

Schriften zum Steuerrecht

Markus Reich · Madeleine Simonek ·
René Matteotti (Hrsg.)

Der Grundsatz «dealing at arm's length» im interkantonalen Steuerrecht der Schweiz

**Unter besonderer Berücksichtigung der
Bestimmung und Korrektur von Verrechnungs-
preisen zwischen verbundenen Unternehmen
im interkantonalen Verhältnis**

Patrick Scherrer

Inhaltsverzeichnis

Vorwort.....	VII
Inhaltsübersicht.....	XI
Inhaltsverzeichnis	XIII
Abkürzungsverzeichnis.....	XXIII
Literaturverzeichnis	XXXV
Materialienverzeichnis.....	XCv
Publikationen von Verwaltungsbehörden.....	XCIX
Publikationen internationaler Organisationen.....	CIII
Publikationen ausländischer Behörden	CVII

Teil 1: Grundlagen 1

Kapitel 1: Verrechnungspreise, ein interkantonales Problemfeld?..... 3

I. Ausgangslage und Problemstellung	3
II. Zielsetzung und thematische Abgrenzung.....	10
III. Aufbau der Arbeit	12

Kapitel 2: Territoriale Aufteilung des Steuersubstrats: Rechtsgrundlagen 15

I. Verrechnungspreise als interkantonales Aufteilungsproblem	15
II. Bundesrecht.....	18
1. Verfassungsrechtliche Grundlagen.....	18
1.1 Kantonale Souveränität (Art. 3 BV).....	18
a Normgehalt und Konkretisierung	18
b Kantonale Finanzautonomie und Steuererhebungskompetenz als Ausfluss der kantonalen Souveränität	19
1.2 Subsidiaritätsprinzip (Art. 5a BV).....	20
a Normgehalt und Konkretisierung	20
b Anwendungsbereiche des Subsidiaritätsprinzips und dessen Implikationen auf das Steuerrecht.....	21
1.3 Verbot der interkantonalen Doppelbesteuerung (Art. 127 Abs. 3 BV)....	25
a Rechtsnatur des Doppelbesteuerungsverbots und dessen Schrankenwirkung.....	25
b Gesetzgebungskompetenz und -auftrag zugunsten des Bundes	28
1.4 Steuerharmonisierung (Art. 129 BV)	30

a	Normgehalt und Umsetzung.....	30
b	Auswirkungen der Steuerharmonisierung auf das interkantonale Steuerrecht und die interkantonale Gewinnaufteilung	41
2.	Richterrecht.....	43
2.1	Bundesgericht als de facto Gesetzgeber im Bereich des interkantonalen Doppelbesteuerungsrechts	43
2.2	Praxisänderungen	47
2.3	Rechtssicherheit.....	48
3.	Steuerharmonisierungsgesetz (StHG)	49
3.1	Inhalt, Adressaten und Umsetzung.....	49
3.2	Durchsetzung	51
3.3	Interkantonale Zuteilungsnormen (materielles Doppelbesteuerungsrecht)	55
III.	Interkantonale Verträge.....	56
IV.	Kantonales Recht	57
V.	Kreisschreiben der Schweizerischen Steuerkonferenz (SSK)	62
VI.	Würdigung und Fortgang der Untersuchung.....	67
Kapitel 3: Überlegungen zur Rechtsfindung im interkantonalen Steuerrecht		69
I.	Einleitende Bemerkungen.....	69
II.	Normbezogene Rechtsfindung.....	71
1.	Allgemeine Auslegungsregeln.....	71
1.1	Grammatikalisches Element.....	72
1.2	Historisches Element	74
1.3	Teleologisches Element	76
1.4	Systematisches Element	77
1.5	Methodenpluralismus	78
1.6	Verfassungs- und völkerrechtskonforme Auslegung	79
2.	Verfassungsspezifische Auslegungselemente.....	81
3.	Steuerharmonisierungsspezifische Auslegungselemente	83
3.1	Harmonisierungsbedarf	84
3.2	Harmonisierungsreife	84
3.3	Vertikale Harmonisierung.....	85
3.4	Dynamischer Aspekt der Steuerharmonisierung	87
3.5	Interkantonale Freizügigkeit.....	88

