



THOMAS HUG

VERRECHNUNGSPREIS- DOKUMENTATION: INTERNATIONAL UND SCHWEIZ

ISIS), 10 MARCH 2025

WWW.THOMASHUG.COM

Unternehmenssteuerrecht 2025

Verrechnungspreisdokumentation – International und Schweiz

Thomas Hug, Deloitte AG

Simona Studer, Kantonales Steueramt Zürich

Lic. oec. HSG Ivo Manatschal, Kantonales Steueramt Zürich

Bad Ragaz, 10./11. März 2025

Agenda

- **Teil 1 – Theorie**
 - Dokumentationsvorschriften Schweiz
 - Dokumentationsvorschriften OECD-Verrechnungspreisleitlinien
- **Teil 2 – Praxis**
 - Praxisfälle Kantonales Steueramt Zürich



Teil 1 – Theorie



Dokumentationsvorschriften Schweiz

- In der Schweiz gibt es – im Gegensatz zu verschiedenen ausländischen Staaten – keine gesetzliche Verpflichtung, eine Verrechnungspreisdokumentation zu erstellen
- Steuerpflichtiger hat aber bei den Gewinn- und Kapitalsteuern eine allgemeine Mitwirkungspflicht sowie Auskunft- und Beweisleistungspflicht (Art. 126 DBG / Art. 42 StHG)
- Gilt auch für andere Steuerarten (Art. 39 VStG / Art. 35 StG / Art. 68 MWSTG)
- In internationalen Verhältnissen kommt eine erhöhte Nachweispflicht zur Anwendung (BGer 2C_118/2021, E. 2.4.2.)
- Mitwirkungspflicht wird durch das verfassungsmässige Verhältnismässigkeitsgebot eingeschränkt (Art. 5 Abs. 2 BV)
- Q&A der ESTV zu Verrechnungspreisen äussert sich nicht zur Verrechnungspreisdokumentation, verweist aber auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien als Interpretationshilfe

Art. 126 Weitere Mitwirkungspflichten

¹ Der Steuerpflichtige muss alles tun, um eine vollständige und richtige Veranlagung zu ermöglichen.

² Er muss auf Verlangen der Veranlagungsbehörde insbesondere mündlich oder schriftlich Auskunft erteilen, Geschäftsbücher, Belege und weitere Bescheinigungen sowie Urkunden über den Geschäftsverkehr vorlegen.

Art. 39

¹ Der Steuerpflichtige hat der ESTV über alle Tatsachen, die für die Steuerpflicht oder für die Steuerbemessung von Bedeutung sein können, nach bestem Wissen und Gewissen Auskunft zu erteilen; er hat insbesondere:

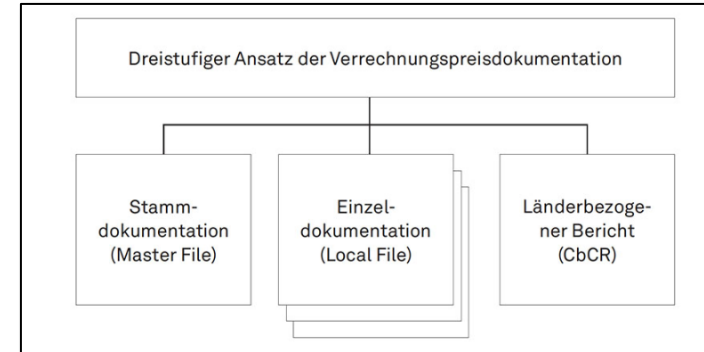
- a. Steuerabrechnungen, Steuererklärungen und Fragebogen vollständig und genau auszufüllen;
- b. seine Geschäftsbücher ordnungsgemäss zu führen und sie, die Belege und andere Urkunden auf Verlangen beizubringen.

Dokumentationsvorschriften

OECD-Verrechnungspreisleitlinien (1)

Historischer Rückblick

- Als «Erfinder» der Verrechnungspreisdokumentation gilt die USA, die als erstes Land der Welt umfassende gesetzliche Vorschriften erlassen haben
- OECD veröffentlichte erstmals 1995 rudimentäre Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation (allgemeine Grundsätze)
- Ab 2000: Viele Staaten führen teilweise umfassende nationale Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation ein
- BEPS-Projekt Aktionspunkt 13 (Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country-Reporting): Umfassende neue Vorschriften zur Verrechnungspreisdokumentation mit dreistufigem Ansatz, die später in die OECD-Verrechnungspreisleitlinien überführt wurden
- Ab 2016: Viele Staaten übernehmen den neuen Ansatz, teilweise aber mit abweichenden Vorschriften



Quelle: Harbeke/Hug/Scherrer, Verrechnungspreisrecht der Schweiz

Gründe für Verrechnungspreisdokumentation

- Steuerpflichtiger muss steuerreduzierende Tatsachen beweisen (zusätzlicher Aufwand, weniger Ertrag)
- Steuerpflichtiger hat einen Wissensvorsprung gegenüber den Steuerbehörden und muss im Rahmen der allgemeinen Mitwirkungspflicht sowie Auskunfts- und Beweisleistungspflicht den Steuerbehörden notwendige Informationen zur Verfügung stellen, damit diese die Fremdüblichkeit von Leistungen mit nahestehenden Personen überprüfen können.
- Erzieherische Aufgabe, indem der Steuerpflichtige *«den Verrechnungspreisanforderungen bei der Festlegung der Preise und sonstigen Bedingungen von Geschäftsvorfällen [...] sowie bei der Aufzeichnung der Erträge aus diesen Geschäftsvorfällen in ihrer Steuererklärung gebührende Beachtung»* schenkt» (OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 N 5.5)
- OECD weist die nationalen Steuerbehörden aber auch darauf hin, dass dem Steuerpflichtigen bei der Erstellung der Dokumentation *«keine unverhältnismässig hohen Kosten und Lasten»* zugemutet werden sollen (entspricht Verhältnismässigkeitsgebot, Art. 5 Abs. 2 BV)

Dokumentationsvorschriften

OECD-Verrechnungspreisleitlinien (3)

Master File (Stammdokumentation) (1)

- Kein Mindeststandard, lediglich Best Practice
- Dokument, welches einen Überblick über die Tätigkeit des multinationalen **Konzerns** geben soll, einschliesslich der Art seiner globalen Geschäftstätigkeiten, seiner Verrechnungspreispolitik insgesamt sowie der globalen Verteilung seiner Einkünfte und seiner Wirtschaftstätigkeit
- Es dient den Steuerbehörden dazu, «*die Verrechnungspreispraxis des multinationalen Konzerns in ihren wirtschaftlichen, rechtlichen, finanziellen und steuerlichen Gesamtkontext zu stellen*» und dadurch die «*bedeutenden Verrechnungspreisrisiken*» zu identifizieren (OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 N 5.18)

Dokumentationsvorschriften

OECD-Verrechnungspreisleitlinien (4)

Master File (Stammdokumentation) (2)

