

Urs Brügger, Urs Schüpfer

# Transferpreise im Visier der ausländischen Steuerbehörden

Neueste Entwicklungen im Bereich Transfer Pricing, insbesondere in Grossbritannien und Deutschland [1]

*Immer mehr Unternehmen drängen ins Ausland und damit geraten immer mehr Unternehmen in die Lage, dass sie die Preise, mit denen sie grenzüberschreitende Lieferungen und Leistungen in der Gruppe verrechnen, gegenüber ausländischen Steuerverwaltungen rechtfertigen müssen. Erschwerend kommt hinzu, dass die Regelungsdichte im Bereich des Transfer Pricing beinahe täglich zunimmt. Im nachfolgenden Artikel informieren die beiden Autoren über die aktuelle Entwicklung in diesem Bereich.*

## Einleitung

Mit der zunehmenden Globalisierung wird das Thema «Transfer Pricing» immer wichtiger: Gruppeninterne Verrechnungspreise sind sowohl für die Steuerpflichtigen als auch für die Steuerbehörden von Bedeutung, da sie zu einem grossen Teil die Aufwendungen und Erträge und somit den steuerpflichtigen Gewinn von verbundenen Unternehmungen in verschiedenen Staaten bestimmen.

Masstab der in der OECD zusammengeschlossenen Staaten zur Gewinnzurechnung bei verbundenen Unternehmungen ist das sogenannte Arm's Length-Prinzip, das auf Art. 9 des OECD-Musterabkommens [2] basiert. Vereinfacht ausgedrückt besagt das Prinzip, dass die Transaktionen zwischen Gruppengesellschaften wie unter unabhängigen Drittgesellschaften abgewickelt werden müssen. Im

Jahre 1979 publizierte die OECD ihren ersten Bericht zu den Verrechnungspreisen [3]. Aufgrund der internationalen Entwicklungen [4] wurde der Be-



Urs Brügger, lic. oec. HSG, dipl. Steuerexperte, Stv. Direktor, ATAG Ernst & Young, Zürich

richt überarbeitet und als OECD-Richtlinien zu den Verrechnungspreisen [5] in den Jahren 1995 bis 1997 neu herausgegeben. Ziel der Richtlinien ist es, eine Doppelbesteuerung für die Unternehmungen zu vermeiden und den nationalen Steuerbehörden einen gerechten Anteil am Gewinn der international tätigen Unternehmungen zuzuweisen. Dieser Anspruch bildet die Basis der sogenannten Preisbestimmungsmethoden der OECD zur Berechnung von Verrechnungspreisen (vgl. Grafik).

Auf nationaler Ebene ist zu beobachten, dass in den vergangenen Jahren zunehmend mehr Länder eigene Bestimmungen im Bereich des Transfer Pricing einführen. So verabschiedete beispielsweise das dänische Parlament am 26. Juni 1998 ein neues Verrechnungspreissetz. Die Begründung für die neuen Bestimmungen geht aus dem Gesetzeskommentar hervor. Es soll verhindert werden, dass die internationalen Konzerne in Dänemark einen zu tiefen Gewinn ausweisen. Denn um Aufrechnungen und Bussen in Ländern mit strengen Verrechnungspreisesvorschriften – wie den USA – zu vermeiden, sind sie versucht, die Verrechnungspreise eher zugunsten dieser Länder und zum Nachteil von Dänemark auszugestalten. Dies hofft man nun mit eigenen Vorschriften verhindern zu können.

Das Beispiel Dänemark zeigt: Druck erzeugt Gegendruck. In vielen Staaten beginnen die Steuerbehörden, die Preisgestaltungen innerhalb verbundener Unternehmen in Frage zu stellen. Ziel des nachfolgenden Beitrages ist es, einen Überblick über die wichtigsten nationalen Entwicklungen zu vermitteln.

## Überblick über die neuesten Entwicklungen

### 1. Deutschland

#### 1.1 Rechtsgrundlagen für Gewinnberichtigungen

Als Rechtsgrundlagen für die Berichtigung der Einkünfte bestehen im deutschen nationalen Recht Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung, zur verdeckten Einlage sowie zur Berichtigung von Einkünften bei Auslandsbeziehungen [6]. Die bereits im Jahre 1983 von der deutschen Finanzverwaltung veröffentlichten Verwaltungsgrundsätze für die Verrechnungspreise [7] enthalten wesentliche Aussagen zur Interpretation der gesetzlichen Berichtigungsvorschriften (u.a. Regelungen über Dienstleistungen, Zinsen, Kostenumlagen, Überlassung und Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern) und spielen deshalb bei der Einkunftsabgrenzung eine bedeutende Rolle.

Neben den gesetzlichen Grundlagen und den Verwaltungsgrundsätzen gibt es nur wenige – jedoch vor allem für deutsche Vertriebsgesellschaften ausländischer Konzerne grundlegende – Gerichtsurteile zu grenzüberschreitenden Sachverhalten. Das Thema der Verrechnungspreise wurde in der letzten Zeit jedoch mehr und mehr ein zentrales Thema in Betriebsprüfungen und es wird deshalb auch in der Rechtsprechung eine zunehmende Bedeutung erlangen.

