen davon aus, dass dem deutschen Fiskus durch nicht gerechtfertigte Gewinnverschiebungen jährlich rund 90 Mrd. Euro steuerbare Gewinne entzogen werden (WOLENSKI/WÄHNERT, Systematische Visualisierung von internationalen Gewinnverschiebungen, 105).

3 Wurden in der Schweiz 2007 noch lediglich 45 solche Verfahren eröffnet, waren es 2013 bereits 131 (siehe <http://www.oecd.org/ctp/dispute/map-statistics-2013.htm>, besucht am 16. März 2015).

4 So bspw. in Bulgarien (10 %), Irland (12,5 %), Lettland und Litauen (beide 15 %), Rumänien (16 %) oder Zypern (12,5 %) (Quelle: <http://www.ibfd.org/IBFD-Tax-Portal>, besucht am 17. März 2015).

5 Zum Begriff vgl. hinten Abschn. 3.1.

6 Abschn. 3.2.

7 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 1 ff.

8 Insbesondere: WASSERMEYER/BAUMHOFF, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen; VÖGELE/BORSTELL/ENGLER, Verrechnungspreise; KROPPE, Handbuch Internationale Verrechnungspreise; ferner auch JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 549 ff.

9 Zu den verbleibenden Besonderheiten bei Betriebsstätten nach der Einführung des AOA vgl. STOCKER, Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten, 87 ff.; DIGERONIMO/KOLB, Überblick über das Update 2010 des OECD-Musterabkommens, 672 ff. und ausführlich: BRÜLISAUER, Abgrenzung nach dem «Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip» im internationalen Einheitsunternehmen, 211 ff. und 336 ff.

3 Grundlagen

3.1 Konzern

3.1.1 Innerstaatliches Recht

Die Schweiz kennt zivilrechtlich kein eigentliches Konzernrecht¹⁰ und auch im innerstaatlichen Schweizer Steuerrecht hat der *Konzernbegriff* keine scharfen Konturen. Es gibt verschiedentlich Gesetzesnormen, die Konzernsachverhalte ansprechen;¹¹ eine einheitliche Definition fehlt aber auch hier. Art. 61 Abs. 3 DBG und Art. 24 Abs. 3^{quater} StHG verwenden den Begriff «Konzern» nicht direkt, sondern umschreiben diesen als «Kapitalgesellschaften oder Genossenschaften, welche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse durch Stimmenmehrheit oder auf andere Weise unter einheitlicher Leitung einer Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft zusammengefasst sind». In den kantonalen Steuergesetzen werden teils abweichende Konzernbegriffe verwendet.¹² Bemerkenswert ist dabei, dass gelegentlich bereits bei Beteiligungsquoten von 20 % von Konzernverhältnissen gesprochen wird¹³ und schon 10 %¹⁴ bzw. 20 %¹⁵ für die Annahme eines Mutter-Tochterverhältnisses ausreichen. Massgebliches Merkmal für die Verbundenheit einzelner Rechtsträger zu einem Konzern sind demnach die gesellschaftsrechtlichen Beteiligungsstrukturen.¹⁶

Im Zusammenhang mit der Anwendung des Drittvergleichs ist im Schweizer Steuerrecht allerdings nicht ein irgendwie gearteter Konzernbegriff, sondern der weiter gefasste Begriff der *nahestehenden Personen* relevant.¹⁷ Dieser Begriff wurde durch eine Rechtsprechung geprägt, wonach nicht nur die Gesellschafter selbst, sondern auch diesen nahestehende Personen Empfänger von verdeckten Gewinnausschüttungen (vorherrschende Terminologie im Gewinnsteuerrecht¹⁸) bzw. geldwerten Leistungen (vorherrschende Terminologie im Verrechnungssteuerrecht¹⁹) sein können. Als nahestehende Personen gelten dabei solche, zu denen enge wirtschaftliche oder persönliche Verbindungen bestehen, welche nach den gesamten Umständen als eigentlicher Grund der zu besteuerten

Leistung betrachtet werden.²⁰ Steht der Leistung keine oder keine angemessene Gegenleistung gegenüber, wird davon ausgegangen, dass sie (zumindest teilweise) im Beteiligungsverhältnis begründet ist.²¹ Nahestehend können aber selbst Personen sein, zu denen keine engen persönlichen oder wirtschaftlichen Beziehungen erkennbar sind, denen der Anteilsinhaber jedoch erlaubt, seine Gesellschaft wie eine eigene zu benutzen.²² Der Begriff der nahestehenden Personen setzt folglich kein direktes oder indirektes Beteiligungsverhältnis des Leistungsempfängers voraus.²³ Er geht damit deutlich über das hinaus, was gemeinhin unter Konzernen bzw. in der internationalen Steuerpraxis unter verbundenen Unternehmen²⁴ verstanden wird. Konzerngesellschaften und verbundene Unternehmen sind aber stets nahestehende Personen iSd innerstaatlichen Steuerrechts der Schweiz. Sie sind beteiligungsrechtlich direkt oder indirekt verflochten oder weisen zumindest gemeinsame Anteilsinhaber auf.

Eine Mindestbeteiligungsquote für die Annahme der Gesellschafterstellung ist weder vom Gesetz noch von der Rechtsprechung gefordert. Art. 3 lit. h MWSTG definiert «eng verbundene Personen» als die Inhaber von massgeblichen Beteiligungen sowie diesen nahestehende Personen und verweist dabei auf Art. 69 DBG. Im Lichte der Einheit der Rechtsordnung²⁵ könnte folglich davon ausgegangen werden, dass Nahestehende vorliegen, wenn direkte, indirekte oder parallele Beteiligungsverhältnisse von mindestens 10 % bestehen. Das greift nach der hier vertretenen Auffassung indes zu kurz, denn ein rationaler Mehrheits-Aktionär würde durch seine Gesellschaft niemals einen Vorteil an eine andere Gesellschaft ausrichten lassen, an der er lediglich zu 10 % beteiligt ist, während zu 90 % Dritte profitieren. Umgekehrt könnte er die Ausrichtung eines Vorteils durch die Gesellschaft bei einer Beteiligung von lediglich 10 % auch nicht ohne weiteres durchsetzen. Damit von Konzerngesellschaften bzw. verbundenen Unternehmen ausgegangen werden kann, muss deshalb gleichzeitig eine *massgebliche Be-*

10 Weiterführend: BÖCKLI, Schweizer Aktienrecht, § 11 N 1 ff.
 11 Insbesondere Art. 61 (Abs. 1 lit. d und Abs. 3) bzw. Art. 24 (Abs. 3 lit. d und Abs. 3^{quater}) StHG. Ferner Art. 70 Abs. 5 DBG, Art. 14a und Art. 26a VStV sowie Art. 14 Abs. 1 lit. j StG.
 12 Vgl. dazu die Hinweise bei REGLI, Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, 92.
 13 So in Art. 26a VStV.
 14 Art. 69 DBG und Art. 28 Abs. 1 StHG.
 15 Art. 61 Abs. 1 lit. d DBG und Art. 24 Abs. 3 lit. d StHG.
 16 Kritisch hierzu: REGLI, Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht, 122 f.
 17 STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 386; TSCHIRNER/STOCKER, Verrechnungspreise im grenzüberschreitenden Anlagefondsgeschäft, 43.
 18 Vgl. Art. 58 Abs. 1 lit. b Lemma 5 DBG.
 19 Vgl. Art. 20 Abs. 1 VStV.

20 BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 122 sowie DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 143a f.
 21 REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 612.
 22 BGer 9.6.2006, 2A.72/2006, E. 2.1; BGer 9.9.2009, 2C_377/2009, E. 2.2 = StR 2010, 67 f.
 23 Diesbezüglich findet eine Verobjektivierung des Begriffs der nahestehenden Personen statt, indem diese Rechtsprechung bei ungewöhnlichen Leistungen auf die Existenz von nahestehenden Personen schliesst (vgl. RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH N 178). Das ist jedoch nach der hier vertretenen Auffassung ein unzulässiger Zirkelschluss (DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 143b mwH) und wird auch in der jüngeren Rechtsprechung des Bundesgerichts relativiert (BGer 19.11.2012, StE 2013 B 72.13.22 Nr. 55 E. 6.1).
 24 Sogleich 3.1.2.
 25 Dazu GÄCHTER, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht, 599.

herrschaft durch dieselben Anteilsinhaber vorliegen.²⁶ Eine solche Beherrschung kann zwar grundsätzlich auch auf andere Weise als durch ein Beteiligungsverhältnis – z. B. durch Aktionärsbindungsvertrag, Schlüsselrolle im Verwaltungsrat, Alleingeschäftsführung, Stimmrechtsaktien oder Darlehensgewährung – gegeben sein. Im Regelfall dürften Beteiligungsverhältnisse von weniger als 50 % aber nur ausnahmsweise ausreichen, um Gewinnverschiebungen zu unterstellen, die Gegenstand einer Primär- bzw. Gegenberichtigung iSv Art. 9 OECD-MA sein können. Nach der hier vertretenen Auffassung muss der Drittvergleich in Fällen, wo keine gemeinsame Beherrschung durch Beteiligung oder auf andere Weise (iSv Art. 9 Abs. 1 Halbsatz 1 OECD-MA) vorliegt, als eingehalten betrachtet werden. Es handelt sich dann auch bei teilweiser beteiligungsrechtlicher Verflechtung (Minderheitsbeteiligungen) um Transaktionen zwischen echten Dritten. Diesbezüglich entfaltet das Abkommensrecht auch eine Schranken- bzw. Sperrwirkung.²⁷

3.1.2 Abkommensrecht

Der Konzernbegriff ist auch im Abkommensrecht nicht definiert. Art. 9 OECD-MA trägt die Überschrift «*verbundene Unternehmen*» und solche liegen gemäss Abs. 1 Halbsatz 1 dann vor, wenn:

1. «*ein Unternehmen eines Vertragsstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaates beteiligt ist oder*
2. *dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind*».

Mit der ersten Definition sind vertikale Beteiligungsketten (z. B. Mutter-Tochter-Verhältnisse) angesprochen, während die zweite Definition die übrigen Fälle der Verbundenheit durch dieselben Personen umfasst (z. B. Schwestergesellschaften). In beiden Definitionen sind zahlreiche unbestimmte Rechtsbegriffe enthalten, die weder im OECD-MA noch im Musterkommentar oder in den OECD-Richtlinien näher umschrieben werden. Ein gemeinsames Verständnis dieser Begriffe durch die Vertragsstaaten ist für die zweckkonforme Abkommensanwendung jedoch zentral. Art. 9 OECD-MA kann die bezweckte Wirkung – Beseitigung oder Milderung der Doppelbesteuerung – nur entfalten, wenn Einigkeit über den Anwendungsbereich besteht. Das Merkmal der Verbundenheit ist dabei eine Tatbestandsvoraussetzung, die un-

abhängig vom innerstaatlichen Recht autonom aus dem Abkommenszusammenhang auszulegen ist.²⁸

Aus dem Wortlaut geht hervor, dass Art. 9 nur auf Unternehmen anwendbar ist. Gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. d OECD-MA ist ein «*Unternehmen eines Vertragsstaats*» ein Unternehmen, das von einer dort ansässigen Person betrieben wird. Ein Unternehmen setzt dabei die Ausübung einer Geschäftstätigkeit voraus (Art. 3 Abs. 1 lit. c OECD-MA), die auch eine freiberufliche oder sonstige selbständige Tätigkeit sein kann (Art. 3 Abs. 1 lit. h OECD-MA). Auf die Rechtsform des Unternehmens kommt es folglich nicht an. Für Unternehmensgewinne gilt aufgrund von Art. 7 Abs. 1 OECD-MA jedoch das Betriebsstättenprinzip, wobei auch Einzelunternehmen und steuerlich transparente Personengesellschaften wie Betriebsstätten behandelt werden, sofern die Voraussetzungen für eine Steuerpflicht in einem Vertragsstaat erfüllt sind. Die Gewinnabgrenzung folgt in diesen Fällen den Regeln von Art. 7 und nicht von Art. 9 OECD-MA. Selbst wenn eine Personengesellschaft «*Person*» iSd DBA ist, bedeutet das nicht, dass sie auch ein Unternehmen eines Vertragsstaates iSv Art. 9 OECD-MA ist. Das ist nur dann der Fall, wenn die Personengesellschaft ein selbständiges Steuersubjekt aus Sicht des das Abkommen anwendenden Staates ist.²⁹ Hauptanwendungsfall von Art. 9 OECD-MA sind folglich Gewinnkorrekturen zwischen Gesellschaften iSv Art. 3 Abs. 1 lit. b OECD-MA, d. h. juristische Personen oder Rechtsträger, die wie juristische Personen besteuert werden. Hingegen kann es sich bei den Personen, die gemäss Art. 9 Abs. 1 lit. a OECD-MA die Verbundenheit von zwei Unternehmen durch gemeinsame Kontrolle bewirken, sehr wohl auch um natürliche Personen, Personengesellschaften oder sonstige Personenvereinigungen handeln.³⁰

Der Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 Halbsatz 1 OECD-MA setzt eine gesellschaftsrechtliche Verbundenheit der Unternehmen voraus. Sie kann in einer mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital bestehen. Andere Beziehungen, wie z. B. verwandtschaftliche oder freundschaftli-

26 Vgl. BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 109 ff. mwH; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH N 177.

27 Hinten Abschn. 4.2.2.

28 Zum Ganzen: DITZ, Art. 9 OECD-MA N 32 ff. Eine scharfe Trennung bei der Auslegung von innerstaatlichem Recht und Abkommensrecht wird in dieser Frage auch von WASSERMEYER gefordert (WASSERMEYER, Art. 9 OECD-MA N 41a). A. M.: EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 37; SILBERZTEIN, Art. 9 OECD-MA N 51; EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 4 sowie STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 388, die alle eine Auslegung nach dem innerstaatlichen Recht dafürhalten.

29 EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 36 mwH; SILBERZTEIN, Art. 9 OECD-MA N 48.

30 WASSERMEYER, Art. 9 OECD-MA N 55. Diese Personen brauchen selbst auch nicht ansässig zu sein oder ein eigenes Unternehmen zu betreiben (DITZ, Art. 9 OECD-MA N 42; EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 34).

che, begründen keine Verbundenheit iSv Art. 9 OECD-MA.³¹ Über das Ausmass der Beteiligung sind weder im OECD-MA noch im Musterkommentar zahlenmässige Angaben enthalten. Gewinnverschiebungen können allerdings nur vorliegen, wenn die Beteiligung eine *Einflussnahme* auf die Ausgestaltung der Geschäftsbeziehungen zwischen zwei Unternehmen erlaubt.³² Das ist nach der hier vertretenen Auffassung grundsätzlich nur bei stimmen- und kapitalmässiger Beherrschung von beiden Unternehmen möglich.³³ Andere Formen der Beherrschung, bspw. durch gemeinsame Geschäftsleitung, sind nur eingeschränkt denkbar, denn die Geschäftsleitung ist verpflichtet, die Interessen ihres Unternehmens zu vertreten.³⁴ Voraussetzung für die Verbundenheit ist jedoch, dass ein herrschendes Unternehmen oder eine gemeinsam herrschende Person eigene Interessen unmittelbar im beherrschten Unternehmen durchsetzen kann. Dazu reicht Personalunion in der Geschäftsleitung beider Unternehmen nicht aus; vielmehr muss die herrschende Person selbst am Geschäftsleitungsorgan des beherrschten Unternehmens beteiligt sein.³⁵ Nach Schweizer Auffassung obliegt die Geschäftsleitung grundsätzlich dem Verwaltungsrat (Art. 716 Abs. 2 OR). Dieser wird von der Generalversammlung gewählt (Art. 698 Abs. 2 Ziff. 2 OR), weshalb eine Beherrschung ohne gleichzeitige Stimmenmehrheit kaum möglich erscheint.

3.1.3 Begriffskonvention

Im Folgenden werden die Begriffe «Konzern» und «verbundene Unternehmen» synonym verwendet. Es wird grundsätzlich davon ausgegangen, dass es sich bei Konzerngesellschaften um rechtlich selbständige, von den gleichen Anteilsinhabern massgeblich beherrschte Körperschaften (idR Kapitalgesellschaften) handelt, die selbständige Steuersubjekte sind. Es handelt sich damit

gleichzeitig um «nahestehende Personen» im Sinne des innerstaatlichen Steuerrechts der Schweiz.

3.2 Leistungsbeziehungen

Zwischen Konzerngesellschaften können unterschiedliche Beziehungen bestehen. Ihrer Rechtsnatur nach ist zwischen gesellschaftsrechtlichen und rechtsgeschäftlichen (schuldrechtlichen) Beziehungen zu unterscheiden.³⁶ Leistungsbeziehungen sind stets rechtsgeschäftlicher Natur. Sie sind unabhängig von der beteiligungsrechtlichen Struktur und kommen auch zwischen unabhängigen Dritten vor. Wesensmerkmal von Leistungsbeziehungen ist das Erbringen einer Leistung durch die eine Partei und das Erbringen einer Gegenleistung durch die andere. Es findet mit anderen Worten ein Leistungstausch statt, was bei gesellschaftsrechtlichen Beziehungen gerade nicht der Fall ist. Die zu Grunde liegenden Rechtsgeschäfte können bspw. Finanzierungen, Lizenzvergaben, Warenlieferungen oder Dienstleistungen sein.³⁷

Im innerstaatlichen Zivil- und Steuerrecht der Schweiz gilt grundsätzlich das sog. Trennungsprinzip.³⁸ Danach sind juristische Personen selbständige Rechts- und Steuersubjekte. Wenn die Selbständigkeit von Konzerngesellschaften anerkannt ist, sind auch Rechtsgeschäfte zwischen Konzerngesellschaften anzuerkennen.³⁹ Im internationalen Steuerrecht kommt dies im sog. «separate entity»-Ansatz zum Ausdruck, wonach ein Konzern eine Gruppe von selbständigen Unternehmen ist, zwischen denen Leistungsbeziehungen bestehen.⁴⁰ Der Grundsatz der Selbständigkeit von Konzerngesellschaften lässt sich indessen auch aus den Begriffsdefinitionen «Personen» und «Gesellschaften» gemäss Art. 3 Abs. 1 lit. a und b OECD-MA ableiten.⁴¹

In Art. 9 OECD-MA wird nicht von Leistungsbeziehungen, sondern von «kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen» gesprochen. Auch hier sind ausschliesslich rechtsgeschäftliche und nicht gesellschaftsrechtliche Beziehungen gemeint.⁴² Die Merkmale, die zu einer Verbundenheit von Gesellschaften führen können (gesellschaftsrechtliche Beziehungen), sind streng von den kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zu unter-

31 BECKER, Art. 9 OECD-MA N 90 ff.; EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 38. Ferner: BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 50 f.

32 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 363; DITZ, Art. 9 OECD-MA N 38 ff.; SCHERER, Art. 9 DBA-D N 19.

33 Gl. M. HÖHN, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 289 f., der die Beherrschung zumindest als Regelfall betrachtet. Auch RIVIER scheint eine Beherrschung vorauszusetzen (RIVIER, Droit fiscal suisse, Le droit fiscal international, 206 f.). A. M. BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 58 f., der bereits massgebliche Beteiligungen (z. B. iSv Art. 69 DBG) als für eine Einflussnahme ausreichend erachtet.

34 Für die Schweiz vgl. bspw. Art. 717 Abs. 1 OR sowie Art. 754 ff. OR. Bei Leistungen ohne angemessene Gegenleistung kann es zur persönlichen Verantwortlichkeit der Organe kommen (vgl. jüngst BGer 4A_675/2014 vom 9.3.2015).

35 WASSERMAYER, Art. 9 OECD-MA N 42; DITZ, Art. 9 OECD-MA N 38.

36 HÖHN, Internationale Steuerplanung, 189 ff.

37 ARZETHAUSER/LEHMANN, Bausteine einer steuereffektiven Konzernstruktur, 604.

38 MATTEOTTI, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, 73 ff., auch zum Folgenden.

39 BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 9.

40 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 5.

41 So HÖHN, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 291 f.

42 DITZ, Art. 9 OECD-MA N 44.

scheiden. Beides sind Tatbestandsvoraussetzungen für die Anwendung von Art. 9 OECD-MA; sie schliessen sich jedoch gegenseitig aus,⁴³ d. h. sie müssen kumulativ vorliegen, damit Korrekturen vorgenommen werden können.

3.3 Transferpreise

Als *Transfer- oder auch Verrechnungspreis* wird die konzerninterne Preisfestlegung für direkt zurechenbare Leistungsbeziehungen zwischen Konzerngesellschaften verstanden.⁴⁴ Streng genommen sind davon Kostenumlagen zu unterscheiden, die den Leistungsempfängern nur indirekt zugerechnet werden. Beides sind aber Fragen der Preisfestlegung, so dass im Folgenden auf eine Unterscheidung verzichtet werden kann, weil vorliegend nur die Preiskorrekturen als solche untersucht werden.

3.3.1 Innerstaatliches Verständnis des Drittvergleichs

Konzerninterne Leistungsbeziehungen sind bereits im innerstaatlichen Recht nach dem Grundsatz des Drittvergleichs zu gestalten. Zu prüfen ist, wie gegenüber einem unbeteiligten Dritten gehandelt worden wäre.⁴⁵ Dabei ist entscheidend, dass auch die Verhältnisse vergleichbar sind.⁴⁶ Es kommt darauf an, was die handelnden Organe in guten Treuen für betrieblich angemessen ansehen. Unvermögen oder Ungeschicklichkeit der Unternehmensleitung in Bezug auf die Preisfestsetzung bedeutet nicht zwangsläufig, dass der Drittvergleich nicht eingehalten ist.⁴⁷ Eine als unangemessen anmutende Preisfestsetzung kann auch auf Geschäftsunerfahrenheit, auf eine schwache Marktposition oder auf eine gezielte Geschäftsstrategie zurückzuführen sein.⁴⁸ Für viele konzerninterne Transaktionen bestehen keine Marktpreise, weil vergleichbare Transaktionen zwischen oder mit Dritten nicht stattfinden.⁴⁹ Weiter können selbst im Verkehr mit Dritten Abhängigkeiten bestehen, die von aussen nicht ohne weiteres erkennbar sind.⁵⁰ Aufgrund der Komplexität der Sachverhalte können bei der Überprüfung von Transferpreisen durch Aussenstehende also leicht falsche

Schlüsse gezogen werden, weshalb Zurückhaltung geboten ist.⁵¹ Die Steuerbehörden dürfen insbesondere nicht ihr eigenes Ermessen über dasjenige des Steuerpflichtigen stellen und so in die unternehmerische Entscheidungsfreiheit eingreifen bzw. Unternehmenspolitik betreiben.⁵² Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die Bestimmung von Transferpreisen angesichts der erwähnten Problemfelder keine exakte Wissenschaft sein kann.⁵³ Letztlich handelt es sich um Schätzungen, die eine gewisse Bandbreite aufweisen. In diesem Fall ist jeder Transferpreis innerhalb der Bandbreite als angemessen zu betrachten, und der Steuerpflichtige kann den aus seiner Sicht günstigsten Preis anwenden, ohne dass eine Korrektur durch die Steuerbehörden erfolgen darf.⁵⁴ Massgebend sind stets die Verhältnisse im Zeitpunkt der betrachteten Transaktion.⁵⁵ Eine nachträgliche Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung, z. B. aufgrund von zwischenzeitlich veränderter Rahmenbedingungen, läuft dem Drittvergleichsgrundsatz zuwider.⁵⁶

3.3.2 Arm's length principle der OECD

Der Grundsatz des Drittvergleichs wird von der OECD als «arm's length principle» (ALP) bezeichnet.⁵⁷ Das oberste Ziel besteht darin, eine sachgerechte Aufteilung des Steuersubstrats zu erreichen.⁵⁸ Der Grundsatz ist in

43 WASSERMEYER, Art. 9 OECD-MA N 61.

44 BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 13, auch zum Folgenden.

45 Statt vieler: REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 617.

46 ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, «dealing at arm's length», Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG, 660.

47 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH N 187.

48 BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 57 f.

49 EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 12.

50 BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 16.

51 In Deutschland werden neue elektronische Prüfungstechniken eingesetzt. Markante Veränderungen in Zahlenreihen sollen dabei Anhaltspunkte für unzulässige Gewinnverschiebungen geben (vgl. WOLENSKI/WÄHNERT, Systematische Visualisierung von internationalen Gewinnverschiebungen, 107 f.). Solche automatisierten Untersuchungsmethoden bergen die Gefahr einer undifferenzierten Betrachtungsweise, die den spezifischen Umständen des Einzelfalls nicht gerecht wird.

52 BGer 29.11.2002, StE 2003 B 72.14.2 Nr. 31 E. 3.2; SRK 8.6.2006, VPB 70.85, E. 2d; BAUER-BALMELLI/KÜPFER, Die Praxis der Bundessteuern, II/2, Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG Nr. 294; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Art. 9 DBA-D, B 9 Nr. 37.

53 EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 11. Vgl. dazu auch OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 1.13.

54 RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH N 150; DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 137; ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, «dealing at arm's length», Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG, 675 f. Aus einer statistischen Datenreihe können alle Werte im Interquartil-Bereich (zwischen dem 1. und dem 3. Quartil) als marktüblich betrachtet werden (vgl. SRK 8.6.2006, VPB 70.85, E. 3b/cc; BAUER-BALMELLI/KÜPFER, Die Praxis der Bundessteuern, II/2, Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG Nr. 294; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Art. 9 DBA-D, B 9 Nr. 37).

55 EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 12.

56 BGer 21.5.1985, StE 1986 B 72.13.22 Nr. 5 E. 7b; BRÜLSAUER, Abgrenzung nach dem «Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip» im internationalen Einheitsunternehmen, 227.

57 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 6.

58 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 7.

Art. 9 Abs. 1 OECD-MA verankert, der Gewinnkorrekturen für zulässig erklärt, wenn verbundene Unternehmen ihre kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zu Bedingungen abwickeln, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen vereinbaren würden.⁵⁹ Herzstück der Analyse ist dabei die Vergleichbarkeit der Verhältnisse.⁶⁰ Inhaltlich stimmt das ALP mit dem Grundsatz des Drittvergleichs nach innerstaatlichem Verständnis überein.⁶¹

Für die konkrete Bestimmung der Transferpreise verweist der Musterkommentar auf die OECD-Richtlinien, welche die international anerkannten Schlussfolgerungen aus jahrzehntelangen und weiterhin andauernden Untersuchungen und Erhebungen der OECD in Bezug auf diese Frage widerspiegeln. Diese Richtlinien sind als gesonderte Teilkomentierung zu Art. 9 OECD-MA zu verstehen.⁶² Die OECD-Richtlinien sehen für die Bestimmung von Transferpreisen verschiedene Methoden vor,⁶³ worauf vorliegend nicht näher eingegangen wird. Auch nach Auffassung der OECD ist meist eine Bandbreitenbetrachtung vorzunehmen.⁶⁴ Dabei ist jeder Transferpreis innerhalb der Bandbreite als angemessen zu betrachten.⁶⁵ Gemäss OECD kann die Beurteilung der Angemessenheit einer Transaktion sowohl ex ante als auch ex post erfolgen;⁶⁶ in beiden Fällen sind für die Beurteilung jedoch die Verhältnisse im Zeitpunkt der Transaktion massgebend.⁶⁷

Die Schweiz hat sich dazu bekannt, die Angemessenheit von Transferpreisen (Drittvergleich) anhand der OECD-Richtlinien zu überprüfen. Das ergibt sich zunächst aus dem Umstand, dass die Schweiz gegenüber diesen Richtlinien keinen Vorbehalt angebracht hat.⁶⁸ Weiter hatte die ESTV in einem nicht (mehr) aufgeschalteten Kreisschreiben vom 4. März 1997 die Kantone angewiesen, bei der Veranlagung international tätiger Konzerne die OECD-Richtlinien zu beachten.⁶⁹ Dabei lassen sich dem Kreisschreiben keine Einschränkungen in Bezug auf den Geltungsbereich entnehmen, so dass davon ausgegangen wird, dass die OECD-Richtlinien nach Schweizer Auffassung selbst im Verhältnis zu Nicht-DBA-Staaten anwendbar sind.⁷⁰ Ferner existieren oder existierten zahlreiche Verwaltungsanweisungen, die auf die OECD-Richtlinien explizit Bezug nehmen oder Safe-Harbour-Regelungen für die Bestimmung von Transferpreisen aufstellen.⁷¹ Die ESTV geht folglich davon aus, dass die OECD-Richtlinien in der Schweiz anwendbar sind. Gemäss Art. 102 Abs. 2 DBG hat sie für eine einheitliche Anwendung des DBG zu sorgen und kann diesbezüglich Vorschriften erlassen. Damit kommt den OECD-Richtlinien aus schweizerischer Sicht nach teilweise in der Lehre vertretener Auffassung die Bedeutung einer direkt anwendbaren Verwaltungsanweisung zu,⁷² an die sich die Steuerbehörden selbst binden.⁷³ Für richterliche Behörden sind sie indessen rechtlich nicht bindend.

3.3.3 Geltungszeitliche Anwendung der OECD-Richtlinien

In der Schweiz ist bis heute nicht abschliessend geklärt, welche Bedeutung dem Musterkommentar und damit auch den OECD-Richtlinien als gesonderte Teilkomentierung zu Art. 9 OECD-MA bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen zukommt und ob eine stati-

59 OECD, Art. 9 OECD-MA N 2.

60 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 1.6. Zur Vergleichbarkeitsanalyse vgl. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 1.33 ff.

61 Vgl. 3.3.1 hiervor.

62 OECD, Art. 9 OECD-MA N 1.

63 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 2.1 ff.

64 Üblicherweise wird der sog. Interquartil-Bereich («interquartile range») als relevante Bandbreite erachtet; es kann jedoch im Einzelfall auch eine andere Bandbreite angemessen sein (OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 3.55 ff., insb. 3.57).

65 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 3.62. In Deutschland sieht § 1 Abs. 3 S. 4 AStG bei ausserhalb der Bandbreite liegenden Transferpreisen zwar eine Korrektur auf den Median vor, der BFH erachtet in seiner ständigen Rechtsprechung aber ebenfalls den für den Steuerpflichtigen günstigsten Preis für angemessen (vgl. dazu DITZ, Art. 9 OECD-MA N 23 mwH auf die Rechtsprechung des BFH).