- Elemente Master File

Organisationsaufbau	u.a. Rechts- und Eigentümerstruktur, geografische Verteilung der operativen Geschäftseinheiten
Geschäftsstrategie und -aufbau	u.a. wichtige Faktoren des Unternehmensgewinns, Beschreibung der Lieferkette und der geografischen Märkte, kurze Funktionsanalyse, erfolgte Umstrukturierungen und der M&A-Transaktionen im entsprechenden Geschäftsjahr
Immaterielle Werte	u.a. Konzernstrategie zur Entwicklung, zum Eigentum und zur Verwertung immaterieller Werte, Auflistung der wichtigsten immateriellen Werte, im Konzern im entsprechenden Geschäftsjahr übertragene immaterielle Werte
Konzerninterne Finanzierungstätigkeiten	u.a. Beschreibung der externen und internen Konzernfinanzierung, Beschreibung der Verrechnungspreispolitik hinsichtlich konzerninterner Finanzierungen
Finanzlage und Steuerpositionen	u.a. konsolidierter Jahresabschluss, Auflistung aller APA und Tax Rulings



Dokumentationsvorschriften

OECD-Verrechnungspreisleitlinien (5)

Local File (Einzeldokumentation) (1)

- Kein Mindeststandard, lediglich Best Practice
- Dokument, welches Informationen zu einer spezifischen **Konzerngesellschaft** und ihren konzerninternen, grenzüberschreitenden Transaktionen enthält
- Local File ergänzt Master File und gibt den Steuerbehörden *«sachdienliche Informationen für die Verrechnungspreisanalyse im Zusammenhang mit Geschäftsvorfällen zwischen einem inländischen Konzernunternehmen und verbundenen Unternehmen in anderen Staaten [liefern], die im Kontext des inländischen Steuersystems wesentlich sind»* (OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 N 5.5)

Dokumentationsvorschriften OECD-Verrechnungspreisleitlinien (6)

Local File (Einzeldokumentation) (2)

- Elemente Local File

Informationen zur Konzerngesellschaft	u.a. Managementstruktur, Geschäftsstrategie und -tätigkeit, Umstrukturierungen im entsprechenden Geschäftsjahr, übertragene immaterielle Werte im entsprechenden Geschäftsjahr, Liste der wichtigsten Konkurrenzunternehmen
Informationen zu Geschäftsvorfällen	u.a. pro Geschäftsvorfallkategorie: Beschreibung, Betrag, Kopie der Verträge, Vergleichbarkeitsanalyse, Angemessenheitsanalyse
Steuerrulings	Kopie bestehender unilateraler und bilateraler/multilateraler APA sowie sonstiger steuerlicher Vorabzusagen, an denen die inländische Steuerverwaltung nicht beteiligt ist und die mit weiter oben beschriebenen konzerninternen Geschäftsvorfällen in Zusammenhang stehen
Informationen zur Finanzlage	u.a. lokaler Geschäftsabschluss

Dokumentationsvorschriften OECD-Verrechnungspreisleitlinien (7)

Vergleichbarkeitsanalyse (1)

- Drittvergleich: Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen sind jeweils danach zu untersuchen, ob die zu beurteilende Leistung im Vergleich zu üblichem und marktgerechtem Geschäftsgebaren als derart ungewöhnlich einzustufen ist, dass sie (so) nicht erbracht worden wäre, wenn sich Leistungsempfänger und Leistungserbringer nicht nahestehen würden (BGE 138 II 57 E 2.3).
- Vergleichbarkeitsanalyse ist ein Element der Sachverhalts-ermittlung (BGE 140 II 88 E 7.7.1)

Dokumentationsvorschriften

OECD-Verrechnungspreisleitlinien (8)

Vergleichbarkeitsanalyse (2)

- Relevante Merkmale / Vergleichbarkeitsfaktoren (OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 N 1.42 ff.):
 - (1) Konkrete vertragliche Vereinbarungen zwischen den involvierten Parteien, die den Ausgangspunkt jeder Verrechnungspreisprüfung bilden
 - (2) Ausgeübte Funktionen, unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken (Funktions- und Risikoanalyse)
 - (3) Eigenschaften des übertragenen Wirtschaftsguts oder der erbrachten Dienstleistung
 - (4) Konkrete wirtschaftliche Verhältnisse
 - (5) Verfolgte Geschäftsstrategien

Dokumentationsvorschriften OECD-Verrechnungspreisleitlinien (9)

Angemessenheitsanalyse (1)

- Prozess mit neun Schritten

1	Bestimmung relevante(s) Jahr(e)
2	Vergleichbarkeitsanalyse (siehe Folien vorher)
3	Bestimmung der zu untersuchenden Konzerngesellschaft (tested party)
4	Bestimmung von internen Vergleichswerten (sofern vorhanden)
5	Bestimmung von externen Vergleichswerten
6	Bestimmung der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode
7	Identifizierung von möglichen Vergleichswerten, indem festgelegt wird, welche Hauptmerkmale eine unkontrollierte Transaktion erfüllen muss, um als potenziell vergleichbar zu gelten.
8	Vornahme von Anpassungsrechnungen (comparability adjustments) zur Herstellung vergleichbarer Verhältnisse
9	Interpretation und Verwendung der gewonnen Daten sowie Ermittlung einer drittvergleichskonformen Vergütung

Dokumentationsvorschriften

OECD-Verrechnungspreisleitlinien (10)

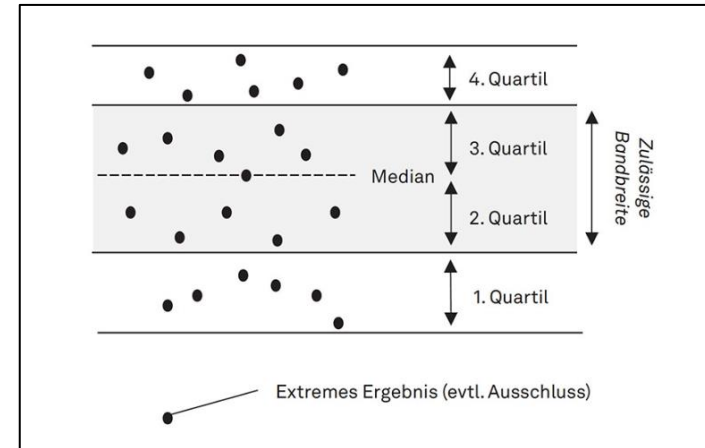
Angemessenheitsanalyse (2)

- Vergleichstransaktionen
 - Interner Preisvergleich, d.h. Konzerngesellschaft hat identische oder ähnliche Transaktion mit einem unabhängigen Dritten
 - Externer Preisvergleich mittels kommerzieller Datenbanken
 - Problematik: Betreiber kommerzieller Datenbanken sind auf öffentlich verfügbare Informationen angewiesen, was gerade in der Schweiz häufig nicht der Fall ist (wenig bis keine Schweizer Vergleichsunternehmen verfügbar)

Dokumentationsvorschriften OECD-Verrechnungspreisleitlinien (11)

Angemessenheitsanalyse (3)

- Anpassungsrechnung
 - Spezifisch: Abhängig von der Qualität der Vergleichswerte
 - Generell: Statistische Anpassungen (OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 N 3.63 ff.)
 - Potenzieller Ausschluss von Extremwerten
 - Einengung mittels Bandbreitenrechnungen (typischerweise erstes und viertes Quartil)
 - Bestimmung eines Wertes mittels Messgrößen der zentralen Tendenz (typischerweise Median und nicht Mittelwert)



Quelle: Harbeke/Hug/Scherrer, Verrechnungspreisrecht der Schweiz

Dokumentationsvorschriften OECD-Verrechnungspreisleitlinien (12)

Angemessenheitsanalyse (4)

