



THOMAS HUG

# **DIE TRANSAKTIONALE GEWINNAUFTEILUNGS- METHODE IM VERRECHNUNGS- PREISRECHT**

**EXPERT FOCUS 1-2/2020, PAGE 50 - 56**

**[WWW.THOMASHUG.COM](http://WWW.THOMASHUG.COM)**

# DIE TRANSAKTIONALE GEWINNAUFTEILUNGSMETHODE IM VERRECHNUNGSPREISRECHT

## Analyse und kritische Würdigung einer sich auf dem Vormarsch befindlichen Verrechnungspreismethode [1]

**Bei Konzernen werden Verrechnungspreise vermehrt mittels der transaktionalen Gewinnaufteilungsmethode festgesetzt. Auch dank neuer OECD- und EU-Regelwerke führt die Methode kein Schattendasein mehr. In der Anwendung ist sie mitunter sehr anspruchsvoll und führt zu Konflikten zwischen Gewinn- und Transaktionssteuern.**

### 1. EINLEITUNG

Müssen Verrechnungspreise zwischen Konzerngesellschaften bestimmt bzw. verprobt werden, stehen dem Steuerpflichtigen gemäss den OECD Guidelines [2] fünf verschiedene Methoden zur Verfügung. Nebst den drei traditionellen Methoden (Preisvergleichsmethode [3], Wiederverkaufspreismethode [4], Kostenaufschlagsmethode [5]) kommen auch gewinnbezogene Methoden zur Anwendung (vgl. *Abbildung 1*). Bei der Letzteren wird unterschieden zwischen Methoden, welche

- den Gewinn einer Transaktion im Verhältnis zu einer angemessenen Basis (u. a. Kosten, Umsatz, Vermögenswerte) vergleichen (transaktionale Nettomargenmethode [6]) sowie
- den Gewinn einer Transaktion zwischen den Parteien aufgrund von Hilfsfaktoren aufteilen (engl. Transactional Profit Sharing Method [7]; nachfolgend PSM).

Dieser Artikel widmen sich im Detail der PSM.

### 2. EIGENSCHAFTEN

Die PSM nimmt innerhalb der Guidelines eine Sonderstellung ein. Während die übrigen vier Methoden einseitig nur die Ergebnisse einer Partei auf ihre Fremdüblichkeit untersuchen, werden bei der PSM die involvierten Parteien zwei- oder mehrseitig analysiert. Wenn bspw. eine Konzerngesellschaft eine Dienstleistung erbringt und deren Preis mittels einer traditionellen, transaktionalen Methode verprobt wird, wird i. d. R. einseitig eine Funktionsanalyse (Funktionen, Ri-

siken, Vermögenswerte) bei der leistungserbringenden Person durchgeführt. Wenn die Verrechnungspreise jedoch auf Basis der PSM verprobt werden, erfolgt dies aufgrund einer Beitrags- oder Residualanalyse aller involvierten Parteien [8]. Bei der Beitragsanalyse werden die Beiträge aller involvierten Parteien zur Wertschöpfung analysiert, und der Gewinn wird entsprechend aufgeteilt. Bei der Residualanalyse werden hingegen vorab die Routinefunktionen (Routine Functions) gewisser Parteien mittels einer anderen Methode (bspw. transaktionale Nettomargenmethode mit einem Gewinnaufschlag von 5%) entschädigt; anschliessend wird der verbleibende (Residual-)Gewinn auf die involvierten Parteien mit Nicht-Routinefunktionen (Entrepreneurial Functions) verteilt. In diesem Zusammenhang wird in der Praxis auch von der Residual Profit Split Method (RPSM) gesprochen, was letztlich aber nur eine Untervariante der PSM ist.

Bei der PSM steht ferner nicht die direkte Bestimmung eines Verrechnungspreises für eine konkrete Transaktion (bspw. Verkauf von Gütern) im Vordergrund, sondern die Aufteilung des Gewinnes (bzw. Verlusts [9]) aus einer solchen mittels eines Schlüssels. Die PSM zielt oftmals auf die Verteilung eines Gewinns aus mehreren gegenseitigen Transaktionen ab, d. h. aus einer Geschäftsbeziehung zweier oder mehrerer Konzerngesellschaften. Da solche Transaktionen oder Geschäftsbeziehungen mit einer Gewinnaufteilung zwischen unabhängigen Parteien selten sind, ist das Ermitteln von Schlüsseln auf Basis unabhängiger, externer Vergleichsdaten mitunter schwierig; in der Praxis müssen daher Hilfsfaktoren herangezogen werden.