#### 1.2 Stand der Rechtsprechung zur Gewinnermittlung bei Vertriebsgesellschaften ausländischer Konzerne

Die Rechtsprechung zu Gewinnkorrekturen bei deutschen Vertriebsgesellschaften ausländischer Konzerne begann im Jahr 1988 mit einem Urteil des Finanzgerichtes Hessen [8]. Das Gericht entschied, dass die bei einer deutschen Vertriebsgesellschaft ausgewiesenen Verluste eine verdeckte Gewinnausschüttung darstellten. Die Verluste resultierten daraus, dass die ausländische Herstellerfirma und einzige Gesellschafterin der Vertriebsgesellschaft Produkte zu Preisen lieferte, die wegen der nicht ausreichend bemesse-

nen Bruttogewinnmarge keinen Gewinn ermöglichten. Insbesondere wurde festgehalten, dass es für die Beurteilung keine Rolle spiele, dass die ausländische Muttergesellschaft unter ihren Selbstkosten geliefert hatte und die in Rechnung gestellten Preise auf niedrigem Niveau lagen. Der Zweck eines Erwerbsunternehmens muss sein, Gewinn zu erzielen und nicht die Verluste der Muttergesellschaft kraft der Konzerngewalt zu übernehmen.

In die gleiche Richtung zielt ein Entscheid des Bundesfinanzhofes (BFH) aus dem Jahre 1993 [9]. Das höchste Deutsche Steuergericht hielt in diesem Entscheid fest, dass eine Vertriebsgesellschaft bei der Markteinführung eines neuen Produktes innerhalb einer vertretbaren Anlaufzeit einen angemessenen Gesamtgewinn erwirtschaften muss. Schliesslich entschied das Finanzgericht Saarland im Jahre 1996 [10], dass, wenn der Bruttogewinn der Vertriebsgesellschaft nicht anders bestimmt werden kann, die Verrechnungspreise zumindest kostendeckend sein müssen und der Vertriebsgesellschaft einen Gewinn zu ermöglichen haben.

Zu dieser recht harschen Rechtsprechung bezüglich Vertriebsgesellschaften kommt erschwerend hinzu, dass in Deutschland keine Vergleichsdaten für Bruttogewinnmargen bestehen und somit – anders als z.B. in Grossbritannien oder den USA – die Verrechnungspreise nicht durch eine Analyse der

Daten vergleichbarer konzernunabhängiger Unternehmen abgesichert werden können. Bei der Verrechnungspreisbestimmung bei Vertriebsgesellschaften kommt deshalb typischerweise die Wiederverkaufspreismethode (vgl. *Grafik*) zur Anwendung. Dabei wird vom Preis, den die Vertriebsgesellschaft gegenüber dem unabhängigen Abnehmer erzielt, eine angemessene Marge abgezogen und so retrograd der drittübliche Verrechnungspreis an die Vertriebsgesellschaft bestimmt.

#### 1.3 Anonyme Vergleichsdaten

Sehr aktuell ist ein Urteil des Finanzgerichtes Düsseldorf vom 8. Dezember 1998, welches besagt, dass die Verrechnungspreise durch die Steuerbehörden nicht alleine auf der Grundlage anonymer Vergleichsdaten (Secret Comparables) berichtigt werden dürfen [11]. Bei der Prüfung der gruppeninternen Transaktionen hatten die Steuerprüfer Daten benutzt, die ihnen aus der Prüfung von Vergleichsunternehmen bekannt waren [12]. Das steuerpflichtige Unternehmen konnte sich aber gegen diese nicht öffentlich publizierten Werte nicht wirksam zur Wehr setzen, da es keine Kenntnis von den anderen Unternehmen und der effektiven Vergleichbarkeit hatte. Ob das Urteil und die Begründungen des Finanzgerichtes Düsseldorf die Ermittlung und die Prüfung von Verrechnungspreisen in Deutschland massgeblich beeinflussen werden, bleibt nach wie vor ungewiss. Die Revision des Entscheides durch den BFH liess das Finanzgericht Düsseldorf nicht zu. Gegen die Nichtzulassung der Revision legte das Finanzamt Beschwerde ein, über die zur Zeit noch nicht entschieden wurde.

#### 1.4 Kostenumlageverträge

Seit April 1999 liegt der Entwurf eines Schreibens über die 'Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen' vor. Dieses Schreiben ist vergleichbar mit den schweizerischen Kreisschreiben und wird die entsprechenden Bestimmungen in den Verwaltungsgrundsätzen (siehe 1.1) ersetzen. Nachfolgend wird kurz auf die wesentlichsten Neuerungen eingegangen.