- **Beispiel**

Beispiel: Ein Konzern verrechnet eine Markenlizenz von 5,1 %. Im Rahmen einer Datenbankanalyse werden folgende Ergebnisse erzielt, was die Drittvergleichbarkeit bestätigt:

	Ergebnisse
Beobachtungen («observations»)	27
Vergleichsdaten («set of comparables»)	9
Maximum	7,6 %
Oberes Quartil («upper quartile»)	5,8 %
Median	5,1 %
Unteres Quartil («lower quartile»)	4,0 %
Minimum	2,8 %

Quelle: Harbeke/Hug/Scherrer, Verrechnungspreisrecht der Schweiz



Dokumentationsvorschriften

OECD-Verrechnungspreisleitlinien (13)

Angemessenheitsanalyse (5)

- Exkurs: Korrektur Werte ausserhalb der Bandbreite
 - Ausland: teilweise explizite gesetzliche Grundlage, wonach Werte ausserhalb der Bandbreite auf den Median korrigierte werden müssen (u.a. Indien, Deutschland, Österreich)
 - Schweiz: keine gesetzliche Grundlage, kein Gerichtsentscheid
 - Meinung Hug: Steuerrecht ist Eingriffsrecht, weshalb die Steuerbehörden für die Primärberichtigung immer das mildeste Mittel wählen müssen; Gleichbehandlung mit Steuerpflichtigen, die innerhalb der Bandbreite ihre Werte festgesetzt haben

Dokumentationsvorschriften

OECD-Verrechnungspreisleitlinien (14)

Angemessenheitsanalyse (6)

- **Beispiel**

Eine Routinegesellschaft wird auf Basis der geschäftsfallbezogenen Nettomargenmethode mit einer EBIT-Marge von 1,5 % vergütet. Die drittvergleichskonforme Marge bewegt sich innerhalb einer eingengten Bandbreite von 2,5 % und 8 % mit einem Median von 4 %.

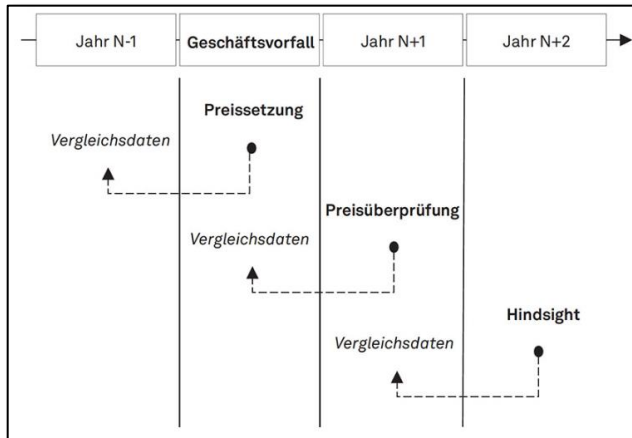
- **Lösungsvorschlag**

- Deutschland: Korrektur auf 4 %
- Schweiz: Korrektur auf 2,5 % (?)

Dokumentationsvorschriften OECD-Verrechnungspreisleitlinien (15)

Angemessenheitsanalyse (7)

- Preissetzung vs. Preisüberprüfung



Beispiel: Ein Tourismuskonzern muss im Jahr 2020 (COVID-19) die Verrechnungspreise für konzerninterne Dienstleistungen bestimmen. Eine Analyse der Jahre 2017–2019 («pre-COVID-19») ergibt, dass ein auf Kosten basierter EBIT-Gewinnzuschlag von 15 % drittvergleichskonform wäre. Aufgrund der massiven wirtschaftlichen Auswirkungen der globalen Pandemie auf den Tourismus kommt der Konzern zum Schluss, dass ein Gewinnzuschlag von 15 % nicht mehr angemessen ist. Unter Beizug aktueller Konzernkennzahlen und Industrieindikatoren wird die Marge auf 2 % korrigiert.

Quelle: Harbeke/Hug/Scherrer, Verrechnungspreisrecht der Schweiz

Teil 2 – Praxis



Agenda

Praxisfälle Kantonales Steueramt Zürich

- Vorbemerkung
- Fall Vertriebsstruktur
- Fall Lizenzgebühren
- Fall Eskalationsprozess
- Fall Umstrukturierung
- Fazit: allgemeine Erfahrungen



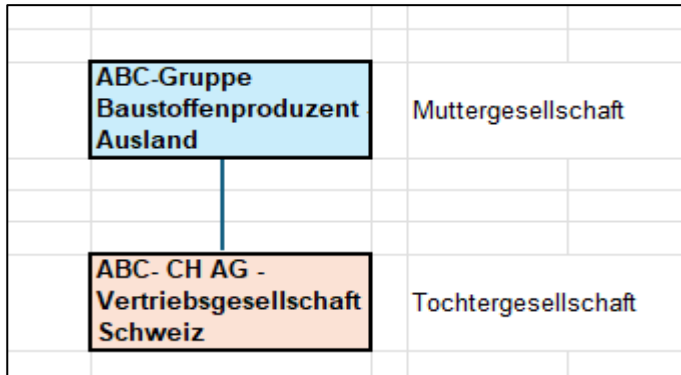
Vorbemerkung

- In der Schweiz gibt es keine gesetzliche Verpflichtung, eine Verrechnungspreisdokumentation zu erstellen.
- Aber: mit der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation gelten die gesetzlichen Mitwirkungspflichten noch nicht als erfüllt.
- In Einklang mit dem Verhältnismässigkeitsgebot (Art. 5 Abs. 2 BV) sind insb. jene Dokumente vorzuhalten, welche bereits für nicht-steuerliche Zwecke, im Rahmen der guten Unternehmensführung (und -kontrolle), erstellt werden / vorausgesetzt werden können.
- Damit sind viele Punkte der Verrechnungspreisdokumentation bereits zuverlässig und effizient abgedeckt (Beispiele folgen)
- Nebst dem Umfang der Verrechnungspreisdokumentation sind qualitative Aspekte ebenfalls zu beachten.

Vertriebsstruktur – Methodenwahl (1/9): Sachverhalt

Sachverhalt (1/3)

- Die ABC-Gruppe ist ein grosser ausländischer Baustoffproduzent
- Die Produktion der Baustoffe findet im Ausland statt, der Vertrieb der Baustoffe erfolgt in der Schweiz über die hier ansässige Tochtergesellschaft ABC-CH AG



Vertriebsstruktur – Methodenwahl (2/9): Sachverhalt

Sachverhalt (2/3)

- Die ABC-CH AG vertreibt die Produkte der ABC-Gruppe im Rahmen eines Kommissionshandels (im eigenen Namen aber auf Rechnung der ABC-Gruppe). Zusätzlich vertreibt sie als Eigenhändlerin Produkte anderer Produzenten (Umsatzvolumen: 90% als Kommissionär und 10% als Eigenhändler).
- Per Anfang 2024 wird für den Vertrieb der ABC-Gruppe –Produkte eine Umstellung des Kommissionshandels auf Eigenhandel angestrebt.
- Die ABC-CH AG soll zusätzliche Funktionen (interne Beschaffung, Logistik, Produktmanagement) und die damit verbundene Risiken (Lagerrisiko, Transportrisiko, Forderungsausfallrisiko) übernehmen.