### 3. HISTORISCHE EVOLUTION

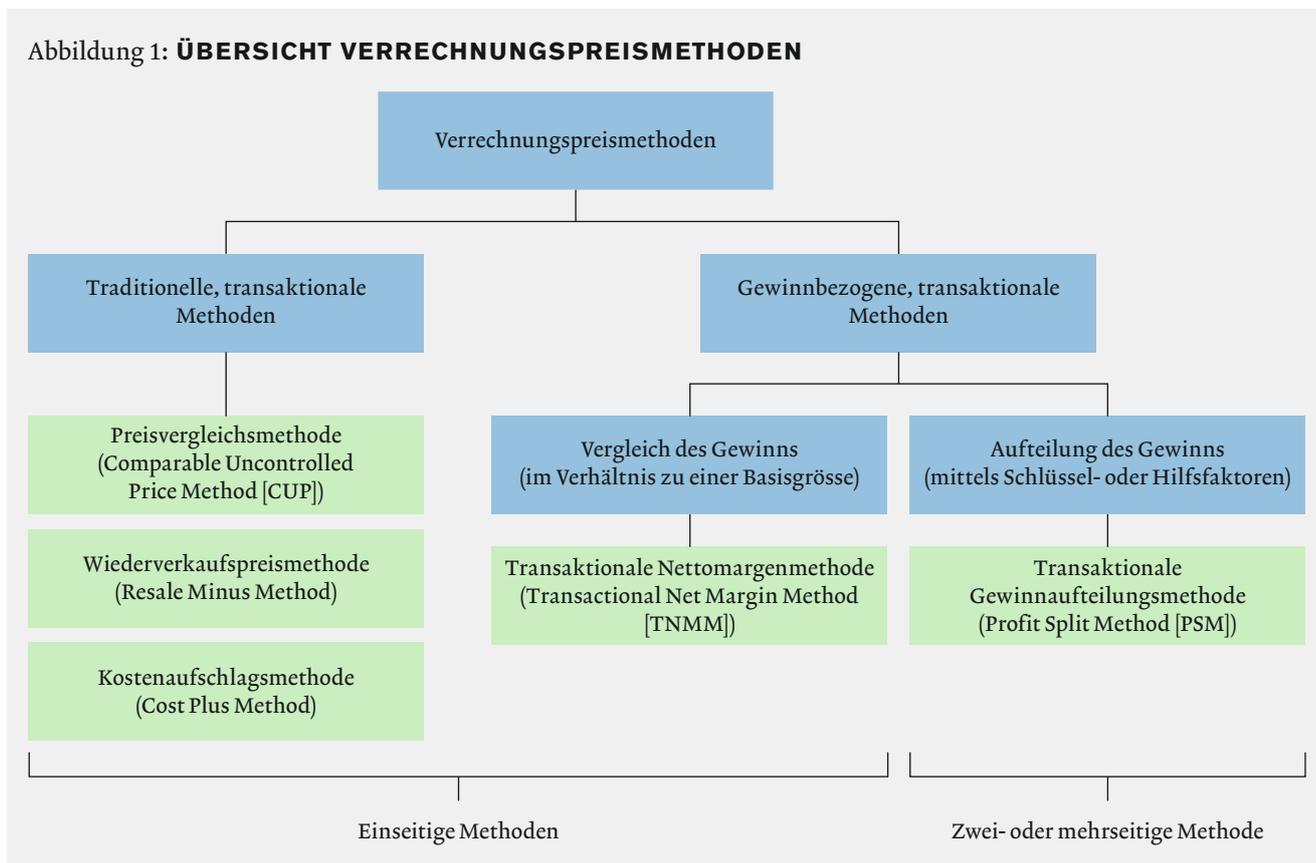
In der 1979er-Version der Guidelines wurde die PSM noch nicht namentlich genannt, und im Vordergrund standen die drei traditionellen, transaktionalen Methoden. Jedoch wurde in §14 unter dem Titel «Global Methods» auf Folgendes hingewiesen:

«[Some methods allocate] profits [...] in proportion to the respective costs of the associated enterprises, sometimes in proportion



THOMAS HUG,  
DIPL. WIRTSCHAFTS-  
JURIST FH, DIPL. STEUER-  
EXPERTE, EXECUTIVE  
DIRECTOR, GROUP TAX,  
BANK JULIUS BÄR & CO. AG

Abbildung 1: ÜBERSICHT VERRECHNUNGSPREISMETHODEN



to their respective turnovers or to their respective labour forces, or by some formula taking account of several such criteria.»

Dies kann als konzeptionelle Geburtsstunde der PSM betrachtet werden [10].

Erst 17 Jahre später in der 1995er-Version wurde die PSM als offizielle Methode eingeführt, jedoch noch als «method of last resort» bezeichnet. Sie gelangte nur dann zur Anwendung, wenn keine andere Methode zu einem vernünftigen Ergebnis führte. Erst in der Version von 2010 wurde sie als gleichwertig mit den anderen vier Methoden qualifiziert; seither gibt es keinen «Numerus Clausus» mehr unter den Methoden, und der Steuerpflichtige muss jeweils aufgrund des Einzelfalls die geeignetste Methode («most appropriate method») wählen [11].