66 Ersteres wird als «pricesetting approach» (OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 3.69), Letzteres als «outcome-testing approach» (OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 3.70) bezeichnet.

67 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 1.12.

68 STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 388.

69 Gemäss Angaben auf der Homepage sind nicht aufgeführte Kreisschreiben zwar nicht mehr gültig (vgl. <http://www.estv.admin.ch/bundessteuer/dokumentation/00242/00380/index.html?lang=de>), auf das besagte Kreisschreiben wird im weiteren gültigen KS 4 Dienstleistungsgesellschaften jedoch explizit Bezug genommen, so dass dieses zumindest implizit weiterhin gültig ist.

70 STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 387; TSCHIRNER/STOCKER, Verrechnungspreise im grenzüberschreitenden Anlagefondsgeschäft, 44, auch zum Folgenden.

71 Es sind dies in chronologischer Reihenfolge: KS 14 Gesellschaften mit Auslandtätigkeit, KS 24 ausländische Gesellschaften mit Betriebsstätten in der Schweiz, KS 6 Verdecktes Eigenkapital, KS 8 Principal-Gesellschaften, KS 4 Dienstleistungsgesellschaften, KS 9 Ausland-Geschäfte, RS Zinssätze CHF, RS Zinssätze FW.

72 ZUCKSCHWERDT/MEUTER, Verrechnungspreisproblematik beim grenzüberschreitenden Management von Private-Equity und Hedge-Funds, 18.

73 Eine ähnliche Selbstbindung erfolgt auch in der deutschen Verwaltungspraxis (vgl. DITZ, Art. 9 OECD-MA N 29 mwH).

sche (entstehungszeitliche) oder dynamische (geltungszeitliche) Auslegung Platz zu greifen hat.⁷⁴ Die diesbezüglich ergangene Rechtsprechung ist uneinheitlich.⁷⁵ In der Lehre wird, gestützt auf staatsrechtliche Überlegungen, die statische Auslegung favorisiert.⁷⁶ Der OECD-Kommentar geht dagegen von einer dynamischen Anwendung von Änderungen oder Präzisierungen im Musterkommentar (und damit wohl auch in den OECD-Richtlinien) auf bestehende Abkommen aus, zumindest soweit die entsprechenden Abkommensbestimmungen sich nicht substantiell von der jeweils geltenden Fassung des OECD-MA unterscheiden.⁷⁷ Bei der Anwendung von Art. 9 OECD-MA und mithin bei der Transferpreisbestimmung im internationalen Verhältnis wäre eine statische Auslegung allerdings weder sachgerecht noch praktikabel. In diesem Bereich ergeben sich laufend neue Erkenntnisse und «best practices», die den aktuellen Konsens der OECD-Staaten widerspiegeln. Es ist nicht ersichtlich, wieso die Gewinnabgrenzung nach dem ALP zwischen den Staaten für die gleichen Sachverhalte unter Umständen unterschiedlich ausfallen soll, nur weil die OECD-Richtlinien im Zeitpunkt des Abschlusses der entsprechenden Doppelbesteuerungsabkommen einen unterschiedlichen Stand hatten. Nach der hier vertretenen Auffassung haben sich die Vertragsstaaten in Bezug auf Art. 9 OECD-MA über die Anwendung des ALP geeinigt, im Bewusstsein darüber, dass es durch die OECD-Richtlinien konkretisiert wird und diese Konkretisierungen laufend den neusten Erkenntnissen angepasst oder erweitert werden können. Überarbeitete OECD-Richtlinien widerspiegeln eine spätere Übung iSv Art. 31 Abs. 3 lit. b VRK, ohne dass dadurch Art. 9 ein anderer Sinngehalt zugewiesen würde.⁷⁸ Auch wäre es überaus aufwendig, bei jeder internationalen Transferpreisfrage zunächst den Stand der entsprechenden OECD-Arbeiten im Zeitpunkt der Vertragsunterzeichnung abzuklären. Aus diesen Gründen ist bei der Anwendung der OECD-Richtlinien für die Bestimmung von Transferpreisen eine dynamische Betrachtung angezeigt. Zur Anwendung sollten ausschliesslich die OECD-Richtlinien in ihrer aktuellsten Fassung gelangen.⁷⁹

3.4 Gewinnverschiebungen

Bei konzerninternen Leistungsbeziehungen sind die Preise für Transaktionen nicht das Resultat von Angebot und Nachfrage, sondern werden von der Konzernleitung festgesetzt.⁸⁰ Es handelt sich also nicht um Marktpreise. Aufgrund der Beherrschung durch die gleichen Gesellschafter besteht dabei die Gefahr, dass die Interessen des Konzerns über diejenigen der einzelnen Gesellschaften gestellt werden. Da Transferpreise nicht auf dem freien Markt zustande kommen, sind unangemessene Preisfestsetzungen durch die Konzernleitung nicht auszuschliessen.

Gewinnverschiebungen liegen vor, wenn konzerninterne Transaktionen zu Konditionen abgeschlossen werden, die unter Dritten nicht vereinbart worden wären. Zwischen Leistung und Gegenleistung besteht ein Missverhältnis. Im innerstaatlichen Steuerrecht der Schweiz wird in diesem Zusammenhang häufiger von verdeckten Vorteilszuwendungen gesprochen.⁸¹ In der Folge können beide Begriffe synonym verstanden werden.

Gewinnverschiebungen werden steuerlich in zwei Teile zerlegt: in einen rechtsgeschäftlichen und einen beteiligungsrechtlichen Teil. Das offen in Erscheinung tretende Rechtsgeschäft ist nur teilweise schuldrechtlicher Natur und beinhaltet gleichzeitig eine Komponente, die beteiligungsrechtlich begründet ist, also *causa societatis* erfolgt.⁸² Begriffstypisch ist somit die Vermischung von schuld- und beteiligungsrechtlichen Beziehungen, die im Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung zum Ausdruck kommt.⁸³ Das Missverhältnis bewirkt, dass der Gewinn nicht am Ort seiner tatsächlichen Erwirtschaftung, sondern beim Empfänger der Gewinnverschiebung ausgewiesen wird.

Art. 9 Abs. 1 OECD-MA verwendet im Zusammenhang mit Gewinnverschiebungen die Wendung «vereinbarte oder auferlegte Bedingungen». Darunter ist grundsätzlich alles zu subsumieren, was Gegenstand der schuldrechtlichen Leistungsbeziehung zwischen den verbun-

74 Zur Auslegung von DBA im Allgemeinen vgl. MATTEOTTI/KRENGER, Einleitung N 96 ff.

75 Vgl. die Zusammenstellungen bei OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 382 ff., sowie bei MATTEOTTI/KRENGER, Einleitung, N 163 f.

76 OESTERHELT, Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen, 393.

77 OECD, Einleitung OECD-MA N 35.

78 Vgl. dazu MATTEOTTI/KRENGER, Einleitung N 165.

79 A. M. aus deutscher Sicht: DITZ, Art. 9 OECD-MA N 30.

80 Dazu und zum Folgenden: OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 1.2.

81 So die Terminologie von REICH (REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 612 ff.). Darin kommt zum Ausdruck, dass Missverhältnisse zugunsten von Tochtergesellschaften nicht zwingend Gewinnverschiebungen sind (vgl. Abschn. hinten 4.1.2).

82 Statt vieler: REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 612; ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, «dealing at arm's length», Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG, 660. Ähnliche Überlegungen werden auch in Deutschland angestellt (vgl. WASSERMEYER, Art. 9 OECD-MA N 101 f.).

83 BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 21, auch zum Folgenden.

denen Unternehmen ist. Neben dem Preis sind sämtliche weiteren Geschäftsbedingungen gemeint, wie z. B. Lieferbedingungen, Zahlungskonditionen, Gewährleistung etc.⁸⁴ Da die Vertragsstaaten allerdings gehalten sind, die zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarten Geschäfte als solche grundsätzlich anzuerkennen,⁸⁵ beschränkt sich das ALP faktisch auf die Bestimmung des angemessenen Transferpreises.⁸⁶ Die Funktionsverteilung muss dabei als gegeben betrachtet werden.

Gewinnverschiebungen brauchen nicht mit Steuerumgehungsabsichten verbunden zu sein.⁸⁷ In der Praxis werden oft Korrekturen vorgenommen, obwohl die Konzerngesellschaften die Transferpreise nach bestem Wissen und Gewissen bestimmt haben. Viele Staaten sehen bei Transferpreiskorrekturen zusätzlich zur Nachzahlung von Steuern samt Zinsen auch Strafzuschläge vor. Solche verallgemeinernden «Kriminalisierungstendenzen» sind bedauerlich, denn objektiv betrachtet handelt es sich grundsätzlich nicht um ein Problem der Steuerdefraudation, sondern um ein Problem der Abgrenzung von Steuerhoheiten.⁸⁸ Es darf kein unbeschränkter Anreiz für Gewinnverschiebungen im Konzern unterstellt werden, denn in Konzernen tragen die Konzerngesellschaften oft eine eigene Gewinnverantwortung, so dass lokale Geschäftsführer an möglichst hohen Gewinnen der lokalen Konzerngesellschaften interessiert sind und deshalb auch bei konzerninternen Transaktionen auf Konditionen wie unter Dritten drängen.⁸⁹

Bei Gewinnverschiebungen in grenzüberschreitenden Verhältnissen ist zunächst zu unterscheiden zwischen der Gewinnverschiebung einer in der Schweiz ansässigen Konzerngesellschaft an eine im Ausland ansässige Konzerngesellschaft (outbound) und umgekehrt (inbound). Weiter ist aufgrund der Systematik des innerstaatlichen Steuerrechts vieler Länder von Bedeutung, ob die Gewinnverschiebung zugunsten einer direkt oder indirekt übergeordneten Konzerngesellschaft (upstream), einer direkt oder indirekt untergeordneten Konzerngesellschaft (downstream) oder einer sonstigen Konzerngesellschaft

(sidestream) erfolgt. Dabei ist es unerheblich, wer in einem Rechtsgeschäft Leistungserbringer und wer Empfänger ist; entscheidend ist einzig die Richtung der Vorteilsverteilung.

4 Primärberichtigung

Eine Primärberichtigung ist eine Korrektur des steuerbaren Gewinns einer Konzerngesellschaft, die der Ansässigkeitsstaat dieser Gesellschaft aufgrund von im Lichte des ALP unangemessenen Transferpreisen bei Transaktionen mit einer in einem anderen Staat ansässigen Konzerngesellschaft vornimmt.⁹⁰ Es handelt sich in der Regel um Aufrechnungen beim steuerbaren Gewinn.

4.1 Innerstaatliches Recht

Bei Gewinnverschiebungen outbound ist aufgrund der Systematik des innerstaatlichen Rechts der Schweiz nach der Richtung zu unterscheiden, in welche die Gewinnverschiebung erfolgt. Es ergeben sich je nachdem andere Steuerfolgen, und es sind unterschiedliche gesetzliche Grundlagen für eine Korrektur anwendbar. Aus diesem Grund wird im Folgenden zwischen Gewinnverschiebungen nach oben (upstream), nach unten (downstream) oder zur Seite (sidestream) unterschieden.

Das innerstaatliche Steuerrecht der Schweiz kennt im Gegensatz zu vielen anderen Ländern⁹¹ keine spezifischen Gesetzesnormen für die Bestimmung oder Korrektur von Transferpreisen.⁹² Korrekturen von unangemessenen Transferpreisen lassen sich indessen aus den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften ableiten.⁹³

84 Dazu und zum Folgenden: DITZ, Art. 9 OECD-MA N 47.

85 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 1.64. Abweichungen sind nur zulässig, wenn sich der wirtschaftliche Gehalt eines Geschäfts von seiner äusseren Form unterscheidet (OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 1.65).

86 Ebenso: EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 5.

87 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 1.2. Für die Schweiz vgl. ausserdem BGE 82 I 288 E. 1, 291 ff. = ASA 25 (1956/57), S. 436 ff.

88 BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 3.

89 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 1.5.

90 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Glossar.

91 Bspw. Deutschland, das mit § 1 AStG eine spezifische Korrekturvorschrift für grenzüberschreitende Transaktionen kennt. Darüber hinaus bestehen zahlreiche Verwaltungsanweisungen, die sich mit der Bestimmung von Transferpreisen im Detail auseinandersetzen, insbesondere das BMF-Schreiben IV C 5 – S 1341 – 4/83 Verwaltungsgrundsätze sowie das BMF-Schreiben IV B 4 – S 1341 – 1/5 Verwaltungsgrundsätze (Verfahren). Für eine vollständige Übersicht vgl. IWB TEXTSAMMLUNG, zu Art. 9 OECD-MA, 1.

92 Art. 58 Abs. 3 DBG verwendet zwar im Zusammenhang mit Transferpreisfragen gängige Begriffe und enthält auch eine zweiseitige Berichtigungsvorschrift, ist jedoch ausschliesslich auf Leistungsbeziehungen bei gemischtwirtschaftlichen, im öffentlichen Interesse tätigen Unternehmen (insb. Partnerwerke der Elektrizitätswirtschaft) anwendbar (BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 97).

93 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 361 f.; STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 386; TSCHIRNER/STOCKER, Verrechnungspreise im grenzüberschreitenden Anlagefondsgeschäft, 43.

4.1.1 Upstream

Bei einer Gewinnverschiebung upstream ist die empfangende Konzerngesellschaft der Leistenden in der beteiligungsrechtlichen Konzernstruktur direkt oder indirekt übergeordnet. Es handelt sich folglich um die Mutter- oder Grossmuttergesellschaft; in der vertikalen Beteiligungskette nach oben können aber beliebig viele weitere Gesellschaften dazwischen liegen (Abbildung 1).

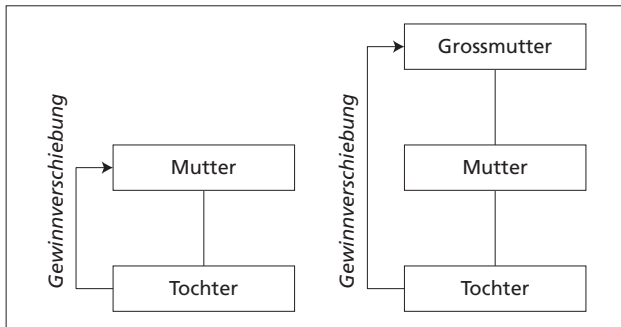


Abbildung 1: Schematische Darstellung von Gewinnverschiebungen upstream

4.1.1.1 Steuerfolgen bei der leistenden Gesellschaft

4.1.1.1.1 Gewinnsteuer

Gewinnverschiebungen upstream werden in der Schweiz als verdeckte Gewinnausschüttungen bezeichnet. Die Erscheinungsformen können unterschiedlich sein. Die herrschende Lehre nimmt eine Einteilung anhand der buchhalterischen Erscheinung vor:⁹⁴

Eine verdeckte Gewinnausschüttung kann dadurch entstehen, dass eine Konzerngesellschaft Aufwendungen trägt, die im Interesse einer anderen Konzerngesellschaft liegen. Dies wird als *verdeckte Gewinnausschüttung ieS* bezeichnet, weil der Abfluss (Entreicherung) aus der leistenden Gesellschaft buchhalterisch in Erscheinung tritt. Wird direkt ein Erfolgsrechnungskonto belastet (z. B. bei übersetzten Zins- und Lizenzzahlungen oder bei übersetzten Dienstleistungsentgelten an die Muttergesellschaft), erfolgt dieser buchhalterische Abfluss unmittelbar in derjenigen Periode, in welcher die Transaktion verbucht wird. Erwirbt die Tochtergesellschaft von der Muttergesellschaft dagegen aktivierbare Vermögenswerte zu einem überhöhten Preis, tritt der Vermögensabfluss bei der Tochtergesellschaft erst in Erscheinung, wenn die entsprechende Bilanzposition vermindert wird (z. B. durch Abschreibung). Im Regelfall wird auch erst in diesem Zeitpunkt eine verdeckte Gewinnausschüttung

angenommen,⁹⁵ was von der Lehre teilweise kritisiert wird.⁹⁶ Verdeckte Gewinnausschüttungen ieS werden als der Erfolgsrechnung belastete, geschäftsmässig nicht begründete Aufwendungen unter Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG sowie Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG dem steuerbaren Gewinn zugerechnet. Der steuerbilanzielle Buchungssatz lautet schematisch:⁹⁷

*Reserven/Aufwand*⁹⁸

Verdeckte Gewinnausschüttungen liegen auch vor, wenn eine Konzerngesellschaft zugunsten einer anderen Konzerngesellschaft auf Ertrag verzichtet, welcher ihr zusteht. Dies wird *Gewinnvorwegnahme* genannt⁹⁹ und erfolgt dadurch, dass für eine im konzerninternen Verkehr erbrachte Leistung (z. B. Darlehens- oder Lizenzgewährung, Erbringung von Dienstleistungen) oder für übertragene bilanzierbare Vermögenswerte kein angemessenes Entgelt als Gegenleistung entrichtet wird. Eine Gewinnvorwegnahme liegt aber auch vor, wenn eine Konzerngesellschaft Erträge von Dritten vereinnahmt, die einer anderen Konzerngesellschaft zustünden (z. B. Vereinnahmung von Mietzinszahlungen durch die Muttergesellschaft, obwohl die Immobilie der Tochtergesellschaft gehört). Im Unterschied zur verdeckten Gewinnausschüttung ieS schlägt sich bei der Gewinnvorwegnahme das zur Gewinnverschiebung führende Rechtsgeschäft u. U. überhaupt nicht in den Büchern der leistenden Gesellschaft nieder. Es liegt kein direkter Mittelabfluss, sondern ein verdeckter Minder-Zufluss vor. Auch das stellt indes eine Entreicherung der leistenden Gesellschaft dar.¹⁰⁰ Gewinnvorwegnahmen werden als der Erfolgsrechnung nicht gutgeschriebene Erträge oder als steuersystematische Realisationsgewinne (bei der unterpreislichen Übertragung von Aktiven) unter Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 24 Abs. 1 lit. b StHG dem steuerbaren Gewinn zugerechnet.¹⁰¹ Der steuerbilanzielle Buchungssatz lautet schematisch:¹⁰²

94 Statt vieler: REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 614 ff.

95 Vgl. das Beispiel bei BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 39.

96 BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 162 mwH.

97 DUSS/STOCKER, Leistungsbeziehungen im Konzern, 13.

98 Gedanklich kann auch in zwei Schritten vorgegangen werden: 1. Forderung/Aufwand, 2. Reserven/Forderung.

99 BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 163 f., auch zum Folgenden.

100 REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, S. 619 f.

101 In Abweichung zur herrschenden Lehre erfasst BRÜLISAUER (neuerdings) auch Gewinnvorwegnahmen unter Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG (BRÜLISAUER, Abgrenzung nach dem «Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip» im internationalen Einheitsunternehmen, 229 mwH).

102 DUSS/STOCKER, Leistungsbeziehungen im Konzern, 13.

Reserven/Ertrag¹⁰³

Bei verdeckten Gewinnausschüttungen ist für die Bestimmung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung das ALP massgebend.¹⁰⁴ Der steuerlich massgebende Transferpreis ist primär der marktorientierte Vergleichspreis.¹⁰⁵ Kostenaufschlags- oder Ertragsabschlagsmethoden sind nur subsidiär heranzuziehen, wo keine marktorientierten Vergleichspreise verfügbar sind.¹⁰⁶ Die Merkmale von verdeckten Gewinnausschüttungen werden in der Rechtsprechung für die Gewinnsteuer und für die Verrechnungssteuer übereinstimmend definiert.¹⁰⁷

Wie die dargestellten steuerbilanziellen Buchungssätze verdeutlichen, werden Gewinnverschiebungen upstream steuerlich als verdeckte Ausschüttungen betrachtet. Gewinnsteuerlich wird eine Ausschüttung an die Muttergesellschaft und von dort ggf. an die Grossmuttergesellschaft (usw.) fingiert. Die Begünstigung folgt gedanklich der participationsstruktur, indem der Weg von der leistenden Gesellschaft über den direkten Anteilinhaber bis zur empfangenden Gesellschaft (inkl. allfälliger Zwischenschritte) verfolgt wird. Diese Betrachtung gilt auch bei Gewinnverschiebungen sidestream¹⁰⁸ und wird in diesem Zusammenhang als *Dreieckstheorie* bezeichnet. Die schrittweise Zurechnung entlang der participationsstruktur gilt aber ganz allgemein, also bspw. auch bei Gewinnverschiebungen zugunsten der Grossmuttergesellschaft. In diesen Fällen scheint die Bezeichnung *Perlenkettentheorie*¹⁰⁹ treffender.

4.1.1.1.2 Verrechnungssteuer

Verdeckte Gewinnausschüttungen werden im Verrechnungssteuerrecht als geldwerte Leistungen bezeichnet.

Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG erklärt Erträge aus Beteiligungsrechten für steuerbar, definiert den Begriff selbst jedoch nicht, wohl aber Art. 20 Abs. 1 VStV, wonach jede geldwerte Leistung einer Gesellschaft an die Inhaber der Beteiligungsrechte oder an diesen nahestehende Dritte steuerbarer Ertrag ist, soweit es sich nicht um die Rückzahlung von einbezahltem Kapital handelt.¹¹⁰ In welcher zivilrechtlichen Form die geldwerte Leistung entrichtet wird, ist dabei nicht erheblich, und gemäss Verwaltungspraxis spielt es auch keine Rolle, ob in zivilrechtlicher Hinsicht allenfalls eine Rückerstattungsforderung der leistenden Gesellschaft besteht (Art. 678 OR).¹¹¹ Der Verrechnungssteuer unterliegende geldwerte Leistungen können ihren Ursprung also insbesondere auch in einer konzerninternen Leistungsbeziehung haben, die schuldrechtlicher Natur ist. Dies dann, wenn zwischen Leistung und Gegenleistung ein Missverhältnis besteht, d. h. wenn bspw. bei konzerninternen Leistungsbeziehungen das ALP nicht eingehalten ist.¹¹² Dabei wird eine teilweise beteiligungsrechtliche Veranlassung der Transaktion unterstellt, die in eine Entreicherung der leistenden Gesellschaft mündet.¹¹³

Nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesgerichts müssen für das Vorliegen einer geldwerten Leistung folgende Voraussetzungen (kumulativ) erfüllt sein:¹¹⁴

- Es wird eine Leistung ohne angemessene Gegenleistung entrichtet, was eine Entreicherung der Gesellschaft zur Folge hat;
- Die Leistung wird einem Inhaber der Beteiligungsrechte direkt oder indirekt (über eine ihm nahestehende Person) zugewendet und hat ihren Rechtsgrund im Beteiligungsverhältnis, d. h. sie wäre unter den gleichen Verhältnissen einem Dritten nicht erbracht worden und erscheint insofern ungewöhnlich;
- Das Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung muss für die handelnden Organe erkennbar gewesen sein, so dass davon ausgegangen werden kann, dass die Begünstigung beabsichtigt war.

Bei der Beurteilung der Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung steht der *einzelfallbezogene tatsäch-*

103 Bei einem zweistufigen Vorgehen lauten die Buchungen: 1. Forderung/Ertrag, 2. Reserven/Forderung.

104 BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 98; RICHTNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH N 187.

105 BGE 138 II 57 E. 3.1 = StE 2012 B 24.4 Nr. 80. Bei Vermögensgegenständen wird auf den *Verkehrswert* und bei Dienstleistungen auf den *Marktwert* abgestellt (BGer 20.1.2010, 2C_726/2009, E. 2.3).

106 DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 137. Auch diesbezüglich steht das innerstaatliche Recht weitgehend im Einklang mit den OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, die idF von 2010 keine Rangordnung bei der Methodenwahl mehr vorsehen. Anzuwenden ist die «most appropriate method» (OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 2.2). Wenn die Preisvergleichsmethode jedoch angewendet werden kann, ist dieser der Vorzug zu geben (OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 2.3).

107 Dazu sogleich 4.1.1.1.2.

108 Dazu hinten Abschn. 4.1.3.

109 Zum Begriff vgl. MARANTELLI, Geldwerte Leistung an die amerikanische «Urgrossmutter», 320.

110 DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 123.

111 DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 130 mwH.

112 DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 136 ff.

113 Einzige Ausnahme bildet die Ausgabe von Gratisaktien, die zwar ebenfalls eine geldwerte Leistung darstellt, jedoch nicht zu einer Entreicherung der die Aktien ausgebenden Gesellschaft führt. Diesbezüglich ist der Begriff der geldwerten Leistung weiter gefasst als derjenige der verdeckten Gewinnausschüttung (zum Ganzen Vgl. DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 132).

114 Für die Verrechnungssteuer vgl. statt vieler: BGE 115 Ib 274 E. 9b; für die Gewinnsteuer vgl. statt vieler: BGer 29.5.2012, StE 2012 B 72.22 Nr. 17 = StR 2012, 600.

liche *Drittvergleich* im Zentrum.¹¹⁵ Dabei wird nicht der steuerbare Gewinn einer Gesellschaft als Ganzes betrachtet und mit einem Soll-Gewinn verglichen, sondern es werden die einzelnen Transaktionen daraufhin untersucht, ob diese zu Konditionen wie unter unabhängigen Dritten ausgeführt wurden.¹¹⁶ Insofern steht die schweizerische Gerichtspraxis vollumfänglich im Einklang mit den Methoden der Transferpreisermittlung gemäss OECD-Richtlinien, welche sich ebenfalls an den einzelnen Transaktionen orientieren.

Das *Missverhältnis* zwischen Leistung und Gegenleistung muss offensichtlich sein. Eine lediglich geringfügige Differenz zwischen Leistung und Gegenleistung reicht für die Annahme einer geldwerten Leistung nicht aus.¹¹⁷ Fehlt ein objektiv beobachtbarer Vergleichswert, kommt die Preisbildung auch unter Dritten innerhalb einer relativ grossen Bandbreite zustande. Deshalb ist in diesen Fällen eine Abweichung von mindestens 25 % für die Annahme einer geldwerten Leistung erforderlich.¹¹⁸ In Bezug auf die Erkennbarkeit des Missverhältnisses durch die handelnden Organe ist festzuhalten, dass sie nicht gegeben ist, wenn eine umfassende, gut dokumentierte und plausibel begründete Transferpreisstudie von einer unabhängigen Stelle vorliegt.¹¹⁹ Eine Transferpreisstudie oder andere Dritt-Gutachten zum Nachweis des Drittvergleichs können aber vom Steuerpflichtigen nicht verlangt werden.¹²⁰

Sind die Voraussetzungen für eine geldwerte Leistung erfüllt, stellt sich die Frage, ob sie bei einer Aufdeckung rückgängig gemacht werden kann. Das ist in der Schweiz nur unter sehr engen Voraussetzungen möglich. Nach der sog. *Storno-Praxis* der ESTV muss eine korrigierende Nachtragsbuchung *vor einer behördlichen Prüfung* erfolgen und entweder das laufende Geschäftsjahr betreffen oder vor der Genehmigung der Jahresrechnung, jedoch spätestens ein Jahr nach Ablauf des betreffenden Geschäftsjahres vorgenommen werden. Nach Genehmigung der Jahresrechnung werden Nachtragsbuchungen nur anerkannt, wenn die Leistung nicht bösgläubig erbracht wurde. *Nach einer behördlichen Prüfung* werden Nachtragsbuchungen dagegen nur noch für die laufende Periode anerkannt.¹²¹ Bei Transferpreisfällen bedeutet dies, dass bspw. True-ups oder kompensatorische Berichtigungen¹²² durch die Steuerpflichtigen, die nicht am Jahresende, sondern erst in späteren Perioden erfolgen, in verrechnungssteuerlicher Hinsicht nicht problematisch sind, zumindest wenn davon ausgegangen wird, dass die Transferpreise nach bestem Wissen und Gewissen bestimmt wurden (keine Bösgläubigkeit). Bei Primärberichtigungen, die von den Steuerbehörden anlässlich von behördlichen Prüfungen vorgenommen werden, besteht idR keine Möglichkeit mehr für eine Korrekturbuchung, denn solche Prüfungen erfolgen immer ex post. Die Erhebung der Verrechnungssteuer aufgrund von Primärberichtigungen durch die Schweizer Steuerbehörden kann damit faktisch kaum verhindert werden.

Bei der Verrechnungssteuer gilt gemäss Praxis im Grundsatz die sog. *Direktbegünstigungstheorie*, wonach diejenige Person als Leistungsempfänger betrachtet wird, welche nach aussen erkennbar in den Genuss der entsprechenden Leistung gelangt.¹²³ Bei Gewinnverschiebungen upstream wird die verdeckte Vorteilszuwendung folglich direkt der Mutter- oder Grossmutter- oder einer noch weiter oben in der vertikalen Beteiligungskette liegenden Konzerngesellschaft zugerechnet. Dabei wird im Gegensatz zur Gewinnsteuer jedoch nicht der Weg von der leistenden Gesellschaft über die direkte Muttergesellschaft bis zur tatsächlichen Empfängerin der Vorteilszuwendung (inkl. allfälliger Zwischenschritte) verfolgt. Eine verdeckte Vorteilszuwendung von der Tochter- an die Grossmuttergesellschaft (vgl. Abbildung 1) gilt verrechnungssteuerlich als direkt der Grossmutter er-

115 A. M. BRÜLISAUER, Abgrenzung nach dem «Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip» im internationalen Einheitsunternehmen, 227 f. mwH, der mit den Regelungen des deutschen Aussensteuergesetzes (§ 1 AStG) einen rein hypothetischen Vergleich dafür zu halten scheint, indem er die Denkfigur des doppelt ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters übernimmt. Dabei werden zwei sich gegenüberstehende ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter fingiert, die unter vollständiger Transparenz eine Einigung über ein Geschäft erzielen (vgl. dazu EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 24). Informations-, Macht- und Risikoasymmetrien, wie sie in der wirtschaftlichen Realität auftreten, bleiben dabei unberücksichtigt (EISENRING, Art. 9 OECD-MAN 19). Darin wird jedoch selbst in der deutschen Literatur eine Verletzung des Fremdvergleichsgrundsatzes gesehen (EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 24).

116 Das ist in der Schweiz seit dem Grundsatzentscheid «Bellatrix» (BGE 107 Ib 325 = ASA 51 (1982/83), 546 = Pra 71 Nr. 130) der Fall. Vgl. dazu auch DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 137.