Vertriebsstruktur – Methodenwahl (3/9): Sachverhalt

Sachverhalt (3/3)

Umsatzverteilung	Vorher	Nachher
10% Dritte	Eigenhändler	Eigenhändler
90% Konzernprodukte	Kommissionär	Eigenhändler
Funktionen	-	interne Beschaffung
	-	Logistik
	-	Produktmanagement
Risiken	-	Lagerrisiko
	-	Transportrisiko
	-	Forderungsausfallrisiko

Vertriebsstruktur – Methodenwahl (4/9): Ruling

- Ruling wird eingereicht.
- Mit dem Rulingschreiben werden folgende Dokumente eingereicht:
 - Unternehmenscharakterisierung (Auszug aus dem ausländischen Local File der Mutter)
 - Benchmark- Studie zwecks Ermittlung einer fremdvergleichskonformen Operating Profit Margin (OPM) nach der Formel $EBIT/turnover$
 - Planerfolgsrechnungen
 - Businessplan mit sinkenden Margen
 - Vertriebshändler-Vertrag mit Zuschlägen auf Werkkaufpreisen

Vertriebsstruktur – Methodenwahl (5/9): Funktionsanalyse

	vorher		nachher	
	ABC-Gruppe	ABC-CH AG	ABC-Gruppe	ABC-CH AG
Vertrieb	(x)	x	(x)	x
Preisrisiko	(x)	x	(x)	x
Marktrisiko	(x)	x	(x)	x
Marketingrisiko	(x)	x	(x)	x
Logistik	x			x
Transportrisiko	x			x
Lagerrisiko	x			x
Zollprozessrisiko	x			x
Finanzrisiken	x			x
Forderungsausfallrisiko	x			x
Fremdwährungsrisiko	x			x
IT	x			x
Technische Beratung	x			x
HR-Funktionen	x			x



LSLS)

Vertriebsstruktur – Methodenwahl (6/9): Unterlagen

Feststellungen seitens KSTA und Einforderung zusätzlicher Unterlagen

- **Feststellungen**
 - Die Risiko-Funktionsanalyse bei den zusätzlich übernommenen Funktionen und Risiken deutet auf einen Eigenhändler (Hybrid-Unternehmen) hin.
 - Die Benchmark-Studie, welche eine transaktionsbezogene Nettomargenmethode unterstützt ist bereits im Ansatz bezüglich Methode abzulehnen und kann nicht als Marktvergleich beigezogen werden.

Vertriebsstruktur – Methodenwahl (7/9): Unterlagen

- **Unterlagen / Fragen**
 - Einreichung der Local File und Master File
 - Einreichung des letzten vorhandenen Konzernabschlusses
 - Businessplan des Konzerns
 - Welche zusätzlichen Dienstleistungen werden von der Muttergesellschaft an die ABC-CH AG erbracht?



Vertriebsstruktur – Methodenwahl (8/9): Feststellungen

Nach Durchsicht der Unterlagen stellen wir fest

- Die ABC-CH AG ist Eigenhändler
- Der Werkkaufpreis inkl. Aufschlag ist der Preis den ein unabhängiger Dritter zahlen würde
- Die zusätzlichen Dienstleistungen die der Konzern gegenüber der CH -Tochtergesellschaft erbringt werden mit Cost-Plus 5% abgegolten
- Es besteht kein Grund eine zusätzliche Korrektur auf die erwirtschaftete Gewinnmarge der CH-Tochter vorzunehmen

Vertriebsstruktur – Methodenwahl (9/9): Fazit

Fazit

- Eine fundierte Risikofunktionsanalyse ist für die Methodenwahl unerlässlich.
- Die Benchmark-Studie kann als Nachweis für den Fremdvergleich herangezogen werden wenn sie die Risikofunktionsanalyse unterstützt.
- Zusätzliche Dokumente, die im Rulingprozess angefordert werden, können den Nachweis einer korrekten Gewinnallokation bringen. Die Analyse der Planzahlen haben nachgewiesen, dass die Gewinnallokation auf die einzelnen Teile der Wertschöpfungskette korrekt sei und somit keine weitere Korrektur auf die Gewinnmarge der CH-Tochter vorzunehmen ist.

Fall Lizenzgebühren (1/9): Ausgangslage

Sachverhalt

- Management- und IT-Beratungsunternehmen
- Tätig in DACH, Benelux, UK/Irland, Nordics
- IP-Portfolio zentral in NL (Brand, Software, Daten, Konzepte etc.)
- Ländergesellschaften bezahlen Lizenzen (incl. CH)
- CUP-Methode 7.5%
- Benchmark-Studie:
 - median 7.75%
 - upper quartile 15.0% / lower quartile 5.0%
 - count 17

Fall Lizenzgebühren (2/9): Benchmark-Studie

- Data source: commercial database
- Automated search
 - Step 1: Industry / NAIC codes
 - Step 2: Agreement / IP types
 - Step 3: Royalty base / payment terms
 - Step 4: Related party
- Manual screening
 - Review of product descriptions
 - Detailed review of agreements
- Financial analysis
 - Averaging royalty ranges
 - Interquartile range

Benchmark 1	4.75%
Benchmark 2	35.00%
Benchmark 3	10.00%
Benchmark 4	4.00%
Benchmark 5	5.00%
Benchmark 6	2.50%
Benchmark 7	7.75%
Benchmark 8	3.00%
Benchmark 9	5.00%
Benchmark 10	15.00%
Benchmark 11	10.00%
Benchmark 12	20.00%
Benchmark 13	25.00%
Benchmark 14	5.00%
Benchmark 15	18.50%
Benchmark 16	15.00%
Benchmark 17	5.00%
4. Quartil (Max.)	35.00%
3. Quartil (Upper)	15.00%
Median	7.75%
1. Quartil (Lower)	5.00%
0. Quartil (Min.)	2.50%



Fall Lizenzgebühren (3/9): Vergleichbarkeitsfaktoren

- Vertragliche Bedingungen
 - z.B. Upfront-payments, Laufzeit, Exklusiv etc.?
- Funktions- und Risikoprofil
 - z.B. Aufteilung DEMPE-Funktionen zw. Lizenzgeber/-nehmer?
- Eigenschaften übertragener Güter bzw. geleisteter Dienste
 - z.B. Bilden Benchmarks in Gesamtheit IP-Portfolio korrekt ab?
- Wirtschaftliche Verhältnisse Beteiligter und des Marktes
 - z.B. Kaufkraft, Sättigung, Konkurrenz, Präferenzen etc.?
- Geschäftsstrategien der Beteiligten
 - z.B. Preis/Differenzierung? Bedeutung Produkt, Markt?