Durch das BEPS-Projekt hat die PSM ab 2015 erhöhte Aufmerksamkeit erhalten. Hintergrund ist die Feststellung der Steuerbehörden, dass Konzerne vermehrt eine global hochintegrierte Wertschöpfungskette haben, bei welcher mehrere Konzerngesellschaften jeweils einen einzigartigen und wertvollen Beitrag leisten und dabei Transaktionen untereinander stattfinden, welche unabhängige Dritte kaum eingehen würden (fehlende Vergleichsdaten). Die Steuerbehörden vertraten in dieser Diskussion die Ansicht, dass diesen hochintegrierten Geschäftsmodellen und den fehlenden Vergleichsdaten am besten mit einer Gewinnaufteilung Rechnung getragen werde. Als Ergebnis dieser Diskussionen hat die OECD im Juni 2018 revidierte Regeln [12] zum Anwenden der PSM erlassen. Diese revidierten Regeln ändern die Grundprämissen der Methode nicht, geben jedoch detaillier-

tere Anweisungen zur konkreten Anwendung. Im März 2019 hat schliesslich auch das EU Joint Transfer Pricing Forum der EU-Kommission einen Report zur Anwendung der Methode innerhalb der EU veröffentlicht [13].

#### 4. ABGRENZUNG

**4.1 Interkantonaies Steuerrecht.** Das Konzept der Gewinnaufteilung mittels Hilfsfaktoren ist im interkantonalen Steuerrecht der Schweiz bei juristischen Personen seit vielen Jahren etabliert (quotal-indirekte Steuerauscheidung), unterscheidet sich jedoch in wesentlichen Punkten von der PSM. Während die quotal-indirekte Methode auf die Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte abzielt, geht es bei der PSM um die Gewinnaufteilung zwischen zwei oder mehreren eigenständigen, wenn auch verbundenen Konzerngesellschaften. Bei der quotal-indirekten Methode wird der steuerbare Gesamtgewinn [14] einer Gesellschaft aufgeteilt, während die PSM lediglich den betriebswirtschaftlichen Gewinn aus einer Transaktion bzw. Geschäftsbeziehung aufteilt. Im Verrechnungspreisrecht wird die PSM daher auch korrekterweise als transaktionale Gewinnaufteilungsmethode bezeichnet. Schliesslich gibt es im interkantonalen Steuerrecht eine etablierte Praxis zu den anwendbaren Hilfsfaktoren, während diese bei der PSM im Einzelfall bestimmt werden müssen (vgl. Tabelle 1).

**4.2 Digitalisierte Wirtschaft.** Im Rahmen der aktuellen Diskussionen des Inclusive Framework on BEPS zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft [15] wird unter dem «Pillar 1» über eine neue Allokation der Konzerngewinne, weg

Tabelle 1: **ABGRENZUNG**

|                                 | Verrechnungspreisrecht OECD  | Interkantonaies Steuerrecht   | Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft (in Diskussion)  |
|---------------------------------|--|---|---|
| <b>Begriff</b>                  | Transaktionale Gewinnaufteilungsmethode (PSM)  | Quotal-indirekte Steuer-ausscheidung  | Formelbasierte, globale Residual-gewinnaufteilungsmethode   |
| <b>Zweck</b>                    | Aufteilung zwischen eigenständigen, wenn auch verbundenen Konzerngesellschaften  | Aufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte(n)   | Allokation: Teil des Konzernge-winns an Absatzmärkte aufgrund eines zu bestimmenden Nexus                                     |
| <b>Gewinn</b>                   | Betriebswirtschaftlicher Gewinn bzw. Verlust aus einer oder mehreren Transaktion/en bzw. einer Ge-schäftsbeziehung               | Steuerbarer Gesamtgewinn der Gesellschaft (mit Sonderregeln für Kapitalliegenschaften und Verluste) | Anteil des konsolidierten Gewinns vor Steuern (nach IFRS/US GAAP) nach Abzug eines Anteils für Routinefunktionen (Übergewinn) |
| <b>Schlüssel/ Hilfsfaktoren</b> | Im Einzelfall aufgrund einer Beitragsanalyse festzustellen; primär auf Basis unabhängiger, externer Vergleichsdaten zu bestimmen | Etablierte Praxis: Umsatz (Handel), Produktionsfaktoren (Produktion), Löhne (Banken)                | Noch unklar, bspw. Umsatz, Anzahl Nutzer, Anzahl Kunden   |

