

TREUHAND *kompakt*

JULI/AUGUST 2016
NEWSLETTER **07**

AKTUELLE THEMEN – KOMMENTIERTE ENTSCHEIDE – PRAXISFÄLLE



Liebe Leserin, lieber Leser

In unserem ersten Beitrag erhalten Sie einen allgemeinen Überblick über die Bemessung der steuerlich angemessenen Verrechnungspreise unter verbundenen Unternehmen.

Viele Ehegatten und Unternehmer befassen sich mit einer optimalen Gestaltung ihrer ehelichen Vermögensrechte. Dies wird im Eherecht über einen Ehevertrag geregelt, und für den schlimmsten Fall wird eine optimale erbrechtliche Lösung über den Erbvertrag gewählt.

In drei Schritten zeigen wir Ihnen die wichtigsten Eckpunkte für eine fundierte Finanzanalyse auf. Zudem finden Sie in dieser Ausgabe kommentierte Gerichtsentscheide zum Lohnanspruch während der Probezeit sowie zahlreiche Praxisfälle.

Wir wünschen Ihnen eine interessante Lektüre.

Petra Schmutz, Redaktorin

Leistungsaustausch und Fremdvergleichsgrundsatz

Die Bemessung der steuerlich angemessenen Verrechnungspreise unter verbundenen Unternehmen ist ein häufiges Thema für Steuerbehörden und Unternehmen. Der Kampf um Steuersubstrat zwischen den Staaten hat sich in den letzten Jahren verschärft, weshalb es auch häufiger zu Doppelbesteuerungskonflikten kommt.

■ Von Dr. iur. Marco Greter

Die Schweiz profitierte bisher aufgrund der vergleichsweise moderaten Gewinnsteuertarife wohl eher von einem Zufluss an Steuersubstrat zulasten von Hochsteuerländern. Besondere Sachverhalte führten hierzulande aber auch bisher schon zu Gewinnaufrechnungen

aufgrund unangemessener Verrechnungspreise. Gesetzliche Grundlage dafür sind Art. 58 Abs. 1 DBG und Art. 24 Abs. 1 StHG, wozu sich eine reichhaltige Rechtsprechung entwickelt hat. Weil die bisher geltenden Grundsätze von gewissen Steuerverwaltungen

IN DIESER AUSGABE:

- Top-Thema: Verrechnungspreisgestaltung Seite 1
- Praxisfälle Seite 5
- Best Practice: Maximalbegünstigung beim Ehe- und Erbvertrag Seite 7
- Top-Thema: Analyse der historischen Finanzaufstellungen Seite 8
- Kommentierte Gerichtsentscheide: Lohnanspruch während der Probezeit Seite 10
- Arbeitshilfe: Checkliste Immobilienverkauf Seite 12

vereinzelt infrage gestellt werden, sind klärende Gerichtsentscheide hilfreich. Nach einem allgemeinen Überblick wird auf ein wichtiges Zürcher Urteil näher einzugehen sein.

Verrechnungspreise unter Nahestehenden

Bei Geschäftsaktivitäten unter vom gleichen Aktionariat beherrschten Unternehmen kann es vorkommen, dass in Abweichung von Marktverhältnissen Konditionen vereinbart werden, die zu einer steuerlich motivierten Gewinnverschiebung führen. Deshalb müssen bei verbundenen Unternehmen die Leistung und die Gegenleistung nach gefestigter Praxis und Rechtsprechung einem Fremdvergleich standhalten, d.h., der Leistungsaustausch muss nachweislich marktkonform sein (Grundsatz des «dealing at arm's length»). Ei-



nen guten Überblick über die bisherige Praxis und Rechtsprechung verschafft der Aufsatz von Martin Zweifel und Silvia Hunziker, auf den hier unter Verzicht auf zusätzliche Zitate generell verwiesen wird (Zweifel/Hunziker, 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, Archiv für Schweizerisches Abgaberecht ASA 77 S. 677 ff.).