Benchmark 1	4.75%
Benchmark 2	35.00%
Benchmark 3	10.00%
Benchmark 4	4.00%
Benchmark 5	5.00%
Benchmark 6	2.50%
Benchmark 7	7.75%
Benchmark 8	3.00%
Benchmark 9	5.00%
Benchmark 10	15.00%
Benchmark 11	10.00%
Benchmark 12	20.00%
Benchmark 13	25.00%
Benchmark 14	5.00%
Benchmark 15	18.50%
Benchmark 16	15.00%
Benchmark 17	5.00%
4. Quartil (Max.)	35.00%
3. Quartil (Upper)	15.00%
Median	7.75%
1. Quartil (Lower)	5.00%
0. Quartil (Min.)	2.50%

Fall Lizenzgebühren (4/9): Vergleichbarkeitsfaktoren

Vgl. OECD VPRL, Rz. 1.36 zu den fünf Vergleichbarkeitsfaktoren

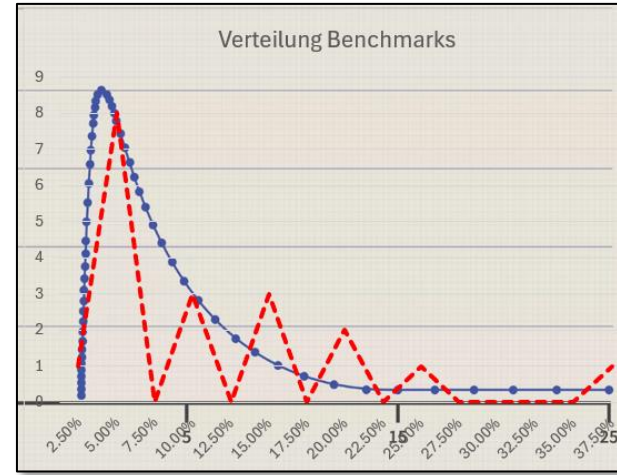
Diese Informationen über die wirtschaftlich relevanten Merkmale des tatsächlichen Geschäftsvorfalles sollten im Rahmen der in Kapitel V beschriebenen Einzeldokumentation (Local File) zur Untermauerung der vorgenommenen Verrechnungspreisbestimmung geliefert werden.

OECD VPRL, Definition der Vergleichbarkeitsanalyse

*Konzerninterne Geschäftsvorfälle sind mit Fremdgeschäftsvorfällen **vergleichbar**, wenn keiner der Unterschiede zwischen den Geschäftsvorfällen den mit der Methode untersuchten Aspekt (z.B. Preis oder Marge) wesentlich beeinflussen kann oder wenn hinreichend genaue Anpassungen vorgenommen werden können, um wesentliche Auswirkungen dieser Unterschiede zu beseitigen.*

Fall Lizenzgebühren (5/9): Quantitatives

- Range der Benchmarks
 - Vergleichbarkeit bei grosser Spannweite?
 - Vergleich einzelnes IPs vs. Portfolio?
- EBIT(DA)-Marge vor Lizenzgebühren
 - Obergrenze für den Scope von Benchmarks?
 - Anteil Lizenzgebühren an der Wertschöpfung?
- Verteilung
 - Normalverteilung vs. Schiefe (Skew)?
 - Künstliche Verzerrung Median?



Fall Lizenzgebühren (6/9): Reproduzierbarkeit

*Ein Prozess muss unter gleichen Bedingungen wiederholbar sein und im Rahmen des tolerierten Messfehlers **personenunabhängig** die **gleichen Ergebnisse** liefern.*

- Fünf Vergleichbarkeitsfaktoren:
 - Sind genügend Informationen verfügbar? Datenbanken?
 - Wurden die Informationen hinreichend analysiert?
 - Wie und durch wen erfolgte die ökonomische Einschätzung?

*Infolge grosser Unsicherheit (**Ermessens-/Verhandlungsspielraum**) bietet es sich an, denjenigen zu folgen, die es am besten wissen müssten: dem Management und dem VR des untersuchten Unternehmens.*

*Das interne Reporting enthält i.d.R. Hinweise zur direkten **Konkurrenz**. Bessere Benchmarks sind i.d.R. schwer zu finden (direkter Preisvergleich vorbehalten).*



Fall Lizenzgebühren (7/9): Konkurrenzanalyse

- (Praktisch) jedes Unternehmen, jedes Produkt und jede Dienstleistung hat Konkurrenz
- Konzernrechnungen der Konkurrenz enthalten Informationen zu abgeschlossenen Akquisitionen (Purchase Price Allocation [PPA], Kaufpreisallokation)
- Daraus ist der Anteil des IPs am Gesamtwert des akquirierten Unternehmens (Enterprise Value) ersichtlich
- Woraus wiederum Rückschlüsse auf den Beitrag des IP's an der Gesamtwertschöpfung des Unternehmens (EBIT(DA)) möglich sind
- Konzernrechnungen sind vielfach öffentlich zugänglich, da deren Aktien/Obligationen an einer Börse gehandelt werden
- Spezialisierte Datenbanken bereiten Kaufpreisallokationen in grossem Stil auf (in CH z.B. Markables)

Fall Lizenzgebühren (8/9): Kaufpreisallokation

	<i>Brand A</i>		<i>Brand B</i>	
Trade receivables	39.7	2.8%	2.4	6.3%
Inventories	98.6	7.0%	0.9	2.4%
Other current assets	8.9	0.6%	0.0	0.0%
PPE	70.8	5.0%	0.0	0.0%
Brands	717.0	50.7%	4.2	11.0%
Technology	113.5	8.0%	2.4	6.3%
Customer relationships	134.8	9.5%	15.2	39.9%
Goodwill	270.1	19.1%	14.7	38.6%
Accounts payable	-28.6	-2.0%	-1.7	-4.5%
Other current liabilities	-10.9	-0.8%	0.0	0.0%
Enterprise value	1'413.9	100.0%	38.1	100.0%

- Zwei Konkurrenzprodukte mit unterschiedlicher Marketing-/Distributionsstrategie: Anteil der Marke an der Wertschöpfung (EBIT(DA)-Marge) liegt zwischen 11.0% und 50.7%
- Eine sorgfältige ökonomische Analyse kann entscheidend sein

Fall Lizenzgebühren (9/9): Qualität vs. Quantität

Vgl. OECD VPRL, Rz 3.33

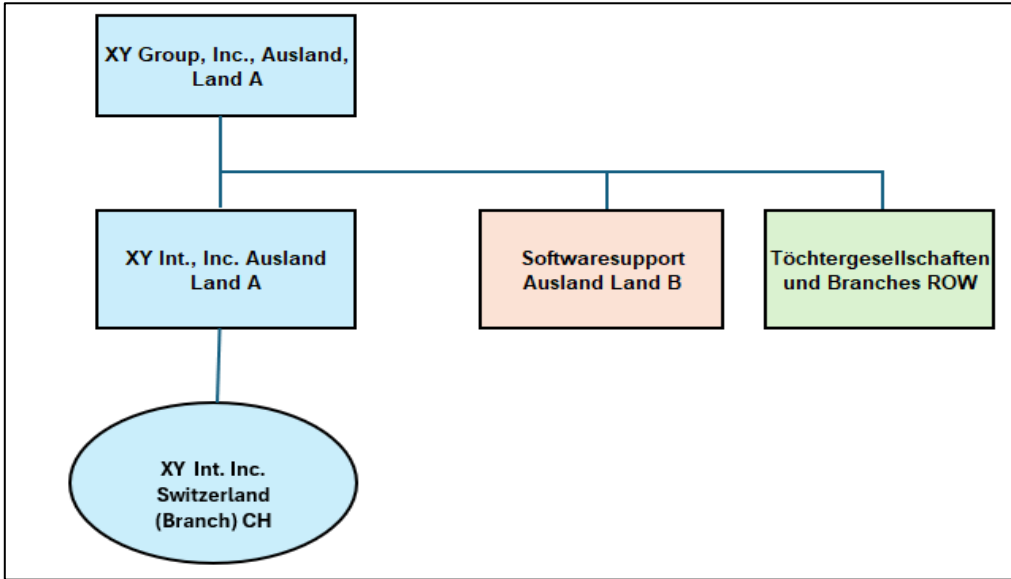
*Bei der Verwendung von gewerblichen Datenbanken sollte der **Quantität nicht Vorrang vor der Qualität** gegeben werden.*