von den Wertschöpfungsstaaten hin zu den Absatzmärkten, diskutiert. Obwohl innerhalb der OECD noch kein Konsens erzielt wurde, gehen die Diskussionen in Richtung einer formelbasierten, globalen Residualgewinnaufteilungsmethode; auch diese unterscheidet sich in wichtigen Punkten von der PSM. Zweck dieser neuen Methode ist die Zuweisung eines Übergewinns des Konzerns (bzw. von noch zu bestimmenden Konzerngesellschaften) zu gewissen (Absatz-) Staaten auf Basis einer neuen beschränkten Steuerpflicht (vergleichbar mit dem Konzept der Betriebsstätte). Ausgangspunkt für die Verteilung ist voraussichtlich der nach IFRS/US GAAP ermittelte, konsolidierte Vorsteuergewinn nach Abzug eines Anteils für Routinefunktionen. Davon soll ein prozentualer Anteil auf Basis von noch zu bestimmenden Hilfsfaktoren verteilt werden (vgl. *Tabelle 1*).

**5. VORAUSSETZUNGEN**

**5.1 Allgemein.** Bei der Wahl der geeignetsten Methode zum Bestimmen bzw. Verproben von Verrechnungspreisen muss der Steuerpflichtige jeweils die Stärken und Schwächen der verschiedenen Methoden, die Verfügbarkeit von unabhängigen Vergleichsdaten sowie branchen- und konzernspezifische Eigenschaften berücksichtigen.

Die durch die OECD im Jahre 2018 publizierten Regeln zur PSM führen im Detail aus, in welchen drei Konstellationen (einzigartige und wertvolle Beiträge zur Wertschöpfung, hochintegrierte Geschäftsmodelle, gemeinsame Risiken) diese Methode mutmasslich die geeignetste ist. In der Praxis sind diese drei theoretischen Konstellationen allerdings häufig in kombinierter Form anzutreffen.

**5.2 Konstellation 1 – Einzigartige und wertvolle Beiträge.**

Nach Ansicht der OECD ist die PSM für solche Konzerne geeignet, bei welchen die einzelnen Konzerngesellschaften jeweils einen einzigartigen und wertvollen Beitrag («unique and valuable contribution») zur Wertschöpfung des Konzerns leisten. Dies kann das Ausüben von Funktionen, die Übernahme von Risiken und/oder das Verwenden von Vermögenswerten umfassen. Beiträge sind nach Ansicht der

OECD dann einzigartig, wenn keine Vergleichswerte für ähnliche Transaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen verfügbar sind. Von wertvollen Beiträgen ist dann die Rede, wenn sie eine Hauptquelle des wirtschaftlichen Vorteils sind [16]. Gemäss Ansicht der OECD sind solche einzigartigen und wertvollen Beiträge «perhaps the clearest indicator», dass die PSM die am besten geeignete Methode ist [17].

Folgendes Praxisbeispiel illustriert diese erste Konstellation: In einem Pharmakonzern entwickeln die beiden Gesellschaften A und B ein Medikament. Während A in Deutschland die Grundlagenforschung für den pharmazeutischen Wirkstoff betrieb und das Patent darauf weltweit anmeldete, kümmert sich B in Kanada um die klinischen Tests und die damit zusammenhängende Forschung [18]. Beide Gesellschaften üben somit wertvolle Funktionen hinsichtlich der zukünftigen Gewinne aus dem Verkauf des Medikaments aus und stellen das Wissen ihrer Mitarbeiter zur Verfügung.

Im Umkehrschluss ist die PSM weniger geeignet für Konzerne, bei welchen einzelne Konzerngesellschaften in der Wertschöpfungskette lediglich einfache Routinefunktionen ausüben [19]. Solche Funktionen werden typischerweise mit der transaktionalen Nettomargenmethode mit einem Gewinnaufschlag von 5% entschädigt.

**5.3 Konstellation 2 – Hochintegrierte Geschäftsmodelle.**

Die PSM ist nach Ansicht der OECD weiter die geeignetste Methode, wenn ein Konzern ein hochintegriertes Geschäftsmodell («highly integrated business operations») hat. Von einem hohen Integrationslevel ist dann die Rede, wenn die ausgeübten Funktionen, die übernommenen Risiken und/oder die beigetragenen Vermögenswerte nicht isoliert betrachtet werden können [20] oder wenn die einzelnen Konzerngesellschaften eine hohe Abhängigkeit voneinander haben [21].