HINWEIS



Unternehmen müssen die Vertragskonditionen vereinbaren und die Geschäfte vollziehen, ohne dazu die meist erst nach Jahren vorliegende Beurteilung der Steuerverwaltungen berücksichtigen zu können. Aus Rechtssicherheitsgründen müssen sie deshalb wissen, nach welchen Grundsätzen sie die Verträge ausgestalten sollen. Dazu ist eine Rangordnung der Methoden wichtig. Wenn die Unternehmen dabei nach der **Preisvergleichsmethode** vorgehen und die Konditionen so festsetzen, wie dies auch unabhängige Geschäftsleute unter freien Marktverhältnissen täten, sollten sie eigentlich nach verbreiteter Annahme auch steuerlich auf der sicheren Seite sein. Was unabhängige Dritte ohne Steuerkonsequenzen untereinander vereinbaren, dürfte eigentlich nach dem gesunden Menschenverstand auch für verbundene Unternehmen keine abweichenden Steuerfolgen mit sich bringen.

Der regelmässig in den Doppelbesteuerungsabkommen verankerte Grundsatz des «dealing at arm's length» gilt auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten. Die normative kollisionsrechtliche Regelung basiert auf Art. 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens, der vorsieht, dass die verbundenen Unternehmen ihre Konditionen so ausgestalten müssen, wie dies **unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren** würden. Zu diesem als **Dritt- oder Fremdvergleich** bezeichneten Grundsatz veröffentlichte die OECD im Jahr 1995 erstmals Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (kurz: OECD-Richtlinien). Die sog. **Preisvergleichsmethode** verkörpert den Fremdvergleichsgrundsatz am unmittelbarsten. Sie ist laut den OECD-Richtlinien die für die Führung des Fremdvergleichs **bevorzugte Standardmethode**, sofern vergleichbare Verhältnisse bestehen und das Datenmaterial ausreicht. Neben zwei weiteren Standardmethoden erwähnt die OECD subsidiäre geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden, von

denen hier die **Gewinnaufteilungsmethode** (Profit-Split-Method) im Vordergrund steht. Die drei herkömmlichen Standardmethoden haben nach den OECD-Richtlinien, 1995 Vorrang vor den Gewinnmethoden, und die **Preisvergleichsmethode hat Vorrang** vor den andern Standardmethoden.

Umstrittene Methodenwahl

Die sich jedoch in den letzten Jahren (nicht nur in der Schweiz) bei Steuerbehörden ausbreitende Tendenz, nach Jahr und Tag Gewinne anhand einer **Profit-Split-Methode** von einem Unternehmen auf ein anderes «umzuteilen» und dort zu besteuern, entspringt überwiegend fiskalistischem Bestreben. Für die betroffenen Unternehmen werden dadurch erhebliche Rechtsunsicherheit, Steuer- und Liquiditätsrisiken verursacht, die nicht selten zu Doppelbesteuerungen führen. Es ist deshalb zu begrüssen, dass das Steuerrekursgericht des Kantons Zürich in einem Urteil die Verhältnisse klargestellt und **den Vorrang der Preisvergleichsmethode** bestätigt hat (rechtskräftiger Entscheid vom 29.06.2015, DB.2011.50/ST.2011.77).

Das Urteil betrifft zwar die Anlagefondsbranche, hat aber darüber hinaus eine grundsätzliche Bedeutung für die Verrechnungspreise unter verbundenen Unternehmen, weil das Rekursgericht auch zu den OECD-Richtlinien Stellung nimmt und sich die Methodenfrage nicht auf die Finanzbranche beschränkt.

Ausgangssachverhalt

Die Aktionäre der hier als AM Asset Management AG (kurz AM AG) bezeichneten Gesellschaft errichteten in den 90er-Jahren mehrere Anlagefonds. Weil die Bewilligungsverfahren in der Schweiz sehr lange dauerten und sie persönliche Beziehungen zum diesbezüglich kompetitiven Finanzplatz Liechtenstein hatten, errichteten sie die Fonds nach liechtensteinischem Recht mit einer Fondsleitungsgesellschaft – hier als C AG bezeichnet – in Liechtenstein. Im Fondsgeschäft besteht die Wertschöpfungskette in der Regel aus den Funktionen Fondsleitung, Marketing/Vertrieb, Mandantenbetreuung, Research, Asset-Management und Fondsadministration. Im vorliegenden Fall hatte die Fondsleitungsgesellschaft C AG das Asset- bzw. Portfolio-Management mit einem **Vermögens-**

ungsverwaltungsvertrag an die schweizerische Schwestergesellschaft AM AG delegiert. Die Strukturierung des Fondsgeschäfts hatte unternehmerische und regulatorische Gründe und war nicht durch steuerliche Motive geprägt. Die C AG unterstand der Aufsichtsbehörde in Liechtenstein und entrichtete dort auf ihren Gewinnen substanzielle Gewinnsteuern.