117 BGer 21.5.1985, StE 1986 B 72.13.22 Nr. 5; BGer 22.5.2003, 2A.598/2002.

118 VGer ZH 4.11.1986, RB 1986 Nr. 71; SRK ZH 25.10.1989, StE 1990 B 24.4 Nr. 24; ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, «dealing at arm's length», Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG, 675 f.; a. M. LOCHER, Art. 58 DBG N 101.

119 SRK 8.6.2006, VPB 70.85, E. 3b/cc = StR 2006, 725; BAUER-BALMELLI/KÜPPER, Die Praxis der Bundessteuern, II/2, Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG Nr. 294; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Art. 9 DBA-D, B 9 Nr. 37.

120 ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, «dealing at arm's length», Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG, 682.

121 Zum Ganzen: DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 148b mwH.

122 Vgl. dazu OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.38 f.

123 MB Leistungsempfänger. Das wird teilweise aus Art. 1 Abs. 2 VStG und insbesondere aus Art. 14 VStG abgeleitet (Überwälzung auf bzw. Rückerstattung an den Leistungsempfänger). Die im MB Leistungsempfänger erwähnten sowie weitere Ausnahmen (Emigrationstransaktionen) sind für den vorliegenden Untersuchungsgegenstand idR nicht relevant.

bracht.¹²⁴ Diese Betrachtungsweise hat in grenzüberschreitenden Fällen einen entscheidenden Einfluss auf die Steuerbelastung, denn die meisten DBA der Schweiz setzen wie das OECD-MA für den reduzierten Satz bei wesentlichen Beteiligungen im Sinne von Art. 10 Abs. 2 lit. a OECD-MA ein direktes Beteiligungsverhältnis voraus. Gleiches gilt auch für die Entlastung aufgrund von Art. 15 Abs. 1 ZBstA. Der reduzierte Satz (meist Nullsatz) ist bei Gewinnverschiebungen zugunsten von Grossmuttergesellschaften (oder anderen nicht direkt beteiligten Konzerngesellschaften) aufgrund der Direktbegünstigungstheorie aber selbst bei durchgehenden Beteiligungsverhältnissen von 100 % nur in Ausnahmefällen anwendbar.¹²⁵ Das ist im internationalen Vergleich unüblich.^{126,127} Wird im Ausland eine Gegenberichtigung

vorgenommen, fehlt ausserdem eine Grundlage für die Anrechnung der Verrechnungssteuer an die ausländische Gewinnsteuer. Darin liegt ein Verstoß gegen das Abkommensrecht, weil sich eine unzulässige Mehrfachbesteuerung der gleichen Gewinne ohne Entlastungsmöglichkeit ergibt.¹²⁸

Die Verrechnungssteuer ist gemäss Art. 14 Abs. 1 VStG durch Abzug an der Quelle auf den Empfänger *zu überwälzen*. Bei Primärberichtigungen kann eine nachträgliche Überwälzung dadurch erfolgen, dass die Steuer direkt von der vorteilsbegünstigten Konzerngesellschaft bezahlt wird oder dass die leistende Schweizer Gesellschaft die Steuer entrichtet und gegenüber der begünstigten Konzerngesellschaft eine Forderung in entsprechender Höhe einbucht.¹²⁹ Andernfalls erfolgt eine Aufrechnung «ins Hundert», d. h. die von der leistenden Gesellschaft getragene Steuer wird als zusätzliche steuerbare Leistung betrachtet und die geschuldete Steuer auf dem entsprechend hochgerechneten Steuerbetrag erhoben.¹³⁰ Die Überwälzungspflicht gilt auch dann, wenn aufgrund eines DBA eine residuale Sockelsteuer verbleibt, für den übrigen Teil jedoch das Meldeverfahren anwendbar ist.

Die Verrechnungssteuer von 35 % wird grundsätzlich vollumfänglich erhoben und die Rückerstattung richtet sich bei grenzüberschreitenden Sachverhalten nach den einschlägigen DBA. Bei Gewinnverschiebungen zugunsten der direkten Muttergesellschaft kann somit in den meisten Fällen eine vollständige Rückerstattung erfolgen. Bei indirekter Beherrschung (z. B. Grossmuttergesellschaft) ist das hingegen die Ausnahme, weil die meisten DBA wie auch das ZBstA für die Quellensteuerentlastung bei wesentlichen Beteiligungen ein direktes Beteiligungsverhältnis voraussetzen. In diesen Fällen kommt idR der sog. «Portfoliosatz» von 15 % zur Anwendung. Das gilt auch bei Vorteilszuwendungen zur Seite (z. B. Schwestergesellschaften), denn die DBA setzen für die partielle Quellensteuerentlastung regelmässig überhaupt kein Beteiligungsverhältnis voraus.¹³¹

Bei internationalen Konzernverhältnissen kann die Steuerpflicht oft ganz oder teilweise im *Meldeverfahren* erfüllt werden. Grundlage hierfür sind die einschlägigen

124 Dieses systematische Abstellen auf den formellen Leistungsfluss statt auf den materiellen Rechtsgrund der Vorteilszuwendung (Beteiligungsverhältnis) wird in der Lehre zu Recht kritisiert (vgl. BRÜLISAUER/SUTER, Das Kapitaleinlageprinzip, 122 ff.). Es ist insbesondere nicht einzusehen, weshalb etwas, das als Beteiligungsertrag besteuert wird, steuerlich nicht dem Inhaber der Beteiligungsrechte zuzurechnen sein soll (Duss, *Aberratio ictus*: Genetische Diskontinuitäten bei der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag von Beteiligungsrechten, 232 ff.).

125 So bspw. noch bei Leistungen an eine amerikanische Grossmuttergesellschaft unter dem alten DBA-USA, denn gemäss Art. VI Abs. 2 S. 1 DBA-USA idF von 1951 wurden der Sockelsteuersatz von 5 % sowie das Meldeverfahren auch für mittelbare Mehrheitsbeteiligungen gewährt (vgl. dazu SRK 7.6.2004, VPB 68.162, E. 4c/aa). Unterdessen setzt das DBA-USA jedoch wie die überwiegende Mehrheit der Schweizer DBA ebenfalls ein direktes Beteiligungsverhältnis voraus (vgl. Art. 10 Abs. 2 lit. a DBA-USA). Prominente Ausnahmen sind DBA-F (Art. 11 Abs. 2 lit. b [i]), DBA-GB (Art. 10 Abs. 2 lit. a [i]), DBA-S (Art. 10 Abs. 3 lit. a) und DBA-J (Art. 10 Abs. 2 lit. a [i]), die auch bei mittelbaren Beteiligungen den reduzierten Satz für wesentliche Beteiligungen vorsehen. Aufgrund des erwähnten Entscheids der SRK dürften bei Primärberichtigungen von Gewinnverschiebungen zugunsten von Grossmuttergesellschaften mit Ansässigkeit in den erwähnten Staaten der reduzierte Sockelsteuer- bzw. der Nullsatz sowie das Meldeverfahren zur Anwendung gelangen (vgl. MARANTELLI, *Geldwerte Leistung an die amerikanische «Ururgrossmutter»*, 319 f.).

126 Üblicherweise erfolgt bei verdeckten Gewinnausschüttungen für die Gewinn- und Quellenbesteuerung die gleiche Betrachtung, d. h. es wird eine Ausschüttung zunächst an den direkten Anteilinhaber und ggf. von dort zum indirekten Leistungsempfänger fingiert (für *Deutschland* vgl. BAUMHOFF, Art. 9 DBA-D N 262 und 268). Auch die USA wendet für die quellensteuerliche Betrachtung die Dreieckstheorie an (DIGERONIMO/WALDBURGER, *Folgen von Verrechnungspreiskorrekturen durch Steuerbehörden im internationalen Verhältnis, Lösungshinweise Fall 5*). *Kanada* scheint hingegen ebenfalls die Direktbegünstigungstheorie anzuwenden (vgl. Section 247 CITA).

127 Innerhalb der EU kann die Mutter-Tochter-Richtlinie seit deren Überarbeitung 2003 auch bei Ausschüttungen von Enkelgesellschaften zur Anwendung kommen, d. h. eine vollständige Entlastung von Dividendenquellensteuern kann auch bei indirekten Beteiligungsverhältnissen erfolgen (JACOBS, *Internationale Unternehmensbesteuerung*, 169). Weiter schliesst die Mutter-Tochter-Richtlinie den Nullsatz auch

bei verdeckten Vorteilszuwendungen an Schwestergesellschaften nicht aus. Das hängt indessen von der Betrachtungsweise des Anwenderstaates ab. Die EU-Staaten, die in solchen Fällen nicht der Dreieckstheorie folgen, sind in der Minderheit (z. B. *Italien, Frankreich und Belgien*).

128 Gl. M. BARTHOLET, *Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht*, 271 f.

129 REICH/BAUER-BALMELLI, Art. 14 VStG N 5 f. mwH.

130 REICH/BAUER-BALMELLI, Art. 14 VStG N 17 ff.

131 Vgl. den Wortlaut von Art. 10 Abs. 2 lit. b OECD-MA: «in allen übrigen Fällen».

DBA, die Steuerentlastungsverordnung (VO-E)¹³² sowie die dazu erlassenen Verwaltungsanweisungen der ESTV.¹³³ Die Praxis zur Anwendung des Meldeverfahrens wurde jedoch durch das Bundesgericht verschärft: Es hat im Zusammenhang mit der Anwendung des ZBStA entschieden, dass die 30-tägige Meldefrist für Ausschüttungen gemäss Art. 5 Abs. 1 VO-E eine Verwirkungsfrist sei.¹³⁴

Damit scheint bei Primärberichtigungen, welche durch die Steuerbehörden naturgemäss immer ex post erfolgen, die Anwendung des Meldeverfahrens ausgeschlossen. Dies selbst dann, wenn eine gültige Bewilligung iSv Art. 3 Abs. 4 VO-E vorliegt. Der erwähnte Entscheid, bei dem es allerdings nicht um eine verdeckte Gewinnausschüttung, sondern um eine offen ausgerichtete Dividende ging, wurde insbesondere dahingehend kritisiert, dass die Schweiz bei der Anwendung des ZBStA völkerrechtlich verpflichtet sei, eine Befreiung an der Quelle zu gewähren, ohne dabei berechtigt zu sein, diese Befreiung von der Einhaltung unilateral aufgestellter Fristanforderungen abhängig zu machen.¹³⁵ Gleiches gilt nach der herrschenden Lehre im internationalen Steuerrecht auch bei der Entlastung aufgrund von DBA.¹³⁶ Bei grenzüberschreitenden Transferpreiskorrekturen steht allerdings meist nicht die Versäumnis einer Meldefrist im Vordergrund, denn wenn die Transferpreise in guten Treuen nach bestem Wissen und Gewissen festgelegt wurden, besteht aus Sicht der Steuerpflichtigen kein Anlass, eine Ausschüttung zu melden. Es wird davon ausgegangen, dass die Leistungsbeziehung drittvergleichskonform verrechnet wurde, so dass gerade keine verdeckte Ausschüttung vorliegt. Wenn anlässlich einer amtlichen Kontrolle zu einem späteren Zeitpunkt seitens der Steuerbehörden eine andere Auffassung vertreten wird, muss die Steuerpflicht auch bei grenzüberschreitenden Gewinnverschiebungen in analoger Anwendung von Art. 24 Abs. 1 lit. a VStV, der *keine Fristenregelung* kennt, im Meldeverfahren erledigt werden können. Die Umtriebe, die durch Steuerentrichtung und sofortige Rückerstattung entstanden, liessen sich in einem solchen Fall nicht rechtfertigen. Die Grenze ist dabei beim Rechtsmissbrauch zu

ziehen.¹³⁷ Ein solcher könnte bei Transferpreisfragen bspw. bei einer bewussten und krassen Verletzung des ALP vorliegen, sofern dadurch offensichtlich eine residuale Verrechnungssteuerpflicht umgangen wird.

4.1.1.1.3 Zusammenfassung

Gewinnverschiebungen upstream haben in der Schweiz grundsätzlich zwei Steuerfolgen: Es erfolgt eine Aufrechnung beim steuerbaren Gewinn und gleichzeitig wird eine verdeckte Ausschüttung fingiert, wie die oben erwähnten Buchungssätze verdeutlichen (die Gewinnaufrechnung geht zu Lasten der Reserven). Dieser zweite Vorgang, die Umqualifizierung einer Gewinnverschiebung in eine Ausschüttung, lässt sich praktisch nicht vermeiden, ist im internationalen Vergleich aber eher unüblich. In vielen Ländern wird nicht jede Gewinnkorrektur gleichzeitig auch als ein der Dividenden-Quellensteuer unterliegender Ausschüttungstatbestand betrachtet,¹³⁸ oder die Erhebung von Quellensteuern bei einer Gewinnkorrektur kann dadurch vermieden werden, dass mit der Aufrechnung eine Rückerstattungsforderung verbucht wird.¹³⁹ Der Vorgang der Umqualifizierung stellt nach der international gebräuchlichen Terminologie ein «secondary adjustment» dar, bei dem durch einen fiktiven Vorgang eine Steuer ausgelöst wird.¹⁴⁰ Nach der in der Schweiz gängigen Terminologie ist die Erhebung der Verrechnungssteuer jedoch ein Bestandteil der Primärberichtigung.¹⁴¹

132 Im Verhältnis zu Deutschland und den USA bestehen separate Verordnungen, die als *leges speciales* der VO-E vorgehen.

133 KS 6 Meldeverfahren DBA und KS 10 Meldeverfahren ZBStA.

134 BGer 19.1.2011 = ASA 79 (2010/2011), 855 ff. = StR 2011, 431 ff.

135 Überzeugend: MATTEOTTI, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, 488 f. mHa die Rechtsprechung des EuGH zur Mutter-Tochter-Richtlinie.

136 VOGEL, vor Art. 10–12 OECD-MA N 58 ff. mwH. Das kann aus dem Diskriminierungsverbot gemäss Art. 24 Abs. 5 OECD-MA abgeleitet werden (MATTEOTTI, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, 493 ff.).

137 MATTEOTTI, Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, 499 ff., insb. 503 f. A. M. HOFER/SCHREIBER, Aktuelle Entwicklungen und Praxis bei ausgewählten Fragen der Verrechnungssteuer, 11.

138 So bspw. in *Deutschland*, wo Gewinnkorrekturen in grenzüberschreitenden Fällen aufgrund von § 1 Abs. 1 ASTG nur eine Aufrechnung beim steuerbaren Gewinn nach sich ziehen, ohne dass zusätzlich die Kapitalertragssteuer erhoben wird, wenn nicht gleichzeitig auch die Voraussetzungen für eine verdeckte Gewinnausschüttung gemäss § 8 Abs. 3 KStG erfüllt sind (WASSERMEYER, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Ziff. 2.46). Auch in den *USA* bedeutet eine Primärberichtigung gewöhnlich nur eine Aufrechnung beim steuerbaren Gewinn, ohne gleichzeitig die Steuerfolgen einer Ausschüttung («constructive dividend») auszulösen (vgl. BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 80 f. mHa die entsprechenden amerikanischen Rechtsquellen).

139 So bspw. in den Niederlanden, Dänemark, Österreich oder Kanada (vgl. hinten Abschn. 6.4).

140 Siehe die Begriffsdefinition in OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Glossar.

141 Zur unterschiedlichen Terminologie vgl. BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 199 ff.

4.1.1.2 Steuerfolgen bei der empfangenden Gesellschaft

Bei grenzüberschreitenden Gewinnverschiebungen, die in der Schweiz einer Primärberichtigung unterliegen, ist die empfangende Gesellschaft gewöhnlich im Ausland ansässig, weshalb die Betrachtung der Steuerfolgen aus Sicht der Schweiz idR keine Rolle spielt. Dennoch soll an dieser Stelle auf die Steuerfolgen bei der empfangenden Gesellschaft eingegangen werden, denn sie gelten unter der Perlenkettentheorie z. B. auch, wenn zwischen der leistenden Schweizer Gesellschaft und der empfangenden ausländischen Gesellschaft in der vertikalen Beteiligungskette eine weitere, in der Schweiz ansässige Gesellschaft liegt. Weiter ist die steuerliche Betrachtung bei der empfangenden Gesellschaft auch bei Gegenberichtigungen durch die Schweiz relevant.¹⁴²

Buchhalterisch tritt eine verdeckte Gewinnausschüttung bei der empfangenden Gesellschaft nur bei einer verdeckten Gewinnausschüttung ieS direkt in Erscheinung. In diesem Fall wird der Ertrag insgesamt korrekt ausgewiesen; allerdings stellt ein Teil des Ertrags wirtschaftlich Beteiligungsertrag dar, der nicht als solcher ausgewiesen ist. Beim Gewinnverzicht erfolgt hingegen kein Ausweis in den Büchern, sondern es wird ein wirtschaftlich angefallener Aufwand nicht verbucht. In beiden Fällen ist der Saldo der Erfolgsrechnung indessen korrekt ausgewiesen.¹⁴³ Eine zeitliche Verschiebung ergibt sich allerdings bei einer unterpreislichen Übertragung von bilanzierbaren Aktiven auf die Muttergesellschaft. Hier tritt die Bereicherung der Muttergesellschaft erst in späteren Jahren durch fehlende Abschreibungen oder höheren Veräusserungsgewinn buchhalterisch in Erscheinung.

Beim Empfang einer verdeckten Gewinnausschüttung ieS kann auf Stufe der empfangenden Muttergesellschaft steuerbilanziell eine teilweise Umqualifizierung von ausgewiesenem steuerbaren Ertrag in Beteiligungsertrag erfolgen und es ist der Beteiligungsabzug gemäss Art. 69 DBG und Art. 28 Abs. 1 StHG zu gewähren.¹⁴⁴ Der steuerbilanzielle Buchungssatz lautet schematisch wie folgt:

*(Diverser) Ertrag/Beteiligungsertrag*¹⁴⁵

Nach der hier vertretenen Auffassung muss eine Milderung der Mehrfachbelastung auch bei verdeckten Gewinnausschüttungen durch Ertragsverzicht erfolgen können. Dass verdeckte Gewinnausschüttungen allgemein

zu den Beteiligungserträgen iSv Art. 69 DBG und Art. 28 Abs. 1 StHG zu zählen sind, ist nicht umstritten.¹⁴⁶ Der Sinn und Zweck des Beteiligungsabzugs besteht darin, Mehrfachbelastungen zu vermeiden, weshalb alle aus einer qualifizierten Beteiligung fliessenden Ausschüttungen als Beteiligungsertrag gelten. Wird eine Gewinnvorwegnahme bei der Tochtergesellschaft aufgerechnet, bedarf es einer entsprechenden Korrektur bei der Muttergesellschaft,¹⁴⁷ ansonsten eine Mehrfachbelastung resultiert. Steuerbilanziell ist deshalb der Beteiligungsertrag zu Lasten des Aufwands zu erhöhen:

*(Diverser) Aufwand/Beteiligungsertrag*¹⁴⁸

4.1.2 Downstream

Bei einer Gewinnverschiebung downstream ist die empfangende Konzerngesellschaft der Leistenden in der beteiligungsrechtlichen Konzernstruktur direkt oder indirekt untergeordnet. Es handelt sich folglich um die Tochter- oder Enkelgesellschaft; in der vertikalen Beteiligungskette nach unten können aber beliebig viele weitere Gesellschaften dazwischen liegen (Abbildung 2).

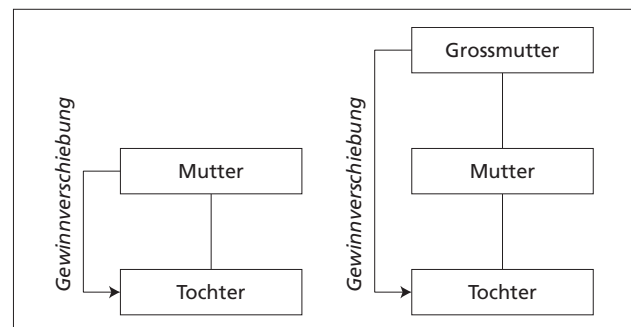


Abbildung 2: Schematische Darstellung von Gewinnverschiebungen downstream

4.1.2.1 Steuerfolgen bei der leistenden Gesellschaft

Gewinnverschiebungen downstream werden in der Schweiz als verdeckte Kapitaleinlagen bezeichnet. Bei einer verdeckten Kapitaleinlage wendet die leistende Gesellschaft ihrer Tochtergesellschaft mit Rücksicht auf das Beteiligungsverhältnis einen geldwerten Vorteil zu, den sie einem unabhängigen Dritten nicht erbringen würde. Der Hauptunterschied zur verdeckten Gewinnausschüttung liegt in wirtschaftlicher Hinsicht darin, dass bei einer Vorteilszuwendung an eine beherrschte Gesell-

142 Dazu hinten Abschn. 5.

143 REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 620, auch zum Folgenden.

144 REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 623 f.; BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 187.

145 In zwei gedanklichen Schritten: 1. (Diverser) Ertrag/Verbindlichkeit, 2. Verbindlichkeit/Beteiligungsertrag.

146 KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.4.1; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 72 StG ZH N 17; vgl. auch LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Art. 9 DBA-D, B 9 Nr. 26.

147 BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 187.

148 In zwei gedanklichen Schritten: 1. (Diverser) Aufwand/Verbindlichkeit, 2. Verbindlichkeit/Beteiligungsertrag.

schaft *keine Entreichung* eintritt, weil sich im Umfang der verdeckt erbrachten Leistung der Wert der Beteiligung entsprechend erhöht. Aus diesem Grund kann bei verdeckten Kapitaleinlagen auch keine Verrechnungssteuer erhoben werden. So gesehen erfolgen verdeckte Kapitaleinlagen immer gegen ein angemessenes Entgelt.¹⁴⁹ Das trifft zumindest dann zu, wenn die Beteiligung 100 % beträgt.¹⁵⁰

Die Erscheinungsformen können wiederum unterschiedlich sein:

4.1.2.1.1 Verdeckte Kapitaleinlagen durch überhöhte Kosten

Eine verdeckte Kapitaleinlage durch überhöhte Aufwendungen kann dadurch resultieren, dass die Muttergesellschaft von der Tochtergesellschaft einen Vermögenswert zu einem übersetzten Preis erwirbt oder für von der Tochter bezogene Dienstleistungen ein übersetztes Entgelt bezahlt. Die Muttergesellschaft erbringt also Leistungen zugunsten der Tochtergesellschaft, die sie als Aufwand verbucht, statt sie auf dem Beteiligungskonto zu aktivieren. Insofern liegt eine *verdeckte Abschreibung* der Beteiligung vor.¹⁵¹

Gewinnsteuerlich werden die im Interesse der Tochtergesellschaft belasteten Aufwendungen gedanklich auf dem Beteiligungskonto aktiviert.¹⁵² Es erfolgt mit anderen Worten zunächst eine Aufrechnung der überhöhten Aufwendungen bei der Muttergesellschaft gestützt auf Art. 58 Abs. 1 lit. b DBG und Art. 24 Abs. 1 lit. a StHG (geschäftsmässig nicht begründeter Aufwand).¹⁵³ Anschliessend ist zu prüfen, ob eine Abschreibung auf der Beteiligung angezeigt ist. Im Umfang, in welchem die Abschreibung erforderlich ist, liegt geschäftsmässig begründeter Aufwand vor, der mit der Aufrechnung zu verrechnen ist. Ob eine verdeckte Kapitaleinlage letztlich zu einer Gewinnaufrechnung auf Stufe der Muttergesellschaft führt, hängt folglich vom Wertansatz der Beteiligung vor der verdeckten Einlage ab. Folgende

schematischen Buchungssätze verdeutlichen den steuerbilanziellen Vorgang:¹⁵⁴

*Beteiligung Tochter/Aufwand*¹⁵⁵

Abschreibung/Beteiligung Tochter

Die Buchungssätze zeigen, dass sich der Gewinnsteuervert der Beteiligung an der Tochtergesellschaft nicht zwingend erhöht, wohl aber die steuerlich relevanten Gestehungskosten iSv Art. 70 Abs. 4 lit. a DBG und Art. 28 Abs. 1^{er} StHG.¹⁵⁶ Bei einer späteren Veräusserung der Beteiligung wird ein allfälliger Wertzuwachs, soweit er auf die nach der Aktivierung auf dem Beteiligungskonto ggf. vorgenommene Abschreibung entfällt, folglich nicht durch den Beteiligungsabzug entlastet und unterliegt damit der Besteuerung. Der ggf. durch die Abschreibung entstandene stille Mehrwert auf der Beteiligung bleibt auf diese Weise steuersystematisch bei der Muttergesellschaft verknüpft.¹⁵⁷ Insgesamt kann also gesagt werden, dass die Primärberichtigung bei einer verdeckten Kapitaleinlage durch überhöhte Kosten zur Besteuerung führt; ein Teil der Besteuerung wird aufgrund des Gestehungskostenprinzips beim Beteiligungsabzug indessen aufgeschoben.¹⁵⁸

4.1.2.1.2 Verdeckte Kapitaleinlagen durch Ertragsverzicht

Verdeckte Kapitaleinlagen durch Ertragsverzicht können bspw. dadurch entstehen, dass die Muttergesellschaft einen bilanzierbaren Vermögenswert unter dem drittvergleichskonformen Preis auf ihre Tochtergesellschaft überträgt oder der Tochtergesellschaft andere Leistungen (z. B. Darlehensgewährung, Dienstleistungen) erbringt und hierfür keine angemessene Gegenleistung fordert. Aus buchführungsrechtlicher Sicht ist dagegen nichts einzuwenden, denn aufgrund des Vorsichtsprinzips und des daraus abgeleiteten Realisationsprinzips ist die Muttergesellschaft nicht verpflichtet, bei Rechtsgeschäften mit der eigenen Tochtergesellschaft einen Gewinnzuschlag zu verrechnen.¹⁵⁹ Der fehlende Ertragsausweis

149 REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 625.; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 192; LOCHER, Art. 58 DBG N 159; BGer 20.6.1969, ASA 38 (1969/70), 497 ff.; BGer 24.4.1992, NStP 1993, 165 ff.

150 Für eine differenzierte Betrachtung bei mehreren Aktionären vgl. GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 236 ff., sowie TADDEI, Die Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, S. 238 ff.

151 REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 626; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 208 ff.; BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 221; LOCHER, Art. 58 DBG N 160.

152 Dazu und zum Folgenden: REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 628, sowie BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 223.

153 LOCHER, Art. 58 DBG N 160.

154 DUSS/STOCKER, Leistungsbeziehungen im Konzern, 14.

155 Auch hier kann gedanklich in zwei Schritten vorgegangen werden: 1. Forderung/Aufwand, 2. Beteiligung Tochter/Forderung.

156 Vgl. auch KS 27 Beteiligungsabzug, Ziff. 2.5.1, wonach «als Gewinn versteuerte verdeckte Kapitaleinlagen» die Gestehungskosten ebenfalls erhöhen. Die Gewinnbesteuerung ist mit der Aufrechnung des Aufwands bei der Muttergesellschaft erfolgt.

157 REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, 68.

158 GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 211 f.

159 REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 626; BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 225 und N 235; GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisier-

bei der Muttergesellschaft ist folglich handelsrechtlich konform.

In Bezug auf die buchhalterische Erscheinungsform sind verdeckte Kapitaleinlagen durch Ertragsverzicht weiter danach zu unterscheiden, ob eine unterpreisliche Übertragung von bilanzierten Vermögenswerten auf die Tochtergesellschaft erfolgt oder ob die Muttergesellschaft der Tochtergesellschaft lediglich einen verdeckten Nutzen zukommen lässt, z. B. durch Gewährung eines zinslosen Darlehens oder durch bloss kostendeckende Erbringung einer Dienstleistung. Im ersten Fall tritt der Vorgang in der Bilanz der Muttergesellschaft als Tauschgeschäft in Erscheinung.¹⁶⁰ Letzteres wird in Deutschland treffend als «verdeckte Nutzungseinlage» bezeichnet.¹⁶¹ Diese tritt buchhalterisch bei der Muttergesellschaft überhaupt nicht in Erscheinung. Stattdessen ergibt sich ein stiller Mehrwert auf der Beteiligung.

In Bezug auf die Steuerfolgen von verdeckten Kapitaleinlagen durch Ertragsverzicht besteht in der Schweiz seit Jahrzehnten eine Kontroverse:

Nach einem Teil der Lehre ist bei einem fehlenden Ertragsausweis eine *Gewinnaufrechnung* vorzunehmen. In Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG und Art. 24 Abs. 1 lit. b StHG wird eine Grundlage für eine Gewinnaufrechnung für den fehlenden Ertragsausweis erblickt. Für die Hingabe eines unterpreislich übertragenen Wertes erhalte die Muttergesellschaft eine Wertsteigerung auf der Beteiligung, deren Abgeltung über die Verknüpfung der Beteiligung zum Verkehrswert erfolge. Mithin komme es zu einer echten Realisation stiller Reserven.¹⁶²

Der andere Teil der Lehre vertritt hingegen die Ansicht, dass der fehlende Ertragsausweis *keine unmittelbare Ge-*

winnaufrechnung zur Folge haben könne. Die Grundlagen für die Besteuerung eines fehlenden Ertragsausweises seien aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips nicht gegeben.¹⁶³ Der fehlende Ertragsausweis sei buchführungsrechtlich zulässig und es bestehe keine ausreichend bestimmte steuerrechtliche Korrekturvorschrift für eine Gewinnaufrechnung. Art. 58 Abs. 1 lit. c DBG und auch Art. 24 Abs. 1 lit. b StHG gelangten nicht zur Anwendung, weil dies zur Schliessung von Besteuerungslücken nicht erforderlich sei. Das Steuersubstrat bleibe auch ohne sofortige Erfassung erhalten, indem eine Erhöhung der Gesteungskosten vorgenommen werde. Insofern liege auch keine steuersystematische Realisation vor. Vorbehalten blieben einzig Fälle der Steuerumgehung.

Gemäss *Praxis der ESTV* führen verdeckte Kapitaleinlagen durch Ertragsverzicht zu einer steuersystematischen Realisation, weil die verdeckt auf die Tochtergesellschaft übertragenen Mehrwerte anschliessend in Form von faktisch steuerfreiem Beteiligungsertrag zurückgeführt werden könnten. Dementsprechend ergäbe sich eine Erhöhung des Gewinnsteuerwertes und der Gesteungskosten der Tochterbeteiligung.¹⁶⁴ Explizit ist die Praxis allerdings nur bei unterpreislicher Übertragung von bilanzierbaren Vermögenswerten geregelt. In Bezug auf verdeckte Nutzungseinlagen besteht dagegen keine ausdrückliche Regelung.