Folgendes Praxisbeispiel illustriert diese Fallkonstellation: Eine Bank in der Schweiz hat eine lizenzierte Tochtergesellschaft in Singapur. Damit der Devisenhandel während der offiziellen Handelszeiten (Sonntag 22 Uhr bis Freitag 23 Uhr) durchgehend betrieben werden kann, haben die Bank und ihre Tochtergesellschaft ein globales Handels-

Tabelle 2: **FALLBEISPIEL 1**

Zwei Konzerngesellschaften A und B produzieren und vertreiben das gleiche Produkt. Beide Gesellschaften tragen gemäss Beitragsanalyse zu je 50% zum Gewinn bei (in CHF).

|                    | Gesellschaft A | Gesellschaft B | Total       |
|--------------------|----------------|----------------|-------------|
| Umsatz             | 4000           | 6000           | 10 000      |
| Vertriebskosten    | -1000          | -1500          | -2500       |
| Produktionskosten  | -2000          | -3000          | -5000       |
| <b>Nettogewinn</b> | <b>1000</b>    | <b>1500</b>    | <b>2500</b> |

**Variante 1:** Die Gesellschaften tragen gemeinsam die Produktions- und Vertriebsrisiken.

|                     | Gesellschaft A | Gesellschaft B | Total |
|---------------------|----------------|----------------|-------|
| Korrigierter Gewinn | 1250 (50%)     | 1250 (50%)     | 2500  |
| Verrechnungspreise  | +250           | -250           |       |

**Variante 2:** Die Gesellschaften tragen nur die Vertriebsrisiken gemeinsam.

|                     | Gesellschaft A | Gesellschaft B | Total  |
|---------------------|----------------|----------------|--------|
| Umsatz              | 5000 (50%)     | 5000 (50%)     | 10 000 |
| Vertriebskosten     | -1250 (50%)    | -1250 (50%)    | -2500  |
| Produktionskosten   | -2000          | -3000          | -5000  |
| Korrigierter Gewinn | 1750           | 750            | 2500   |
| Verrechnungspreise  | +750           | -750           |        |

buch, welches jeweils während 12 Stunden abwechselnd von den Händlern in der Schweiz und in Asien betreut wird. Die beiden Konzerngesellschaften sind stark voneinander abhängig, da während der offiziellen Handelszeit der Devisenhandel ununterbrochen läuft und die Risiken abwechselnd kontrolliert und gesteuert werden.

**5.4 Konstellation 3 – Gemeinsame Risiken.** Schliesslich sieht die OECD die PSM dann als die geeignetste Methode, wenn in einem Konzern zwei oder mehrere Gesellschaften gemeinsam ökonomisch materielle Risiken tragen («shared assumption of economically significant risks») oder einzeln Risiken tragen, die jedoch eng verknüpft sind («separate assumption of closely related risks»)[22].

Folgendes Praxisbeispiel illustriert diese Fallkonstellation: Ein Konzern entwickelt ein neues Smartphone, dessen Erfolg sowohl von der durch die Gesellschaft A in Südkorea entwickelten Software als auch von der durch die Gesellschaft B in Japan designten Hardware abhängig ist. Beide Gesellschaften tragen somit gemeinsam das materielle Absatzrisiko, sollte das Smartphone wegen der Software und/oder des Designs nicht bei den Kunden ankommen.