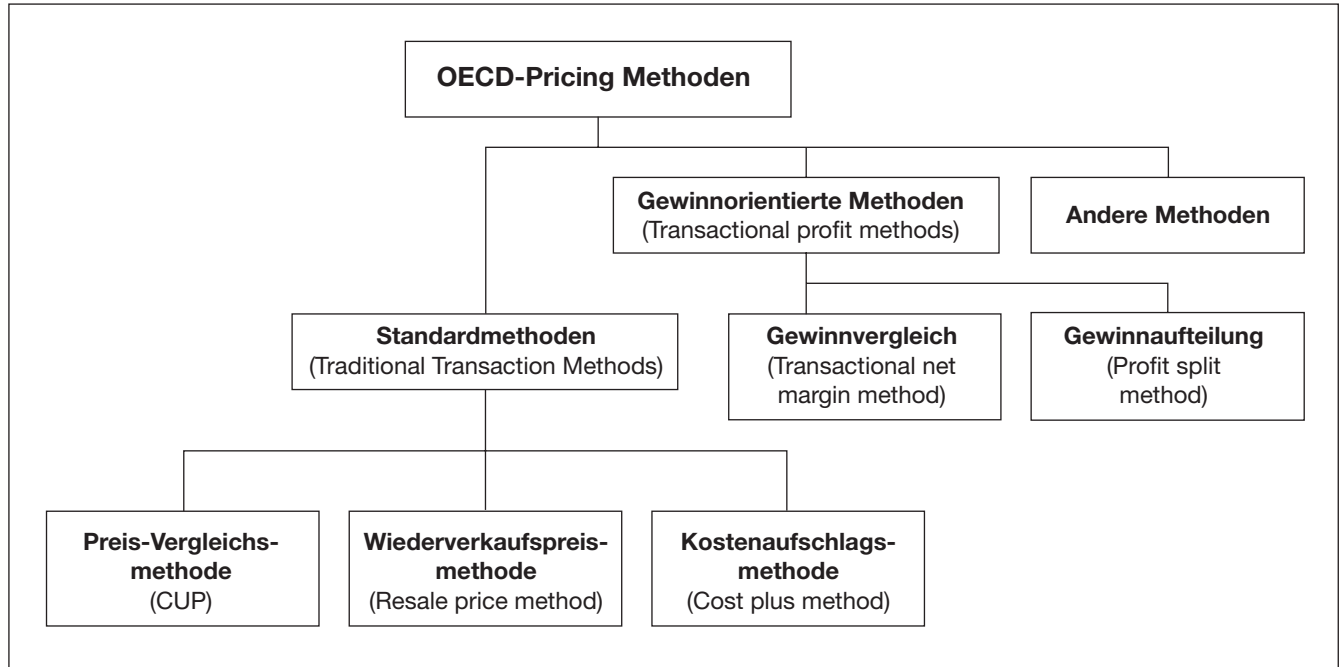
Urs Schüpfer, dipl. Wirtschaftsprüfer und dipl. Steuerexperte, Vizedirektor, ATAG Ernst & Young, Zürich

1.4.1 Poolpartner

Umlageverträge im Sinne dieses Schreibens sind Verträge, die international verbundene Unternehmen untereinander abschliessen, um im gemeinsamen Interesse und zum gemein-

mentes bestehend aus einem Labor, einer Gruppe von Wissenschaftern und einer schweizerischen Lizenzverwertungsgesellschaft steuerlich nicht akzeptieren würden, weil die drei Teilnehmer nicht 'gleichgerichtete Interessen' haben. Wie weit sich dies in der

schungs- und Entwicklungsaufwand nicht einerseits Bestandteil des Produktpreises ist und andererseits zusätzlich in Form einer Lizenzgebühr in Rechnung gestellt wird. In der Praxis kann dies dazu führen, dass ein Schweizer Produktionsunternehmen der deut-



Preisvergleichsmethode

Der Konzernverrechnungspreis wird mit Preisen verglichen, die bei vergleichbaren Geschäften zwischen Dritten vereinbart worden sind.

Wiederverkaufspreismethode

Diese Methode geht vom Endpreis gegenüber Dritten aus und reduziert diesen um die Bruttogewinnmarge, die fremde, unabhängige Vergleichsunternehmen aus vergleichbaren Geschäften erzielen.

Kostenaufschlagsmethode

Diese Methode geht von den nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelten Kosten des Leistungserbringers aus. Auf diese Kosten wird ein branchenüblicher Gewinnzuschlag vorgenommen.

Gewinnvergleichsmethode

Bei dieser Methode werden die produktbezogenen Gewinne des verbundenen Unternehmens aus konzerninternen Geschäften mit den Gewinnen vergli-

chen, die unabhängige, vergleichbare Unternehmen aus gleichartigen Geschäften erzielen.

Gewinnaufteilungsmethode

Bei der Gewinnaufteilungsmethode geht man von einer Grundverzinsung jeder Unternehmensfunktion aus. Der verbleibende Übergewinn des Unternehmens wird nach bestimmten Kriterien weiter aufgeteilt.

samen Nutzen durch Zusammenwirken in einem Pool Leistungen zu erlangen. Derartige Umlageverträge beruhen auf dem Gedanken des Aufwandpools. In diesem Entwurf wurde nun festgehalten, dass nur Parteien mit 'gleichgerichteten Interessen' Partner dieses Pools sein dürfen. Das würde z.B. bedeuten, dass die deutschen Steuerbehörden eine Interessengemeinschaft zur Herstellung eines Medika-

Praxis umsetzen und überwachen lässt, bleibt abzuwarten.