Die *Rechtsprechung* scheint den Steueraufschub ebenfalls zuzulassen: Das Bundesgericht hatte in seinem Urteil vom 14. Mai 1976 bestätigt, dass die Übertragung einer Fabrikliedenschaft zum Buchwert (unter dem Verkehrswert) von einer Einzelfirma auf eine vom Inhaber beherrschte Aktiengesellschaft ohne Aufdeckung der stillen Reserven vorgenommen werden könne.¹⁶⁵ In diesem

ten Gewinnsteuerrecht, 251 f.; TADDEI, Die Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 33; a. M. LOCHER, Art. 58 DBG N 163 f.

160 TADDEI, Die Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 31 ff.

161 Zum mitunter auch in der Schweiz verwendeten Begriff vgl. GIGER, Die Behandlung verdeckter Nutzungseinlagen in eine Aktiengesellschaft bei den direkten Steuern, 270. In *Deutschland* können verdeckte Nutzungseinlagen nicht auf der Beteiligung an der Tochtergesellschaft aktiviert werden, weil keine einlagefähigen Wirtschaftsgüter vorliegen. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist in diesen Fällen jedoch eine Gewinnaufrechnung gemäss § 1 AStG möglich (vgl. BAUMHOFF, Art. 9 DBA-D N 265 mwH).

162 LOCHER, Art. 58 DBG N 164 ff. mwH sowie CAGIANUT/HÖHN, Unternehmenssteuerrecht, 442 f., die sich allerdings beide nur mit der Realisation von auf die Tochtergesellschaft übertragenen stillen Reserven auseinandersetzen. Ferner auch BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 49, und BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 39 ff., die ihre Auffassung damit begründen, dass andernfalls eine Abkehr vom ALP und ein Methodendualismus vorläge.

163 Dazu und zum Folgenden: REICH, Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen, 37 f.; REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 629 f.; DUSS/ALTORFER, Art. 70 DBG N 41; GRETER, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, 251 ff.; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 216 ff.; TADDEI, Die Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 100 f.; ALTORFER/DUSS/FELBER, Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts, N 15. Vgl. auch noch BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 230 ff. sowie 236. BRÜLISAUER differenziert jedoch neuerdings, ob der Ertragsverzicht zugunsten einer in- oder ausländischen Tochtergesellschaft erfolgt. Im ersten Fall soll in Abhängigkeit der handelsrechtlichen Verbuchung ein Wahlrecht zwischen Steueraufschub oder sofortiger Abrechnung bestehen. Im zweiten Fall soll gestützt auf Praktikabilitätsaspekte dagegen grundsätzlich sofort abgerechnet werden (BRÜLISAUER, Abgrenzung nach dem «Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip» im internationalen Einheitsunternehmen, 230 f.).

164 KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 2.2.2 und Ziff. 4.4.1.2.1.

165 BGE 102 Ib 50 = ASA 45 (1976/77), 254 ff., auch zum Folgenden.

Urteil war für die gewinnsteuerneutrale Übertragung insbesondere ausschlaggebend, dass die stillen Reserven fiskalisch verknüpft blieben und keine Steuerumgehung vorlag. Das Verwaltungsgericht Schwyz hatte in seinem Entscheid vom 27. Oktober 2011 die Steuerfolgen aus der Veräusserung einer Tochtergesellschaft zu beurteilen, der die Muttergesellschaft zuvor über Jahre ein zinsloses Darlehen gewährt hatte.¹⁶⁶ Bei der Veräusserung wurden die Zinsverzicht zu den Gestehungskosten geschlagen und der Beteiligungsabzug folglich in diesem Umfang gekürzt. Die Gewinnsteuerwerte wurden indessen nicht angepasst. Das Gericht hat folglich ebenfalls keine direkte Aufrechnung der verdeckten Kapitaleinlage vorgenommen, sondern auf einen Steueraufschub durch Erhöhung der Gestehungskosten geschlossen.

4.1.2.1.3 Zusammenfassung

Bei Gewinnverschiebungen downstream ist die Rechtslage in Bezug auf die Frage der Gewinnkorrektur unklar. Bei verdeckten Kapitaleinlagen durch überhöhte Kosten ist die Aufrechnung zwar nicht umstritten; aufgrund der steuerbilanziellen Aktivierung und Abschreibung tritt sie allerdings nicht immer als solche zu Tage. Bei verdeckten Kapitaleinlagen durch Ertragsverzicht ist dagegen schon die steuerrechtliche Grundlage einer Aufrechnung umstritten. In allen Fällen von verdeckten Kapitaleinlagen erfolgt aber zumindest eine Erhöhung der Gestehungskosten auf der Tochterbeteiligung, wodurch ein vollständiger oder partieller Steueraufschub resultiert. Da die Besteuerung nur aufgeschoben und nicht aufgehoben ist, sind die Voraussetzungen für eine Primärberichtigung iSv Art. 9 Abs. 1 OECD-MA nach der hier vertretenen Auffassung zwar erfüllt; diese im Lichte des ALP besondere Handhabung von Gewinnverschiebungen downstream führt in grenzüberschreitenden Fällen jedoch v. a. dort zu Problemen, wo im Ausland eine Gegenberichtigung geltend gemacht wird. Das Schweizer Gestehungskostenprinzip bei Beteiligungserträgen erscheint im internationalen Vergleich ungewöhnlich, und es dürfte nur unter erschwerten Bedingungen gelingen, einen ausländischen Fiskus davon zu überzeugen, dass die Voraussetzungen für eine Gegenberichtigung – erfolgte Besteuerung in der Schweiz – erfüllt sind. Die Gestehungskosten sind nicht direkt Bestandteil der Steuerfaktoren und gehen idR aus der Veranlagung der betreffenden Periode nicht hervor. Nach der internationalen Usanz sind aber gerade definitive Veranlagungen das Hauptbeweismittel für eine erfolgte Primärberichtigung, weshalb die Beweisführung in diesem Fall schwieriger ist. Wenn die Gestehungskostenerhöhung z. B. aus einem Einschätzungsvorschlag hervorgeht oder eine sonstige

Bestätigung der zuständigen Steuerbehörden über die erfolgte Besteuerung vorliegt, ist eine Gegenberichtigung in der Praxis nicht ausgeschlossen.

4.1.2.2 Steuerfolgen bei der empfangenden Gesellschaft

Wenn zwischen der leistenden Schweizer Gesellschaft und der empfangenden ausländischen Gesellschaft in der vertikalen Beteiligungskette eine weitere, in der Schweiz ansässige Gesellschaft liegt, sind in Bezug auf die Gewinnsteuer aufgrund der Perlenkettentheorie die Schweizer Steuerfolgen auch bei der empfangenden Gesellschaft relevant. Ferner ist die steuerliche Betrachtung bei der empfangenden Gesellschaft auch bei Gegenberichtigungen durch die Schweiz¹⁶⁷ aufgrund von Primärberichtigungen im Ausland von Bedeutung.

4.1.2.2.1 Gewinnsteuer

Gemäss Art. 60 lit. a DBG bzw. Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG entsteht kein steuerbarer Gewinn durch Kapitaleinlagen von Anteilsinhabern. Diese Bestimmungen sind als steuerliche Korrektornormen zu verstehen.¹⁶⁸ Auch bei erfolgswirksamen Ausweis in der Handelsbilanz bleiben verdeckte Kapitaleinlagen steuerneutral.¹⁶⁹ Bei verdeckten Kapitaleinlagen durch *überhöhte Kosten* weist die Tochtergesellschaft einen gemessen am ALP überhöhten Gewinn aus, der steuerbilanziell wie folgt zu korrigieren ist:

*(Diverser) Ertrag/Reserven*¹⁷⁰

Bei verdeckten Kapitaleinlagen durch *Ertragsverzicht* weist die Handelsbilanz der Tochtergesellschaft dagegen einen gemessen am ALP zu geringen Aufwand aus, der steuerbilanziell folgendermassen zu korrigieren ist:¹⁷¹

*(Diverser) Aufwand/Reserven*¹⁷²

Das *Bundesgericht* scheint sich allerdings gegen eine rein steuerbilanzielle und steuerneutrale Berichtigung ausgesprochen zu haben, indem es verschiedentlich geurteilt hat, dass der im Nachgang an die verdeckte Einlage entstehende Gewinn bei der empfangenden Gesellschaft nur dann steuerneutral bleibe, wenn die verdeckte Kapitaleinlage im Jahr der Einlage offengelegt werde.¹⁷³

166 VGer SZ 27.10.2011, VGE II 2011, 78.

167 Dazu hinten Abschn. 5.

168 Statt vieler: BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 3.

169 BRÜLISAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 17 ff.

170 In zwei gedanklichen Schritten: 1. (Diverser) Ertrag/Verbindlichkeit, 2. Verbindlichkeit/Reserven.

171 GIGER, Die Behandlung verdeckter Nutzungseinlagen in eine Aktiengesellschaft bei den direkten Steuern, 285 f.

172 In zwei gedanklichen Schritten: 1. (Diverser) Aufwand/Verbindlichkeit, 2. Verbindlichkeit/Reserven.

173 BGer 13.9.2011, StR 2011, 957 f. E. 3.4 = RDAF 2013, 91; BGer 23.8.2010, ASA 79 (2010/11), 715 f. E. 5.4 = StR 2010, 973 f. =

Das wird in der *Lehre* zu Recht kritisiert, denn beim grundsätzlich nicht umstrittenen Verständnis von Art. 60 lit. a DBG und Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG als steuerrechtliche Korrektornormen bleibt kein Raum für eine solche am Massgeblichkeitsprinzip orientierte Auslegung, im Gegenteil: Das Massgeblichkeitsprinzip wird durch die Korrektornorm gerade durchbrochen.¹⁷⁴ Das geschieht in der Verwaltungspraxis regelmässig auch im Zusammenhang mit Sperrfristverletzungen bei steuerneutralen Umstrukturierungen, wo eine nachträgliche Offenlegung von auf Tochtergesellschaften übertragenen stillen Reserven explizit vorgesehen ist, unabhängig von einer handelsrechtlichen Offenlegung und auch während der gesamten Dauer der Sperrfrist von fünf Jahren.¹⁷⁵ Diese Praxis steht offensichtlich zur erwähnten Rechtsprechung im Widerspruch. Mit einem gewichtigen Teil der *Lehre* wird hier die Auffassung vertreten, dass verdeckte Kapitaleinlagen bei der empfangenden Tochtergesellschaft in der Steuerbilanz grundsätzlich jederzeit steuerneutral offengelegt werden können.¹⁷⁶

Bei Transferpreiskorrekturen dürfte die von der Rechtsprechung geforderte Offenlegung der stillen Mehrwerte bei der Tochtergesellschaft regelmässig nicht möglich sein, denn es stellt sich gewöhnlich erst ex post heraus, dass die Transferpreise nicht angemessen waren und folglich eine verdeckte Kapitaleinlage vorlag. Eine Gegenberichtigung durch nachträgliche Umqualifizierung von Ertrag in steuerneutrale Kapitaleinlagen ist nach der hier vertretenen Auffassung indessen dennoch möglich. Ansonsten bleiben andere Formen der Gegenberichtigung, insbesondere die Rückerstattung der Übergewinne, zu prüfen.¹⁷⁷

4.1.2.2.2 Verrechnungssteuer

Nach Auffassung der ESTV gelten Einlagen, Aufgelder und Zuschüsse nur dann als Kapitaleinlagen im Sinne von Art. 5 Abs. 1^{bis} VStG, wenn sie direkt von Inhabern der Beteiligungsrechte geleistet wurden und in der Handelsbilanz der empfangenden Kapitalgesellschaft verbucht und *offen ausgewiesen* werden (offene Kapitalein-

lagen).¹⁷⁸ Gemäss Praxis der ESTV sind verdeckte Kapitaleinlagen folglich nicht als Kapitaleinlagereserven zu qualifizieren.¹⁷⁹

Diese Auffassung der ESTV wird in der *Lehre* kritisiert. Sofern die verdeckte Kapitaleinlage nach Massgabe des Gewinnsteuerrechts steuerneutral offengelegt und diese Offenlegung der verdeckt eingelegten stillen Mehrwerte handelsrechtlich nachvollzogen werden kann, soll eine Qualifikation als Kapitaleinlagereserven zulässig sein.¹⁸⁰ Da die Offenlegung der verdeckten Einlage für Gewinnsteuerzwecke im Jahr der Einlage erfolgen muss,¹⁸¹ dürfte die Umqualifizierung in Kapitaleinlagereserven bei nachträglichen Transferpreiskorrekturen idR ausgeschlossen sein.

4.1.2.2.3 Emissionsabgabe

Verdeckte Kapitaleinlagen werden stempelsteuerrechtlich als Zuschüsse iSv Art. 5 Abs. 2 lit. a StG qualifiziert und unterliegen grundsätzlich der Emissionsabgabe. Das gilt indessen nur, wenn der Zuschuss vom direkten Anteilinhaber geleistet wird. Der Begriff des Anteilinhabers wird dabei streng zivilrechtlich (formell) verstanden.¹⁸² Die Emissionsabgabe wird demnach nur erhoben, wenn die verdeckte Vorteilszuwendung von einer Muttergesellschaft an eine *direkt gehaltene inländische Tochtergesellschaft* geleistet wird.¹⁸³ Weiter wird die Emissionsabgabe gemäss nicht publizierter Verwaltungspraxis generell auch bei (periodisch erfolgenden) verdeckten Nutzungseinlagen nicht erhoben.¹⁸⁴

4.1.3 Sidestream

Bei Gewinnverschiebungen sidestream ist die empfangende Konzerngesellschaft in der beteiligungsrechtlichen Konzernstruktur nicht in der gleichen Beteiligungskette eingeordnet wie die Leistende. Die begünstigte Gesellschaft kann z. B. eine Schwestergesellschaft der leistenden Gesellschaft sein; es können aber in beiden Beteiligungsketten beliebig viele weitere Gesellschaften dazwischen liegen (Abbildung 3).

RDAF 2011, 81 f.; BGer 11.3.2002, StE 2002 B 72.13.1 Nr. 3 = StR 2002, 392. Weiterführend dazu: ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, N 49 ff.

174 SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip, S. 11 f.; TADDEI, Buchwertübertragung, S. 186 ff. ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, N 52.

175 KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.4.1.2.9.

176 SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 11 ff.; TADDEI, Die Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften, 188 mWH; GLAUSER, Apports et impôt sur le bénéfice, 286; BRÜLSAUER/HELBING, Art. 60 DBG N 32; ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, N 52.

177 Hinten Abschn. 5.3.1.1.1.

178 KS 29 Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 2.1.

179 KS 29 Kapitaleinlageprinzip, Ziff. 3.2.

180 BRÜLSAUER/SUTER, Das Kapitaleinlageprinzip, 186 f.; DANON, Le principe de l'apport en capital, 23 f.

181 Vgl. 4.1.2.2.1 hiervor.

182 SRK 28.6.2005, VPB 69.125; BAUER-BALMELLI/KÜPFER, Die Praxis der Bundessteuern, II/1, Art. 5 Abs. 2 lit. a StG Nr. 27, bestätigt durch BVGer 15.4.2009, BVGE A-1592/2006; BAUER-BALMELLI/KÜPFER, Die Praxis der Bundessteuern, II/1, Art. 5 Abs. 2 lit. a StG Nr. 36.

183 Das MB Leistungsempfänger ist in Bezug auf die Emissionsabgabe überholt. Es gibt keine Ausnahmen von der streng formellen Betrachtungsweise mehr.

184 BAUER-BALMELLI/KÜPFER, Die Praxis der Bundessteuern, II/1, Art. 5 Abs. 2 lit. a StG Nr. 38.

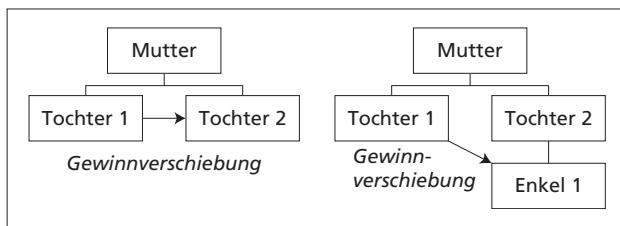


Abbildung 3: Schematische Darstellung von Gewinnverschiebungen sidestream

4.1.3.1 Steuerfolgen bei der leistenden Gesellschaft

Es liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung bzw. geldwerte Leistung vor, die bei der Gewinnsteuer, gestützt auf Art. 58 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG, aufgerechnet wird. Ausserdem wird gemäss Art. 4 Abs. 1 VStG iVm Art. 20 Abs. 1 VStV die Verrechnungssteuer erhoben. Es kann weitestgehend auf die Ausführungen zu den Gewinnverschiebungen upstream verwiesen werden.¹⁸⁵ Zu beachten sind insbesondere die Dreiecks- bzw. Perlenkettentheorie bei der Gewinnsteuer und die Direktbegünstigungstheorie bei der Verrechnungssteuer. Letztere hat zur Folge, dass das Meldeverfahren mangels direktem oder indirektem Beteiligungsverhältnis nicht angewendet werden kann.

4.1.3.2 Steuerfolgen bei der empfangenden Gesellschaft

In Anwendung der Dreieckstheorie wird bei der Gewinnsteuer im Anschluss an die verdeckte Gewinnausschüttung der leistenden Tochtergesellschaft 1 an die Muttergesellschaft eine verdeckte Kapitaleinlage von der Muttergesellschaft an die begünstigte Tochtergesellschaft 2 fingiert,¹⁸⁶ die gestützt auf Art. 60 lit. a DBG und Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG steuerfrei bleibt.¹⁸⁷ Die Emissionsabgabe wird nicht erhoben, da die Leistung nicht vom zivilrechtlichen Anteilshaber stammt.¹⁸⁸

4.1.3.3 Steuerfolgen bei der gemeinsamen Muttergesellschaft

Die Fiktion einer Ausschüttung und anschliessenden Einlage gemäss Dreieckstheorie führt bei Gewinnverschiebungen sidestream auf Stufe der gemeinsamen Muttergesellschaft zur Anwendung der sog. *modifizierten Dreieckstheorie*. Demnach stellt die verdeckte Vorteilszuwendung auf Stufe des Anteilshabers keinen realisierten Ertrag, sondern eine blosser Vermögensum-

schichtung dar. Ergibt sich aufgrund der Vorteilszuwendung für die Beteiligung der Muttergesellschaft an der leistenden Gesellschaft ein Abschreibungsbedarf, ist im gleichen Umfang Beteiligungsertrag anzunehmen, den die Muttergesellschaft auf dem Beteiligungskonto der begünstigten Schwestergesellschaft zu aktivieren hat.¹⁸⁹ Dies bedeutet, dass Gewinnsteuerwert und Gestehungskosten der beiden Beteiligungen in der Summe unverändert bleiben.¹⁹⁰

4.1.4 Beweislastverteilung

Die Beweislast ist im Schweizer Steuerrecht grundsätzlich so verteilt, dass die Steuerbehörde diese für steuerbegründende Tatsachen trägt, während sie den Steuerpflichtigen für steuermindernde Tatsachen trifft (sog. Normentheorie).¹⁹¹ Gestützt auf diesen Grundsatz oblag bei verdeckten Gewinnausschüttungen zu Lasten eines Aufwandkontos nach der früheren Praxis der Nachweis des gewinnmindernden Charakters der Leistung stets dem Steuerpflichtigen, während die Beweislast bei verdeckten Gewinnausschüttungen durch Ertragsverzicht von den Steuerbehörden zu tragen war. In der Lehre wurde allerdings schon damals die zutreffende Auffassung vertreten, dass *jede Erhöhung des Reingewinns* gemäss handelsrechtlicher Erfolgsrechnung eine steuerbegründende Tatsache darstelle, für die die Steuerbehörden beweisschuldig seien.¹⁹² Das Bundesgericht hat diese Auffassung schliesslich geschützt.¹⁹³

Im *Kanton Zürich* hat sich diesbezüglich eine differenziertere Praxis herausgebildet: Danach hat der Steuerpflichtige zunächst zu beweisen, dass einer Leistung überhaupt eine Gegenleistung gegenübersteht.¹⁹⁴ Die Steuerbehörde trägt bei Gelingen dieses Beweises anschliessend die Beweislast dafür, dass ein offensichtliches Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung besteht. Gelingt dies, besteht eine natürliche Vermutung für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnaus-

185 Vorn Abschn. 4.1.1.1.

186 REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 635.

187 Vgl. vorn Abschn. 4.1.2.2.1.

188 Vgl. vorn Abschn. 4.1.2.2.3.

189 REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 637.

190 KS 5 Umstrukturierungen, Ziff. 4.3.2.12 sowie Ziff. 4.5.2.16.

191 Dazu und zum Folgenden: LOCHER, Art. 58 DBG N 168 f. mHa auf die reichhaltige Rechtsprechung.

192 LOCHER, Art. 58 DBG N 170.

193 BGer 1.9.2009, StE 2010 B 72.13.22 Nr. 52 E. 2.4 = StR 2009, 917; BGer 23.7.2009, StR 2009, 837 f., E. 2.2.

194 Dem steht allerdings die zuvor erwähnte Rechtsprechung des Bundesgerichts gegenüber, denn dieses hat Folgendes festgehalten: «Bei geldwerten Leistungen ist es grundsätzlich an der Steuerbehörde, den Nachweis zu erbringen, dass einer Leistung *keine* oder keine angemessene Gegenleistung gegenübersteht» (BGer 1.9.2009, StE 2010 B 72.13.22 Nr. 52 E. 2.4 = StR 2009, 917; Hervorhebung durch den Verfasser).

schüttung, wogegen der Steuerpflichtige den Gegenbeweis antreten kann.¹⁹⁵

Dieser Überlegung folgt offensichtlich auch die jüngere Rechtsprechung in Bezug auf die von der Verwaltungspraxis aufgestellten *Safe-Harbour-Regelungen bei Zinssätzen*. Diese Regelungen sind zwar unbestrittenermassen rechtlich nicht bindend; bei deren Nicht-Einhaltung besteht nach der jüngeren Rechtsprechung jedoch eine natürliche Vermutung, dass die Transferpreise nicht dem ALP entsprechen. Der Gegenbeweis obliegt in der Folge dem Steuerpflichtigen.¹⁹⁶

Diese Rechtsprechung ist nach der hier vertretenen Auffassung problematisch, denn es bleibt bei den erwähnten *Safe-Harbour-Regelungen* letztlich im Dunkeln, auf welcher Basis sie durch die Steuerbehörden ermittelt werden. Es wird nicht angegeben, auf welche Laufzeiten sich die jährlich durch die ESTV publizierten Zinssätze beziehen.¹⁹⁷ Bei einer derart undifferenzierten, quasi-willkürlich festgelegten Benchmark ist eine generelle (faktische) Beweislastumkehr nicht angebracht.¹⁹⁸ Stattdessen hat eine einzelfallbezogene Betrachtung zu erfolgen, wobei zunächst zu prüfen ist, ob ein konkreter Sachverhalt überhaupt vergleichbare Bedingungen aufweist.¹⁹⁹ Das setzt die Offenlegung der Grundlagen für die Erarbeitung der Benchmark voraus (mindestens Angabe von Laufzeiten und Bonitätsbandbreite).²⁰⁰ Eine faktische Beweislastumkehr darf nur dann erfolgen, wenn

die Verhältnisse tatsächlich vergleichbar sind.^{201, 202} Zu bedenken ist auch, dass sich die Gefahr einer internationalen Doppelbesteuerung bei der Anwendung von *Safe-Harbour-Regelungen* in grenzüberschreitenden Verhältnissen generell erhöht, weil oft die Bereitschaft für eine Gegenberichtigung im anderen Vertragsstaat fehlt.²⁰³ Dies umso mehr, wenn die Grundlagen für die Erarbeitung der Benchmark nicht transparent sind.

4.2 Abkommensrecht

Im internationalen Steuerrecht werden Primärberichtigungen häufig als «primary adjustment»²⁰⁴ bezeichnet. Im französischen Sprachgebrauch ist der Begriff «ajustement initial»²⁰⁵ oder auch «ajustement primaire»²⁰⁶ gebräuchlich.

4.2.1 Anwendungsbereich von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA

Art. 9 Abs. 1 lit. a. Halbsatz 2 OECD-MA erlaubt es den Vertragsstaaten, zwischen verbundenen Unternehmen Gewinnkorrekturen vorzunehmen, soweit Transferpreise vereinbart wurden, die nicht dem ALP entsprechen.²⁰⁷ Die Bestimmung bezweckt einerseits, die Vertragsstaaten durch eine am ALP orientierte Transferpreisbestimmung vor ungerechtfertigten Gewinnverschiebungen zu schützen; andererseits sollen aber auch die Steuerpflichtigen vor ungerechtfertigten Gewinnkorrekturen durch die Steuerbehörden geschützt werden.²⁰⁸ Soweit ersichtlich enthalten alle DBA der Schweiz eine Art. 9 Abs. 1 OECD-MA nachgebildete Bestimmung.

Es handelt sich weder um eine Zuteilungsnorm, wie etwa Art. 7 OECD-MA, noch um eine Gewinnermittlungsvorschrift (die sich immer nur aus dem innerstaatlichen Recht ergibt), sondern um eine Gewinnkorrekturvor-

195 Zum Ganzen: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH N 198; ZUCKSCHWERDT/MEUTER, Verrechnungspreisproblematik beim grenzüberschreitenden Management von Private-Equity und Hedge-Funds, 21; ähnlich auch ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, «dealing at arm's length», Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG, 691 f.

196 In Bezug auf die RS Zinssätze: BGE 140 II 88 E. 7 und auch VGer ZH 25.6.2014, SB.2013.00008, E.3.2.

197 Gemäss RS Zinssätze FW sollen die Zinsen für Vorschüsse oder Darlehen in Fremdwährung auf 5-Jahres-SWAP-Sätzen sowie auf der Rendite von langfristigen Industrieobligationen basieren. Es wird davon ausgegangen, dass auch die Zinsen für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken auf diese Weise bestimmt werden (vgl. HOFER/SCHREIBER, Aktuelle Entwicklungen und Praxis bei ausgewählten Fragen der Verrechnungssteuer, 15).

198 Im fehlenden Ausweis der statistischen Grundlagen für die Bestimmung der Benchmark kann sogar eine Verletzung des rechtlichen Gehörs des Steuerpflichtigen gesehen werden (ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, «dealing at arm's length», Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG, 680 f., in Bezug auf Erfahrungszahlen für Aktionärsgehälter). Das entspricht auch dem international anerkannten Grundsatz, dass keine «secret comparables» verwendet werden sollten (OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 3.36).

199 BÖHI, Das verdeckte Eigenkapital, 102.

200 So auch BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 81 f.

201 Ebenfalls kritisch zu einer generellen Beweislastumkehr bei Abweichungen von Erfahrungszahlen: ZWEIFEL/HUNZIKER, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, «dealing at arm's length», Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG, 683 ff.

202 Die OECD lässt im Musterkommentar die Zulässigkeit einer Beweislastumkehr nach einem prima-facie-Beweis durch die Steuerbehörden zwar offen (OECD, Art. 9 OECD-MA N 4), ruft in den Richtlinien jedoch zur Zurückhaltung auf (OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.11 ff.). Zu restriktive Regeln über die Beweislastverteilung könnten Anreize zu Fehlallokationen bei den Transferpreisen schaffen.

203 EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 43.

204 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Glossar; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, S. 362.

205 OBERSON, Précis de droit fiscal international, 260; RIVIER, Droit fiscal suisse, Le droit fiscal international, 208.

206 RYSER, L'ajustement restituitif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant, S. 295.

207 OECD, Art. 9 OECD-MA N 2.

208 DITZ, Art. 9 OECD-MA N 2, auch zum Folgenden.

schrift. Freilich bedarf es entsprechender *Korrekturbestimmungen im innerstaatlichen Recht*, damit die Vertragsstaaten von der Befugnis zur Vornahme von Gewinnkorrekturen Gebrauch machen können. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA vermag hierfür keine eigene Rechtsgrundlage zu schaffen. Die Bestimmung ist nicht «self-executing».²⁰⁹ Solche Korrekturbestimmungen bestehen im innerstaatlichen Steuerrecht der Schweiz zumindest bei Gewinnverschiebungen up- und sidestream unzweifelhaft, bei Gewinnverschiebungen downstream nur, wenn auch Gestehungskostenerhöhungen als Gewinnkorrektur verstanden werden.²¹⁰

Korrekturmassstab ist das ALP. Dessen Missachtung durch unangemessene Transferpreise ist Tatbestandsvoraussetzung für eine Gewinnkorrektur iSv Art. 9 Abs. 1 Halbsatz 2 OECD-MA. Das ALP dient aber gleichzeitig auch zur Ermittlung der Korrektur der Höhe nach. Weitergehende Korrekturen sind nicht zulässig.²¹¹

Art. 9 OECD-MA schränkt den Anwendungsbereich von Art. 10 OECD-MA nicht ein,²¹² die beiden Bestimmungen ergänzen sich vielmehr: Werden Gewinnkorrekturen iSv Art. 9 Abs. 1 OECD-MA – wie dies in der Schweiz je nach Richtung der Gewinnverschiebung der Fall ist – als verdeckte Ausschüttungen qualifiziert, stellt sich in der Folge die Frage der Quellensteuerentlastung auf Dividendenzahlungen gemäss Art. 10 OECD-MA.²¹³ Eine Ergänzung ergibt sich auch im Verhältnis zu Art. 11 Abs. 6 sowie Art. 12 Abs. 4 OECD-MA. Diese Bestimmungen gehen Art. 9 OECD-MA als Spezialvorschriften zwar vor, sie richten sich aber ebenfalls nach dem ALP und stellen lediglich klar, dass sich das Besteuerungsrecht des Quellenstaates nicht auf überhöhte Zins- und Lizenzzahlungen erstreckt. Eine Korrektur ist allerdings nur bei überhöhten Zins- oder Lizenzzahlungen möglich, sodass bei zu geringen Beträgen Art. 9 Abs. 1 OECD-MA eingreift. In beiden Fällen richtet sich die Gegenberichtigung indes ausschliesslich nach Art. 9 Abs. 2 OECD-MA.²¹⁴

In Bezug auf das Verhältnis zu innerstaatlichen Unterkapitalisierungsvorschriften vertritt die OECD die Auf-

fassung, dass Art. 9 Abs. 1 Halbsatz 2 solchen Regeln nicht entgegenstehe, soweit diese im Ergebnis dazu führten, dass die Gewinne eines Darlehensnehmers denen angeglichen werden, die sich unter dem ALP ergeben hätten. Dabei erstreckte sich der Anwendungsbereich der Vorschrift auch auf die Frage, ob Teile des Fremdkapitals als Eigenkapital zu betrachten seien. Unterkapitalisierungsregeln dürften jedoch in keinem Fall zu Gewinnkorrekturen führen, die über das ALP hinausgingen.²¹⁵

Die innerstaatlichen Regeln der Schweiz über die Bestimmung des verdeckten Eigenkapitals und Zinsen darauf²¹⁶ dürften damit in den Anwendungsbereich von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA fallen. Dies umso mehr, als sich diese Regeln sowohl in Bezug auf das Finanzierungsverhältnis als auch in Bezug auf die Höhe der Verzinsung am Drittvergleich orientieren und der Nachweis eines solchen möglich bleibt, wenn die Safe-Harbour-Sätze nicht eingehalten sind. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA schränkt folglich Gewinnkorrekturen aufgrund dieser Regeln nicht ein, und bei erfolgter Primärberichtigung bestehen insofern gute Chancen für eine Gegenberichtigung im Ausland.²¹⁷

4.2.2 Sperrwirkung gegenüber innerstaatlichem Recht

Gewinnkorrekturen nach dem innerstaatlichen Recht müssen sich auf das ALP stützen. Erfolgt eine Korrektur nicht unter Angemessenheitsgesichtspunkten, sondern z. B. aufgrund von nicht eingehaltenen Formvorschriften bei Transaktionen mit Anteilsinhabern,²¹⁸ entfaltet Art. 9 Abs. 1 Halbsatz 2 OECD-MA eine Sperrwirkung und drängt das innerstaatliche Recht entsprechend zurück. Gleiches gilt auch, wenn eine innerstaatliche Korrekturvorschrift z. B. die Bandbreitenbetrachtung des ALP insofern missachtet, als sie den Gewinn nicht auf den für den Steuerpflichtigen günstigsten Transferpreis, sondern z. B. auf den Median korrigieren will.²¹⁹

209 Für die Schweiz vgl. LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 362; BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 86, sowie BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 17 f. Für Deutschland vgl. statt vieler: DITZ, Art. 9 OECD-MA N 18 sowie EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 18.