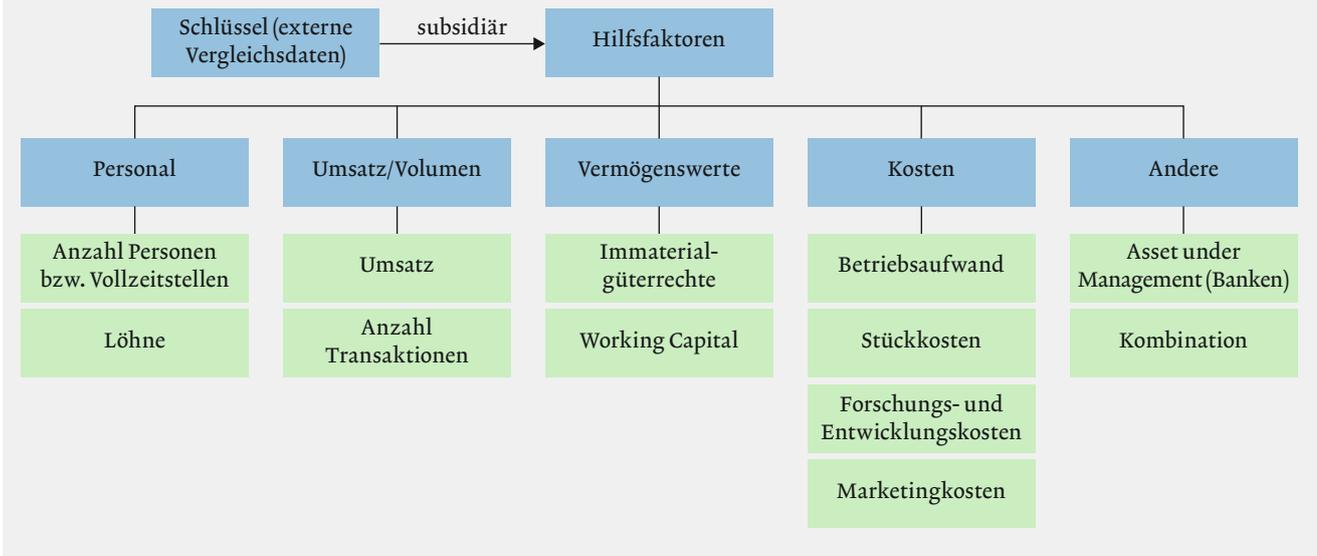
## 6. FUNKTIONSWEISE

**6.1 Allgemein.** Die Anwendung der PSM erfolgt in zwei Schritten: In einem ersten Schritt muss der Gewinn aus den

relevanten Transaktion(en)/Geschäftsbeziehungen ermittelt (siehe nachfolgend Absatz 6.2) und in einem nachgelagerten zweiten Schritt auf die involvierten Konzerngesellschaften verteilt werden (Absatz 6.3). Bei der konkreten Anwendung ergeben sich einige praktische Fragestellungen und Herausforderungen.

**6.2 Schritt 1 – Bestimmen des Gewinns.** Vorab muss der zu verteilende Gewinn der jeweiligen Transaktionen/Geschäftsbeziehungen konzeptionell bestimmt werden, wobei die OECD grundsätzlich vom Nettogewinn (Erträge abzgl. Kosten) ausgeht. Allerdings lässt sie im Einzelfall auch die bloße Verteilung des Bruttogewinns (Erträge) bzw. des Bruttogewinns abzgl. ausgewählter Aufwendungen zu, wenn dies den wirtschaftlichen Gegebenheiten besser Rechnung trägt [23]. Wenn bspw. zwei Konzerngesellschaften das gleiche Produkt produzieren und vertreiben, dabei jedoch nur die Vertriebs- und Absatzrisiken, nicht jedoch das Produktionsrisiko tragen, wäre eine Verteilung des Nettogewinns nicht angemessen. Korrekt wäre eine Verteilung des Umsatzes sowie der Vertriebskosten, welche wirtschaftlich das Vertriebs- und Absatzrisiko reflektieren (vgl. *Tabelle 2*). Die OECD weist korrekterweise darauf hin, dass mit der PSM nicht nur der Gewinn, sondern auch ein allfälliger Verlust zu verteilen ist [24].

Abbildung 2: ÜBERSICHT HILFSFAKTOREN (AUSWAHL)



Nachdem der Gewinn konzeptionell definiert ist, muss der Steuerpflichtige die Basis für die Ermittlung bestimmen. Wenn zwei Konzerngesellschaften in verschiedenen Ländern mit unterschiedlichen Rechnungslegungsstandards involviert sind, kann die Ermittlung eine Herausforderung sein. Unterschiedliche Standards können bspw. die Frage anders beantworten, zu welchem Zeitpunkt ein Umsatz verbucht wird oder ob gewisse Aufwendungen als Vermögenswerte aktiviert und über mehrere Jahre abgeschrieben werden können. Wenn der Gewinn auf Basis der Finanzbuchhaltung ermittelt wird, müssen daher diese Unterschiede verstanden und für die Ermittlung des relevanten Gewinns eliminiert werden [25]. Alternativ lässt die OECD auch die Ermittlung des Gewinns bspw. auf Basis der Betriebsbuchhaltung zu [26]. Da die PSM nicht den Gesamtgewinn von zwei Konzerngesellschaften, sondern nur den Gewinn einer Transaktion/Geschäftsbeziehung aufteilt, muss der Konzern separate Finanz- oder Betriebsbuchhaltungen für verschiedene Produkte/Dienstleistungen oder Divisionen führen [27]. Dabei muss sichergestellt werden, dass die Kosten den verschiedenen Produkten oder Divisionen ökonomisch korrekt zugeordnet werden (direkte bzw. indirekte Zuwendung mittels Schlüssel). Ferner sollte die Thematik der unterschiedlichen Währungen nicht unterschätzt werden.

Eine weitere praktische Fragestellung ist, ob bei der PSM der tatsächliche oder der erwartete Gewinn verteilt wird. Konzerninterne Verrechnungen werden in der Praxis häufig monatlich oder quartalsweise vorgenommen. Wenn der Konzern allerdings gewisse Abgrenzungen und Rückstellungen in der Finanzbuchhaltung nur jährlich bucht, ist eine Verrechnung der effektiven monatlichen Gewinne schwierig. Daher müssen Gewinne auf Basis eines Forecast verteilt und nach dem Jahresabschluss angepasst werden (True-up/True-down).