1.4.2 Doppelverrechnungen

Die Doppelverrechnung von Aufwendungen – eine Problematik, die in Deutschland häufig zu Diskussionen führte – wurde in diesem Schreiben ebenfalls geregelt. Dabei geht es darum zu verhindern, dass beispielsweise For-

schen Finanzverwaltung die gesamte Kalkulation für ein Produkt offenlegen muss, um einen derartigen Verdacht zu entkräften.

1.4.3 Dokumentation

Bezüglich der Dokumentation wird in Zukunft explizit die Schriftform für Kostenumlageverträge verlangt. Die Verträge müssen klare und eindeutige

– teilweise vorgegebene – Vereinbarungen enthalten, um steuerlich anerkannt zu werden. Des weiteren müssen sachgerechte Unterlagen vorgelegt werden können, welche die Kosten detailliert nachweisen. Bei Kostenumlagen aus der Schweiz nach Deutschland ist damit zu rechnen, dass künftig die gesamte Kostenrechnung einer schweizerischen Dienstleistungsgesellschaft offengelegt werden muss. Ansonsten besteht das Risiko, dass der Betriebsausgabenabzug bei der deutschen Gesellschaft verweigert wird.

## 2. Grossbritannien

Gleichzeitig mit der Einführung des Systems der Selbstveranlagung für Gesellschaften wurden in Grossbritannien neue, strengere Transferpreisbestimmungen und Dokumentationsanforderungen in Kraft gesetzt. Nachfolgend wird auf die wesentlichsten Neuerungen eingegangen.

### 2.1 System der Selbstveranlagung

Für die Geschäftsjahre, welche ab 1. Juli 1999 enden, wurde in Grossbritannien das System der Selbstveranlagung (Self Assessment) eingeführt. Unter diesem System haben die britischen Gesellschaften neu direkt die Verantwortung für das Erstellen einer korrekten Steuererklärung. Mit ihrer Unterschrift unter die Steuererklärung haben sie nun explizit zu bestätigen, dass der für Steuerzwecke ausgewiesene Gewinn einem Drittvergleich standhält.

### 2.2 Verschärfung der Transferpreisbestimmungen

Die neuen Transferpreisbestimmungen folgen ziemlich genau Artikel 9 des OECD-Musterabkommens [13]. Sie sind um einiges umfangreicher als die alten Bestimmungen und umfassen alle Transaktionen, welche einer Partei einen Steuervorteil in Grossbritannien ermöglichen können. Die Definition des Begriffes 'verbundene Unternehmen' wurde ausgedehnt, so dass unter den neuen Bestimmungen auch Stiftungen oder Anteile von 40% an einem Joint Venture in den Kontrollbereich

eines Fremdvergleiches einbezogen werden können.

### 2.3 Bussen

Unter dem System der Selbstveranlagung müssen die Gesellschaften eine vollständige Dokumentation (siehe nachfolgend 2.4) für die Steuerbehörde zur Verfügung halten, aus welcher hervorgeht, dass die Konzernbeziehungen einem Drittvergleich standhalten bzw. die Steuererklärung korrekt eingereicht wurde. Falls die Gesellschaften diesen Anforderungen nicht nachkommen, kann die britische Steuerbehörde Bussen bis zu GBP 3000 verhängen. Wenn eine Gesellschaft untätig bleibt und keine Bemühungen unternimmt darzulegen, dass Verrechnungspreise angewendet wurden, die einem Drittvergleich standhalten und bei einer anschliessenden Steuerprüfung entsprechende Aufrechnungen vorgenommen werden, wird darüber hinaus eine Busse von bis zu 100% der Nachsteuer erhoben.

### 2.4 Dokumentation

Die möglichen Bussen haben bei den Unternehmen und den Steuerberatern in Grossbritannien vor allem aufgrund der Tatsache, dass die Beurteilung der Dritttüblichkeit von Verrechnungspreisen kaum objektiv erfolgen kann, grosses Aufsehen erregt. Die britische Steuerbehörde hat daraufhin zusätzliche Richtlinien veröffentlicht. Aus diesen geht hervor, welche Dokumente die Gesellschaften für den Nachweis der Verrechnungspreise vorlegen müssen. Zusammengefasst handelt es sich dabei grob um die folgenden Unterlagen:

- Beschreibung der gruppeninternen Transaktionen;
- Darstellung der Methoden zur Preisbestimmung inklusive Vergleichsdaten und Funktionsanalyse;
- Verträge.

Obwohl diese Dokumentationsanforderungen grundsätzlich eine grosse Belastung für die Gesellschaften darstellen, sind keine Erleichterungen für kleinere Gesellschaften oder Gesellschaften mit geringen konzerninternen Transaktionen vorgesehen.

## 3. Weitere Länder

### 3.1 Frankreich

Die eigentliche Gesetzesgrundlage zu den Verrechnungspreisen findet sich in Art. 57 des Code Générale des Impôts, der im Jahre 1996 revidiert wurde. Grundsätzlich wird darin das Prinzip des Drittvergleichs festgehalten.