210 Vgl. vorn Abschn. 4.1.

211 DITZ, Art. 9 OECD-MA N 26.

212 WASSERMAYER, Art. 10 OECD-MA N 95.

213 In der Schweiz wird die Quellensteuerentlastung grundsätzlich gewährt; vgl. vorn Abschn. 4.1.1.1.2.

214 EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 18; DITZ, Art. 9 OECD-MA N 10.

215 Zum Ganzen: OECD, Art. 9 OECD-MA N 3.

216 Art. 65 DBG, KS 6 Verdecktes Eigenkapital.

217 In Deutschland ist dagegen umstritten, ob Art. 9 Abs. 1 OECD-MA in Bezug auf die *Zinsschranke* eine Sperrwirkung entfaltet. Von Teilen der Lehre wird das bejaht. Gemäss anderen Auffassungen stellt die Zinsschranke jedoch eine innerstaatliche Gewinnermittlungsvorschrift dar, die durch das Abkommensrecht nicht eingeschränkt werden kann (vgl. DITZ, Art. 9 OECD-MA N 24 mwH).

218 So z. B. in Deutschland (vgl. DITZ, Art. 9 OECD-MA N 20 f. mwH sowie LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Art. 9 DBA-D, B 9 Nr. 38).

219 DITZ, Art. 9 OECD-MA N 23 mHa auf die OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 3.62, sowie auf weitere Bestimmungen von § 1 AStG, die von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA derogiert werden.

Die Sperrwirkung ergibt sich bereits aus dem Wortlaut der Bestimmung, nach dem die Vertragsstaaten Gewinnkorrekturen nur innerhalb der Schranken des ALP vornehmen «dürfen». Aber auch eine Auslegung im Lichte von Ziel und Zweck der Vorschrift²²⁰ führt zu diesem Resultat, denn Art. 9 Abs. 1 OECD-MA will ein einheitliches Verständnis des ALP als Korrekturmaststab sicherstellen.²²¹ Überdies wäre die Bestimmung ohne ihre Sperrwirkung überflüssig, denn sie wäre weder Rechtsgrundlage für eine Korrektur noch hätte sie einen Einfluss auf das innerstaatliche Recht. Die Sperr- oder Schrankenwirkung *in Bezug auf die Gewinnkorrektur der Höhe nach* ist in der herrschenden Lehre kaum umstritten.²²²

Die Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA greift jedoch auch, wenn das innerstaatliche Recht die Verbundenheit weiter definiert als das Abkommen. Das ist z. B. in der Schweiz der Fall, wo der Begriff der nahestehenden Personen nach dem innerstaatlichen Recht weit über den Begriff der Verbundenheit gemäss Art. 9 Abs. 1 Halbsatz 1 OECD-MA hinausgeht (insbesondere in Bezug auf verwandtschaftliche oder freundschaftliche Beziehungen).²²³ Das Abkommensrecht drängt Aufrechnungen des innerstaatlichen Rechts in solchen Fällen zurück, wenn ein DBA mit einer Art. 9 Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten Bestimmung vorhanden ist.²²⁴ Das Besteuerungsrecht für die Gewinne von nicht im Sinne von Art. 9 OECD-MA verbundenen Unternehmen liegt gemäss Art. 7 Abs. 1 OECD-MA beim Staat, in dem diese Gewinne tatsächlich entstanden sind. Beispielhaft für die Schweiz sei hier der Fall angeführt, in dem die Steuerbehörden bei einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft eine Aufrechnung für eine Vorteilszuwendung an eine im Ausland ansässige Gesellschaft vornehmen möchten, weil der Aktionär der Schweizer Gesellschaft (natürliche Person) mit dem Aktionär der ausländischen Gesellschaft verwandt ist. Nach dem innerstaatlichen

Recht der Schweiz ist der Aktionär der ausländischen Gesellschaft zwar (vermutlich) eine nahestehende Person, dessen Gesellschaft jedoch kein verbundenes Unternehmen iSv Art. 9 OECD-MA. Eine Aufrechnung verstösst in diesem Fall gegen Art. 7 Abs. 1 iVm Art. 9 Abs. 1 OECD-MA. Gleiches gilt bei einer Vorteilszuwendung einer in der Schweiz ansässigen Gesellschaft an eine im Ausland ansässige Gesellschaft, an der die gleichen Gesellschafter nur eine Minderheitsbeteiligung halten und diese nicht auf andere Weise beherrschen. Auch in diesen Fällen liegen nach dem innerstaatlichen Recht zwar (möglicherweise) nahestehende Personen vor; verbundene Unternehmen iSv Art. 9 OECD-MA sind es indes nicht.

5 Gegenberichtigung

Erfolgt bei einer in einem Staat ansässigen Konzerngesellschaft eine Primärberichtigung im Zusammenhang mit einer Leistungsbeziehung zu einer verbundenen Konzerngesellschaft in einem zweiten Staat und wurde die Konzerngesellschaft im zweiten Staat bereits für die korrigierten Gewinne besteuert, resultiert eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung.²²⁵ Es stellt sich die Frage, ob diese wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch eine Gegenberichtigung im zweiten Staat beseitigt werden kann. Die OECD definiert die Gegenberichtigung als eine korrespondierende Berichtigung der Steuerschuld eines verbundenen Unternehmens in einem zweiten Staat, die von den Steuerbehörden des zweiten Staats aufgrund einer Primärberichtigung im ersten Staat vorgenommen wird, so dass die Gewinnzuteilung in beiden Staaten übereinstimmt.²²⁶

Die Frage einer Gegenberichtigung bei einer Schweizer Konzerngesellschaft stellt sich naturgemäss immer bei einer Gewinnverschiebung vom Ausland in die Schweiz (inbound). In der Folge wird untersucht, welche innerstaatlichen und abkommensrechtlichen Rechtsgrundlagen für eine Gegenberichtigung von Gewinnverschiebungen inbound bestehen und wie solche Gegenberichtigungen in der Praxis ablaufen.

5.1 Innerstaatliches Recht

Die Schweiz hat mit Gegenberichtigungen in den vergangenen Jahrzehnten bereits einige Erfahrungen gesammelt, woraus sich eine Praxis gebildet hat. Zu unterschei-

220 Art. 31 Abs. 1 VRK.

221 OECD, Art. 9 OECD-MA N 2.

222 Zustimmung: BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 48; BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 86 ff.; wohl auch LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 362. Zurückhaltend: OBERSON, Précis de droit fiscal international, 260. Im deutschen Recht wird die Sperrwirkung in Bezug auf die Gewinnkorrektur der Höhe nach klar bejaht (DITZ, Art. 9 OECD-MA N 19 ff.; WASSERMEYER, Art. 9 OECD-MA N 76; EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 20; BAUMHOFF, Art. 9 DBA-D N 6 ff.; BECKER, Art. 9 OECD-MA N 85 ff.).

223 Vorn Abschn. 3.1.1.

224 Die Sperrwirkung in Bezug auf die *Frage der Verbundenheit* ebenfalls bejahend: BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 57 f.; BECKER, Art. 9 OECD-MA N 90 ff. sowie DITZ, Art. 9 OECD-MA N 37. Im Ergebnis auch: BAUMHOFF, Art. 9 DBA-D N 11 und EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 38. A. M. WASSERMEYER, Art. 9 OECD-MA N 79 und SCHERER, Art. 9 DBA-D N 59.

225 OECD, Art. 9 OECD-MA N 5; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 52 f.; OBERSON, Précis de droit fiscal international, 272.

226 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Glossar.

den ist zwischen Fällen, in denen die Veranlagung der Periode, für die im Ausland eine Primärberichtigung erfolgt ist, noch offen ist, und Fällen, bei denen die entsprechende Periode bereits rechtskräftig veranlagt wurde.

5.1.1 Rechtsgrundlagen bei provisorischer Veranlagung

Eine Konzerngesellschaft, die durch eine Gewinnverschiebung inbound begünstigt worden ist, hat den betreffenden Jahresabschluss idR bereits erstellt und gestützt darauf ihre Steuererklärung eingereicht. Sie muss sich aufgrund des Massgeblichkeitsprinzips auf der eingereichten (definitiven) Jahresrechnung behaften lassen.²²⁷ Aus Sicht der begünstigten Schweizer Gesellschaft ist die Jahresrechnung, in welcher sich die Gewinnverschiebung niedergeschlagen hat, buchführungsrechtlich nicht zu beanstanden und damit handelsrechtskonform.²²⁸ Selbst wenn bei einer Transferpreiskorrektur die betreffende Jahresrechnung korrigiert würde (Bilanzänderung), besteht deshalb *grundsätzlich kein rechtlicher Anspruch auf eine Gegenberichtigung*, denn Bilanzänderungen sind nach der Rechtsprechung nur bis zur Abgabe der Steuererklärung zulässig.²²⁹ Wird nach diesem Zeitpunkt eine geänderte Jahresrechnung vorgelegt, ist für Steuerzwecke dennoch die erstmalig mit der Steuererklärung eingereichte Jahresrechnung massgeblich, denn mit der Steuererklärung wird der Wille geäussert, gestützt darauf veranlagt zu werden.²³⁰ Dieses Änderungsverbot ist allerdings nicht unumstösslich: Nach Auffassung des Bundesgerichts ist eine *Änderung der (Handels- oder Steuer-)Bilanz* im Laufe des Veranlagungsverfahrens zulässig, wenn sich zeigt, dass die Gesellschaft in einem entschuldbaren Irrtum bestimmte Buchungen vorgenommen hat.²³¹ 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 wurden. Dementsprechend ist in diesen Fällen eine Gegenberichtigung auch nach Abgabe der Steuererklärung zulässig.

Ein Rechtsanspruch auf Gegenberichtigung besteht nach der hier vertretenen Auffassung allerdings gestützt auf

Art. 60 lit. a DBG und Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG *bei Gewinnverschiebungen down- und sidestream*.²³² Im Übrigen lässt sich aus den steuergesetzlichen Korrektornormen (insbesondere Art. 58 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG) kein solcher Anspruch ableiten, denn diese enthalten ansonsten (fast) ausschliesslich Korrekturvorschriften zu Lasten des Steuerpflichtigen.

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 anerkennt²³³ und dass die fünfjährige Veranlagungsverjährung (Art. 120 DBG und Art. 47 Abs.1 StHG) noch nicht eingetreten ist.²³⁴ Zuständige Behörde für die Veranlagung der direkten Steuern ist dabei allein die kantonale Steuerbehörde.²³⁵ Meist wird lediglich die Steuerbilanz korrigiert.²³⁶

Hinzuweisen bleibt auf Art. 58 Abs. 3 DBG und Art. 24 Abs. 5 StHG, die eine explizite Gegenberichtigungsvorschrift enthalten. Diese Bestimmungen sind jedoch nur auf gemischtwirtschaftliche²³⁷, im öffentlichen Interesse tätige Unternehmen (insbesondere Partnerwerke der Elektrizitätswirtschaft) im interkantonalen Verhältnis anwendbar und scheiden deshalb als Rechtsgrundlage bei internationalen Transferpreiskorrekturen grundsätzlich aus.²³⁸

5.1.2 Rechtsgrundlagen bei definitiver Veranlagung

Ist die Veranlagung der in der Schweiz ansässigen Konzerngesellschaft bereits rechtskräftig, kann eine periodengerechte Gegenberichtigung nur noch im *Revisionsverfahren* nach Art. 147 ff. DBG und Art. 51 StHG erfolgen. Eine ausländische Primärberichtigung stellt zwar keine neue Tatsache, sondern eine veränderte rechtliche

227 Statt vieler: BGer 16.8.2012, StE 2012 B 72.11 Nr. 22 E. 2.1 = StR 2012, 757.

228 NOËL, La double imposition internationale résultant des redressements comptables entre sociétés apparentées et son élimination, 166 mHa das alte Rechnungslegungsrecht. Eine ungerechtfertigte Bereicherung iSv Art. 62 ff. OR könnte nach der hier vertretenen Auffassung nur bei krassen und absichtlichen Verstössen gegen das ALP angenommen werden.

229 ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, N 22 f., auch zum Folgenden.

230 LOCHER, Art. 58 DBG N 23 mHa die Rechtsprechung.

231 BGer 16.8.2012, StE 2012 B 72.11 Nr. 22 E. 2.1 mwH = StR 2012, 757.

232 Vgl. vorn Abschn. 4.1.2.2.1.

233 STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 386; ZUCKSCHWERT/MEUTER, Verrechnungspreisproblematik beim grenzüberschreitenden Management von Private-Equity und Hedge-Funds, 21; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 367; ferner: HÖHN, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 306.

234 SCHERER, Art. 9 DBA-D N 253.

235 Die Veranlagung der direkten Bundessteuer wird durch Art. 128 Abs. 4 BV und Art. 2 DBG an die Kantone delegiert. Die ESTV übernimmt dabei lediglich eine Aufsichtsrolle (Art. 102 ff. DBG).

236 BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 165; WÜRMLI, Verrechnungspreisproblematik aus schweizerischer Sicht, 102; vgl. demgegenüber BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 145, der scheinbar auch eine Anpassung der Handelsbilanz verlangt.

237 Vgl. Art. 762 Abs. 2 OR.

238 Weiterführend dazu: LOCHER, Art. 58 DBG N 178 ff.

Würdigung des gleichen verwirklichten Sachverhalts dar.²³⁹ Nach der hier vertretenen Auffassung liegt allerdings ein neues erhebliches Beweismittel im Sinne der erwähnten Bestimmungen vor.²⁴⁰ Die beiden Revisionsgründe sind eng miteinander verknüpft, jedoch nicht vollständig deckungsgleich.²⁴¹ Die Gewinnverschiebung, die zu einer Primärberichtigung im Ausland geführt hat, ist eine Tatsache, die bereits im Zeitpunkt der Gewinnverschiebung bestanden hat. Sie wird jedoch erst durch die Primärberichtigung im Ausland nachgewiesen. Folglich liegt eine neue Erkenntnisquelle vor, die dazu geeignet ist, den rechtserheblichen Sachverhalt festzustellen.²⁴²

Weiter stellt sich 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.²⁴³ Diesbezüglich ist zunächst festzuhalten, dass das Doppelbesteuerungsverbot gemäss Art. 127 Abs. 3 BV nur interkantonale Doppelbesteuerungsfälle beschlägt und bei grenzüberschreitenden Transferpreiskorrekturen deshalb nicht angerufen werden kann.²⁴⁴ Ein verfassungsrechtlicher Revisionsgrund lässt sich aber aus dem *Leistungsfähigkeitsprinzip* von Art. 127 Abs. 2 BV ableiten. Wenn betragsmäßig erhebliche Gewinne mehrmals bei verschiedenen Personen besteuert werden, liegt ein Verstoß gegen das Leistungsfähigkeitsprinzip vor.²⁴⁵ Es würden im Lichte des ALP in der Schweiz

«Scheingewinne» besteuert,²⁴⁶ die bei korrekter wirtschaftlicher Betrachtung nicht bei der Konzerngesellschaft in der Schweiz, sondern bei einer anderen Konzerngesellschaft im Ausland angefallen sind.

Ferner kann aus dem *allgemeinen Gleichheitssatz* von Art. 8 BV ein übergesetzlicher Revisionsgrund abgeleitet werden, wenn eine Besteuerung unter dem Aspekt der Gerechtigkeit zu krass stossenden Ergebnissen führt.²⁴⁷ Im Lichte des Gleichbehandlungsgebots sind auch Art. 58 Abs. 3 DBG und Art. 24 Abs. 5 StHG zu sehen. Es ist nicht einzusehen, wieso nur für ausgewählte Steuerpflichtige ein Rechtsanspruch auf Gegenberichtigung bestehen soll.

Jedenfalls darf bei internationalen Transferpreiskorrekturen das Mass der erforderlichen Sorgfalt des Steuerpflichtigen (Art. 147 Abs. 2 DBG und Art. 51 Abs. 2 StHG, Ausschlussgrund für ein Revisionsverfahren) nicht überspannt werden.²⁴⁸ 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.

5.2 Abkommensrecht

Im Internationalen Steuerrecht wird die Gegenberichtigung als «corresponding adjustment»²⁴⁹ oder auch als «matching adjustment»²⁵⁰ bezeichnet. Im französischen Sprachgebrauch ist der Begriff «ajustement corrélatif»²⁵¹ oder «ajustement correspondant»²⁵² gebräuchlich.

239 VALLENDER/LOOSER, Art. 147 DBG N 9 sowie LOCHER, Art. 147 N 13 beide mHa die Rechtsprechung; REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 648; STOCKAR, Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen, 322. A. M. BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 149, der im Niederschlag der Primärberichtigung in der Steuerbilanz der ausländischen Gesellschaft eine neue Tatsache erblickt, sowie DUSS, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 20, der (noch unter dem BdBSt) das Vorliegen einer neuen Tatsache allein aufgrund der geänderten rechtlichen Würdigung bei einem anderen Steuersubjekt bejaht.

240 Anders und wie noch in der ursprünglichen Fassung der Diplomarbeit des Autors vom 31.8.2014: BRÜLISAUER, Art. 7 OECD-MA N 554.

241 Weiterführend: CUCCARÈDE-ZENKLUSEN, Instrumente des Steuerpflichtigen zur Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, 31 mwH.

242 VALLENDER/LOOSER, Art. 147 DBG N 11. Vgl. auch LOCHER, Art. 147 N 16.

243 Vgl. dazu VALLENDER/LOOSER, Art. 147 DBG N 3 mwH. Grundsätzlich ablehnend gegenüber aussergesetzlichen Revisionsgründen seit der Einführung des DBG: LOCHER, Art. 147 N 29.

244 BRÜLISAUER/POLTERA, Art. 58 DBG N 205; WÜRMLI, Verrechnungspreisproblematik aus schweizerischer Sicht, 101.

245 MARGRAF, Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens gemäss Art. 147–149 DBG, 82 mwH; REICH, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 646; RYSER, La restitution de «l'exédent» après l'obtention d'un «ajustement correspondant» ensuite d'un redressement de profits entre sociétés apparentées résidant dans des Etats

différents, 470; DUSS/STOCKER, Leistungsbeziehungen im Konzern, 16; CUCCARÈDE-ZENKLUSEN, Instrumente des Steuerpflichtigen zur Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, 47.

246 Gl. M. SIMONEK, Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung, 11, in Bezug auf verdeckte Kapitaleinlagen, sowie DUSS, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen, 19, der bei verdeckten Vorteilszuwendungen generell von der Besteuerung «fiktiver Gewinne» spricht.

247 VALLENDER/LOOSER, Art. 147 DBG N 23; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 64 StG ZH N 41.

248 Vgl. MARGRAF, Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens gemäss Art. 147–149 DBG, 80, auch zum Folgenden.

249 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Glossar; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 367; STOCKAR, Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen, 322.

250 OBERSON, Précis de droit fiscal international, 272.

251 OBERSON, Précis de droit fiscal international, 272; RIVIER, Droit fiscal suisse, Le droit fiscal international, 208.

252 RYSER, La restitution de «l'exédent» après l'obtention d'un «ajustement correspondant» ensuite d'un redressement de profits entre sociétés apparentées résidant dans des Etats différents, 466 f.; RYSER, L'ajustement restitutif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant, 295.

5.2.1 Art. 9 Abs. 2 OECD-MA

Art. 9 Abs. 2 OECD-MA sieht Folgendes vor:

«Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert –, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaates in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.»

Für eine Gegenberichtigung, gestützt auf Art. 9 Abs. 2 OECD-MA, ergeben sich damit kumulativ die folgenden beiden *Tatbestandsvoraussetzungen*:²⁵³

- Die Primärberichtigung im Ausland ist unter *Ange messenheitsaspekten* nach dem ALP erfolgt. Eine Primärberichtigung aufgrund von innerstaatlichen Regelungen, die nicht auf dem ALP basieren (z. B. Missbrauchs- oder Unterkapitalisierungsvorschriften), begründet dagegen keinen Anspruch auf Gegenberichtigung.²⁵⁴
- Die Primärberichtigung hat zu einer *Besteuerung* geführt,²⁵⁵ was auch dann der Fall ist, wenn faktisch keine Steuer zu bezahlen ist (z. B. aufgrund einer Verrechnung mit steuerlichen Verlustvorträgen).²⁵⁶ Die erfolgte Besteuerung ist dabei auf geeignete Art und Weise nachzuweisen, z. B. durch eine geänderte Veranlagung, einen Schlussbericht der behördlichen Prüfung o. ä.²⁵⁷ Erforderlich ist allerdings lediglich eine Besteuerung dem Grunde nach. Es wird keine bestimmte Höhe der Steuerbelastung vorausgesetzt

und es ist auch nicht zwingend, dass die Gewinne im anderen Staat gleich qualifiziert werden.²⁵⁸

Die Bestimmung bezweckt die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung, indem sichergestellt werden soll, dass dieselben Gewinne nicht von beiden Vertragsstaaten besteuert werden.²⁵⁹ Insofern nimmt Art. 9 OECD-MA gegenüber den klassischen Zuteilungsnormen eine Sonderstellung ein, denn jene bezwecken immer die Vermeidung einer juristischen Doppelbesteuerung.²⁶⁰

Die Gegenberichtigung erfolgt *nicht automatisch*. Voraussetzung dafür ist, dass der Staat, der um eine Gegenberichtigung ersucht wird, die Primärberichtigung dem Grunde und der Höhe nach anerkennt.²⁶¹ Dabei prüft die zuständige Steuerbehörde die Gegenberichtigung zunächst autonom, ggf. auch ohne Kontaktaufnahme mit dem anderen Vertragsstaat. Wird die Primärberichtigung anerkannt, kann die Gegenberichtigung ohne weitere Verständigung vorgenommen werden.²⁶² Andernfalls verweist Art. 9 Abs. 2 OECD-MA auf ein sog. Konsultationsverfahren, das materiell dem Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA entspricht und sowohl schriftlich, mündlich oder auch telefonisch durchgeführt werden kann.²⁶³ Es setzt ebenfalls einen entsprechenden Antrag des Steuerpflichtigen voraus.²⁶⁴ Auch ein Einigungszwang besteht in diesem Verfahren freilich nicht.²⁶⁵

Anerkennt die zuständige Behörde des um die Gegenberichtigung ersuchten Staates die Primärberichtigung dem Grunde und der Höhe nach, besteht eine Pflicht, die Gegenberichtigung vorzunehmen. Art. 9 Abs. 2 ist in dieser

253 Vgl. zum Ganzen: DITZ, Art. 9 OECD-MA N 125 ff.

254 Solche Regeln können indessen durch Art. 9 Abs. 1 OECD-MA eingeschränkt sein (vgl. vorn Abschn. 4.2.2).

255 In dieser Hinsicht unterscheidet sich Art. 9 Abs. 2 OECD-MA vom Verständigungsverfahren, das auch bei einer lediglich drohenden Doppelbesteuerung eingeleitet werden kann (vgl. OECD, Art. 25 OECD-MA N 14).

256 Weiterführend dazu: BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 147.

257 Das Beweismittel muss lediglich aufzeigen, dass die Primärberichtigung verfahrensmässig durchgeführt worden ist; eine rechtskräftige Verfügung ist hingegen nicht Voraussetzung für die Anwendung von Art. 9 Abs. 2 OECD-MA (vgl. WASSERMEYER, Art. 9 OECD-MA N 366).

258 EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 161. Das führt bspw. im Verhältnis zu Deutschland zur paradoxen Situation, dass die Aufrechnung einer verdeckten Vorteilszuwendung durch die Schweiz bei einem Ertragsverzicht durch unterpreisliche Nutzungsüberlassung (z. B. zinsloses Darlehen) zugunsten einer in Deutschland ansässigen Schwestergesellschaft in Deutschland keinen Anspruch auf Gegenberichtigung begründet. Nach deutscher Auffassung wurde die Vorteilszuwendung von der gemeinsamen Muttergesellschaft sogleich verbraucht und nicht in die deutsche Schwestergesellschaft eingelegt (vgl. BAUMHOFF, Art. 9 DBA-D N 270 sowie WASSERMEYER, Art. 9 OECD-MA N 375). Die Schweiz müsste im umgekehrten Fall jedoch eine Gegenberichtigung gewähren, weil sie die Vorteilszuwendung aufgrund der Dreieckstheorie als verdeckte Kapitaleinlage der Muttergesellschaft betrachtet (vgl. vorn Abschn. 4.1.3.2).

259 OECD, Art. 9 OECD-MA N 5.

260 DITZ, Art. 9 OECD-MA N 4.

261 OECD, Art. 9 OECD-MA N 6; OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.35.

262 WASSERMEYER, Art. 9 OECD-MA N 374; SILBERZTEIN, Art. 9 OECD-MA N 79.

263 WASSERMEYER, Art. 9 OECD-MA N 388.

264 DITZ, Art. 9 OECD-MA N 13.

265 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.35.

Hinsicht «*self-executing*» und derogiert auch innerstaatliche Verfahrensbestimmungen.²⁶⁶ Insbesondere wird in diesem Fall auch die Rechtskraft von definitiven Veranlagungen durchbrochen.²⁶⁷ Um die verfahrensrechtliche Rechtssicherheit im innerstaatlichen Recht nicht unverhältnismässig zu beeinträchtigen, können die Vertragsstaaten Verjährungsfristen in die bilateralen Abkommen aufnehmen.²⁶⁸

Eine Gegenberichtigung kann auch ohne eine Art. 9 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Bestimmung vorgenommen werden. Der Musterkommentar verweist in diesem Fall auf das *Verständigungsverfahren* nach Art. 25 OECD-MA.²⁶⁹ Rechtsgrundlage für die Gegenberichtigung ist dann aber nicht Art. 25 OECD-MA, sondern Art. 7 Abs. 1 iVm Art. 9 Abs. 1 OECD-MA, denn Art. 25 OECD-MA regelt nur das Verfahren der Verständigung.²⁷⁰ Die steuerpflichtige Person hat allerdings bloss einen Anspruch auf Einleitung und Durchführung eines Verständigungsverfahrens, nicht aber auf Einigung durch die beiden Staaten.²⁷¹ Das gilt zumindest dann, wenn das einschlägige DBA keine Schiedsklausel iSv Art. 25 Abs. 5 OECD-MA enthält.

5.2.2 Abkommenspraxis der Schweiz

Die Schweiz hatte ursprünglich wie viele andere Staaten²⁷² gegenüber Art. 9 Abs. 2 OECD-MA einen Vorbehalt angebracht. Man erblickte in der Bestimmung

einen Zwang zur automatischen Gegenberichtigung²⁷³ und befürchtete ausserdem, die Aufnahme einer solchen Bestimmung in die Abkommen könnte einen Anreiz zu vermehrten Primärberichtigungen im Ausland geben.²⁷⁴ Bis dahin enthielten zwar einige DBA einen Art. 9 Abs. 2; dieser verwies jedoch nur auf das Konsultations- bzw. Verständigungsverfahren.