Die Fondsleitung C AG verrechnete den Fonds die reglementarischen Verwaltungsgebühren. Die Kernaufgaben einer Fondsleitung sowie den Vertrieb nahm sie von Liechtenstein aus selber wahr. Die Entschädigung für das delegierte Portfolio-Management wurde in Abhängigkeit der jeweiligen Fondsvermögen in sog. Basispunkten bemessen, bei zwei der Fonds mit 60 Basispunkten und beim dritten mit 80 Basispunkten. Die Rechnungsstellung in Basispunkten entspricht einer üblichen Entschädigungsmethode im Asset Management. Die Ausgestaltung des Vermögensverwaltungsvertrags wurde vom Zürcher Fiskus früher akzeptiert und erstmals ab dem Geschäftsjahr 2006/2007 beanstandet. Die AM AG erzielte in diesem Geschäftsjahr aus ihrer Tätigkeit immerhin einen Dienstleistungsertrag von CHF 15.53 Mio. und wies einen **steuerbaren Reingewinn von CHF 5.71 Mio.** aus. Dass der C AG letztlich auch noch ein grosser Gewinn verblieb, war dem Zürcher Fiskus offenbar ein Dorn im Auge. Der Steuerkommissär nahm jedenfalls bei der AM AG eine «Transferpreis-Korrektur» vor und rechnete ihr einen **zusätzlichen Gewinn** von CHF 9 620 427.– auf. Hierbei handelte es sich um Gewinnanteile der C AG, die diese in Liechtenstein ordentlich versteuert hatte, was zu einer nicht zu beseitigenden Doppelbesteuerung führte.

Die AM AG machte geltend, der Vermögensverwaltungsvertrag sei **marktüblich** ausgestaltet und die vereinbarte Entschädigung sei eher grosszügig bemessen, weil sie sich im oberen Bereich der Entschädigung für vergleichbare Dienstleistungen bewege. Sie berief sich also auf die **Preisvergleichsmethode** und belegte die Preisgestaltung mit Marktdaten. Dass der C AG ein Gewinn verblieb, begründete sie damit, dass im Fondsgeschäft die Gebühren der **Fondsleitung** (und nicht den Beauftragten) zufließen und dieser aufgrund ihrer eigenen Rechtsstellung



zustehen, soweit sie sie nicht zur Deckung von Kosten der Beauftragten verwenden muss. Es liege auf der Hand, dass der Aufwand der Fondsleitung bei der Wertsteigerung des Fondsvermögens und steigendem Fondsvolumen nicht linear ansteige und sie deshalb davon überproportional profitieren könne. Solange sie die Beauftragten, einschliesslich des Portfolio Managers, marktgerecht entschädige, sei dagegen steuerlich nichts einzuwenden. Das Steueramt hingegen behauptete, der sog. Residualgewinn der C AG hätte der AM AG zugestanden, weil ihre Tätigkeit als Portfolio Manager «werttreibend» gewesen sei. Diese Sicht ist allerdings sehr einseitig, weil die AM AG ja mit dem erfolgreichen Fondsvertrieb nichts zu tun hatte, aufgrund der Entschädigung nach Basispunkten aber ebenfalls anteilig grössere Entschädigungen erhielt, ohne das Geschäftsrisiko der Fondsleitung zu tragen.

Fremdvergleichspreis als Tatfrage

Das Steuerrekursgericht stellte fest, dass die Frage, ob und inwiefern in der betreffenden Branche im freien Markt gebildete Preise für die entsprechende Dienstleistung existieren, eine solche tatsächlicher Natur und keine Rechtsfrage sei. Dies ist vor dem Hintergrund der die Steuerbehörde treffenden Beweislast für steuererhöhende Tatsachen eine wichtige Unterscheidung. Sodann ergab sich aber auch, dass das Rekursgericht selber nicht über die nötige Branchenkenntnis verfügt, weshalb es einen Experten beauftragte. Ohne Gutachten hätte wohl die Beweislastverteilung zum Nachteil des Steueramts ausschlagen müssen, weil die AM AG die Marktpreise substantiiert und nachgewiesen hatte. Weil sie aber auf die gutachterliche Bestätigung vertraute, war sie mit dem Vorgehen einverstanden. Der Gutachter erhielt vom Gericht den Auftrag, die **Bandbreite der fremdvergleichskonformen Verrechnungspreise** für die Dienstleistungen der AM AG festzustellen, und zwar losgelöst von einer bestimmten Methode.