III.	Rechtsfortbildung und Lückenfüllung.....	89
1.	Rechtsfortbildung intra, praeter und contra legem.....	89
2.	Rechtsfortbildung und Legalitätsprinzip im Abgaberecht	93
3.	Lückenfüllung und Steuerharmonisierung.....	106
IV.	Urteilsbezogene Rechtsfindung.....	107
V.	Würdigung und Fortgang der Untersuchung.....	116

Kapitel 4: Inhalt des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots..... 119

I.	Doppelbesteuerungsbegriff des Bundesgerichts	119
1.	Formel des Bundesgerichts	119
2.	Verbot der aktuellen (effektiven) Doppelbesteuerung.....	119
2.1	Allgemein	119
2.2	Kollision kantonaler Steuersysteme	120
2.3	Identität des Steuersubjekts.....	120
a	Formelle Subjektidentität	120
b	Wirtschaftliche Subjektidentität bzw. Subjektverbundenheit.....	120
2.4	Identität des Steuerobjekts.....	127
a	Wirtschaftlicher Steuerobjektbegriff	127
b	Gewinnkorrekturen im interkantonalen Verhältnis.....	127
2.5	Identität der Steuer	128
2.6	Identität der Steuer- bzw. Bemessungsperiode.....	129
3.	Verbot der virtuellen Doppelbesteuerung.....	129
4.	Schlechterstellungsverbot.....	130
II.	Geltungsbereiche des interkantonalen Doppelbesteuerungsverbots.....	131
1.	Örtlicher Geltungsbereich	131
2.	Sachlicher Geltungsbereich.....	131
3.	Persönlicher Geltungsbereich.....	132
4.	Zeitlicher Geltungsbereich	132
III.	Interkantonale Doppelbesteuerung bei der direkten Bundessteuer	132
1.	Problemstellung.....	132
2.	Auslegung von Art. 127 Abs. 3 BV mit Bezug auf die Anwendbarkeit auf die direkte Bundessteuer	133
2.1	Grammatikalisches Element.....	134
2.2	Historisches Element.....	136
2.3	Systematisches Element	138

2.4	Teleologisches Element.....	140
3.	Würdigung.....	146
IV.	Zusammenfassung und Fortgang der Untersuchung.....	152

Teil 2: Verrechnungspreiskorrekturen im interkantonalen Verhältnis..... 155

Kapitel 5: Blick ins internationale Steuerrecht..... 157

I.	Wirtschaftliche Doppelbesteuerung	157
II.	Primär- und Gegenberichtigung	158
III.	Sekundärberichtigung	159
IV.	Überleitung zu interkantonalen Sachverhalten	160

Kapitel 6: Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen 163

I.	Besteuerung verbundener Unternehmen (Konzernbesteuerung).....	163
1.	Steuerrechtliche Konzernbetrachtung	163
2.	Steuerrechtlicher Konzernbegriff.....	166
3.	Konzerngewinnbesteuerung	171
4.	Leistungsbeziehungen zwischen Konzerngesellschaften.....	173
5.	Drittvergleichsgrundsatz (dealing at arm's length).....	175
6.	Fazit: Steuerlich zu akzeptierende Rahmenbedingungen.....	182
II.	Verrechnungspreisvorschriften	183
1.	Verrechnungspreisrecht de lege lata.....	183
2.	Gewinnsteuer.....	184
2.1	Allgemeine Gewinnermittlungsvorschriften	184
2.2	Partnerwerkbesteuerung	191
a	Regelungsinhalt	191
b	Regelungskontext	203
c	Verallgemeinerungsfähigkeit.....	210
2.3	Zinsen auf verdecktem Eigenkapital	212
3.	Verrechnungssteuer	219
4.	Emissionsabgabe	223
5.	Mehrwertsteuer.....	226
6.	Verrechnungspreiskorrektur gestützt auf Steuerumgehungsdoktrin	231
7.	Fazit.....	234
III.	Konkretisierung des Drittvergleichsgrundsatzes.....	236

