

# Innerstaatliche Anwendung der OECD-Verrechnungs- preisleitlinien



**Nils Harbeke**

Rechtsanwalt, dipl. Steuerexperte,  
Pestalozzi Rechtsanwälte AG



**Patrick Scherrer**

Dr. iur., dipl. Steuerexperte, PrimeTax AG

## INHALT

- 1 Fragestellung
- 2 Rechtliche Einordnung der  
OECD-Verrechnungspreisleitlinien
- 3 Anwendungsfälle
  - 3.1 Verbundene Unternehmen  
(juristische Personen)
  - 3.2 Unternehmen – Unternehmensinhaber
  - 3.3 Hauptsitz – Betriebsstätte
- 4 Schlussfolgerung

## 1 Fragestellung

Der Drittvergleichsgrundsatz (das «Dealing-at-Arm's-Length-Prinzip») ist im schweizerischen Gewinnsteuerrecht ein wesentliches Beurteilungskriterium zur Umsetzung einer auf dem Trennungsprinzip beruhenden

Unternehmensbesteuerung. Nach dem Trennungsprinzip hat jede juristische Person grundsätzlich den Gewinn zu versteuern, den sie ohne die Beeinflussung durch die beteiligungsrechtlichen Beziehungen auf dem freien Markt erzielt hätte.<sup>1</sup>

Der Drittvergleichsgrundsatz findet im Gewinnsteuerrecht keine ausdrückliche Erwähnung.<sup>2</sup> Überhaupt mangelt es im schweizerischen Steuerrecht an einem eigentlichen Verrechnungspreisrecht, das die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen bzw. zwischen nahestehenden Personen zum Gegenstand hätte.<sup>3</sup>

Gewinnsteuerrechtliche Korrekturgrundlage bildet bei einer nicht drittvergleichskonformen Leistungsbeziehung zwischen einer juristischen und einer dieser nahestehenden Person das Konzept der verdeckten Gewinnausschüttung

<sup>1</sup> MARKUS REICH, Steuerrecht, 3. Aufl., Zürich/Basel/Genf 2020, § 18 N 7.

<sup>2</sup> Dies im Unterschied zum Mehrwertsteuerrecht (Art. 24 Abs. 2 MWSTG).

<sup>3</sup> Siehe hierzu ausführlich HARBEKE/HUG/SCHERRER, Verrechnungspreisrecht der Schweiz, Zürich/St. Gallen 2022, N 30 ff.

bzw. der verdeckten Kapitaleinlage (Art. 58 Abs. 1 lit. b 5. Lemma und lit. c DBG sowie Art. 24 Abs. 1 lit. a und b StHG).<sup>4</sup> Der Drittvergleichsgrundsatz ist hierbei Bewertungsmassstab und nicht eigentliche Korrekturgrundlage.<sup>5</sup>

Was drittvergleichskonformes Geschäftsgebarren zwischen nahestehenden Personen ist, wird durch das Gewinnsteuerrecht nicht definiert. Es obliegt somit den rechtsanwendenden Steuer(justiz)behörden, dem Drittvergleichsgrundsatz Konturen zu verleihen. Naheliegenderweise wird hierfür auf die Verrechnungspreisleitlinien der OECD abgestellt («OECD-VPL»)<sup>6</sup>, die vom Zürcher Steuerrekursgericht schon als technische Regeln bezeichnet wurden, die den Drittvergleichsgrundsatz für Steuerpflichtige und Behörden vollziehbar machen sollen.<sup>7</sup> Zu beachten ist allerdings, dass es sich bei den OECD-VPL um «Soft Law» handelt. Abgesehen davon, dass den OECD-VPL somit – aus Sicht des rechtsunterworfenen Steuersubjekts – Demokratiedefizite anhaften, stehen sie als Soft Law inhaltlich (wie noch zu zeigen ist) nicht notwendigerweise vollumfänglich mit den gesetzlichen Grundwertungen des Schweizer Unternehmenssteuerrechts in Einklang.

In internationalen Sachverhalten werden die OECD-VPL bei gegebener abkommensrechtlicher Grundlage nicht nur zwischen verbundenen Unternehmen (Art. 9 OECD-MA), sondern aufgrund von Art. 7 Abs. 2 OECD-MA auch im Verhältnis zwischen Hauptsitz und Betriebsstätte angewendet (sog. «*Authorized OECD Approach*», AOA).<sup>8</sup> Mit dem AOA strebt die OECD eine im Ergebnis materiell gleichartige Anwendung der OECD-VPL auf verbundene Gesellschaften wie auf Betriebsstätten an – d. h. ungeachtet der rechtlichen Organisationsform der einzelnen zusammenwirkenden Konzerneinheiten.

Das Bundesgericht hat in seinem Entscheid vom 15. Februar 2023 (2C\_131/2021) die OECD-VPL im Kontext einer interkantonalen Betriebsstättenausscheidung zwecks Unterstützung seiner Entscheidungsbegründung erwähnt. Dieser Entscheid dient als Anlass dazu, sich im vorliegenden Beitrag eingehender mit der Frage auseinanderzusetzen, ob und inwieweit die OECD-VPL im rein innerstaatlichen Kontext zur Anwendung gelangen können. Unterschieden wird dabei zwischen den folgenden drei Konstellationen: (1) verbundene Unternehmen (juristische Personen),

<sup>4</sup> Siehe hierzu ausführlich PATRICK SCHERRER, Der Grundsatz «dealing at arm's length» im interkantonalen Steuerrecht der Schweiz, Diss. Zürich 2023, N 271 ff.; STOCKER/SCHMID, in: Stocker/Oesterhelt (Hrsg.), Internationales Steuerrecht der Schweiz, Bern 2023, § 17 N 5 ff.