Funktionsanalyse

Der Gutachter nahm zunächst eine Funktions- und Risikoanalyse vor. Den Funktionen Marketing und Vertrieb sowie Portfolio Management mass er strategische Bedeutung zu und kam zum Schluss, es sei nicht möglich, eine dieser Funktionen als werthaltiger als die

andere darzustellen, weil alle untrennbar mit dem Erfolg der Fondsgesellschaft verbunden seien. Er betrachtete die von der C AG ausgeübten Funktionen Fondsleitung, Vertrieb und Marketing einerseits und das von der AM AG betriebene Portfolio Management (in Verbindung mit Research) als **werttreibende Kernfunktionen** des Geschäftsmodells. Wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter seien das Know-how der Portfolio Manager und die Kundenbeziehungen des Vertriebs. Vor diesem Hintergrund könnten beide Unternehmen weder als Routineunternehmen noch als alleiniger Entrepreneur oder Strategieträger des Geschäftsmodells qualifiziert werden.

WICHTIG

Eine Funktions- und Risikoanalyse ist nicht nur bei der vom Steueramt vertretenen Profit-Split-Methode, sondern auch bei der Preisvergleichsmethode erforderlich. Um Marktpreise zu ermitteln, muss zunächst die Vergleichbarkeit der Vertragskonditionen Nahestehender geprüft werden, was eine Funktionsanalyse der Geschäftsmodelle voraussetzt. Eine Erkenntnis aus dem Urteil ist somit, dass verbundene Unternehmen gut beraten sind, wenn sie bereits frühzeitig eine fundierte Funktionsanalyse vornehmen, um sicherzugehen, dass die Vertragsgestaltung auch in Bezug auf die sachlichen Grundlagen dem Grundsatz des dealing at arm's length entspricht.



Vorrang der Preisvergleichsmethode

Das Gutachten beschreibt zunächst die Verrechnungspreismethoden nach den OECD-Richtlinien und kommt zum Schluss, dass im vorliegenden Fall (unter Berücksichtigung von Bandbreiten) grundsätzlich die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden, insbesondere die **Preisvergleichsmethode**, Anwendung finden. Nur für den Fall, dass die Standardmethoden für sich allein in keinem schlüssigen Ergebnis resultieren oder überhaupt nicht angewendet werden könnten, kämen gewinnorientierte Methoden infrage. Im konkreten Fall seien die Tätigkeiten der AM AG vor dem Hintergrund der marktüblichen Bedingungen und des mit andern Anbietern vergleichbaren Funktions- und Risikoprofils insgesamt **uneingeschränkt vergleichbar** mit den Tätigkeiten unabhängiger Vermögensverwalter in Westeuropa, die das Vermögen institutioneller und privater Grosskunden in Aktien anlegen.

Bei Anwendung der Preisvergleichsmethode ist gemäss Gutachten ein Fremdgeschäft mit

einem konzerninternen Geschäft vergleichbar, wenn eine der nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt ist:

- Keiner der auffälligen Unterschiede zwischen den verglichenen Geschäften oder zwischen den die Geschäfte tätigen Unternehmen vermag den Preis auf dem freien Markt erheblich zu beeinflussen; oder
- Es können entsprechend genaue Berichtigungen vorgenommen werden, um erhebliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen.