1.	Drittvergleich als konkretisierungsbedürftiger Rechtsbegriff.....	236
2.	Anwendung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien in der Schweizer Steuerrechtspraxis	240
2.1	Rechtliche Qualifikation der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.....	240
2.2	Anwendung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien im internationalen Kontext	242
a	Verwaltungspraxis	242
b	Gerichtspraxis.....	246
c	Dynamische Anwendung.....	247
d	Anwendung gegenüber Nicht-DBA-Staaten	254
e	Fazit	260
2.3	Anwendung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien im innerstaatlichen Kontext bzw. in interkantonalen Verhältnissen	261
a	Drittvergleichsgrundsatz als interkantonales Gewinnabgrenzungsprinzip.....	261
b	Konkretisierung der interkantonalen Gewinnabgrenzung anhand der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.....	265
c	Fazit	268
2.4	Drittvergleich im interkantonalen Verhältnis – Konkretisierungsversuch anhand der OECD-Verrechnungspreisleitlinien	269
a	Drittvergleichsgrundsatz (Kapitel I).....	269
i.	Umsetzung des Drittvergleichsgrundsatzes.....	269
ii.	Funktionsanalyse	271
iii.	Risikoanalyse.....	273
iv.	Bindungswirkung vertraglicher Vereinbarungen.....	275
v.	Nichtanerkennung einer Transaktion.....	287
vi.	Verlustsituationen	289
vii.	Auswirkungen staatlicher Massnahmen	291
viii.	Zollwerte.....	291
ix.	Standortvorteile („location savings“)	292
x.	Mitarbeiter („assembled workforce“).....	294
xi.	Synergien.....	295
xii.	Bestimmung einer risikofreien und risikoadjustierten Rendite	296
b	Verrechnungspreismethoden (Kapitel II)	298
c	Vergleichbarkeitsanalyse (Kapitel III).....	303
i.	Neun-Schritte-Prozess	303

ii.	Paletten- und Paketbetrachtung	305
iii.	Vorteilsausgleich (intentional set-off)	307
iv.	Behördeninterne Vergleichswerte (Branchenvergleiche und Erfahrungszahlen).....	314
v.	Bandbreitenbetrachtung.....	316
vi.	Angemessenheitsprüfung in zeitlicher Hinsicht.....	323
d	Verwaltungsansätze zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten (Kapitel IV)	327
i.	Interkantonale Amtshilfe und Verständigungslösungen	328
ii.	Vorabverständigungen (Steuerrulings).....	332
iii.	Safe-Harbour-Regelungen	339
iv.	Strafen.....	341
e	Dokumentation (Kapitel V).....	351
f	Immaterielle Werte (Kapitel VI).....	352
g	Konzerninterne Dienstleistungen (Kapitel VII)	363
h	Kostenumlagenvereinbarungen (Kapitel VIII).....	368
i	Verrechnungspreisaspekte bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit (Kapitel IX).....	371
i.	Inhalt der Leitlinien	371
ii.	Internrechtliche Besteuerung grenzüberschreitender Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit im Allgemeinen	374
iii.	Verbot der interkantonalen Wegzugsbesteuerung und Steuerneutralität interkantonaler Umstrukturierungen	377
iv.	Interkantonale Funktionsverlagerung	379
v.	Vertragsanpassungen im interkantonalen Verhältnis	385
j	Finanztransaktionen (Kapitel X)	387
3.	Fazit.....	392
IV.	Verrechnungspreismethoden und deren Anwendung.....	395
1.	Transaktionsbezogene Standardmethoden	395
1.1	Preisvergleichsmethode.....	395
1.2	Wiederverkaufspreismethode.....	399
1.3	Kostenaufschlagsmethode	401
2.	Transaktionsbezogene Gewinnmethoden.....	407
2.1	Nettomargenmethode.....	407
2.2	Gewinnaufteilungsmethode.....	409
3.	Weitere Methoden	413