Unterdessen stellt der Musterkommentar ausdrücklich klar, dass Art. 9 Abs. 2 OECD-MA keinen Zwang zu einer automatischen Gegenberichtigung aufstellt.²⁷⁵ In der Folge hat die Schweiz ihren Vorbehalt 2005 zurückgezogen.²⁷⁶ Seither werden vermehrt Art. 9 Abs. 2 OECD-MA nachgebildete Bestimmungen in die Abkommen aufgenommen. Nur bei einer Minderheit entspricht der Wortlaut allerdings Art. 9 Abs. 2 OECD-MA. Es können folgende Gruppen unterschieden werden:

- **Typ 1:** Bestimmungen, die bei drohender wirtschaftlicher Doppelbesteuerung auf die Möglichkeit der Durchführung eines *Konsultations- oder Verständigungsverfahrens verweisen*.²⁷⁷ Diese Bestimmungen führen nach der hier vertretenen Auffassung zu keinen zusätzlichen Rechtspflichten für die Vertragsstaaten. Aus dem Musterkommentar geht klar hervor, dass eine Gegenberichtigung im Verständigungsverfahren auch ohne ausdrückliche Ermächtigung möglich ist.²⁷⁸ Bestimmungen dieses Typs sind folglich lediglich deklaratorischer Natur.
- **Typ 2:** Bestimmungen, die *inhaltlich gleich* lauten wie Art. 9 Abs. 2 OECD-MA. Hierzu sind diejenigen zu zählen, die zwar den Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 OECD-MA weitestgehend übernehmen, die Gegenberichtigung jedoch explizit von der Anerkennung der Primärberichtigung im Ausland abhängig machen.²⁷⁹ Dass keine Verpflichtung für eine automatische Gegenberichtigung besteht, ist heute jedoch klar. Solche Vorbehalte haben folglich nur erläuternden Charakter. Bei Anerkennung der ausländischen

266 EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 159. Gemäss BEUSCH ist in der Schweiz in Bezug auf das Verhältnis zwischen nationalem Verfahrensrecht und Abkommensrecht allgemein vom Vorrang des Letzteren auszugehen, wenn ansonsten durch das landesinterne Recht das im Staatsvertrag Geregelter unterlaufen werden könnte (BEUSCH, Einleitung N 243). A. M. BRÜLISAUER, Art. 7 OECD-MA N 559 mHa die deutsche Literatur, der dabei jedoch den grundlegenden Unterschied des dualistischen Systems in Deutschland im Vergleich zum monistischen System der Schweiz übersieht.

267 Für die Schweiz ergibt sich dies aufgrund des monistischen Systems (LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 92 ff; MATTEOTTI/KRENGER, Einleitung N 174 ff.) und des daraus resultierenden Primats des Völkerrechts (vgl. MARGRAF, Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens gemäss Art. 147–149 DBG, 78). In Deutschland ist diese Frage aufgrund des dualistischen Systems jedoch umstritten (bejahend: EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 173; a. M. DITZ, Art. 9 OECD-MA N 130, mHa innerstaatliche Rechtsgrundlagen, die für eine Revision die Durchführung eines Verständigungsverfahrens voraussetzen, sowie WASSERMEYER, Art. 9 OECD-MA N 381, der allerdings eine verfahrensrechtliche «*self-executing*»-Wirkung, gestützt auf Billigkeitsüberlegungen, einräumt).

268 OECD, Art. 9 OECD-MA N 10.

269 OECD, Art. 9 OECD-MA N 11 sowie Art. 25 OECD-MA N 10 ff.; OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.33.

270 Vgl. EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 159 und N 165.

271 OECD, Art. 9 OECD-MA N 37.

272 Bspw. Deutschland, Frankreich, Italien oder Belgien.

273 LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 367.

274 OBERSON, Précis de droit fiscal international, 273 f.; BAUMHOFF, Art. 9 DBA-D N 296; vgl. dazu auch LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Art. 9 DBA-D, B 9 Nr. 2 und Nr. 4.

275 Vgl. 5.2.1 hiervor.

276 Vgl. OECD, Art. 9 OECD-MA N 16 ff.

277 Bei einigen DBA scheint die Konsultation obligatorisch zu sein, indem anstelle von «können» bspw. von «werden sich gegenseitig konsultieren» die Rede ist (vgl. DBA-RP, -TUR und -TN). Einzelne DBA machen die Gegenberichtigung dabei explizit von einer Einigung im Konsultations- oder Verständigungsverfahren abhängig (DBA-J, -SGP, -TRK und -USA).

278 Vorn Abschn. 5.2.1.

279 Durch Wendungen wie «und stimmt der andere Staat überein» (Art. 9 Abs. 2 DBA-NL) oder «wenn sie die von der erstgenannten Partei vorgenommene Aufrechnung für gerechtfertigt hält» (Art. 9 Abs. 2 DBA-HKG).

Primärberichtigung dem Grunde und der Höhe nach begründen diese Vorschriften eine Pflicht zur Gegenberichtigung.²⁸⁰

- **Typ 3:** Bestimmungen, die *wörtlich gleich* lauten wie Art. 9 Abs. 2 OECD-MA.

Viele Abkommen enthalten neben einem Abs. 2 auch einen Abs. 3, der häufig eine *zeitliche Befristung* für Primärberichtigungen enthält. Dadurch kann die Durchbrechung von innerstaatlich bereits rechtskräftig erledigten Fällen auf einen überschaubaren Zeitrahmen beschränkt werden, was im Lichte der Rechtssicherheit zu begrüssen ist.

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass immer mehr Abkommen auch eine Schiedsklausel enthalten. Diese ist gerade bei Transferpreiskonflikten wertvoll, weil dadurch der Druck auf die Staaten zur Erzielung einer Einigung im Verständigungsverfahren steigt.

Abkommen	SR-Nummer	Typ	Bemerkungen
DBA-AL	0.672.912.31	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-AUS	0.672.915.81	3	
DBA-ARM	0.672.915.61	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-ASE	0.672.916.41	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-BG	0.672.921.41	3	
DBA-BY	0.672.916.91	1	
DBA-CDN	0.672.923.21	1	zeitliche Beschränkung 6 Jahre
DBA-CHI	0.672.924.51	2	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-COL	0.672.926.31	2	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-CZ	0.672.974.31	1	
DBA-E	0.672.933.21	2	
DBA-EC	0.672.932.71	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-EST	0.672.933.41	1	
DBA-ET	0.672.932.15	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-FIN	0.672.934.51	1	zeitliche Beschränkung 6 Jahre
DBA-GB	0.672.936.712	1	
DBA-GEO	0.672.936.01	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-GH	0.672.936.31	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-H	0.672.941.81	3	
DBA-HKG	0.672.941.61	2	zeitliche Beschränkung 6 Jahre
DBA-IND	0.672.942.31	3	
DBA-IR	0.672.943.61	1	
DBA-IRL	0.672.944.11	3	

Abkommen	SR-Nummer	Typ	Bemerkungen
DBA-J	0.672.946.31	1	Einigung im Konsultationsverfahren zwingend; zeitliche Beschränkung 7 Jahre
DBA-JA	0.672.945.81	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-KAT	0.672.965.61	3	
DBA-KS	0.672.947.41	1	
DBA-KZ	0.672.947.01	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-L	0.672.951.81	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-LT	0.672.951.61	1	
DBA-LV	0.672.948.71	1	
DBA-MD	0.672.956.51	1	
DBA-MEX	0.672.956.31	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-MK	0.672.952.01	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-MLT	0.672.954.51	2	
DBA-MNG	0.672.957.21	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-NL	0.672.963.61	2	
DBA-P	0.672.965.41	2	
DBA-PER	0.672.964.11	2	
DBA-PL	0.672.964.91	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-RC	0.672.924.91	3	
DBA-RO	0.672.966.31	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-ROK	0.672.928.11	2	
DBA-RP	0.672.964.51	1	Durchführung des Konsultationsverfahrens obligatorisch; zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-RUS	0.672.966.51	1	zeitliche Beschränkung 6 Jahre
DBA-S	0.672.971.41	3	
DBA-SGP	0.672.968.91	1	Einigung im Konsultationsverfahren zwingend
DBA-SK	0.672.969.01	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-SLO	0.672.969.11	3	
DBA-SRB	0.672.968.21	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-TAD	0.672.972.91	1	
DBA-TN	0.672.975.81	1	Durchführung des Konsultationsverfahrens obligatorisch
DBA-TRK	0.672.976.31	1	Einigung im Konsultationsverfahren zwingend; zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-TUR	0.672.976.01	1	Durchführung des Konsultationsverfahrens obligatorisch
DBA-UA	0.672.976.71	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-UR	0.672.977.61	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-USA	0.672.933.61	1	Einigung im Verständigungsverfahren (Verweis auf Art. 25) zwingend

280 Vorn Abschn. 5.2.1.

Abkommen	SR-Nummer	Typ	Bemerkungen
DBA-UZ	0.672.962.11	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-VAE	0.672.932.51	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-YV	0.672.978.51	1	zeitliche Beschränkung 5 Jahre
DBA-ZA	0.672.911.82	2	zeitliche Beschränkung 5 Jahre

Tabelle 1: Übersicht über die Gegenberichtigungsbestimmungen der Schweizer DBA²⁸¹

5.2.3 Einfluss auf das innerstaatliche Recht

5.2.3.1 Primat des Völkerrechts

Enthält das einschlägige DBA bei grenzüberschreitenden Transferpreiskorrekturen eine inhaltlich *Art. 9 Abs. 2 OECD-MA gleichwertige Bestimmung*, ergibt sich unter der Voraussetzung, dass die Primärberichtigung im Ausland von der zuständigen Schweizer Steuerbehörde dem Grunde und der Höhe nach anerkannt wird, eine Rechtspflicht zur Vornahme einer Gegenberichtigung direkt aus dieser Bestimmung. Zuständig sind in der Schweiz in diesem Fall ausschliesslich die kantonalen Steuerbehörden, da ihnen die Veranlagung der direkten Steuern obliegt.²⁸² Weder das OECD-MA noch die Schweizer DBA verwenden im Zusammenhang mit der Gegenberichtigung nach Art. 9 Abs. 2 den in Art. 3 Abs. 1 lit. f OECD-MA definierten Begriff «zuständige Behörde».²⁸³ Dieser Begriff wird nur im Zusammenhang mit dem Konsultations- oder Verständigungsverfahren verwendet.

Fehlt eine solche Bestimmung oder verweist sie lediglich auf das *Konsultations- oder Verständigungsverfahren*, ergibt sich die Verpflichtung zur Gegenberichtigung aus Art. 7 Abs. 1 iVm Art. 9 Abs. 1 OECD-MA, sofern ein Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA eingeleitet wird. Da die Zuständigkeit für das Verständigungsverfahren ausschliesslich bei den Bundesbehörden liegt,²⁸⁴ ist eine Gegenberichtigung in diesem Fall grundsätzlich mit den Bundesbehörden abzustimmen. Das wird in der Praxis insbesondere bei Gegenberichtigungen im offenen Veranlagungsverfahren aus Praktikabilitätsgründen idR nicht gemacht. Gelangt die kantonale Steuerbehörde zur Auffassung, dass eine Gegenberichtigung gerechtfertigt sei, erscheint die zusätzliche Involvierung der Bundesbehörden verwaltungswirtschaftlich auch unsinnig. Da die kantonalen Steuerbehörden jedoch nicht die für die Durchführung des Verständigungsverfahrens zuständigen Behörden iSv Art. 3 Abs. 1 lit. f

OECD-MA sind, sind nicht mit dem SIF abgestimmte Gegenberichtigungen für andere Behörden (bspw. für die ESTV bei der Erhebung der Verrechnungssteuer) nicht bindend.²⁸⁵

5.2.3.2 Einfluss auf das innerstaatliche Verfahrensrecht

Bei *provisorischer Veranlagung* derogieren die völkerrechtlichen Normen auch allfällige, im Massgeblichkeitsprinzip begründete Hindernisse für eine Bilanzänderung nach Abgabe der Steuererklärung.²⁸⁶

Definitive Veranlagungen werden im monistischen System der Schweiz von den höherrangigen völkerrechtlichen Bestimmungen durchbrochen.²⁸⁷ Es ist ein Revisionsverfahren nach Art. 147 ff. DBG und Art. 51 StHG durchzuführen, wobei allerdings in allen Fällen die Verjährungsfrist von 10 Jahren nach Art. 148 DBG und Art. 51 Abs. 3 StHG zu beachten ist. In verfahrensrechtlicher Hinsicht sind folgende Fälle zu unterscheiden:

Enthält das einschlägige DBA eine *Art. 9 Abs. 2 OECD-MA inhaltlich gleichwertige Bestimmung*, kann die zuständige kantonale Steuerbehörde das Revisionsverfahren ohne Rücksprache mit den Bundesbehörden vornehmen, sofern sie die ausländische Primärberichtigung dem Grunde und der Höhe nach anerkennt. In diesem Fall ist kein Konsultations- oder Verständigungsverfahren erforderlich und der Revisionsgrund ergibt sich direkt aus dem DBA.²⁸⁸ Die Revision kann nach der hier vertretenen Auffassung in diesen Fällen ohne separaten Antrag von Amtes wegen vorgenommen werden.²⁸⁹ Es besteht eine Verpflichtung zur Vornahme der Gegenberichtigung, weshalb die bisherige Praxis zur Verweigerung einer solchen bei absichtlicher Gewinnverschiebung in die Schweiz²⁹⁰ nicht aufrechterhalten werden kann. Sofern die Schweizer Steuerbehörden die ausländische Primärberichtigung im Lichte des ALP anerkennen, steht es nicht in ihrem Ermessen, eine Gegenberichtigung aufgrund von fiskalpolitischen Überlegungen zu verweigern.²⁹¹

285 EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 100.

286 Dazu vorn Abschn. 5.1.1.

287 Vorn Abschn. 5.2.1.

288 MARGRAF, Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens gemäss Art. 147–149 DBG, 80; DUSS/STOCKER, Leistungsbeziehungen im Konzern, 19.

289 Vgl. dazu VALLENDER/LOOSER, Art. 148 DBG N 1 mwH.

290 Vgl. dazu LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Art. 9 DBA-D, B 9 Nr. 6; DIGERONIMO/WALDBURGER, Folgen von Verrechnungspreiskorrekturen durch Steuerbehörden im internationalen Verhältnis, Lösungshinweise Fall 1; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 367.

291 Diese Praxis kann allenfalls bei Fehlen einer Art. 9 Abs. 2 OECD-MA gleichwertigen Bestimmung weiterhin Anwendung finden. Der Musterkommentar enthält zwar keine allgemei-

281 Stand am 18.3.2015.

282 Ähnlich: EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 101.

283 In den Schweizer DBA sind idR die Bundesbehörden als «zuständige Behörden» definiert.

284 Staatssekretariat für internationale Finanzfragen (SIF).

Enthält das einschlägige Abkommen *keine Art. 9 Abs. 2 OECD-MA inhaltlich gleichwertige Bestimmung*, verweisen entweder das Abkommen selbst oder die Materialien der OECD auf das Konsultations- bzw. Verständigungsverfahren, wofür in der Schweiz das SIF zuständig ist. Um die Revision ordnungsgemäss durchzuführen, ist das SIF zumindest beizuziehen.²⁹² 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.²⁹³ Allerdings ist es nicht erforderlich, dass tatsächlich eine Verständigung mit der ausländischen Steuerbehörde stattfindet. Nach Art. 25 Abs. 2 OECD-MA 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 ALP 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 Art. 51 StHG bildet.^{294, 295} Das Revisionsbegehren ist in diesem Fall vom Steuerpflichtigen innert 90 Tagen nach Vorliegen der (vorweggenommenen) Verständigungslösung einzureichen.²⁹⁶

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass verschiedene Kantone in ihren kantonalen Steuergesetzen die internationale Doppelbesteuerung explizit als Revisionsgrund

vorsehen.²⁹⁷ Die StHG-Konformität dieser Bestimmungen wird von der Lehre bestätigt, weil die in Art. 147 Abs. 1 DBG bzw. Art. 51 Abs. 1 StHG erwähnten Revisionsgründe keine abschliessende Aufzählung darstellen.²⁹⁸ Die beiden Bestimmungen von DBG und StHG sind wörtlich und inhaltlich gleich,²⁹⁹ woraus abgeleitet werden kann, dass die internationale Doppelbesteuerung auch nach Art. 147 Abs. 1 DBG nicht als Revisionsgrund ausgeschlossen ist.³⁰⁰ Die Kantone mit explizitem Revisionsgrund im kantonalen Recht lassen deshalb die Revision in der Praxis zu Recht auch für die direkte Bundessteuer zu.³⁰¹ Rechtsgrundlage für die Gegenberichtigung bilden aber auch in diesen Fällen nicht etwa die erwähnten Verfahrensbestimmungen, sondern die Art. 7 und 9 OECD-MA nachgebildeten DBA-Normen.

5.3 Durchführung der Gegenberichtigung

5.3.1 Ordentliches Verfahren

5.3.1.1 Methoden

In der Schweiz erfolgt meist eine steuerbilanzielle Gegenberichtigung durch *Anpassung der Bemessungsgrundlage*.³⁰² Das ist auch im Ausland der Regelfall.³⁰³ Im innerstaatlichen Recht bestehen dabei verschiedene Wege, um diese Anpassung der Bemessungsgrundlage zu erreichen:

5.3.1.1.1 Einbuchung einer Rückerstattungsverbindlichkeit

Zu Lasten der steuerlichen Erfolgsrechnung wird eine *Verbindlichkeit eingebucht*. Je nachdem, ob die Gewinnverschiebung durch Über- oder Unterfakturierung entstanden ist, ist der überhöhte Ertrag zu korrigieren oder der nicht verbuchte Aufwand nachzuholen. Die steuer-

nen Regeln über den Ausschluss von Verständigungsverfahren bei Missbrauchsfällen, nimmt aber immerhin zur Kenntnis, dass im innerstaatlichen Recht solche Bestimmungen bestehen können (vgl. OECD, Art. 25 OECD-MA N 26).

292 ALTORFER, «Secondary Adjustment» und Verrechnungssteuer, 551, Fn. 26, hält das Einschalten der «zuständigen Behörde» jedoch auch dann nicht für zwingend.

293 HÖHN, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 306; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 537 f.; VALLENDER/LOOSER, Art. 147 DBG N 23c; BGer 26.10.2004, StE 2005 B 71.33 Nr. 1 E 5.3 = RDAF 2006 II 129 f.; BGer 16.5.2000, StE 2000 A 31.1 Nr. 6.

294 LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Art. 26 DBA-D, B 26.2 Nr. 3; BOSS, Das Verständigungsverfahren nach den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, 613; ALTORFER, «Secondary Adjustment» und Verrechnungssteuer, 550 f.; BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 168; ARZETHAUSER/LEHMANN, Bausteine einer steuereffektiven Konzernstruktur, 607; MARGRAF, Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens gemäss Art. 147–149 DBG, 79 f.; DUSS/STOCKER, Leistungsbeziehungen im Konzern, 23. Dieses Verfahren wird auch als «unilaterale Gegenberichtigung» oder «kleines Verständigungsverfahren» bezeichnet.

295 Eine ähnliche Praxis besteht auch in Österreich (vgl. VPR-Ö 2010, N 324).

296 LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Art. 9 DBA-D, B 9 Nr. 4.

297 Vgl. § 168 Abs. 1 lit. d StG LU; Art. 223 Abs. 1 Ziff. 4 StG NW; Art. 197 Abs. 1 lit. d StG SG; § 169 Abs. 3 StG SZ und Art. 232 Abs. 1 lit. d StG TI. Auch die Kantone Thurgau (Thurgauer Steuerpraxis StP 179 a Nr. 1 Ziff. 2.5) und Aargau (WALTHER, § 201 StG AG N 15) anerkennen in der Praxis internationale Doppelbesteuerungskonflikte als Revisionsgründe, wenn die (kantonalen) Steuerbehörden zum Schluss gelangen, dass das Besteuerungsrecht für die fraglichen Gewinne nicht in der Schweiz, sondern im Ausland liegt.

298 VALLENDER, Art. 51 StHG N 51.

299 LOCHER, Art. 147 DBG N 5.

300 Vgl. vorn Abschn. 5.1.2.

301 Vgl. dazu auch EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 99.

302 OBERSON, Précis de droit fiscal international, 273; LOCHER, Art. 58 DBG N 191; BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 148 f.; SILBERZTEIN, Art. 9 OECD-MA N 76.

303 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.34; DITZ, Art. 9 OECD-MA N 129.

bilanziellen Buchungen zeigen sich schematisch wie folgt:³⁰⁴

- Gewinnverschiebung durch Überfakturierung:
(*diverser*) Ertrag/Verbindlichkeit
- Gewinnverschiebung durch Unterfakturierung:
(*diverser*) Aufwand/Verbindlichkeit

Aus den schematischen Korrekturbuchungen geht hervor, dass diese Form der Gegenberichtigung auch einen Einfluss auf das steuerbare Kapital hat. Der handelsrechtlich ausgewiesene Übergewinn wird steuerbilanziell zurückgeführt und in der Folge auch das steuerbare Kapital so korrigiert, wie wenn keine Gewinnverschiebung erfolgt wäre.³⁰⁵ Neben dem Abzug beim steuerbaren Reingewinn ist deshalb auch ein Abzug vom handelsrechtlich ausgewiesenen Eigenkapital vorzunehmen (steuerbilanzielle Negativreserve).

5.3.1.1.2 Umqualifizierung von Übergewinnen

Eine andere Möglichkeit, die Reduktion der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu erreichen, besteht darin, dass die *Übergewinne in steuerfreie Erträge umqualifiziert* werden.³⁰⁶ Die Grundlagen hierfür sind je nachdem unterschiedlich, ob eine Gewinnverschiebung upstream oder downstream bzw. sidestream gegenberichtigt wird:

- Bei *Gewinnverschiebungen upstream* kann eine Umqualifizierung in Beteiligungsertrag iSv Art. 69 DBG und Art. 28 Abs. 1 StHG erfolgen.³⁰⁷
- Bei *Gewinnverschiebungen down- und sidestream* ist nach der hier vertretenen Auffassung eine Umqualifizierung in eine steuerneutrale Kapitaleinlage iSv Art. 60 lit. a DBG und Art. 24 Abs. 2 lit. a StHG möglich.³⁰⁸

Im Vergleich zur Einbuchung einer Verbindlichkeit besteht bei der Umqualifizierung von Übergewinnen in steuerneutralen Ertrag der entscheidende Unterschied darin, dass sich keine Anpassung beim steuerbaren Kapital ergibt. Die Übergewinne werden steuerbilanziell nicht zurückgeführt und bleiben folglich auch nach der

Gegenberichtigung Bestandteil des steuerbaren Kapitals. Je nachdem, wie die Primärberichtigung im Ausland erfolgt, kann sich eine Doppelbesteuerung beim Kapital ergeben. Eine solche ist allerdings unzulässig, sofern sich das betreffende DBA auch auf die Besteuerung des Vermögens erstreckt,³⁰⁹ denn das Besteuerungsrecht für das Vermögen liegt gemäss Art. 22 Abs. 4 OECD-MA grundsätzlich im Ansässigkeitsstaat der Konzerngesellschaft, bei der die Primärberichtigung vorgenommen wird. Das ergibt sich aus der ausschliesslichen Zuweisung der Gewinne zu dieser Gesellschaft nach Art. 7 Abs. 1 iVm Art. 9 Abs. 1 OECD-MA.³¹⁰ In der Folge wäre auch eine Gegenberichtigung durch Umqualifizierung unzulässig.³¹¹

5.3.1.1.3 Weitere Methoden

Die OECD sieht noch weitere Methoden für die Gegenberichtigung vor, die sich auf eine analoge Anwendung von Art. 23 OECD-MA (Methodenartikel) stützen.³¹² Die Gegenberichtigung kann danach auch durch Freistellung oder (indirekte) Steueranrechnung erfolgen. Die Schweiz wendet für ausländische Unternehmensgewinne generell die Befreiungsmethode an. Eine Gegenberichtigung durch Freistellung (Ausscheidung) liesse sich aus den DBA der Schweiz direkt aus Art. 7 Abs. 1 OECD-MA ableiten. Für eine Anrechnung der ausländischen Steuern besteht in der Schweiz hingegen grundsätzlich keine Rechtsgrundlage.³¹³ Ein solches Vorgehen liesse sich höchstens mit Billigkeitsüberlegungen rechtfertigen.³¹⁴

5.3.1.1.4 Periodizität

Vor dem Hintergrund des Periodizitätsprinzips sollte die Gegenberichtigung grundsätzlich *periodengerecht* erfolgen, d. h. in derjenigen Periode, in welcher sich die Ge-

304 Duss/STOCKER, Leistungsbeziehungen im Konzern, 35 ff.; Vgl. dazu auch BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 150 f.

305 Das ist das erklärte Ziel der Gegenberichtigung (vgl. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.32).

306 Nach der international vorherrschenden Terminologie stellt ein solches Vorgehen allerdings bereits eine Sekundärberichtigung dar (vgl. hinten Abschn. 6.1).

307 Vgl. vorn Abschn. 4.1.1.2, auch zu den entsprechenden steuerbilanziellen Korrekturbuchungen. Zu dieser nachträglichen Gewährung des Beteiligungsabzugs siehe auch DIGERONIMO/WALDBURGER, Folgen von Verrechnungspreiskorrekturen durch Steuerbehörden im internationalen Verhältnis, Lösungshinweise Fall 5.

308 Vgl. vorn Abschn. 4.1.2.2.1, auch zu den entsprechenden steuerbilanziellen Korrekturbuchungen.

309 Das ist bei der Mehrheit der Schweizer DBA der Fall.

310 Das Besteuerungsrecht für das Vermögen wird demjenigen Staat zugewiesen, dem auch das Besteuerungsrecht für die Einkünfte aus dem entsprechenden Vermögen zugewiesen wird (OECD, Art. 22 OECD-MA N 2).

311 In diesem Sinn auch TCHERVENIACHKI, Art. 22 OECD-MA N 5 f. Anzumerken ist, dass nur wenige Staaten überhaupt eine Kapitalsteuer, ähnlich der schweizerischen, erheben. Letzteres spielt indessen keine Rolle, denn entscheidend ist einzig, wem das DBA das Besteuerungsrecht zuweist.

312 OECD, Art. 9 OECD-MA N 7.

313 Gl. M. BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 159 f.; LOCHER, Art. 58 DBG N 192 erachtet diese Methode allerdings zumindest bei der Anwendung von Art. 58 Abs. 3 DBG für zulässig.

314 Zumind. im Zusammenhang mit einem Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA werden Billigkeitsüberlegungen als zulässig erachtet (OECD, Art. 25 OECD-MA N 27), und die indirekte Anrechnung soll in der Praxis auch vorkommen (vgl. WÜRMLI, Verrechnungspreisproblematik aus schweizerischer Sicht, 102).

winnverschiebung zugetragen hat und auf die sich auch die Primärberichtigung im Ausland bezieht.³¹⁵ Das Ziel der Gegenberichtigung besteht darin, die Steuerfaktoren in den beiden betroffenen Staaten so anzupassen, dass sie die Situation widerspiegeln, die sich ergeben hätte, wenn die Leistungsbeziehung nach dem ALP abgerechnet worden wäre.³¹⁶ Periodenfremde Gegenkorrekturen könnten zu einer Unschärfe führen, z. B. wenn keine proportionalen Tarife oder wenn interkantonale bzw. internationale Ausscheidungen im Spiel sind.³¹⁷

Eine periodengerechte Gegenberichtigung führt allerdings dort zu *Schwierigkeiten*, wo Gewinnverschiebungen durch Übertragung von aktivierbaren Vermögenswerten erfolgen. Bei einer überpreislichen Übertragung entsteht der Gewinn der veräussernden Konzerngesellschaft sofort mit der Verkaufstransaktion; eine Primärberichtigung bei der erwerbenden Konzerngesellschaft (z. B. durch Aufrechnung von Abschreibungen oder Kürzung des Warenaufwandes)³¹⁸ wird allerdings meist erst in späteren Perioden vorgenommen. Spiegelbildliches gilt bei einer unterpreislichen Übertragung: Während der Ertragsverzicht bei der veräussernden Konzerngesellschaft idR sofort aufgerechnet wird (Primärberichtigung), entsteht der zu berichtigende Übergewinn bei der erwerbenden Gesellschaft idR erst in späteren Perioden (beim Weiterverkauf oder aufgrund von unterlassenen Abschreibungen).³¹⁹

5.3.1.2 Abrechnungsverfahren

In aller Regel führt eine Gegenberichtigung dazu, dass die provisorischen oder definitiven Steuerbezüge zu hoch ausgefallen sind. Dieser Umstand kann durch Rückerstattung oder Gutschrift der zu viel erhobenen Steuern bereinigt werden. In der Schweizer Praxis erfolgt meist eine Gutschrift.

Ist die Veranlagung noch offen, kann die Gutschrift ohne Weiteres in der entsprechenden Steuerperiode, für die die Gegenberichtigung gewährt wird, vorgenommen werden. Um unnötige periodenfremde Elemente aus der Erfolgsrechnung fernzuhalten, empfiehlt sich eine erfolgsneutrale Berücksichtigung der Gutschrift im Rahmen der Steuerrückstellungsberechnung des laufenden Geschäfts-

jahres (für die betreffenden Vorjahre). Dabei sind die Gutschriften unter Berücksichtigung der Abzugsfähigkeit der Steuer, d. h. anhand der effektiven Steuerbelastungen, zu berechnen. Ob bei definitiver Veranlagung eine Rückzahlung oder eine Umbuchung von Guthaben auf spätere Perioden erfolgt, hängt von der Steuerbezugspraxis in den Kantonen ab.

In der Schweiz wird aber selbst bei Gegenberichtigung einer bereits definitiv veranlagten Steuerperiode in einem Revisionsverfahren technisch meist keine Wiedereröffnung der Veranlagung, sondern ebenfalls eine Steuergutschrift vorgenommen.³²⁰ Diese wird erfolgsneutral als Steuerguthaben in der Steuerrückstellungsberechnung des laufenden Jahres berücksichtigt, wobei die Berechnung aufgrund der effektiven Steuerbelastung erfolgen sollte.³²¹ Damit wird erreicht, dass Gutschriften betreffend früheren Perioden nicht zu Verzerrungen in der laufenden Periode führen. Allfälligen Änderungen in der Steuerbelastung über die Zeit ist bei der Berechnung der Nettogutschriften Rechnung zu tragen. Eine Verzinsung der Steuerguthaben wird hingegen gewöhnlich nicht vorgenommen, und die Auszahlung, Umbuchung oder Verrechnung hängen wiederum von der Steuerbezugspraxis des Kantons ab. Rückerstattungen bilden dabei die Ausnahme.

Die generelle Tendenz zur Steuergutschrift anstelle der Rückerstattung dürfte auch standortpolitisch motiviert sein, weil dadurch ein Anreiz geschaffen wird, den Standort in der Schweiz aufrecht zu erhalten und künftig hier Gewinne zu erwirtschaften.³²² In der Lehre wird das indessen zu Recht kritisiert, denn der Steuerpflichtige hat grundsätzlich einen gesetzlichen Anspruch auf Rückerstattung von zu viel entrichteten Steuern.³²³

5.3.2 Praktikerlösung

Wegen der Schwierigkeiten bei periodengerechten Gegenberichtigungen, die sich insbesondere aus dem nationalen und internationalen Verfahrensrecht ergeben,³²⁴ wird in der Praxis oft zu einer einfacheren Lösung ge-

315 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.36; für die Schweiz vgl. BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 149.