Die französischen Steuerbehörden haben gemäss Gesetz [14] das Recht, vom Steuerpflichtigen detaillierte Informationen zur Berechnung der Verrechnungspreise zu verlangen.

Am 23. Juli 1998 veröffentlichten die Steuerbehörden Anweisungen zur Dokumentation von gruppeninternen Transaktionen. Obwohl die Anweisungen nicht ausdrücklich eine zeitgemässe Dokumentation verlangen, hat eine fehlende oder ungenügende Dokumentation neu folgende drei Konsequenzen:

- es droht eine Busse im Umfang von FRF 50 000/Jahr;
- die Steuerbehörden betrachten dies als Indiz dafür, dass die Verrechnungspreise nicht at Arm's Length sind;
- der Steuerkommissär ist dazu ermächtigt, jegliche ihm zur Verfügung stehenden Informationen zur Bestimmung eines dritttüblichen Preises und/oder Gewinnes zu nutzen – insbesondere darf er auch einen Gewinnvergleich mit nur den Steuerbehörden bekannten Vergleichsdaten (Secret Comparables) anstellen.

Gemäss den Anweisungen der Steuerbehörde sollte die Dokumentation drei Bestandteile umfassen:

1. Analyse:
  - Markt- und Industrieanalyse;
  - Funktionsanalyse;
  - Vergleichsdaten.
2. Preisbestimmungsmethode:
  - Darstellung der Methode der Preisbestimmung und Begründung für die Wahl der Methode;
  - Darstellung der Transaktionen, inkl. Begründung des Nutzens.
3. Buchhaltungsunterlagen:
  - Sowohl Betriebs- als auch Finanzbuchhaltung.



Die Dokumentation muss grundsätzlich innerhalb von 60 Tagen eingereicht werden können. Ausserdem verlangen die Steuerbehörden, dass ihnen die Unterlagen auf französisch abgegeben werden.

### 3.2 Dänemark [15]

In den am 26. Juni 1998 verabschiedeten Verrechnungspreisbestimmungen (Section 2 des Steuergesetzes) ist das Arm's Length-Prinzip nun ausdrücklich verankert. Basierend darauf müssen dänische Gesellschaften ab dem Geschäftsjahr, das am 1. Januar 1998 beginnt, in einem Zusatzformular zur Steuererklärung ausführliche Informationen zu Transaktionen mit Gruppengesellschaften offenlegen.

Für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 1999 müssen die international tätigen dänischen Unternehmungen ausserdem eine zeitgemässe Dokumentation zu den gruppeninternen Verrechnungspreisen erstellen. In den Unterla-

Die neuen Gesetzesbestimmungen machen es den dänischen Steuerbehörden einfacher, die Gewinne zu korrigieren, da Vermutungen bezüglich Gewinnverschiebungen dafür ausreichen. Wird der Auskunftspflicht nicht nachgekommen, können die dänischen Steuerbehörden den Gewinn mit Bezug auf die gruppeninternen Transaktionen schätzen. Im übrigen hat die dänische Steuerverwaltung die Möglichkeit, von Drittgesellschaften jederzeit Auskünfte zu verlangen, die für die Einschätzung von anderen Steuerpflichtigen von Relevanz sein könnten.

### 3.3 Kanada

Im Juni 1998 wurden neue Gesetzesbestimmungen [17] eingeführt, wonach gruppeninterne Beziehungen zu drittüblichen Bedingungen abgewickelt werden müssen.

Basierend auf der neuen Gesetzesgrundlage wurde nun im Juni 1999 das

Es wird erwartet, dass die kanadischen Behörden bald ein Rundschreiben mit weiteren Erläuterungen zur erforderlichen Dokumentation publizieren werden.

### 3.4 USA

Der Entscheid eines amerikanischen Steuergerichtes vom 30. Dezember 1998 zum Fall DHL erregte grosses Aufsehen. Das Gericht folgte dem IRS, der amerikanischen Steuerbehörde, und urteilte, dass gruppeninterne Transaktionen im Zusammenhang mit Markenrechten nicht zu Marktpreisen, sondern zu ungunsten der US-Gesellschaft abgewickelt worden waren [18]. Konsequenz davon waren eine Nachsteuer von rund USD 424 Mio. und eine Busse von rund USD 163 Mio. Die hohe Busse war geschuldet, weil die Steuerbehörde und das Gericht die bestehende Dokumentation als ungenügend erachteten. Interessanterweise betraf der Entscheid die Steuerjahre 1990–1992, als die Dokumentationsvorschriften noch weniger streng waren als die aktuellen Bestimmungen. Mit diesem Urteil wurde dem Steuerpflichtigen einmal mehr klargemacht, dass Gewinnverschiebungen aus den USA mit hohen Steuer- und Bussenrisiken verbunden sind. Gleichzeitig dürfte sich mit diesem Entscheid jedoch erneut der Druck auf die anderen Staaten verstärkt haben, ebenfalls eigene und strenge Verrechnungspreisvorschriften einzuführen (vgl. Einleitung).