V.	Dokumentationspflichten.....	414
VI.	Zusammenfassung	428
Kapitel 7:	Primär- und Gegenberichtigung.....	431
I.	Unternehmensgewinnermittlung	431
1.	Ausgangspunkt: Massgeblichkeitsprinzip.....	431
1.1	Inhalt des Massgeblichkeitsprinzips.....	431
1.2	Materielle und formelle Ausprägung des Massgeblichkeitsprinzips.....	432
1.3	Verfahrensrechtliche Wirkungen des Massgeblichkeitsprinzips	433
1.4	Auswirkungen des Massgeblichkeitsprinzips auf Verrechnungspreise....	436
2.	Steuerrechtliche Gewinnermittlungsvorschriften.....	438
3.	Durchbrechung des Massgeblichkeitsprinzips im Rahmen der Gegenberichtigung	441
II.	Verrechnungspreiskorrekturen.....	448
1.	Gesellschaftsrechtliche Betrachtung	448
2.	Richtung der Gewinnverlagerung als Ausgangspunkt	450
3.	Gewinnverlagerung nach oben (up-stream)	451
3.1	Betroffene Steuersubjekte.....	451
3.2	Primärberichtigung	451
a	Rechtsgrundlagen	451
b	Tatbestandselemente.....	453
i.	Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung.....	453
ii.	Leistung causa societatis	457
iii.	Erkennbarkeit für die handelnden Organe.....	464
c	Tatbestandsvarianten	468
i.	Zu hoher Aufwandausweis	469
ii.	Zu tiefer Ertragsausweis.....	470
iii.	Zu hoher Kaufpreis.....	471
iv.	Zu tiefer Verkaufspreis	473
d	Steuerfolgen der Primärberichtigung bei der Obergesellschaft.....	474
3.3	Gegenberichtigung	475
a	Begriff und Funktion der Gegenberichtigung	475
b	Gegenberichtigung bei der direkten Beteiligungsinhaberin	476
c	Gegenberichtigung bei der indirekten Beteiligungsinhaberin.....	480
3.4	Sekundäre Steuerfolgen.....	481

a	Verrechnungssteuer.....	481
b	Emissionsabgabe	489
c	Mehrwertsteuer.....	489
3.5	Mehrere direktbeteiligte Obergesellschaften.....	494
4.	Gewinnverlagerung nach unten (down-stream)	496
4.1	Betroffene Steuersubjekte.....	496
4.2	Primärberichtigung.....	497
a	Rechtsgrundlagen	497
b	Verdeckte Kapitaleinlage durch überhöhte Kosten	498
c	Verdeckte Kapitaleinlage durch Gewinnverzicht.....	501
4.3	Gegenberichtigung	511
a	Gegenberichtigung bei der direkten Untergesellschaft	511
b	Gegenberichtigung bei der indirekten Untergesellschaft	517
4.4	Sekundäre Steuerfolgen.....	518
a	Verrechnungssteuer.....	518
b	Emissionsabgabe	520
c	Mehrwertsteuer.....	521
4.5	Mehrere direktbeteiligte Obergesellschaften.....	522
5.	Gewinnverlagerung zur Seite (side-stream).....	525
5.1	Betroffene Steuersubjekte.....	525
5.2	Primärberichtigung.....	525
a	Rechtsgrundlagen	525
b	Tatbestandsvoraussetzungen und -varianten	526
5.3	Steuerfolgen der Primärberichtigung beim Beteiligungsinhaber	526
a	Beteiligung im Geschäftsvermögen	526
i.	Direkte Obergesellschaft	526
ii.	Indirekte Obergesellschaft.....	528
b	Beteiligung im Privatvermögen.....	530
c	Mehrere direktbeteiligte Personen.....	532
5.4	Gegenberichtigung	533
5.5	Sekundäre Steuerfolgen.....	533
a	Verrechnungssteuer.....	533
b	Emissionsabgabe	534
c	Mehrwertsteuer.....	535
III.	Beweislastverteilung.....	535