*In der Praxis kann die Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse allein auf der Basis einer gewerblichen Datenbank Anlass zu Zweifeln hinsichtlich der Verlässlichkeit der Analyse geben, was an der **Qualität der für eine solche Analyse relevanten Informationen** liegt, die eine Datenbank üblicherweise liefern kann.*

*Deshalb müssen Datenbankabfragen möglicherweise je nach den Gegebenheiten und Umständen durch andere öffentlich zugängliche Informationen verfeinert werden. Eine solche Ergänzung der Datenbanksuche durch andere Informationsquellen dient dazu, im Vergleich zu standardisierten Ansätzen die **Qualität zu fördern**.*

Eskalationsprozess (1/12): Sachverhalt

Sachverhalt (1/4)



Eskalationsprozess (2/12): Sachverhalt

Sachverhalt (2/4)

- Zweck von XY Int. Inc, Zweigniederlassung Zürich (XY-CH) ist die Beratung, insbesondere in den Bereichen Management, Informationstechnologie, Marketing und Verkaufsadministration sowie Marktforschung tätig.
- Seit Bestehen (über 10 Jahre) wurden nur Verluste ausgewiesen.
- Im Rahmen des ordentlichen Verfahrens wurde die Prüfung der Richtigkeit der konzerninternen Verrechnungspreise angestrebt.
- Mittels Einschätzungsvorschlag wurde die Cost-Plus-Methode angewandt mit der Begründung, die XY-CH übe soweit ersichtlich Dienstleistungen für den Hauptsitz aus.

Eskalationsprozess (3/12): Ordentliches Verfahren

Sachverhalt (3/4)

- Im Antwortschreiben des Vertreters wird vorgebracht, die YX-CH weise das Profil eines Entrepreneurs aus. Zur Unterstützung wird ein Transfer Pricing Documentation Report eingereicht.
- Akteneinforderung – mittels Auflage werden folgende Dokumente einverlangt:
 - Konzernrechnung
 - Country-by-Country Report (CbCR)
 - Jahresrechnung der XY-CH aufgegliedert pro Kunde (intern/extern) sowie eine Sparte Corporate (Revenues und Expenses pro Kunde inkl. Zusammensetzung der Staff Costs pro Mitarbeiter mit Angabe von Titel, Seniorität und Funktion)
 - Saldobilanz der XY-CH

Eskalationsprozess (4/12): Ordentliches Verfahren

Sachverhalt (4/4)

- Die Aktenaufgabe wurde teils erfüllt. Die aufgegliederte Jahresrechnung wurde hingegen nicht zugestellt. Als Begründung wurde der damit verbundene Aufwand gebracht.
- Die CbCR-Analyse zeigte, dass alle Gruppengesellschaften ausgenommen die «Muttergesellschaft» und die Gesellschaft, welche nur Softwaresupport leistete, Verluste aufweisen.
- Die Gewinn-Einschätzung nach Ermessen wurde vorgenommen mit der Begründung, dass die notwendigen Nachweise für die angewandten Verrechnungspreis-Methoden, welche die Geschäftstätigkeiten widerspiegeln nicht erbracht wurden.

Eskalationsprozess (5/12): Ordentliches Verfahren

CbCR in EUR m	Revenues			PBT	FTEs
	Unrelated	Related	Total		
Land Softwaresupport	0.0	194.0	194.0	33.0	6'610
Land «Muttergesellschaft»	1'200.0	9.0	1'209.0	27.0	2'310
RoW - 16 Länder inkl CH	159.0	59.4	218.4	0.6	605
Total	1'359.0	262.3	1'621.3	60.6	9'525



Eskalationsprozess (6/12): Einspracheverfahren

Rechtsmittel-Verfahren: Einsprache

- Die Einsprache erfolgte fristgerecht. Beantragt wird, die Ermessenstaxation sei aufzuheben da diese offensichtlich aus folgenden Gründen unrichtig sei:
 - XY-CH sei Entrepreneur; das KSTA ging in seiner Ermessenstaxation davon aus, die XY-CH sei ein konzerninterner Dienstleister (methodischer Fehler erlauben die Anfechtung einer E-Tax).
 - Die Verlustvorträge sind zu gewähren, da diese nicht im Detail untersucht wurden.
 - KSTA hat keine der vorgelegten Benchmark-Studien angefochten.

Eskalationsprozess (7/12): Einspracheverfahren

Auflage im Einspracheverfahren

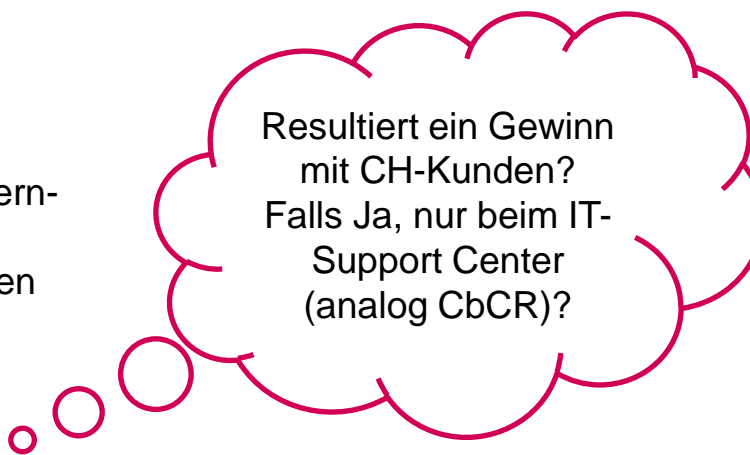
- Entgegen der Annahme der Pflichtigen, ging das KSTA bei der E-Tax nicht von einem internen Dienstleister, sondern vom Profil eines Entrepreneurs aus und schätzte den Gewinn aufgrund eines Profit-Splits.
- Die Untersuchungspflicht lebt auf und die Mitwirkungspflicht ebenso.



Eskalationsprozess (8/12): Einspracheverfahren

Zur Aufklärung der Verlustvorträge wurden für die relevanten vergangenen Jahren angefordert

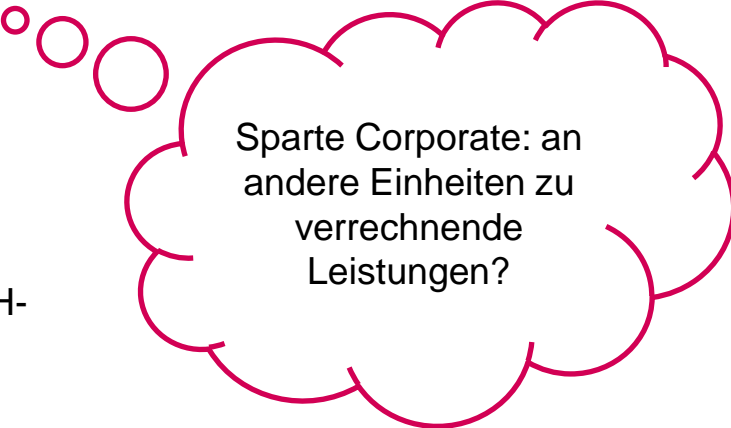
- Sämtliche Konzernrechnungen
- Verrechnungspreisdokumentationen (Master/Local Files)
- Auswertungen aus dem Data/Business Warehouse: Konzern-Erfolgsrechnungen aufgegliedert pro Buchungskreis (Land und Legal Entity-/Branch) -> Ersatz für CbCR vor 2019
- Erfolgsrechnungen der Pflichtigen aufgegliedert pro Kunde
- Für die 5 grössten Kunden der Pflichtigen: Aufgliederung Konzern-Erfolgsrechnung pro Buchungskreis (Land und Legal Entity/Branch) -> CbCR für die 5 grössten Kunden der Pflichtigen
- Für die 5 grössten Kunden der Pflichtigen die Vertragskopien (Kundenbeziehungen mit namhaften Multinationals)
- FTEs pro Buchungskreis Land/Legal Entity



Resultiert ein Gewinn
mit CH-Kunden?
Falls Ja, nur beim IT-
Support Center
(analog CbCR)?