**6.3 Schritt 2 – Aufteilung des Gewinns.** In einem zweiten Schritt muss definiert werden, wie der ermittelte Gewinn auf die Konzerngesellschaften verteilt werden soll. Wie ein-

gangs erläutert, gibt es hierfür zwei Varianten: Entweder wird der Gewinn direkt mittels eines Schlüssels verteilt oder vom relevanten Gewinn werden vorweg gewisse Routinefunktionen entschädigt (bspw. transaktionale Nettomargenmethode mit einem Gewinnaufschlag von 5%), und nur der verbleibende (Residual-)Gewinn wird mittels eines Schlüssels auf die involvierten Parteien verteilt.

Hinsichtlich Schlüssel verlangt die OECD, dass diese → objektiv, → überprüfbar und → mit externen (Drittparteien) oder internen Daten unterstützbar sind und → den relativen Beitrag der involvierten Parteien ökonomisch korrekt reflektieren [28].

Da Geschäftsmodelle zwischen unabhängigen Dritten mit einer Gewinnaufteilung, mit Ausnahme von gewissen Joint Ventures, selten sind, findet der Praktiker regelmässig keine Schlüssel auf Basis unabhängiger externer Vergleichsgrößen. In der Praxis haben sich daher verschiedene Hilfsfaktoren etabliert, wie bspw. Personal, Umsatz/Volumen, Vermögenswerte, Kosten oder branchenspezifische Größen (vgl. *Abbildung 2*). Während die Ausführungen der OECD zu diesen Hilfsfaktoren sehr rudimentär sind, beschreibt das EU Joint Transfer Pricing Forum der EU-Kommission diese Faktoren im Detail mit allen Vor- und Nachteilen [29].

Wird das Personal als Hilfsfaktor verwendet, gibt es erfahrungsgemäss mit den involvierten Steuerbehörden regelmässig Diskussionen, ob Anzahl Personen/Vollzeitstellen oder deren Löhne als Basis verwendet werden sollen. Steuerbehörden in Ländern mit tiefem Lohnniveau (bspw. Indien, China) bestehen in der Regel auf der Anzahl Personen/Vollzeitstellen, während Steuerbehörden in Ländern mit hohem Lohnniveau die Löhne präferieren. Je nach Branche muss im Einzelfall geprüft werden, ob die Wertschöpfung und das Lohnniveau korrelieren. Werden Vermögenswerte (insb. Immaterialgüterrechte) als Basis verwendet, stellt sich die Frage nach der Bewertung.

Abbildung 3: **FALLBEISPIEL 2**

Zwei Konzerngesellschaften A und B entwickeln, produzieren und vertreiben gemeinsam Produkte. Sie wenden die PSM an, wobei Gesellschaft A Anspruch auf ein Drittel und Gesellschaft B auf zwei Drittel des Gewinns hat.



| (in CHF)            | Gesellschaft A | Gesellschaft B | Total |
|---------------------|----------------|----------------|-------|
| Umsatz              | 1000           | 200            | 1200  |
| Entwicklungskosten  |                | -100           | -100  |
| Produktionskosten   | -500           |                | -500  |
| Vertriebskosten     | -100           | -50            | -150  |
| Gewinn              | 400            | 50             | 450   |
| Korrigierter Gewinn | 150 (1/3)      | 300 (2/3)      | 450   |
| Verrechnungspreise  | -250           | +250           |       |

Zum Zweck der Gewinnsteuern fließt zur Korrektur des Gewinns von der Gesellschaft A CHF 250 an die Gesellschaft B. Für die MWST und den Zoll sind hingegen die

konkreten Leistungen relevant, d. h. die Lieferung von Produkten (A an B) für den Endverkauf sowie die Entwicklungsdienstleistungen (B an A).

Bei der Bestimmung der Hilfsfaktoren darf nicht vergessen werden, dass diese den relativen Beitrag der Parteien zur Wertschöpfung reflektieren sollen. Wenn bspw. zwei Konzerngesellschaften gemeinsam Produkte vertreiben, reflektiert der (konzernexterne) Umsatz mit Kunden nicht zwingend die (konzerninterne) Wertschöpfung. Anstelle des Umsatzes wären z. B. die Anzahl Verkaufspersonen ein adäquaterer Schlüssel.

## 7. KRITISCHE WÜRDIGUNG UND AUSBLICK

Die PSM zeichnet sich durch einen hohen Grad an Flexibilität aus, da sie einfach an die individuellen Verhältnisse des Unternehmens angepasst werden kann [30]. Sie ist allerdings in der Implementierung mitunter anspruchsvoll und verlangt daher eine umfassende Dokumentation. Da unabhängige, externe Vergleichsdaten oftmals nicht verfügbar sind, müssen adäquate Hilfsfaktoren herangezogen werden; in-

wieweit diese den konkreten Beitrag der involvierten Parteien zur Wertschöpfung reflektieren, führt immer wieder zu Diskussionen mit den Steuerbehörden. Die verantwortliche Person für Transfer Pricing im Konzern muss die eigene Wertschöpfungskette und die Beiträge der verschiedenen Konzerngesellschaften umfassend verstehen. Die operative Umsetzung erfordert zeitnah umfassende Finanzdaten mit einer tieferen Granularität.