IV.	Storni und Korrekturbuchungen	539
V.	Kritische Würdigung des Primär- und Gegenberichtigungssystems	549

Kapitel 8: Sekundärberichtigung..... 559

**Teil 3: Verfahrensrechtliche Aspekte interkantonaler
Verrechnungspreiskorrekturen 561**

Kapitel 9: Primärberichtigungsverfahren 563

I.	Primärberichtigung im Sitzkanton.....	563
1.	Rechtsmittel gegen eine Primärberichtigung	563
2.	Interkantonales Unternehmen mit Betriebsstätten	564
II.	Primärberichtigung im Betriebsstättenkanton.....	567
1.	Ausgangssachverhalt.....	567
2.	Grundsatz der selbständigen Faktorenermittlung durch die Kantone	568
3.	Rechtsmittel gegen eine Primärberichtigung im Betriebsstättenkanton	569

Kapitel 10: Beseitigung der interkantonalen Doppelbesteuerung..... 571

I.	Anspruch auf Beseitigung der interkantonalen Doppelbesteuerung	571
1.	Ausgangssachverhalt.....	571
2.	Kantons- und Gemeindesteuern	571
3.	Direkte Bundessteuer	573
II.	Prozessuale Durchsetzung der Gegenberichtigung.....	575
1.	Allgemeine verfahrensrechtliche Aspekte.....	575
a	Sachliche Zuständigkeit des Bundesgerichts bei interkantonalen Doppelbesteuerungskonflikten	575
b	Doppelbesteuerungsbeschwerde.....	576
c	Vorinstanzen	576
d	Beschwerdelegitimation	578
e	Beschwerdefrist	579
f	Kognition.....	579
g	Noven	581
2.	Besonderheiten bei Verrechnungspreiskorrekturen.....	583
a	Ursache des Doppelbesteuerungskonflikts.....	583
b	Prozesswege bei Verrechnungspreiskorrekturen	583
c	Beachtung von Kognitionsbeschränkungen und des Novenverbots	584

III.	Beseitigung der Doppelbesteuerung im Primärberichtigungsverfahren.....	584
1.	Primärberichtigung wird bestritten.....	584
1.1	Kantonales Verfahren	584
1.2	Weiterzug an das Bundesgericht.....	586
a	Beschwerde durch das steuerpflichtige Unternehmen.....	586
b	Beschwerde durch die Steuerbehörde	590
2.	Primärberichtigung wird nicht bestritten.....	593
2.1	Kantonales Verfahren	593
2.2	Weiterzug an das Bundesgericht.....	595
IV.	Beseitigung der Doppelbesteuerung im Gegenberichtigungsverfahren	596
1.	Offene Steuerperiode.....	596
1.1	Primärberichtigung wird bestritten.....	597
1.2	Primärberichtigung wird nicht bestritten.....	598
2.	Geschlossene Steuerperiode	602
2.1	Primärberichtigung wird bestritten.....	602
2.2	Primärberichtigung wird nicht bestritten.....	603
a	Nachträgliche Rechtskraftbeseitigung im Gegenberichtigungskanton .	603
b	Ordentliches Revisionsverfahren.....	604
c	Besondere kantonale Revisionsgründe.....	606
d	Revision gestützt auf Art. 58 Abs. 3 DBG bzw. Art. 24 Abs. 5 StHG...	608
e	Revision gestützt auf Art. 127 Abs. 3 BV	610
f	Würdigung und Handlungsempfehlung	612
3.	Fazit.....	617
	Kapitel 11: Verwirkung des Gegenberichtigungsanspruchs	619
	Teil 4: Schlussbetrachtungen	625
	Kapitel 12: Thesen	627
	Kapitel 13: Forderungen de lege ferenda	631
	Stichwortverzeichnis.....	637