Eskalationsprozess (9/12): Einspracheverfahren

- Zudem wurde der Personalaufwand der «Principals» (Verantwortliche für den Umsatz einer Region) auf der CH-Lohnliste für die relevanten Jahre abgeklärt. Folgende Unterlagen wurde angefordert:
 - Organigramm der globalen Führungsstruktur
 - Arbeitsverträge, Stellenbeschriebe, Lohnausweise aller «Principals»
 - Protokolle des Verwaltungsrat XY-CH betreffend Boni (Compensation Committee): Vollständige Dokumentation betreffend Entschädigung / Boni (z.B. Basis)
 - Details der Umlage der Löhne auf andere Gruppen-Einheiten (Kostenbasis, Verteilschlüssel, Mark-Up) der CH-Principals



Sparte Corporate: an
andere Einheiten zu
verrechnende
Leistungen?

Eskalationsprozess (10/12): Einspracheverfahren

- Die Mahnung der Auflage im Einspracheverfahren (unvollständig erfüllt), wie auch die Gewährung des rechtlichen Gehörs erfolgten verfahrensgemäss.
- Details zur Jahresrechnung der Pflichtigen, deren Kunden und deren Principals wurden nicht eingereicht.
- Aufgrund der vorgelegten Erfolgsrechnungen pro Konzerneinheit ist davon auszugehen, dass mit den CH-Kunden ein Gewinn erzielt wird, welcher vor allem beim IT-Support Center und teilweise bei der Muttergesellschaft anfällt.
- Eine Entschädigung für die Kundenbeziehungen und für die eigentliche Beratung der Kunden vor Ort wurde damit nicht gewährt. Die Korrektur ist gegenüber dem IT-Support Center vorzunehmen (Schwester)
- Aus den eingereichten Unterlagen wird das offensichtliche Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung verschiedener Konzerneinheiten ersichtlich. Die konzerninternen Verrechnungen in der Gruppe wurden offensichtlich nicht verprobt.

Eskalationsprozess (11/12): Einspracheverfahren

EBIT in EUR m	Muttergesellschaft	XY-CH	ROW	Softwaresupport Unternehmen	Gruppe
Jahr 1	10.00	-2.50	-19.70	7.00	-5.20
Jahr 2	9.00	-3.00	1.00	7.00	14.00
Jahr 3	7.00	-2.10	-2.00	13.00	15.90
Jahr 4	2.00	-2.50	-3.00	16.00	12.50
Jahr 5	9.00	-9.00	2.00	18.00	20.00
Jahr 6	-5.00	-4.20	6.00	25.00	21.80
Jahr 7	4.00	-6.00	6.00	16.00	20.00
Jahr 8	13.00	-5.00	1.00	28.00	37.00
Total	49.00	-34.30	-8.70	130.00	136.00

95.6% Gewinn für IT-Support Center (Hilfsfunktion)?

Eskalationsprozess (12/12): Einspracheverfahren

- Aufgrund fehlender Mitwirkung der Pflichtigen war die vertiefte Prüfung trotz Warnsignalen aus den Country-by-Country Auswertungen nicht möglich.
- Infolge Informationsnotstand (Abklärung anhand einer konkreten Wurzelstichprobe von CH-Kunden) sind die Ermessenstaxationen zu Recht ergangen.
- Steuermindernde Tatsachen (Verlustvorträge, Gewinnallokation für Kunden der XY-CH wurden durch die Pflichtige nicht nachgewiesen).

Fall Umstrukturierung (1/11): Ausgangslage

OECD VPRL 2017, Tz 6.147

In manchen Fällen werden immaterielle Werte, die ein multinationaler Konzern bei unabhängigen Unternehmen erwirbt, unmittelbar nach der Anschaffung im Rahmen eines konzerninternen Geschäftsvorfalles an ein Unternehmen des multinationalen Konzerns übertragen.

*In einem solchen Fall stellt der **Preis, der für die erworbenen IWG gezahlt wurde** (nach Vornahme etwaiger geeigneter Anpassungen, u.a. um nicht weiterveräusserte Vermögenswerte) einen nützlichen Vergleichswert zur Bestimmung des fremdüblichen Preises für den konzerninternen Geschäftsvorfall bei Anwendung einer **Preisvergleichsmethode** dar.*

Fall Umstrukturierung (2/11): Ausgangslage

OECD VPRL 2017, Tz 6.147

Je nach den Gegebenheiten und Umständen ist der an fremde Dritte gezahlte Anschaffungspreis in solchen Fällen massgeblich für die Bestimmung der fremdüblichen Preise und sonstigen Bedingungen des konzerninternen Geschäftsvorfalles,

selbst wenn die betreffenden immateriellen Werte indirekt über den Kauf einer Beteiligung erworben wurden, oder

wenn der an fremde Dritte gezahlte Preis für die Beteiligung oder die Vermögenswerte den Buchwert der erworbenen Vermögenswerte übersteigt.

Fall Umstrukturierung (3/11): Informationsanfrage

- (Integrierte) Konzernrechnung, Jahresrechnungen der wichtigsten Beteiligungen und Kaufpreisallokation (PPA) für das Target
- Management Reporting für den Gesamtkonzern (Target), inkl.
 - Aufgliederung der Erfolgsrechnung auf Rechtseinheiten
 - Kommentare des Managements/VR's
 - Überleitung/Abstimmung zur Konzernrechnung
- Protokolle der VR-Sitzungen zur Genehmigung der Akquisition, inkl. sämtlicher Beilagen (Präsentation des Investment Cases, Bewertungsmodell, Post-merger-integration plan etc.)
- Due Diligence Berichte i.Z.m. der Akquisition (financial, tax, commercial, operations etc.) und Information Memorandum
- Verrechnungspreisdokumentation in Übereinstimmung mit den OECD VPRL (Master / Local Files, evt. CbCR) vor und nach der Umstrukturierung, sowie für die Umstrukturierung selbst

Fall Umstrukturierung (4/11): Wofür?

OECD VPRL, Anhang zu Kapitel VI (Beispiel 23), Rz 85

*Generell sollte davon ausgegangen werden, dass eine interne Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit **weder** zu einem **Wertverlust** **noch** zu einer **Wertzerstörung** führt.*

*Der **Gesamtwert der Geschäftstätigkeit vor der Umstrukturierung** sollte sich*

im Wert der übertragenen materiellen und immateriellen Vermögenswerte oder

im Wert der zurückbehaltenen materiellen und immateriellen Vermögenswerte und Mitarbeiter widerspiegeln.

-> für die Übertragung gezahlter Preis oder


-> Vergütung für die weiteren Dienste nach der Umstrukturierung

Fall Umstrukturierung (5/11): Wofür?