316 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.32.

317 LOCHER, Art. 58 DBG N 191.

318 Vgl. vorn Abschn. 4.1.1.1.1.

319 Vgl. zum Ganzen: BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 151 ff.

320 MARGRAF, Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens gemäss Art. 147–149 DBG, 79, Fn. 31; BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 149; BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 173.

321 DIGERONIMO/WALDBURGER, Folgen von Verrechnungspreiskorrekturen durch Steuerbehörden im internationalen Verhältnis, Lösungshinweise Fall 2.

322 RYSER, La restitution de «l'exédent» après l'obtention d'un «ajustement correspondant» ensuite d'un redressement de profits entre sociétés apparentées résidant dans des Etats différents, 475 f.

323 BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 149 mHa Art. 168 DBG.

324 Vgl. vorn Abschn. 5.2.3.

schritten. In Höhe der ausländischen Primärberichtigung wird in der Handelsbilanz des laufenden Geschäftsjahres eine Rückzahlungsverbindlichkeit eingebucht. Der dadurch entstehende Aufwand wird in Durchbrechung des Periodizitätsprinzips sowohl für die direkte Bundessteuer als auch für die Kantons- und Gemeindesteuern als geschäftsmässig begründeter Aufwand anerkannt.³²⁵ Der Aufwand sollte auch für Verrechnungssteuerzwecke anerkannt werden, zumindest wenn eine Abstimmung mit den Bundesbehörden erfolgt.³²⁶ Diese Methode sei hier als Praktikerlösung bezeichnet.³²⁷

Periodenfremde Gegenkorrekturen werden grundsätzlich auch von der OECD für zulässig erachtet.³²⁸ Damit können bspw. Verjährungsfristen im innerstaatlichen Verfahrensrecht umschifft werden, und auch die Frage der Verzinsung von Steuergutschriften lässt sich möglicherweise einfacher lösen.³²⁹

Die Praktikerlösung hat verschiedene Vorteile und wird deswegen von einigen Kantonen bevorzugt.³³⁰

- Es braucht keine Revision der ursprünglichen Veranlagung, was in administrativer Hinsicht für alle Beteiligten eine Erleichterung darstellt.
- Es entstehen keine Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz. Die Gegenberichtigung fällt mit der Sekundärberichtigung³³¹ zusammen.³³²
- Eine Rückerstattung, Umbuchung oder Gutschrift von bereits entrichteten Steuern ist idR nicht erforderlich. Das erhöht die Budget-Sicherheit der öffentlichen Haushalte, was insbesondere bei kleineren Kantonen eine Rolle spielen kann. Auch Zinsgut-

schriften zugunsten des Steuerpflichtigen können auf diese Weise vermieden oder reduziert werden.

Diese Lösung steht indessen in einem gewissen Spannungsverhältnis zum handels- und steuerrechtlichen Periodizitätsprinzip.³³³ Das Bundesgericht steht der nachträglichen steuerlichen Berücksichtigung von periodenfremdem Aufwand bisher nur zurückhaltend gegenüber.³³⁴ In seinem Leitentscheid vom 28. Juni 2011 hat es sich dann allerdings für eine Durchbrechung des Periodizitätsprinzips zugunsten des Totalgewinnprinzips (Leistungsfähigkeit gemäss Art. 127 Abs. 2 BV) ausgesprochen.³³⁵ Auch in der Lehre wird die Zulässigkeit der nachträglichen steuerlichen Berücksichtigung von periodenfremdem Aufwand mehrheitlich bejaht.³³⁶ In Bezug auf Transferpreiskorrekturen kann ausserdem argumentiert werden, dass die Rückzahlungsverbindlichkeit Teil des ALP-konformen Leistungsaustausches und deren Einbuchung in der laufenden Periode folglich handelsrechtskonform ist, denn aufgrund der Primärberichtigung im Ausland hat sich in der laufenden Periode eine neue Erkenntnis über die Angemessenheit der Transferpreise ergeben.³³⁷

Zu unsachgemässen Resultaten kann die Praktikerlösung in folgenden Fällen führen:

- Es sind im betreffenden Zeitraum tarifliche Änderungen bei der Steuerbelastung aufgetreten;
- Es sind im betreffenden Zeitraum unterschiedliche interkantonale oder internationale Steuerauscheidungen zu beachten;
- Die Gewinnsteuersätze sind nicht proportional ausgestaltet.

6 Sekundärberichtigung

Primär- und Gegenberichtigung erfolgen gewöhnlich nur in der Steuerbilanz.³³⁸ Dadurch entstehen Differenzen zwischen Handels- und Steuerbilanz. Wird die Gegenberichtigung durch Einbuchung einer Verbindlichkeit in der

325 Vgl. auch DIGERONIMO/WALDBURGER, Folgen von Verrechnungspreiskorrekturen durch Steuerbehörden im internationalen Verhältnis, Lösungshinweise Fall 3.

326 EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 102. Dieser scheint ein solches Vorgehen jedoch nur bei nicht rechtskräftiger Veranlagung der zu korrigierenden Periode für zulässig zu erachten.

327 Denkbar ist auch die zukunftsbezogene Gewährung eines fiktiven Auslandabzugs in der Steuerbilanz (vgl. DIGERONIMO/WALDBURGER, Folgen von Verrechnungspreiskorrekturen durch Steuerbehörden im internationalen Verhältnis, Lösungshinweise Fall 5). Die Praktikerlösung wird in der Literatur auch als «Gegenberichtigung ex nunc» bezeichnet (BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, S. 149 f.).

328 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.36.

329 Vgl. dazu OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.63 ff.

330 DUSS/STOCKER, Leistungsbeziehungen im Konzern, 25.

331 Hinten Abschn. 6.

332 Aus diesem Grund wird diese Methode bspw. in Österreich als «Sekundärberichtigung auf kurzem Weg» bezeichnet, dort jedoch im Zusammenhang mit periodenfremden Primärberichtigungen. Sie ist allerdings nur zulässig, wenn feststeht, dass die Verbindlichkeit auch getilgt wird (vgl. dazu VPR-Ö 2010, N 327 ff.).

333 Dazu und zum Folgenden: ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, N 43 ff.

334 BGE 137 II 353 = Pra 2011 Nr. 126 = RDAF 2011 II 405; BGer 9.8.2011, 2C_429/2010 = ASA 80 (2011/2012), 404 ff.; BGer 9.6.2009, 2C_895/2008 = StR 2009, 810 ff.; BGer 27.10.2004, StE B 23.44.2 Nr. 5.

335 BGE 137 II 353 E. 6.4.2 und 6.4.5.

336 Statt vieler: RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, § 50 StG ZH N 18. Vgl. auch die zahlreichen Hinweise bei ALTORFER/DUSS/FELBER, Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz N 46.

337 So DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 139.

338 Ausser bei der Praktikerlösung, wo die Gegenberichtigung in der Handelsbilanz vorgenommen wird (vgl. vorn Abschn. 5.3.2).

Steuerbilanz vorgenommen,³³⁹ bleiben die korrigierten Gewinne handelsrechtlich dennoch bei derjenigen Konzerngesellschaft ausgewiesen, die mit der Gewinnverschiebung begünstigt wurde. Werden Übergewinne steuerbilanziell in steuerneutrale Erträge umqualifiziert,³⁴⁰ stimmt das handels- und das steuerbilanzielle Eigenkapital zwar überein; allenfalls bestehen aber innerhalb des Eigenkapitals Abweichungen. Mit Sekundärberichtigungen sollen Handels- und Steuerbilanz in Einklang gebracht werden. Sie werden im internationalen Steuerrecht als «secondary adjustment»,³⁴¹ in der französischsprachigen Literatur als «ajustement secondaire»³⁴² oder auch «ajustement restitutif»³⁴³ bezeichnet.

6.1 Begriff

Das Verständnis des Begriffs der Sekundärberichtigung ist uneinheitlich. Die OECD versteht unter einem «secondary adjustment» eine Berichtigung, die dadurch entsteht, dass aufgrund eines sekundären Vorgangs eine Steuer erhoben wird.³⁴⁴ Der sekundäre Vorgang ist dabei ein fiktiver Vorgang, der von einigen Staaten aufgrund des innerstaatlichen Rechts nach Anordnung einer Primärberichtigung unterstellt wird, um die tatsächliche Gewinnzuordnung in Einklang mit der Primärberichtigung zu bringen (z. B. verdeckte Gewinnausschüttungen, verdeckte Kapitaleinlagen oder fiktive Darlehensforderungen).³⁴⁵ Die Erhebung der Verrechnungssteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen durch eine Schweizer Konzerngesellschaft³⁴⁶ stellt nach dieser Definition folglich eine Sekundärberichtigung dar. Im Musterkommentar definiert die OECD das «secondary adjustment» als Korrektur mit dem Zweck, dieselbe Situation herzustellen, die eingetreten wäre, wenn das ALP von Beginn weg eingehalten worden wäre.³⁴⁷ Nach dieser Definition sind weder verdeckte Gewinnausschüttungen noch verdeckte Kapitaleinlagen Sekundärberichtigungen, denn sie führen in Bezug auf den handelsbilanziellen Ausweis des Kapitals und des Umlaufvermögens gerade nicht zur

gleichen Situation, wie wenn das ALP eingehalten worden wäre.

In der Schweiz wird unter einer Sekundärberichtigung im Allgemeinen ausschliesslich die Rückerstattung von Übergewinnen verstanden.³⁴⁸ Nach diesem Verständnis ist die Sekundärberichtigung der Nachvollzug in der Handelsbilanz von Primärberichtigung einerseits und Gegenberichtigung andererseits,³⁴⁹ so dass sich genau diejenige Situation einstellt, die sich ergeben hätte, wenn das ALP bei den Transaktionen zwischen den Konzerngesellschaften eingehalten worden wäre.

Im Folgenden wird der weiter gefasste Begriff der OECD verwendet, der auch das schweizerische Verständnis umfasst.

6.2 Abkommensrechtliche Einordnung

Sekundärberichtigungen fallen nicht in den Anwendungsbereich von Art. 9 OECD-MA. Der Musterkommentar verweist diesbezüglich auf das innerstaatliche Recht und hält fest, dass Art. 9 OECD-MA Sekundärberichtigungen aber auch nicht entgegenstehe.³⁵⁰ Führt eine Sekundärberichtigung zur Erhebung einer Steuer, bspw. weil eine Ausschüttung fingiert wird (häufigster Fall), kann hierfür unter Art. 9 Abs. 2 OECD-MA keine Gegenberichtigung verlangt werden. Die OECD erblickt in den Steuerfolgen von Sekundärberichtigungen auch ein Mittel, um Missbräuche zu vermeiden.³⁵¹ Art. 9 OECD-MA ist jedoch anwendbar, wenn die fiktive Transaktion ihrerseits zu Fragen der Angemessenheit zwischen Leistung und Gegenleistung führt. Das ist bspw. bei fiktiven Darlehensforderungen der Fall, wo sich die Frage der Verzinsung stellt.³⁵²

Die Vertragsstaaten sollen nach Auffassung der OECD nicht verpflichtet sein, durch Sekundärberichtigungen entstehende Doppelbesteuerungen zu mildern oder zu vermeiden.³⁵³ Es wird lediglich zu einer möglichst weit-

339 Vorn Abschn. 5.3.1.1.1.

340 Vorn Abschn. 5.3.1.1.2.

341 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Glossar; LOCHER, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 368; STOCKAR, Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen, 323.

342 OBERSON, Précis de droit fiscal international, 274; RIVIER, Droit fiscal suisse, Le droit fiscal international, 209.

343 RYSER, L'ajustement restitutif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant, 296, der damit allerdings nur die Rückerstattung meint.

344 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Glossar.

345 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.66 f.

346 Dazu vorn Abschn. 4.1.1.2.

347 OECD, Art. 9 OECD-MA N 8.

348 Vgl. dazu BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 197 f., der die Rückerstattung als «Sekundärberichtigung ieS» bezeichnet. Das gleiche Begriffsverständnis haben auch STOCKAR, Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen, 323; ALTORFER, «Secondary Adjustment» und Verrechnungssteuer, 551 f., sowie WÜRMLI, Verrechnungspreisproblematik aus schweizerischer Sicht, 102 f.

349 ALTORFER, «Secondary Adjustment» und Verrechnungssteuer, 552.

350 OECD, Art. 9 OECD-MA N 9.

351 Bspw. die Umgehung von Quellensteuern durch bewusste Vornahme von verdeckten Gewinnausschüttungen (OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.66).

352 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.67.

353 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.69.

gehenden Minimierung solcher Doppelbesteuerungen aufgerufen.³⁵⁴ Nach der hier vertretenen Auffassung geht aus dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA («bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen») allerdings klar hervor, dass die Vertragsstaaten auch bei der Besteuerung von Sekundärberichtigungen an das materielle Abkommensrecht gebunden sind und bspw. bei einer fiktiven Ausschüttung eine Entlastung von der Quellensteuer durch Anwendung von Art. 10 OECD-MA zu gewähren haben.³⁵⁵ Allfällige Schwierigkeiten können dabei im Rahmen von Verständigungsverfahren gelöst werden.³⁵⁶

6.3 Methoden

Wie eine Sekundärberichtigung vorzunehmen ist, bestimmt sich alleine nach Massgabe des innerstaatlichen Rechts.³⁵⁷ Es bestehen verschiedene Möglichkeiten.³⁵⁸

6.3.1 Rückerstattung

Durch Rückerstattung werden die verschobenen Gewinne buchhalterisch dorthin zurückgeführt, wo sie auch steuerlich zugerechnet worden sind. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von Repatriierung.³⁵⁹ Ausgangspunkt bildet die Annahme, dass die Primärberichtigung in der Steuerbilanz der Periode t zur Einbuchung einer Forderung geführt hat.³⁶⁰ Bei der von der Gewinnverschiebung begünstigten Gesellschaft erfolgte im Rahmen der Gegenberichtigung in der Steuerbilanz der Periode t die Einbuchung einer spiegelbildlichen Verbindlichkeit.³⁶¹ Die Steuer- und Handelsbilanzen können in der Periode t+1 wie folgt in Übereinstimmung gebracht werden:³⁶²

Schematische Buchungen bei der leistenden Gesellschaft	
Primärberichtigung	
Periode t:	Forderung/Aufwand oder Ertrag (Steuerbilanz)
Sekundärberichtigung	
Periode t+1:	Forderung/Aufwand oder Ertrag (Handelsbilanz)
	Aufwand oder Ertrag/Forderung (Steuerbilanz)

Schematische Buchungen bei der begünstigten Gesellschaft	
Gegenberichtigung	
Periode t:	Aufwand oder Ertrag/Verbindlichkeit (Steuerbilanz)
Sekundärberichtigung	
Periode t+1:	Aufwand oder Ertrag/Verbindlichkeit (Handelsbilanz)
	Verbindlichkeit/Aufwand oder Ertrag (Steuerbilanz)

Durch den Nachvollzug in der Handelsbilanz der Periode t+1 der in der Periode t zunächst nur steuerbilanziell vorgenommenen Buchungen lösen sich die Differenzen zwischen Steuer- und Handelsbilanz auf. Die steuerbilanziellen Buchungen der Periode t sind in der Periode t+1 rückgängig zu machen. Insgesamt ergibt sich durch dieses Vorgehen das gewünschte Resultat: Primär- sowie Gegenberichtigung erfolgen steuerlich periodengerecht in der Periode t, und der handelsbilanzielle Nachvollzug in der Periode t+1 bleibt netto ohne weitere Gewinnerfolge.³⁶³

Wird das Forderungs-/Schuldverhältnis in der Folge beglichen, liegt auch liquiditätsmässig genau diejenige Situation vor, die sich ergeben hätte, wenn das ALP von Beginn weg eingehalten worden wäre.³⁶⁴

6.3.2 Umqualifizierung

Bei der Umqualifizierung kann zunächst ebenfalls davon ausgegangen werden, dass Primär- und Gegenberichtigung zur steuerbilanziellen Einbuchung einer Forderung und korrespondierenden Verbindlichkeit bei den von der Transferpreiskorrektur betroffenen Gruppengesellschaften in der Periode t geführt haben. Diese Posten werden aber anschliessend steuerbilanziell umqualifiziert.³⁶⁵ Handelsbilanziell muss in diesem Fall bei der leistenden Gesellschaft meist nichts weiter unternommen werden. Allerdings können in der Handelsbilanz der begünstigten

354 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.71.

355 Ebenso: EIGELSHOVEN, Art. 9 OECD-MA N 178.

356 OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Ziff. 4.76.

357 DITZ, Art. 9 OECD-MA N 131 mwH.

358 Vgl. dazu auch RYSER, La restitution de «l'exédent» après l'obtention d'un «ajustement correspondant» ensuite d'un redressement de profits entre sociétés apparentées résidant dans des Etats différents, 472 f.

359 STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 391.

360 Vgl. die schematischen Buchungen unter Abschn. 4.1.1.1.1 vorn. In der Schweiz ist das aufgrund der zwingenden Ausschüttungsfiktion bei Up- und Sidestream-Konstellationen gerade nicht der Fall.

361 Vorn Abschn. 5.3.1.1.1.

362 Vgl. dazu auch DUSS/STOCKER, Leistungsbeziehungen im Konzern, 35 ff.

363 Betreffend potentieller Verrechnungssteuerfolgen vgl. allerdings hinten Abschn. 6.5.

364 In der Literatur wird die Einbuchung einer Forderung teilweise bereits als Umqualifizierung bezeichnet (WÜRMLI, Verrechnungspreisproblematik aus schweizerischer Sicht, 103). Vorliegend wird hingegen davon ausgegangen, dass dies lediglich eine Vorstufe der tatsächlichen Rückvergütung darstellt.

365 Die Gegenberichtigung durch Umqualifizierung (vorn Abschn. 5.3.1.1.2) stellt insofern eigentlich bereits eine Sekundärberichtigung dar.

Gesellschaft Korrekturen im Eigenkapitalausweis erforderlich sein. Zu unterscheiden sind Up- und Sidestream-Konstellationen einerseits sowie Downstream-Konstellationen andererseits:

6.3.2.1 Upstream und sidestream

Die schematischen Korrekturbuchungen zeigen sich in diesen Konstellationen wie folgt:³⁶⁶

Schematische Buchungen bei der leistenden Gesellschaft	
Primärberichtigung	
Periode t:	Forderung/Aufwand oder Ertrag (Steuerbilanz)
Sekundärberichtigung ³⁶⁷	
Periode t:	Reserven/Forderung (Steuerbilanz)

Schematische Buchungen bei der begünstigten Gesellschaft	
Gegenberichtigung	
Periode t:	Aufwand oder Ertrag/Verbindlichkeit (Steuerbilanz)
Sekundärberichtigung	
Periode t:	Verbindlichkeit/Beteiligungsertrag (Steuerbilanz)

Bei der leistenden Gesellschaft wird eine Ausschüttung und bei der begünstigten Gesellschaft die Vereinnahmung von Beteiligungsertrag fingiert. In beiden Fällen sind handelsbilanziell in der Periode t+1 keine weiteren Buchungen erforderlich. Bei der leistenden Gesellschaft stimmt das handelsrechtlich ausgewiesene Eigenkapital bereits in der Periode t mit dem steuerbilanziellen Eigenkapital überein. Eine Differenz besteht lediglich in Bezug auf die Erfolgsrechnung der Periode t. Diese kann in der Periode t+1 allerdings nicht mehr verändert werden.

6.3.2.2 Downstream

Hier zeigen sich die schematischen Korrekturbuchungen folgendermassen:

Schematische Buchungen bei der leistenden Gesellschaft ³⁶⁸	
Primärberichtigung	
Periode t:	Forderung/Aufwand oder Ertrag (Steuerbilanz)
Sekundärberichtigung	
Periode t:	Beteiligung Tochter/Forderung (Steuerbilanz)
	Abschreibung/Beteiligung Tochter (Steuerbilanz)

Schematische Buchungen bei der begünstigten Gesellschaft	
Gegenberichtigung	
Periode t:	Aufwand oder Ertrag/Verbindlichkeit (Steuerbilanz)
Sekundärberichtigung	
Periode t:	Verbindlichkeit/Reserven (Steuerbilanz)
Periode t+1:	Gewinnreserven/Kapitalreserven (Handelsbilanz) ³⁶⁹

Bei der leistenden Gesellschaft wird eine zusätzliche Investition in eine Tochtergesellschaft fingiert und diese zunächst auf dem Beteiligungskonto aktiviert. Anschliessend erfolgt idR eine Abschreibung, welche die Primärberichtigung ganz oder teilweise kompensiert. Bei der begünstigten Gesellschaft wird eine verdeckte Kapitaleinlage fingiert, die in der Periode t+1 handelsbilanziell nachvollzogen werden kann. Für weitere handelsbilanzielle Korrekturen besteht hingegen kein Bedarf.

6.4 Internationale Praxis

Im internationalen Vergleich nimmt nur eine Minderheit der Staaten Sekundärberichtigungen iSd der Definition der OECD vor. Das zeigt auch eine Studie des Verrechnungspreisforums der EU-Kommission (EIJTPF), die im Sommer 2014 abgeschlossen wurde. Nur 10 Mitglied-

366 Vgl. zum Ganzen auch Duss/Stocker, Leistungsbeziehungen im Konzern, 36 ff. sowie 44 ff.

367 Im Schweizer Steuerrecht erfolgt die Umqualifizierung hier zwingend (vorn Abschn. 4.1.1.1). Wird in der Folge eine effektive Rückerstattung der Übergewinne vorgenommen, führt das bei einer Korrektur von Gewinnverschiebungen upstream zur Erhebung der Emissionsabgabe, da eine offene Kapitaleinlage vorliegt (vgl. dazu auch RYSER, La restitution de «l'exédent» après l'obtention d'un «ajustement correspondant» ensuite d'un redressement de profits entre sociétés apparentées résidant dans des Etats différents, 473 f.). Bei einer Korrektur von Gewinnverschiebungen sidestream wird die Emissionsabgabe hingegen nicht erhoben (vorn Abschn. 4.1.3.2).

368 Falls die Gewinnverschiebung downstream durch überhöhte Aufwendungen der Muttergesellschaft zugunsten der Tochtergesellschaft erfolgt ist, können diese Korrekturbuchungen in der Periode t+1 auch handelsbilanziell nachvollzogen werden, was zu einer Angleichung der handelsrechtlichen Anschaffungskosten (Art. 960a Abs. 1 OR) und der steuerrechtlichen Gestehungskosten (Art. 70 Abs. 4 lit. a DBG und Art. 28 Abs. 1ter StHG) führt. Erfolgt die Gewinnverschiebung hingegen durch Ertragsverzicht, kann der handelsrechtliche Nachvollzug nicht ohne Weiteres durchgeführt werden, weil es an einer entsprechenden Buchungstatsache fehlt. Es müsste eine zusätzliche Rechnung der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft gestellt werden, damit die Forderung auf dem Beteiligungskonto aktiviert werden kann.

369 Diese nachträgliche handelsbilanzielle Umbuchung schafft zwar klare Verhältnisse in Bezug auf die Aufteilung von Gewinn- und Kapitalreserven (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 OR), steuerlich wird die nachträglich handelsbilanziell offengelegte Kapitaleinlage nach Praxis der ESTV aber dennoch nicht als Kapitaleinlagereserve anerkannt (vorn Abschn. 4.1.2.2.2).

staaten haben in ihrem innerstaatlichen Recht eine Grundlage für die Vornahme von Sekundärberichtigungen durch Umqualifizierung in fiktive Ausschüttungen, fiktive Kapitaleinlagen oder fiktive Darlehensverhältnisse. Tabelle 2 vermittelt einen Überblick über die Resultate der durchgeführten Umfrage.³⁷⁰

Staat	Zwingend	Bemerkungen
Bulgarien	Ja	Quellensteuer auf fiktiven Ausschüttungen. Keine Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie.
Dänemark	Nein	Quellensteuer auf fiktiven Ausschüttungen. Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie. Ausschüttungsfiktion kann durch Rückerstattung der Übergewinne vermieden werden.
Deutschland	Ja	Umqualifizierung in fiktive Ausschüttungen und in fiktive Kapitaleinlagen möglich. Quellensteuer auf fiktiven Ausschüttungen. Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie.
Frankreich	Ja	Quellensteuer auf fiktiven Ausschüttungen. Keine Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie. Ausschüttungsfiktion kann durch Rückerstattung der Übergewinne vermieden werden.
Luxemburg	Ja	Quellensteuer auf fiktiven Ausschüttungen. Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie. Ausschüttungsfiktion kann durch Rückerstattung der Übergewinne vermieden werden.
Niederlande	Ja	Umqualifizierung in fiktive Ausschüttungen, fiktive Kapitaleinlagen oder fiktive Darlehen möglich. Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie. Ausschüttungsfiktion kann durch Rückerstattung der Übergewinne vermieden werden.
Österreich	Ja	Umqualifizierung in fiktive Ausschüttungen, fiktive Kapitaleinlagen oder fiktive Darlehen möglich (Letzteres nur zulässig, wenn die korrespondierende Verbindlichkeit auch von der Gegenpartei anerkannt wird). Quellensteuer auf fiktiven Ausschüttungen. Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie.
Schweden	Nein	Quellensteuer auf fiktiven Ausschüttungen. Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie. Ausschüttungsfiktion kann durch Rückerstattung der Übergewinne vermieden werden.

Staat	Zwingend	Bemerkungen
Slowenien	Ja	Quellensteuer auf fiktiven Ausschüttungen. Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie.
Spanien	Ja	Quellensteuer auf fiktiven Ausschüttungen. Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie.

Tabelle 2: Übersicht über die Resultate der Umfrage des EUJTP

Die Antworten sind in vielen Fällen unvollständig. Ausserdem wurde oft geantwortet, die Durchführung von Sekundärberichtigungen hänge von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab. In 8 Mitgliedstaaten werden Sekundärberichtigungen allerdings zwingend durchgeführt, in den meisten Fällen durch Umqualifizierung in fiktive Ausschüttungen. Nur vereinzelt dürfte ein solcher Vorgang jedoch zu Problemen wegen der Erhebung der Dividenden-Quellensteuer führen, denn die überwiegende Mehrheit der Mitgliedstaaten wendet in diesem Fall die Mutter-Tochter-Richtlinie an, woraus geschlossen werden kann, dass auch die DBA anzuwenden sind. Dabei wird bei fiktiven Ausschüttungen in allen Mitgliedstaaten davon ausgegangen, dass sie stets *an die Muttergesellschaft* erfolgen. Ausserdem besteht in vielen Staaten die Möglichkeit, die Ausschüttungsfiktion durch Rückerstattung der Übergewinne gänzlich zu unterdrücken.

Die Umfrage verdeutlicht, dass unvermeidbare Umqualifizierungen, wie sie bspw. bei verdeckten Gewinnausschüttungen im innerstaatlichen Recht der Schweiz vorgenommen werden,³⁷¹ im internationalen Vergleich die Ausnahme sind. Einzigartig scheint in diesem Zusammenhang auch die in der Schweiz angewendete Direktbegünstigungstheorie, die bei grenzüberschreitenden Transferpreiskorrekturen meist zu einer residualen Verrechnungssteuerbelastung führt.

6.5 Praxis in der Schweiz

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.³⁷² Begründet wurde dies insbesondere damit, dass die ausländischen Konzerngesellschaften keinen Anspruch auf Rückerstattung hätten, weshalb es sich nicht um geschäftsmässig begründeten Aufwand, sondern um Gewinnausschüttungen handle.³⁷³ Diese Betrachtungs-

370 Vgl. die Mitteilung der Kommission an das europäische Parlament, den Rat und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Tätigkeit des gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum Juli 2012 bis Januar 2014 inkl. Anhänge. Die detaillierten Antworten der Mitgliedstaaten gehen dabei aus dem Dokument JTPF/018/REV1/2011 hervor.

371 Vgl. vorn Abschn. 4.1.1.1.2.

372 BAUER-BALMELLI/KÜPFER, Die Praxis der Bundessteuern, II/2, Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG Nr. 53, Nr. 75 sowie Nr. 128; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Art. 9 DBA-D, B 9 Nr. 17.

373 STOCKAR, Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen, 323.

weise wurde selbst dann aufrechterhalten, wenn sich die Schweiz im Rahmen eines Verständigungsverfahrens zu einer Gegenberichtigung für Gewinnsteuerzwecke bereit erklärt hatte.³⁷⁴ Die Rückerstattung der Übergewinne führte so in vielen Fällen zu einer zusätzlichen Besteuerung des gleichen Gewinns.³⁷⁵ Diese rigide Praxis bewirkte in der Vergangenheit auch schon den Abbruch eines Verständigungsverfahrens,³⁷⁶ und sie wurde in der Literatur zu Recht scharf kritisiert.³⁷⁷

Die Praxis ist in der Folge gelockert worden. In einem internen Gutachten hatte die ESTV 2001 festgehalten, dass die Rückerstattung von Übergewinnen nicht mehr zur Erhebung der Verrechnungssteuer führe, sofern eine Verständigungslösung vorliege, im Rahmen derer sich die Schweiz zur Vornahme einer Gegenberichtigung bereit erklärt habe. Die Rückerstattung sei in diesem Fall auch für Verrechnungssteuerzwecke als geschäftsmässig begründeter Aufwand zu betrachten, weil die Herstellung eines ALP-konformen Transferpreises auch für die Verrechnungssteuer verbindlich sei.³⁷⁸ Von der Praxisänderung nicht betroffen bleiben jedoch folgende Fälle:

- Wenn die Rückerstattung erfolgt, um ausländische Nachsteuern zu begleichen;
- Wenn es nicht um die Frage des Drittvergleichs, sondern um die generelle Frage der Zurechnung von Unternehmensgewinnen geht;
- Wenn das Verständigungsverfahren zu keiner Lösung führt.

Die Praxis wurde 2007 weiter wie folgt präzisiert:³⁷⁹

- Sofern die Veranlagung bei den direkten Steuern bereits definitiv ist, führt eine Rückerstattung der Übergewinne dann nicht zur Erhebung der Verrechnungs-

steuer, 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 haben. Dabei wird jedoch der Nachweis einer definitiven Primärberichtigung im Ausland verlangt.