<sup>5</sup> Statt vieler BGer, 12.10.2022, 2C\_824/2021, 2C\_825/2021, E. 5.1; siehe hierzu ausführlich SCHERRER, (Fn. 4), N 273.

<sup>6</sup> OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (abrufbar unter <[www.oecd-library.org](http://www.oecd-library.org)>). Die aktuellen Verrechnungspreisleitlinien datieren vom 20.1.2022 und lösen die Version 2017 ab. Die Version 2017 setzte bereits verschiedene Resultate des BEPS-Projekts um. In die Version 2022 wurden insbesondere verschiedene Berichte integriert, die im Nachgang zur Publikation der Version 2017 von der OECD separat publiziert wurden (siehe hierzu HARBEKE/HUG/SCHERRER, [Fn. 3], N 487 f.). Im Folgenden wird die Version 2022 zitiert.

<sup>7</sup> StRG ZH, 26.3.2019, 1 DB.2015.166, 1. ST.2015.210, E. 1/d; vgl. auch STOCKER/SCHMID, (Fn. 4), § 17 N 16.

<sup>8</sup> STOCKER/SCHMID, (Fn. 4), § 17 N 2. Ausführlich zum AOA siehe HARBEKE/HUG/SCHERRER, (Fn. 3), N 1590 ff., sowie PETER BRÜLSAUER, in: Stocker/Oesterhelt (Hrsg.), Internationales Steuerrecht der Schweiz, Bern 2023, § 15 N 53 ff.

- (2) Unternehmen und Unternehmensinhaber (juristische Person und natürliche Person) und
- (3) Hauptsitz und Betriebsstätte.

## 2 Rechtliche Einordnung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien

Die OECD-VPL wurden formell in der Form einer Empfehlung (*Recommendation*) i. S. v. Art. 5 lit. b der OECD-Konvention vom 14. Dezember 1960 erlassen.<sup>9</sup> Als solche bedürfen sie der gegenseitigen Zustimmung aller OECD-Mitgliedstaaten, damit diese, wenn sie es für angebracht halten, für die innerstaatliche Umsetzung der Empfehlung sorgen können.<sup>10</sup> Materiell bilden die OECD-VPL einen gesonderten Teil des Kommentars zu Art. 7 und 9 des OECD-Musterabkommens.<sup>11</sup> Aus völkerrechtlicher Sicht sind die OECD-VPL formell nicht rechtsverbindlich. Insbesondere handelt es sich nicht um einen völkerrechtlichen Vertrag, der die OECD-Mitgliedstaaten oder deren Gerichte und Verwaltungsbehörden bindet.<sup>12</sup> Dennoch ist den OECD-VPL aufgrund ihrer

rechtlichen und tatsächlichen Auswirkungen – wie bereits erwähnt – der Charakter von Soft Law zuzuschreiben.<sup>13</sup> Gegenüber den anderen OECD-Mitgliedstaaten vertritt die Schweiz die Position, dass sie sich bei der Auslegung des Drittvergleichsgrundsatzes auf die OECD-VPL abstützt.<sup>14</sup>

Auch internrechtlich kommt den OECD-VPL als solchen keine über ihren Soft-Law-Charakter hinausgehende Wirkung zu. Sie sind weder eine Rechtsquelle im Sinne von Art. 5 Abs. 1 und Art. 127 BV noch Bundesrecht im Sinne von Art. 95 lit. a BGG oder Völkerrecht im Sinne von Art. 95 lit. b BGG.<sup>15</sup> Mangels normativer Geltungskraft sind die OECD-VPL für die Steuerjustizbehörden und insbesondere das Bundesgericht als solche nicht verbindlich, können aber – praxisformend – als Interpretationshilfe herangezogen werden.<sup>16</sup>

Dies bedeutet zugleich, dass die OECD-VPL für die Steuerverwaltungsbehörden ebenfalls nicht rechtsverbindlich sind bzw. lediglich als Interpretationshilfe herangezogen werden können. In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass den OECD-VPL als solchen die Bedeutung

---

<sup>9</sup> OECD-VPL, Appendix.

<sup>10</sup> HARBEKE/HUG/SCHERRER, (Fn. 3), N 484; SCHERRER, (Fn. 4), N 344.

<sup>11</sup> OECD-MK, Art. 7 Ziff. 20, Art. 9 Ziff. 1; LOCHER/MARANTELLI/OPEL, Einführung in das internationale Steuerrecht der Schweiz, 4. Aufl., Bern 2019, 465. Zur rechtlichen Einordnung des Kommentars zum OECD-Musterabkommen siehe PETER HONGLER, in: Stocker/Oesterhelt (Hrsg.), Internationales Steuerrecht der Schweiz, Bern 2023, § 3 N 33 ff.

<sup>12</sup> HARBEKE/HUG/SCHERRER, (Fn. 3), N 485; SCHERRER, (Fn. 4), N 343.

<sup>13</sup> SCHERRER, (Fn. 4), N 343 m. w. H.

<sup>14</sup> OECD, Switzerland, Transfer Pricing Country Profile, July 2021, Ziff. 2 (abrufbar unter: <<https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>>; besucht am 31.8.2023).

<sup>15</sup> MARTIN KOCHER, Die bundesgerichtliche Kontrolle von Steuernormen, Habil. Bern 2018, N 209.

<sup>16</sup> Statt vieler BGE 143 II 185 E. 4.1.

## Weiterlesen?

Den vollständigen Artikel (und viele weitere) können Sie unter [steuerportal.ch](https://steuerportal.ch) lesen oder als PDF-Datei herunterladen.

Loggen Sie sich ein oder lösen Sie kostenlos ein Probeabonnement der Steuer Revue, um direkt weiterzulesen.

[steuerportal.ch/steuerrevue](https://steuerportal.ch/steuerrevue)