Wenn vergleichbare Fremdgeschäfte existieren, stellt die Preisvergleichsmethode die **direkteste und verlässlichste Methode** für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar, und somit ist in diesen Fällen der Preisvergleichsmethode vor allen andern Methoden der Vorzug zu geben (OECD-Richtlinien 1995, Rz. 2.7). Der Gutachter hält zwar fest, dass im grenzüberschreitenden Fondsgeschäft wesentliche Unterschiede in den Vertriebsstrukturen der Fondsgesellschaften existieren, dass aber nicht nachzuweisen sei, dass diese Unterschiede zu unterschiedlichen Marktvergütungen für das Portfolio Management führen. Auf wettbewerbsintensiven Märkten bleibe die Tätigkeit und somit die Marktvergütung der Finanzanalysten bzw. Portfolio Manager grundsätzlich dieselbe, unabhängig von der vorherrschenden Vertriebsstruktur. Die steueramtliche Behauptung, die Grösse und besondere Organisation der streitbetroffenen Firmengruppe führe dazu, dass keine vergleichbaren Fremdgeschäfte existierten, wurde damit vom Gutachter widerlegt. Der **Gewinnaufteilungsmethode** erteilte der Gutachter eine klare Absage, weil diese nur in Betracht käme, wenn die Preisvergleichsmethode nicht verlässlich angewendet werden könnte.

Anschliessend ermittelte der Gutachter auf breiter Datenbasis eine Bandbreite fremdüblicher Vergütungen von 13–70 Basispunkten. Die von der AM AG für zwei Fondsvermögen erzielte Entschädigung von 60 Basispunkten lag sehr hoch innerhalb des Vergleichsrahmens und die dritte mit 80 Basispunkten sogar oberhalb der Marktbandbreite. Die von der Steuerpflichtigen stets betonte **Ange messenheit der Entschädigung** im oberen Bereich der Marktpreise wurde damit also



vollumfänglich bestätigt, weshalb das Steuerrekursgericht die Bundessteuerbeschwerde und den Rekurs in Staatssteuersachen vollumfänglich guthiess. Das kantonale Steueramt Zürich zog das Urteil nicht weiter.

Finanzielle Nebenaspekte des Falls

Der entschiedene Fall hat erwähnenswerte Nebenaspekte. Die zulasten Staat ausgefallenen Gerichtsgebühren inklusive Gutachterkosten beliefen sich auf rund CHF 125 000.– zuzüglich Parteientschädigung von CHF 26 000.–. Die Parteientschädigung reichte – wie in komplexen Fällen die Regel – nicht aus, um die Kosten für die Rechtsvertretung im Verfahren zu decken. Einem betroffenen Steuerpflichtigen bleibt also auch bei Gutheissung immer noch ein finanzieller Schaden.

Im Verlaufe des Verfahrens hatten die Steuerämter Sicherstellungsverfügungen für die geforderten, noch nicht rechtskräftigen Gewinnsteuern in Millionenhöhe erlassen und auf betriebsamtlichem Weg **Arrest auf sämtliche Vermögenswerte** der AM AG gelegt! Ein operatives Unternehmen mit Kunden und Personal kann auf diese Weise in Kürze ruiniert werden. Weil die AM AG die ihr zugerechneten Erträge nie erzielt und somit die finanziellen Mittel für die Bezahlung der gesetzwidrig geforderten Steuern gar nicht hatte, war es nur glücklichen Umständen zu verdanken, dass der Prozess nicht infolge Konkurses gegenstandslos wurde, sondern bis zum erfolgreichen Ende geführt werden konnte.

Ausblick

Im Umfeld von BEPS, AIA und SIA werden Verteilkämpfe um Unternehmensgewinne voraussichtlich zunehmen. Gleichzeitig brachten die letzten Änderungen der OECD-Richtlinien nicht nur Positives, sondern mit einer Relativierung der Rangordnung von Standard- und gewinnbezogenen Verrechnungspreismethoden auch mehr Rechtsunsicherheit und das Risiko von häufigen Streitigkeiten über Methoden.

Bei der steuerbehördlichen Überprüfung von Verrechnungspreisen sollte m.E. bedacht werden, dass es nicht darum geht, dem betreffenden Fiskus möglichst viel vom Honigtopf für sich zu verschaffen, sondern einzig um die steuerliche Korrektur von Verhalten unter Nahestehenden, das von normalen **Marktverhältnissen abweicht** und zu sachwidrigen Gewinnverschiebungen führt. Es geht also immer um den Fremdvergleich, der naturgemäss keinen eindeutigen Wert liefern kann. Es resultiert deshalb nicht ein einziger «richtiger Preis», sondern eine bestimmte Bandbreite, innerhalb welcher der Preis üblicherweise festgesetzt wird. Damit steuerlich auf eine geldwerte Leistung geschlossen werden kann, muss (zu Recht) nach schweizerischen Grundsätzen ein **offensichtliches** Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung bestehen, das von der Steuerbehörde nachzuweisen ist. Die Gegenleistung muss nachweislich der Leistung der Gesellschaft in einem solchen Ausmass nicht entsprechen,