Neben den bereits in der Praxispublikation von 2001 genannten Ausnahmen wird im Rahmen der Präzisierung von 2007 zusätzlich eine Ausnahme für die Korrektur von absichtlichen Gewinnverschiebungen in die Schweiz aufgestellt.

Obschon die Lockerung im Grunde erfreulich ist, muss an dieser Stelle auf die Schwächen der aktuell gültigen Praxis hingewiesen werden. Die ESTV hat zwar erkannt, dass die Rückerstattung von Übergewinnen geschäftsmässig begründeten Aufwand darstellt, macht die Befreiung von der Verrechnungssteuer indes davon abhängig, dass ein abgeschlossenes Verständigungsverfahren vorliegt. Dieser Vorbehalt ist nicht nachvollziehbar.³⁸⁰ Die Anwendung des ALP ist abkommensrechtlich Pflicht und wenn die Gewinnverschiebung von den Schweizer Steuerbehörden dem Grunde und der Höhe nach anerkannt wird, braucht es kein Verständigungsverfahren, weder für die Gegenberichtigung noch für die Sekundärberichtigung. Das gilt grundsätzlich in jedem Fall, mit Gewissheit aber in jenen Fällen, wo eine inhaltlich Art. 9 Abs. 2 OECD-MA gleichwertige Abkommensbestimmung vorliegt.³⁸¹ Auch bei Fehlen einer Art. 9 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Bestimmung ist nicht zwingend ein durchgeführtes Verständigungsverfahren erforderlich. Wenn die Transferpreiskorrektur aus Sicht der Schweizer Steuerbehörden dem Drittvergleich entspricht und in vergleichbaren Fällen bereits Verständigungslösungen mit vergleichbaren Resultaten erzielt worden sind, muss die Rückerstattung der Übergewinne auch ohne zweiseitige Verständigungsvereinbarung verrechnungssteuerfrei erfolgen können.³⁸² Ausserdem kann es keine Rolle spielen, aus welchem Grund die Rückerstattung erfolgt.³⁸³ Vielmehr ist bei Anerkennung der Gegenberichtigungspflicht davon auszugehen, dass die Rückerstattung der Übergewinne

374 HÖHN, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 307.

375 Früher waren Nullsätze auch bei direkten Mutter-Tochter-Verhältnissen die Ausnahme, und für die Anrechnung einer residualen Verrechnungssteuer sahen die ausländischen Vertragsstaaten keinen Anlass, wurde das Besteuerungsrecht für die Übergewinne im Rahmen der Verständigung ja gerade ihnen zugewiesen (vgl. BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 209).

376 LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Art. 9 DBA-D, B 9 Nr. 6.

377 NOËL, La double imposition internationale résultant des redressements comptables entre sociétés apparentées et son élimination, 175 ff.; RYSER, La restitution de «l'exédent» après l'obtention d'un «ajustement correspondant» ensuite d'un redressement de profits entre sociétés apparentées résidant dans des Etats différents, 480 ff.; ALTORFER, «Secondary Adjustment» und Verrechnungssteuer, 553 ff.; BRAUN, Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, 226 ff.

378 BAUER-BALMELLI/KÜPFER, Die Praxis der Bundessteuern, II/2, Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG Nr. 264; LOCHER/MEIER/VON SIEBENTHAL/KOLB, Art. 9 DBA-D, B 9 Nr. 21, auch zum Folgenden.

379 BAUER-BALMELLI/KÜPFER, II/2, Art. 4 Abs. 1 lit. b VStG Nr. 319.

380 Vgl. dazu auch RYSER, L'ajustement restituitif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant, 299.

381 Vgl. vorn Abschn. 5.2.3.1, auch zum Folgenden.

382 STOCKER/STUDER, Bestimmung von Verrechnungspreisen, 391; EISENRING, Art. 9 OECD-MA N 104.

383 RYSER, L'ajustement restituitif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant, 298.

winne Bestandteil der ALP-konformen Leistungsbeziehung ist. Steuerbehörden und Steuerpflichtige sind zu einem späteren Zeitpunkt zur Erkenntnis gelangt, dass die früher festgelegten Transferpreise nicht dem Drittvergleich entsprachen. Die Rückerstattung der Übergewinne ist in diesem Fall handelsrechtskonform und auch verrechnungssteuerlich als geschäftsmässig begründeter Aufwand anzuerkennen.³⁸⁴ Schliesslich ist auch der Zusammenhang mit dem verfahrensrechtlichen Ablauf bei der Gewinnsteuer nicht nachvollziehbar. Die Verrechnungssteuer ist eine Selbstveranlagungssteuer, die keine definitiven oder provisorischen Veranlagungen kennt. Es ist folglich nicht einzusehen, wieso bei definitiver Veranlagung höhere Anforderungen an die Verrechnungssteuerfreiheit der Rückerstattung gestellt werden (abgeschlossenes Verständigungsverfahren) als bei provisorischer Veranlagung (lediglich Zustimmung der Bundesbehörden erforderlich).³⁸⁵

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 ausländischen Steuerbehörden oft verlangt. In diesem Fall ist die erwähnte Praxis idR nur bei Schwester- oder anderen indirekten Beteiligungsverhältnissen problematisch, da bei einer Rückerstattung an eine ausländische Muttergesellschaft in den meisten Fällen der Nullsatz zur Anwendung gelangt. Bei Rückerstattung an eine ausländische Tochtergesellschaft kann mangels Entreicherung überhaupt keine Verrechnungssteuer erhoben werden.

7. Schlussbemerkungen

Die steuerrechtlichen Aspekte im Zusammenhang mit Transferpreiskorrekturen sind in der Schweiz im Vergleich zum Ausland noch wenig entwickelt. Die rechtlichen Grundlagen für die Umsetzung des ALP werden aus der Doktrin über die verdeckten Gewinnausschüttungen bzw. geldwerten Leistungen abgeleitet. Die Rechtsprechung ist reichhaltig, was Transaktionen von Aktionären

mit deren eigenen Gesellschaften betrifft; zu klassischen grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen im Konzern sind hingegen nur wenige Urteile ergangen. Die Verhältnisse bei internationalen Konzernen sind jedoch kaum vergleichbar mit denen von privat gehaltenen Aktiengesellschaften. Es bestehen unterschiedliche Interessen und Anreize bei der Bestimmung von Transferpreisen, die in der Schweiz noch zu wenig berücksichtigt werden. Es ist insbesondere der natürlichen Unschärfe der Thematik vermehrt Rechnung zu tragen. Weiter ist festzustellen, dass gerade in entscheidenden Fragen die Rechtslage oft unklar und von punktuell entwickelter Praxis geprägt ist. Letztere ist ausserdem in einem ständigen Wandel begriffen, wird teilweise uneinheitlich angewendet und ist in vielen Fällen nirgends klar publiziert. Es besteht in der Schweiz insofern ein erheblicher Nachholbedarf.

Im Zusammenhang mit *Primärberichtigungen* wird insbesondere die Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA noch zu wenig beachtet. Aufrechnungen für geldwerte Leistungen an Nahestehende aufgrund von verwandtschaftlichen oder freundschaftlichen Beziehungen verstossen u. U. gegen das Abkommensrecht. Problematisch ist auch der Stellenwert von Safe-Harbor-Regeln (insbesondere Zinssätze). Damit solche Regeln ihren Zweck der Vereinfachung erfüllen und sachgerecht angewendet werden können, müssen sie konkreter spezifiziert sein. Ausländische Regelungen könnten hier als Vorbilder dienen.

Erhebliche Probleme verursacht sodann die Direktbegünstigungstheorie bei der Verrechnungssteuer. Schon die meist nicht zu verhindernde Ausschüttungsfiktion ist international eher unüblich; dass die Ausschüttung dann aber nicht an die Anteilsinhaber fingiert wird, ist höchst ungewöhnlich. Die Schweiz erhebt auf diese Weise bei Primärberichtigungen in vielen Fällen neben der Gewinnsteuer zusätzlich auch eine Quellensteuer, die im Ausland nicht angerechnet werden kann. Es resultieren folglich Mehrfachbesteuerungen, was nicht im Sinne der DBA ist. Wenn weiterhin kein genereller Systemwechsel zur Dreieckstheorie erfolgt, ist zumindest eine Ausnahme von der Anwendung der Direktbegünstigungstheorie bei grenzüberschreitenden Transferpreiskorrekturen zu machen.

In Bezug auf *Gegenberichtigungen* scheint die Stossrichtung zumindest auf der Abkommensebene zu stimmen. Die neu eingeschlagene Abkommenspraxis mit der vermehrten Aufnahme von Art. 9 Abs. 2 OECD-MA nachgebildeten Bestimmungen ist fortzuführen. Bei der Umsetzung der abkommensrechtlichen Gegenberichtigungs-norm im innerstaatlichen Recht dürfte sich die Praxis in den kommenden Jahren noch entwickeln. Teile der her-

384 DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 139; ähnlich auch BARTHOLET, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht, 369 f., sowie RYSER, L'ajustement restituitif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant, 296 f., und auch bereits RYSER, La restitution de «l'exédent» après l'obtention d'un «ajustement correspondant» ensuite d'un redressement de profits entre sociétés apparentées résidant dans des Etats différents, 480.

385 DUSS/HELBING/DUSS, Art. 4 VStG N 139.

gebrachten Praxis sind durch die neuen Bestimmungen jedenfalls überholt. Wünschenswert wäre in dieser Frage auch eine klare Kompetenzzuordnung zwischen Bund und Kantonen.

Zu fordern ist in jedem Fall ein erleichterter Zugang zu Revisionsverfahren. In der Schweiz werden die Veranlagungen vergleichsweise rasch definitiv vorgenommen, was zu verfahrensrechtlichen Komplikationen bei der sachgerechten Anwendung der DBA führt, weil ausländische Primärberichtigungen oft erst später auftreten. Als Vorbild könnten die bereits in einigen Kantonen vorhandenen Gesetzesbestimmungen dienen.

Die potentiellen Steuerfolgen von *Sekundärberichtigungen* sind schliesslich ein unnötiger Störfaktor und können zu abkommenswidrigen Mehrfachbesteuerungen führen. Sie sind deshalb generell auszuschliessen.

Literatur

- ALTORFER JÜRIG/DUSS FABIAN/FELBER MICHAEL, Massgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, in: Dieter Pfaff/Stephan Glanz/Thomas Stenz/Florian Zihler, Rechnungslegungsrecht nach Obligationenrecht, Zürich 2014, 874
- Abweichende Bilanzvorschriften des Steuerrechts, in: Dieter Pfaff/Stephan Glanz/Thomas Stenz/Florian Zihler, Rechnungslegungsrecht nach Obligationenrecht, Zürich 2014, 914
- ALTORFER WERNER, «Secondary Adjustment» und Verrechnungssteuer, in: Markus Reich/Martin Zweifel, FS Zuppiger, Bern 1989, 547
- ARZETHAUSER MARTIN/LEHMANN DANIEL, Bausteine einer steuereffektiven Konzernstruktur, StR 2006, 474 (1. Teil), StR 2006, 586 (2. Teil)
- BARTHOLET OLIVER, Transferpreisberichtigungen und ihre Sekundäraspekte im schweizerischen Steuerrecht. Unter besonderer Berücksichtigung deutsch-schweizerischer Konzernbeziehungen, Basel 1995
- BAUER-BALMELLI MAJA/KÜPFER MARKUS, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer (Bd. 1), Stempelabgaben, Loseblattsammlung, Basel
- BAUER-BALMELLI MAJA/KÜPFER MARKUS, Die Praxis der Bundessteuern, II. Teil: Stempelabgaben und Verrechnungssteuer (Bd. 2), Verrechnungssteuer, Loseblattsammlung, Basel
- BAUMHOFF HUBERTUS, in: Hans Flick/Franz Wassermeyer/Michael Kempermann, Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland-Schweiz, Loseblattsammlung, Köln
- BECKER HELMUT, in: Dietmar Gosch/Heinz-Klaus Kroppen/Siegfried Grotherr, DBA-Kommentar, Loseblattsammlung, Herne/Berlin
- BEUSCH MICHAEL, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015
- BOSS WALTER H., Das Verständigungsverfahren nach den schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen, ASA 52 (1983/84), 593
- BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, 4. A., Zürich u. a. 2009
- BÖHI ROLAND, Das verdeckte Eigenkapital, Zürich u. a. 2014
- BRAUN TOBIAS A., Behördliche Korrektur von Verrechnungspreisen bei multinationalen Unternehmen, Bern u. a. 1994
- BRÜLISAUER PETER, Abgrenzung nach dem «Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip» im internationalen Einheitsunternehmen, FStR 2014, 211 (1. Teil), FStR 2014, 336 (2. Teil)
- in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015
- BRÜLISAUER PETER/HELBING ANDREAS, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel 2008
- BRÜLISAUER PETER/POLTERA FLURIN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel 2008
- BRÜLISAUER PETER/SUTER CHRISTOPH, Das Kapitaleinzugsprinzip. Plädoyer für eine konsequente Umsetzung im Schweizer Steuerrecht, FStR 2011, 110 (1. Teil), FStR 2011, 182 (2. Teil)
- CAGIANUT FRANCIS/HÖHN ERNST, Unternehmenssteuerrecht, 3. A., Bern u. a. 1993
- CUCCARÈDE-ZENKLUSEN JASMINE, Instrumente des Steuerpflichtigen zur Änderung rechtskräftiger Verfügungen und Entscheide, Basel 2014
- DANON ROBERT, Le principe de l'apport en capital. Analyse critique de la circulaire N° 29 du 9.12.2010 de l'AFC au regard de questions choisies, FStR 2011, 5 (1. Teil), FStR 2011, 87 (2. Teil)
- DIGERONIMO ANGELO/KOLB ANDREAS, Überblick über das Update 2010 des OECD-Musterabkommens, ASA 79 (2010/2011), 669

- DIGERONIMO ANGELO/WALDBURGER ROBERT, Folgen von Verrechnungspreiskorrekturen durch Steuerbehörden im internationalen Verhältnis, Unterlagen zum St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung (vom 29./30.8.2014)
- DITZ XAVER, in: Jens Schönfeld/Xaver Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar, Köln 2013
- DUSS FABIAN/STOCKER RAOUL, Leistungsbeziehungen im Konzern, Unterlagen zum St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung (vom 26./27.8.2014)
- DUSS MARCO, Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen. Materiellrechtliche und verfahrensrechtliche Probleme der direkten Bundessteuer (Ein Entscheid der Bundessteuer-Rekurskommission des Kantons Zürich), StR 1987, 1
- Aberratio ictus: Genetische Diskontinuitäten bei der Verrechnungssteuer auf dem Ertrag von Beteiligungsrechten, in: Laurence Andrée Uttinger/Daniel Rentsch/Conradin Luzi, Dogmatik und Praxis im Steuerrecht, FS Reich, Zürich u. a. 2014
- DUSS MARCO/ALTORFER JÜRIG, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG), 2. A., Basel 2008
- DUSS MARCO/HELBING ANDREAS/DUSS FABIAN, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG), 2. A., Basel 2012
- EIGELSHOVEN AXEL, in: Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar, 5. A., München 2008
- EISENRING PETER, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015
- GÄCHTER THOMAS, Rechtsmissbrauch im öffentlichen Recht. Unter besonderer Berücksichtigung des Bundessozialversicherungsrechts, Zürich u. a. 2005
- GIGER ERNST, Die Behandlung verdeckter Nutzungseinlagen in eine Aktiengesellschaft bei den direkten Steuern, ASA 76 (2007/2008), 265
- GLAUSER PIERRE-MARIE, Apports et impôt sur le bénéfice. Le principe de détermination dans le contexte des apports et autres contributions de tiers, Genf u. a. 2005
- GRETER MARCO, Der Beteiligungsabzug im harmonisierten Gewinnsteuerrecht, Zürich 2000
- HOFER CÉDRIC/SCHREIBER SUSANNE, Aktuelle Entwicklungen und Praxis bei ausgewählten Fragen der Verrechnungssteuer, Unterlagen zum St.Galler Seminar zur Unternehmensbesteuerung (vom 26./27.8.2014)
- HÖHN ERNST, in: Ernst Höhn, Handbuch des Internationalen Steuerrechts der Schweiz, 2. A., Bern u. a. 1993
- HÖHN ERNST, Internationale Steuerplanung. Eine Einführung in die Steuerplanung für internationale Unternehmen mit Bezug zur Schweiz, Bern 1996
- IWB Textsammlung, Internationales Steuerrecht. OECD-Musterabkommen mit einer Einführung von Ministerialrat a. D. Karl-Heinz Baranowski, weitergeführt von Prof. Dr. Siegfried Grotherr, Loseblattsammlung, Heine/Berlin
- JACOBS OTTO H., Internationale Unternehmensbesteuerung. Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen in Deutschland, 7. A., München 2011
- KROPPEIN HEINZ-KLAUS, in: Heinz-Klaus Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Loseblattsammlung, Köln
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, II. Teil Art. 49–101 DBG, Therwil 2004
- Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 3. A., Bern 2005
- Kommentar zum DBG. Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer, III. Teil Art. 102–222 DBG, Basel 2015
- LOCHER KURT/MEIER WALTER/VON SIEBENTHAL RUDOLF/KOLB ANDREAS, Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1978, Loseblattsammlung, Therwil
- MARANTELLI ADRIANO, Geldwerte Leistung an die amerikanische «Ururgrossmutter». Entscheid der Eidg. Steuerrekurskommission vom 7. Juni 2004 i. S. X AG (VPB 68.162), ST 2005, 315
- MARGRAF OLIVIER, Ausgewählte Aspekte des Revisionsverfahrens gemäss Art. 147–149 DBG, StR 2014, 76
- MATTEOTTI RENÉ, Der Durchgriff bei von Inländern beherrschten Auslandsgesellschaften im Gewinnsteuerrecht, Bern 2003
- Fristen mit Fallstricken im verrechnungssteuerlichen Meldeverfahren, ASA 80 (2011/2012), 469
- MATTEOTTI RENÉ/KRENGER NICOLE ELISCHA, in: Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Internationales Steuerrecht, Basel 2015

- NOËL YVES, *La double imposition internationale résultant des redressements comptables entre sociétés apparentées et son élimination*, Lausanne 1990
- OBERSON XAVIER, *Précis de droit fiscal international*, 4. A., Bern 2014
- OESTERHELT STEFAN, *Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen*, ASA 80 (2011/2012), 373
- REGLI FLORIAN, *Grundlagen für die Konzernbesteuerung im schweizerischen Steuerrecht*, Bern u. a. 2013
- REICH MARKUS, *Verdeckte Vorteilszuwendungen zwischen verbundenen Unternehmen*, ASA 54 (1985/86), 609
- *Grundriss der Steuerfolgen von Unternehmensumstrukturierungen*, Basel u. a. 2000
- REICH MARKUS/BAUER-BALMELLI MAJA, in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (VStG)*, 2. A., Basel 2012
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH: *Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz*, 3. A., Zürich 2013
- RIVIER JEAN-MARC, *Droit fiscal suisse, Le droit fiscal international*, Neuchâtel 1983
- RYSER WALTER, *La restitution de «l'exédent» après l'obtention d'un «ajustement correspondant» en suite d'un redressement de profits entre sociétés apparentées résidant dans des Etats différents*, ASA 53 (1984/85), 465
- *L'ajustement restitutif ou l'ajustement secondaire après l'octroi d'un ajustement correspondant*, FStR 2001, 295
- SCHERER THOMAS B., in: *Franz Wassermeyer, Doppelbesteuerung. Kommentar, Loseblattsammlung*, München
- SILBERZTEIN CAROLINE, in: *Robert J. Danon/Daniel Gutmann/Xavier Oberson/Pasquale Pistone, Modèle de Convention fiscale OECD concernant le revenu et la fortune. Commentaire*, Basel 2014
- SIMONEK MADELEINE, *Massgeblichkeitsprinzip und Privatisierung*, FStR 2002, 3
- STOCKAR CONRAD, *Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen*, ASA 54 (1985/86), 321
- STOCKER RAOUL, *Internationale Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten. Der neue Betriebsstättenbericht der OECD*, FStR 2007, 87
- STOCKER RAOUL/STUDER CHRISTOPH, *Bestimmung von Verrechnungspreisen. Ausgewählte Aspekte der Schweizer Praxis*, ST 2009, 386
- TADDEI PASCAL, *Die Buchwertübertragung von Vermögenswerten auf Tochtergesellschaften*, Zürich u. a. 2012
- TCHERVENIACHKI VASSIL, in: *Jens Schönfeld/Xaver Ditz, Doppelbesteuerungsabkommen. Kommentar*, Köln 2013
- TSCHIRNER MARC A./STOCKER RAOUL, *Verrechnungspreise im grenzüberschreitenden Anlagefondsgeschäft. Vorgehensweise nach OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen unter Berücksichtigung des Schweizer Steuerrechts*, FStR 2010, 42
- VALLENDER KLAUS A., in: *Kommentar zum Schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)*, 2. A., Basel 2002
- VALLENDER KLAUS A./LOOSER MARTIN E., in: *Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)*, 2. A., Basel 2008
- VOGEL KLAUS, in: *Klaus Vogel/Moris Lehner, Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar*, 5. A., München 2008
- VÖGELE ALEXANDER/BORSTELL THOMAS/ENGLER GERHARD, in: *Alexander Vögele/Thomas Borstell/Gerhard Engler, Verrechnungspreise. Betriebswirtschaft, Steuerrecht*, 3. A., München 2011
- WALTHER CONRAD, in: *Marianne Klöti-Weber/Dave Siegrist/Dieter Weber, Kommentar zum Aargauer Steuergesetz*, 3. A., Muri/Bern 2009
- WASSERMEYER FRANZ, in: *Franz Wassermeyer, Doppelbesteuerung. Kommentar, Loseblattsammlung*, München
- in: *Franz Wassermeyer/Hubertus Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen*, Köln 2014
- WASSERMEYER FRANZ/BAUMHOFF HUBERTUS, in: *Franz Wassermeyer/Hubertus Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen*, Köln 2014
- WOLENSKI VOLKER/WÄHNERT ANDREAS, *Systematische Visualisierung von internationalen Gewinnverschiebungen*, *Internationale Wirtschafts-Briefe* 2015, 105

- WÜRMLI RICHARD J., Verrechnungspreisproblematik aus schweizerischer Sicht, StR 2003, 90
- ZUCKSCHWERDT CHRISTOPH/MEUTER HANS ULRICH, Verrechnungspreisproblematik beim grenzüberschreitenden Management von Private-Equity und Hedge-Funds, ZStP 2009, 1
- ZWEIFEL MARTIN/HUNZIKER SILVIA, Steuerverfahrensrecht, Beweislast, Drittvergleich, «dealing at arm's length», Art. 29 Abs. 2 BV, Art. 58 DBG. Beweis und Beweislast im Steuerverfahren bei der Prüfung von Leistung und Gegenleistung unter dem Gesichtswinkel des Drittvergleichs («dealing at arm's length»), ASA 77 (2008/2009), 657
- Berichte, Materialien und Datenbanken**
- OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2010
- EU, Vorschlag für eine Richtlinie des Rates über eine Gemeinsame konsolidierte Körperschaftssteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB), COM(2011) 121 final 2011/0058 (CNS) (vom 16.3.2011)
- EU, EU Joint Transfer Forum, Member States' responses to Questionnaire on secondary adjustments, Meeting of 26.10.2011 (Dokument JTPF/018/REV1/2011/EN)
- EU, Richtlinie 2011/96/EU des Rates über das gemeinsame Steuersystem von Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten (Mutter-Tochter-Richtlinie) (vom 30.11.2011)
- EU, Mitteilung der Kommission an das europäische Parlament, den Rat und den europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Tätigkeit des gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum Juli 2012 bis Januar 2014, COM(2014) 315 final (vom 4.6.2014)
- OECD, Komm. OECD-MA, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Stand 15.7.2014, Paris 2014)
- OECD, OECD-MA, OECD Model Tax Convention, in: OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (Stand 15.7.2014, Paris 2014)
- Rechtsquellen**
- AStG, dt. Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (vom 8.9.1972), BGBl. I S. 1713, zuletzt geändert durch Art. 8 des Gesetzes vom 22.12.2014, BGBl. I S. 2417
- BV, Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft (vom 18.4.1999), SR 101
- CITA, Canadian Income Tax Act, R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supply), current to June 23, 2014
- DBG, BG über die direkte Bundessteuer (vom 14.12.1990), SR 642.11
- KStG, dt. Körperschaftsteuergesetz (vom 15.10.2002), BGBl. I S. 4144, zuletzt geändert durch Art. 2 Abs. 10 des Gesetzes vom 1.4.2015
- MWSTG, BG über die Mehrwertsteuer (vom 12.6.2009), SR 641.20
- OR, BG betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) (vom 30.3.1911), SR 220
- StG, BG über die Stempelabgaben (vom 27.6.1973), SR 641.10
- StG AG, Steuergesetz (vom 15.12.1998), SAR 651.100
- StG LU, Steuergesetz (vom 22.11.1999), SRL 620
- StG NW, Steuergesetz (vom 22.3.2000), NG 521.1
- StG SG, Steuergesetz (vom 9.4.1998), sGS 811.1
- StG SZ, Steuergesetz (vom 9.2.2000), SRSZ 172.200
- StG TI, Steuergesetz (vom 21.6.1994), RL 10.2.1.1
- StG ZH, Steuergesetz (vom 8.6.1997), LS 631.1
- StHG, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (vom 14.12.1990), SR 642.14
- StV, V über die Stempelabgaben vom 3.12.1973 (SR 641.101)
- VO-E, V über die Steuerentlastung schweizerischer Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (vom 22.12.2004), SR 672.203
- VRK, Wiener Übereinkommen über das Recht der Verträge, in Kraft getreten für die Schweiz am 6.6.1990, SR 0.111
- VStG, BG über die Verrechnungssteuer (vom 13.10.1965), SR 642.21
- VStV, VollziehungsV zum BG über die Verrechnungssteuer (vom 19.12.1966), SR 642.211
- ZBstA, Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Europäischen Gemeinschaft über Regelungen, die den in der Richtlinie 2003/48/

EG des Rates im Bereich der Besteuerung von Zinserträgen festgelegten Regelungen gleichwertig sind, abgeschlossen am 26.10.2004, von der Bundesversammlung genehmigt am 17.12.2004, in Kraft getreten durch Notenaustausch am 1.7.2005, SR 0.641.926.81

ZGB, Schweizerisches Zivilgesetzbuch (vom 10.12.1907), SR 210

Verwaltungsanweisungen

- KS 14 Gesellschaften mit Auslandtätigkeit, Kreisschreiben Nr. 14 der ESTV betr. Besteuerung von inländischen Gesellschaften, die ihre Geschäftstätigkeit zur Hauptsache im Ausland ausüben (vom 29.6.1959)
- KS 24 Ausländische Gesellschaften mit Betriebsstätten in der Schweiz, Kreisschreiben Nr. 24 der ESTV betr. Besteuerung ausländischer Gesellschaften, die in der Schweiz Betriebsstätten unterhalten (vom 1.6.1960)
- BMF-Schreiben IV C 5 – S 1341 – 4/83 Verwaltungsgrundsätze, Schreiben IV C 5 – S 1341 – 4/83 des dt. Bundesfinanzministeriums betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (vom 23.2.1983), BStBl 1983 I S. 218
- KS OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Kreisschreiben der ESTV betr. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze 1995 für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, inkl. Nachtrag 1996 (vom 4.3.1997)
- KS 6 Verdecktes Eigenkapital, Kreisschreiben Nr. 6 der ESTV betr. verdecktes Eigenkapital (Art. 65 und 75 DBG) bei Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 6.6.1997)
- MB Leistungsempfänger, Merkblatt der ESTV betr. Bestimmung des Leistungsempfängers bei der Verrechnungssteuer (vom Februar 2001)
- KS 8 Principal-Gesellschaften, Kreisschreiben Nr. 8 der ESTV betr. Internationale Steuerauscheidung von Principal-Gesellschaften (vom 18.12.2001)
- KS 4 Dienstleistungsgesellschaften, Kreisschreiben Nr. 4 der ESTV betr. Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften (vom 19.3.2004)
- KS 5 Umstrukturierungen, Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV betr. Umstrukturierungen (vom 1.6.2004)
- KS 6 Meldeverfahren DBA, Kreisschreiben Nr. 6 der ESTV betr. Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften (vom 22.12.2004)
- BMF-Schreiben IV B 4 – S 1341 – 1/5 Verwaltungsgrundsätze (Verfahren), Schreiben IV B 4 – S 1341 – 1/5 des dt. Bundesfinanzministeriums betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (vom 12.4.2005), BStBl 2005 I S. 570
- KS 9 Ausland-Geschäfte, Kreisschreiben Nr. 9 der ESTV betr. Nachweis des geschäftsmässig begründeten Aufwandes bei Ausland-Ausland-Geschäften (vom 22.6.2005)
- KS 10 Meldeverfahren ZBstA, Kreisschreiben Nr. 10 der ESTV betr. Meldeverfahren bei schweizerischen Dividenden aus wesentlichen Beteiligungen ausländischer Gesellschaften, basierend auf Art. 15 Abs. 1 des Zinsbesteuerungsabkommens mit der EG (Ergänzung zum Kreisschreiben Nr. 6 vom 22. Dezember 2004) (vom 15.7.2005)
- KS 27 Beteiligungsabzug, Kreisschreiben Nr. 27 der ESTV betr. Steuerermässigung auf Beteiligungserträgen von Kapitalgesellschaften und Genossenschaften (vom 17.12.2009)
- VPR-Ö 2010, Verrechnungspreisrichtlinien 2010 des österreichischen Bundesministeriums für Finanzen (vom 28.10.2010), BMF-010221/2522-IV/4/2010
- KS 29 Kapitaleinlageprinzip, Kreisschreiben Nr. 29 der ESTV betr. Kapitaleinlageprinzip (vom 9.12.2010)
- RS Zinssätze CHF, Rundschreiben der ESTV betr. Steuerlich anerkannte Zinssätze 2015 für Vorschüsse oder Darlehen in Schweizer Franken (vom 12.2.2015)
- RS Zinssätze FW, Rundschreiben der ESTV betr. Steuerlich anerkannte Zinssätze 2015 für Vorschüsse oder Darlehen in Fremdwährung (vom 13.2.2015)