### 3.5 Australien

Die bis dahin nur im Entwurf existierenden Verrechnungspreisbestimmungen wurden am 24. Juni 1998 in ihrer definitiven Form veröffentlicht. Leider wurden die strengen Dokumentationsvorschriften nicht gelockert. Ausserdem publizierte die australische Steuerbehörde am 4. November 1998 ihre definitiven Regelungen bezüglich Bussen bei Verrechnungspreiskorrekturen. Neu beträgt die Busse grundsätzlich 50% der Aufrechnung. Die Busse entfällt u.a. dann, wenn die Gesellschaft nachweisen kann, dass sie alles Zumutbare unternommen hat, um die gruppeninternen Verrechnungspreise drittüblich zu gestalten. Dazu ist eine

---

## «Mit der zunehmenden Globalisierung wird das Thema <Transfer Pricing> immer wichtiger.»

---

gen muss dokumentiert sein, dass die Verrechnungspreise dem Arm's Length-Prinzip entsprechen und wie die Preise und Bedingungen für grenzüberschreitende konzerninterne Transaktionen festgelegt wurden.

Grundsätzlich wird erwartet, dass die Dokumentation den folgenden Inhalt aufweist [16]:

- Beschreibung der Konzernstruktur und der Besitzverhältnisse;
- Beschreibung der Aktivitäten der Konzerngesellschaften und der grenzüberschreitenden gruppeninternen Transaktionen;
- Beschreibung der von den einzelnen Parteien ausgeübten Funktionen und der Risiken;
- Beschreibung der angewandten Preisbestimmungsmethoden;
- Auskunft darüber, ob es vergleichbare Transaktionen mit Dritten gibt.

Formular T106 publiziert, auf welchem gewisse Details von Transaktionen mit gruppeninternen, ausländischen Gesellschaften offenzulegen sind. Im weiteren hat der Steuerpflichtige darauf zu bestätigen, dass für alle Transaktionen mit ausländischen Gruppengesellschaften eine zeitgemässe Dokumentation erstellt wurde. Das Formular muss zusammen mit der Steuererklärung, d.h. sechs Monate nach dem Jahresende, eingereicht werden. Unternehmen, deren gruppeninternen Transaktionen die Grenze von CAD 1 Mio. nicht übersteigen, sind von der Pflicht zur Abgabe eines Formulars T106 befreit.

Wenn innerhalb von 90 Tagen ab Zeitpunkt der Anfrage keine Dokumentation eingereicht wird, sind künftig, d.h. für Steuerjahre ab 1998, Bussen von 10% einer allfälligen Aufrechnung zu entrichten.

umfassende und zeitgemässe Dokumentation erforderlich.

3.6 Neuseeland [19]

Am 30. Oktober 1997 gab die Steuerverwaltung ihre ersten Verrechnungspreis-Richtlinien zu den Gesetzesbestimmungen aus dem Jahre 1995 heraus. Die Richtlinien definieren u.a. die zulässigen Methoden zur Bestimmung der Verrechnungspreise. Ausserdem stellen sie dar, welche Bestandteile die Dokumentation der gruppeninternen Transaktionen aufweisen sollte.

3.7 China [20]

Auch China hofft, mit neuen Verrechnungspreisbestimmungen das Steuersubstrat bei den ausländischen Steuerpflichtigen erhöhen zu können. Das im Mai 1998 publizierte Kreisschreiben der Steuerbehörde definiert den Begriff der verbundenen Unternehmungen, die unter die Bestimmungen fallenden Transaktionen sowie die akzeptierten Methoden zur Kalkulation der Verrechnungspreise. Die Beweislast wird von vornherein dem Steuerpflichtigen zugewiesen, der auf diese Weise zum Erstellen einer Dokumentation gezwungen werden soll.

3.8 Argentinien / Malaysia / Korea

Im weiteren führten in den vergangenen Monaten auch Argentinien und Malaysia Verrechnungspreisbestimmungen und Dokumentationsvorschriften ein. Korea schliesslich publizierte neue Richtlinien, mit denen die bis dahin geltenden Dokumentationsanfordernisse revidiert wurden.

**Zusammenfassung**

Viele Länder haben in letzter Zeit Verrechnungspreisbestimmungen eingeführt oder sind daran, derartige Gesetze auszuarbeiten. Die Politik der USA (strenge Dokumentationsvorschriften mit hohen Bussenandrohungen) hat zu dem Ergebnis geführt, dass andere Staaten, vor allem Australien und Kanada, dem US-Beispiel nicht nur folgen, sondern teilweise versuchen, es sogar zu übertreffen [21].

Die wachsenden Dokumentationspflichten führen für die international tätigen Unternehmungen zu einem immer höheren Aufwand. Ausserdem findet im Bereich der Verrechnungspreise faktisch zunehmend eine Umkehr der Beweislast statt: Wenn der Steuerpflichtige auf Anfrage der Steuerbehörde nicht dokumentieren kann, wie seine gruppeninternen Verrechnungspreise berechnet wurden, befindet er sich in immer mehr Ländern in einer ungünstigen Ausgangslage. Die Steuerbehörden betrachten dies als Indiz dafür, dass seine Preise willkürlich und zu Ungunsten der inländischen Gesellschaft festgesetzt wurden. Damit erhöht sich das Risiko einer Gewinnaufrechnung. Zusätzlich kann das Fehlen einer Dokumentation in einigen Ländern zu sehr hohen Bussen führen.