OECD VPRL, Anhang zu Kapitel VI (Beispiel 23), Rz 85

*Je nach Sachlage kann ein **erheblicher Teil des in der PPA als Goodwill der Pflichtigen beschriebenen Werts** zusammen mit den anderen immateriellen Werten der Pflichtigen übertragen worden sein.*

*Je nach Sachlage kann ein **Teil des in der PPA als Goodwill beschriebenen Werts** bei der Pflichtigen verblieben sein.*



Wie ist das möglich?

Fall Umstrukturierung (6/11): Wofür?

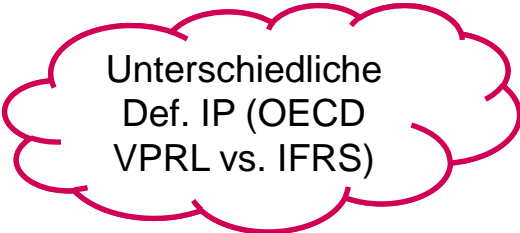
VGer ZH, SB.2020.00011 vom 29.09.2021

https://entscheidsuche.ch/docs/ZH_Verwaltungsgericht/ZH_VG_001_-SB-2020-00011_2021-09-29.html

Die **grosse Diskrepanz der Werte gemäss** der von der Pflichtigen eingereichten Transferpreisstudie zum Aktienkaufpreis und zum Ergebnis der Purchase Price Allocation (PPA) war **geeignet, die Richtigkeit der Transferpreisstudie in Zweifel zu ziehen.**

Bei der Durchführung einer Verrechnungspreisanalyse zur Bestimmung des für die übertragenen immateriellen Werte zu zahlenden Fremdvergleichspreises ist es wichtig, die spezifischen immateriellen Werte zu identifizieren, die übertragen werden und zurückbleiben.

Die Definitionen und Bewertungen der immateriellen Werte in der PPA sind für Verrechnungspreiszwecke nicht massgebend.



Unterschiedliche
Def. IP (OECD
VPRL vs. IFRS)

Fall Umstrukturierung (7/11): Wofür?

OECD VPRL, Rz. 6.161

Bei der Beurteilung der Zuverlässigkeit eines Bewertungsmodells kann es sachdienlich sein, die **Zwecke zu berücksichtigen, für die die Bewertung durchgeführt wurde**, und die **Annahmen und Bewertungsparameter in** verschiedenen von dem Steuerpflichtigen **für nicht-steuerliche Zwecke durchgeführten Bewertungen zu prüfen**.

Eine Steuerverwaltung kann berechtigterweise eine **Erklärung für etwaige Inkonsistenzen** zwischen den Annahmen in einer für Verrechnungspreiszwecke durchgeführten Bewertung eines immateriellen Werts und den Annahmen in für andere Zwecke durchgeführten Bewertungen verlangen.

Von einem multinationalen Konzern bei operationellen Entscheidungen verwendete Bewertungen können zuverlässiger sein
als ausschliesslich für die Zwecke einer Verrechnungspreisanalyse durchgeführte Bewertungen.

Fall Umstrukturierung (8/11): Bewertungen

OECD VPRL, Rz. 6.153 ff. Verwendung von Bewertungsmethoden

- Immaterielle Werte sind zu bewerten, falls keine vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle vorliegen
- Der abgezinste Wert prognostizierter zukünftiger Cashflows kann bei sachgerechter Anwendung sehr hilfreich sein
- Als spezifische Problembereiche gelten; finanzielle Prognosen, Wachstumsraten, Abzinsungssätze und Steuern
- Die Basis für die Auswahl der Bewertungsparameter und die zugrunde gelegten relevanten Annahmen sind explizit darzulegen
- Angemessenheit der Annahmen und Bewertungsparameter sind zu verteidigen und Sensitivitätsanalysen vorzulegen
- Die Qualität von Bewertungen ist von der angewandten Sorgfalt und dem zum Tragen kommenden Urteilsvermögen abhängig

Fall Umstrukturierung (9/11): Bewertungsstandards

OECD VPRL, Rz. 6.156

Es ist nicht Absicht dieser Leitlinien, eine umfassende Zusammenfassung der Bewertungsmethoden zu liefern, die von Fachleuten im Bereich der Unternehmensbewertung verwendet werden.

Es ist auch nicht Absicht dieser Leitlinien, einen oder mehrere Bewertungsstandards, die von Fachleuten auf diesem Gebiet oder Rechnungslegungsexperten angewendet werden, zu billigen oder im Gegenteil abzulehnen

oder eine oder mehrere konkrete Bewertungsmethoden im Einzelnen zu beschreiben oder als besonders geeignet speziell zu würdigen.

Als international anerkannt gelten:

- Die IFRS der IFRS Foundation

<https://www.ifrs.org/>

- Die IVS des IVSC

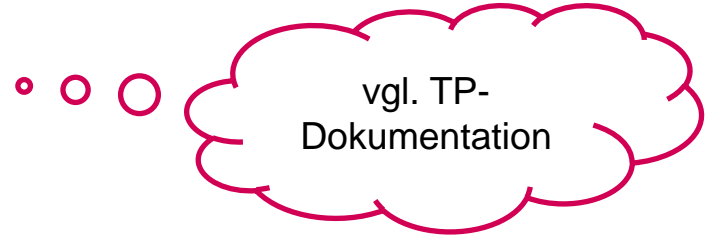
<https://www.ivsc.org/>

Fall Umstrukturierung (10/11): Integrated Reporting

IFRS Integrated Reporting Framework

<https://integratedreporting.ifrs.org/>

- Standards für die Offenlegung von:
 - Organizational overview and external environment
 - Governance
 - Business model
 - Risks and opportunities
 - Strategy and resource allocation
 - Performance
 - Outlook
 - Basis of preparation and presentation



Fall Umstrukturierung (11/11): Synergien

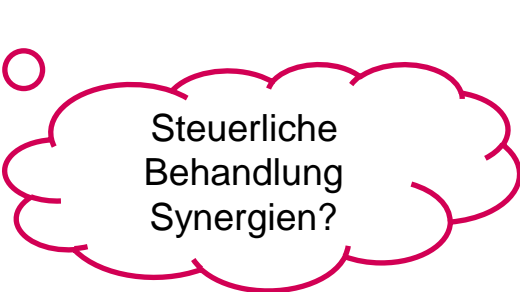
IFRS Exposure Draft vom 14.03.2024

Business Combinations - Disclosures, Goodwill and Impairment

<https://www.ifrs.org/projects/work-plan/goodwill-and-impairment/#published-documents>

The IASB proposes:

- to require an entity to **describe expected synergies by category** (for example, revenue, cost and each other type of synergy);
- to require an entity to disclose for each category of synergies:
 - the estimated amounts or range of the expected synergies
 - the estimated costs or range to achieve these synergies; and
 - the time from which the benefits expected from the synergies are expected to start and how long they will last; and
- to exempt an entity from disclosing that information in specific circumstances.



Steuerliche
Behandlung
Synergien?

Fazit

- Dokumentation wichtig
 - Ermessenstax, wenn Mitwirkungspflichten nicht erfüllt
 - Korrekturen, bei Widersprüchen zu Informationen, welche für nicht-steuerliche Zwecke erstellt wurden
- X-LOS Aufgabe
 - Accounting/Controlling, Assurance
 - Transactions/M&A, Corporate Finance
 - Taxes
- Big-picture im Auge behalten, aber Details entscheiden ...