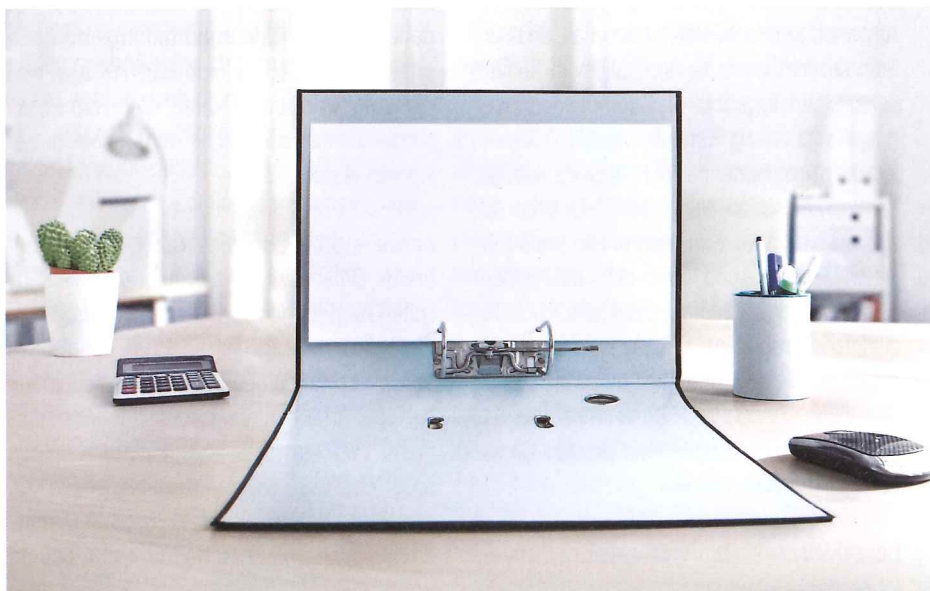
dass die Gesellschaft von unbeteiligten Dritten in jedem Fall eine höhere Gegenleistung verlangen würde und dies nach den Marktverhältnissen auch tun könnte. Trotz dieses Verfahrensausgangs versucht der Kanton Zürich immer noch, in der Finanzindustrie mit der Profit-Split-Methode zu operieren, weshalb weitere Entscheide zu erwarten sind. Die umliegenden Kantone halten sich soweit ersichtlich an die bisherige Rechtsprechung, was ihnen einen Standortvorteil und den Unternehmen Rechtssicherheit verschafft.

Die Unternehmen sollten sich aber nicht auf die Beweislastverteilung verlassen, sondern ihre **Verrechnungspreisgestaltung zeitnah und ausreichend dokumentieren**. Die Schweiz kennt im Gegensatz zu andern Ländern keine Verpflichtung zur Verrechnungspreisdokumentation, was aber nicht bedeutet, dass eine solche nicht hilfreich und u.U. im Streitfall notwendig ist. Die AM AG kannte die Funktions- und Risikoverteilung und hatte den Überblick über die Bandbreite der Marktpreise in ihrem Geschäftssegment. Dies half ihr, den Vertrag fremdvergleichskonform auszugestalten und die vereinbarten Konditionen letztlich auch gegenüber dem Steueramt durchzusetzen.



AUTOR

Dr. iur. Marco Greter, Steuerberater, Mitglied der Fachgruppe Steuern von EXPERTsuisse, Ersatzmitglied des Verwaltungsgerichts des Kantons Zürich. Er ist Partner bei ADB Altorfer Duss & Beilstein AG in Zürich.



Mit einem Klick erledigt: Die elektronische Lohnmeldung.

Mit einer Swisdec-zertifizierten, elektronischen Lohnbuchhaltung können Sie sich wieder auf das Wesentliche konzentrieren: Ihre Arbeit. Dank Swisdec reduzieren Sie Ihren administrativen Aufwand auf ein Minimum. Übermitteln auch Sie Ihre Daten sicher und direkt: www.swisdec.ch



KREIBÜHL UND VOGELER