Wie gezeigt, wird den gruppeninternen Verrechnungspreisen auch in Deutschland und in Grossbritannien seitens der Steuerbehörden eine immer grössere Beachtung geschenkt. Die Einführung des Self-Assessment Systems in Grossbritannien bürdet die Verantwortung bezüglich Deklaration eines drittüblichen Gewinns dem Steuerpflichtigen auf. Es liegt deshalb an ihm, nachzuweisen, dass die konzerninternen Transaktionen at Arm's Length durchgeführt wurden. Die Erstellung einer Dokumentation ist dafür unumgänglich.

Es bleibt zu hoffen, dass auch die Steuerbehörden trotz ihrer offensichtlich zunehmenden Vorliebe für Verrechnungspreisprüfungen nicht vergessen, was auch die zweijährlich erscheinende Studie zum Thema Transfer Pricing von Ernst & Young [22] immer wieder zeigt: *Dass nämlich noch immer die betriebliche Gewinnmaximierung, und nicht die Steuervermeidung, wichtigster Faktor bei der Bestimmung der Verrechnungspreise bildet.*

**Anmerkungen**

1 Der vorliegende Artikel basiert auf einer Round-Table-Veranstaltung der ATAG Ernst & Young vom 14. Juli 1999 im Hotel Marriott in Zürich.

- 2 OECD-Musterabkommen 1977 auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen.
- 3 Titel: «Transfer Pricing and Multinational Enterprises - Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs».
- 4 Die OECD sah sich insbesondere durch die Entwicklungen in den USA zum Handeln gezwungen, da sich die vorgeschlagenen US-Richtlinien ausserhalb der bisher allgemein akzeptierten OECD Grundsätze bewegten.
- 5 Titel: «Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations»
- 6 § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG für die verdeckte Gewinnausschüttung; § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Sätze 1 und 5 EStG für die verdeckte Einlage; § 1 AStG für die Berichtigung von Einkünften bei Auslandsbeziehungen.
- 7 Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze).
- 8 FG Hessen 17.10.1988, EFG 1989, 200.
- 9 BFH 17.2.1993, BStBl II 1993, 457.
- 10 FG Saarland 18.12.1996, EFG 1997, 485.
- 11 FG Düsseldorf 8.12.1998, 6K 3661/93; Dieser Entscheid wurde von Dr. Thomas Borstell und Michael Prick ausführlich analysiert in IStR, Zeitschrift für europäische und internationale Steuer- und Wirtschaftsberatung Nr. 10/99, S. 304 ff.
- 12 Es handelte sich um eine Vertriebsgesellschaft, die über eine erhebliche Anzahl Jahre Verluste ausgewiesen hat. Die Betriebsprüfer hatten sich in diesem Fall nicht darauf beschränkt, das Urteil des Finanzgerichtes Hessen (siehe 1.2) anzuwenden.
- 13 OECD-Musterabkommen 1977 auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen.
- 14 Art. L13B und L188A.
- 15 Vgl. dazu u.a. Kristiansen Ole, Steuerrevue Nr. 6/1999, S. 428 ff, und Wittendorff Jens, Detailed Tax Return Reporting Requirements/Codification of the Arm's Length Principle and Introduction of Thin Capitalization Legislation/Transfer Pricing Documentation: Draft Legislation in Denmark, International Transfer Pricing Journal - Vol. 6 No. 1, S. 35 und 36/Vol. 5 No. 5, S. 251 ff/Vol. 5 No. 1, S. 38 ff.
- 16 Gemäss Gesetzeskommentar, Gesetzesnr. L 84.
- 17 Section 247 of the Income Tax Act.
- 18 Grundsätzlich ging es um den Verkauf von Markenrechten an eine Konzerngesellschaft in Bermuda und um Markenlizenzen, die die Bermuda-Gesellschaft nicht bezahlt hatte.
- 19 Glyn-Jones Andrea und Maitland Diana, New Zealand IRD issues First Transfer Pricing Guidelines, International Transfer Pricing Journal - Vol. 5 No. 1, S. 42 ff.
- 20 Ma Shiqi, New Circular on Transfer Pricing, International Transfer Pricing Journal - Vol. 5 No. 6, S. 292 ff.
- 21 Becker H., Neue Ansätze bei den Verrechnungspreisen, Internationale Wirtschaftsbrieft IWB Nr. 7 vom 14.4.1999, S. 365 ff.
- 22 Transfer Pricing Global Survey 1997, Ernst & Young – eine neue Studie erscheint im Herbst dieses Jahres.

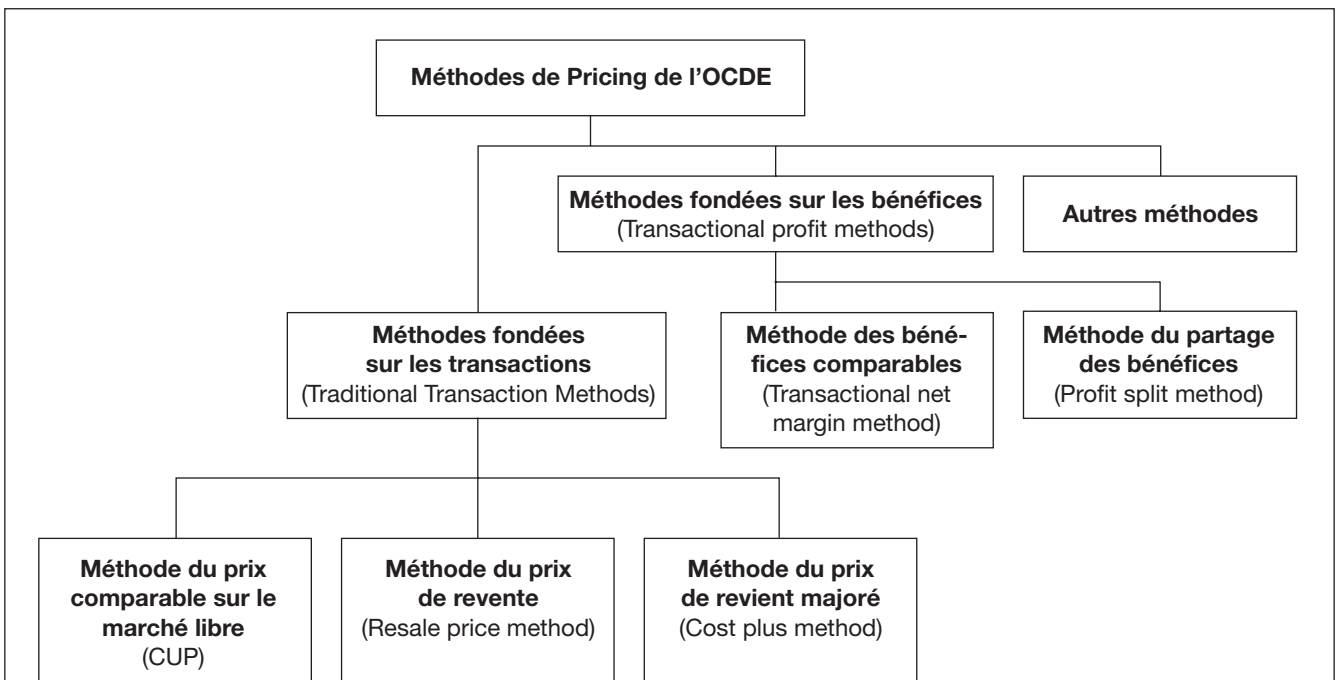
## RESUME

## Les prix de transfert dans le collimateur des autorités fiscales étrangères

De plus en plus d'entreprises se tournent vers l'étranger et de ce fait elles compensent à l'intérieur du groupe les prix des biens et des prestations transfrontaliers et doivent se justifier face

aux autorités fiscales étrangères. A cela s'ajoute l'extrême densité des réglementations dans le domaine du Transfer Pricing, densité augmentant presque quotidiennement. Les deux au-

teurs, dans leur article, font le point de l'évolution actuelle dans ce secteur.



### *Méthode du prix comparable sur le marché libre*

Cette méthode consiste à comparer les transactions entre sociétés d'un groupe à des opérations similaires réalisées avec des tiers ou entre tiers. Les opérations comparées doivent porter sur les mêmes biens et services, transférés aux mêmes conditions.

### *Méthode du prix de revente*

Cette méthode a comme point de départ le prix de revente, à un client tiers, d'un produit acheté précédemment à une société du groupe. On défalque ensuite de ce prix une marge brute «appropriée» qui doit couvrir les frais de vente et les autres charges d'exploita-

tion du revendeur et permettre à ce dernier de dégager une marge nette.

### *Méthode du prix de revient majoré*

Cette méthode analyse la marge du prestataire de biens ou de services. On prend comme point de départ le coût des achats du fournisseur sur le marché. On ajoute ensuite une marge brute calculée de façon à obtenir un bénéfice «approprié» compte tenu des fonctions exercées et des conditions du marché.

### *Méthode des bénéfices comparables*

Cette méthode (ou méthode transactionnelle de la marge nette) consiste à déterminer la marge bénéficiaire que réalise un contribuable au titre d'une

transaction entre entreprises d'un groupe, et à la comparer ensuite à la marge bénéficiaire réalisée par d'autres sociétés sur une transaction similaire dans un marché de libre concurrence.

### *Méthode du partage des bénéfices*

Cette méthode se base sur la fiction que les sociétés du groupe concernées ont formé une société simple. Ainsi, une fois déterminé le montant global des bénéfices dégagé de ces transactions, leur partage est effectué en fonction de critères économiques, comme si un accord avait été conclu dans des conditions de pleine concurrence.

UB/US/JPM