Die PSM führt in der Praxis immer wieder zu Konflikten mit Transaktionssteuern wie bspw. mit der MWST oder mit Zöllen. Bei dieser Methode steht nicht das direkte Bestimmen des Preises für eine konkrete Transaktion im Vordergrund, sondern das Aufteilen des Gewinns aus einer Geschäftsbeziehung mit gegenseitigen Transaktionen. Es fließt meist nur eine Zahlung zwecks Gewinnkorrektur zwischen den Konzerngesellschaften. Für Transaktionssteuern sind hingegen die konkreten gegenseitigen Leistungen relevant (vgl. *Abbildung 3*).

In der Praxis ist die PSM in der Finanzindustrie historisch sehr verbreitet und von den Steuerbehörden akzeptiert,

bspw. beim Devisenhandel, bei der Emission und dem Vertrieb strukturierter Produkte oder im grenzüberschreitenden Private Banking. Auch im Bereich Rohstoffhandel wird die PSM regelmässig angewendet.

In letzter Zeit wird die Residuale Profit Sharing Method als Untervariante der PSM in verschiedenen Industrien vermehrt angewendet, da die Wertschöpfungsketten global immer integrierter werden. Andere Anwendungsfälle sind Geschäftsmodelle mit einem Verlust oder der konzerninterne Verkauf von sich noch in Entwicklung befindlichem IP.

Der Autor geht davon aus, dass – im Zuge der laufenden Diskussionen zur Besteuerung der digitalisierten Wirtschaft – die PSM sich weiter etablieren und die Methode auch ausserhalb der Finanzindustrie verbreiten wird. Im Rahmen ebendieser Diskussionen wird auch immer wieder die Frage aufgeworfen, inwieweit der Fremdvergleichsgrundsatz auf Basis einzelner Transaktionen noch zeitgemäss ist. In dieser Hinsicht ist die PSM als zwei- oder mehrseitige Verrechnungsmethode fortschrittlicher, da diese oftmals eine eigentliche Geschäftsbeziehung abbildet. ■

**Anmerkungen:** 1) Der Autor dankt Salim Damji, Partner Transfer Pricing, Deloitte, für die wertvollen Hinweise. 2) OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (Version Juli 2017); nachfolgend Guidelines. 3) Comparable Uncontrolled Price Method; Guidelines, Ziff. 2.14– 2.26. 4) Resale Minus Method; Guidelines, Ziff. 2.27–2.44. 5) Cost Plus Method; Guidelines, Ziff. 2.45–2.61. 6) Transactional Net Margin Method; Ziff. 2.64–2.113. 7) Transactional Profit Split Method; Ziff. 2.114–2.155. 8) Petruzzi, R., Peng, C. (X.), The Profit Split Method: Historical Evolution and BEPS Insights, in: Transfer Pricing International 5/2019, S. 44. 9) Guidance, Ziff. 2.115. 10) Robillard, R., Profits in Profit Split

Methods: Hazardous Crossovers On the Way to Global Formulary Apportionment, in: Tax Notes International, 10/2017, S. 172. 11) Guidelines, Ziff. 2.–2.2. 12) Inclusive Framework on BEPS Action Point 10: Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method; nachfolgend Guidance. 13) EU Joint Transfer Pricing Forum: The Application of the Profit Split Method within the EU; nachfolgend EU-Report. 14) Mit Sonderregeln für Kapitalgesellschaften (direkte Ausscheidung) und Verluste (Gesamtverlustverrechnung auf Basis der Ausscheidungsquoten im Steuerjahr der Verrechnung). 15) Siehe bspw.: Public Consultation Document on Secretarial Proposal for a «Unified Approach» under Pillar One. 16) Guidance,

Ziff. 2.130. 17) Guidance, Ziff. 2.126. 18) Beispiel angelehnt an: Guidance, Anhang II zum Kapitel II, Beispiel 1. 19) EU Report, S. 5. 20) Guidance, Ziff. 2.133. 21) Guidance, Ziff. 2.135. 22) Guidance, Ziff. 2.139. 23) Guidance, Ziff. 2.162. 24) Guidance, Ziff. 2.115. 25) Guidance, Ziff. 2.155. 26) Guidance, Ziff. 2.156. 27) Guidance, Ziff. 2.156. 28) Guidance, Ziff. 2.166. 29) EU Report, S. 13–15. 30) Koch, T., Verrechnungspreise – Profit Split auf dem Vormarsch?, auf den Seiten von Deloitte Österreich, <https://www.deloitte-tax.at/2017/06/06/verrechnungspreise-profit-split-auf-dem-vormarsch/#.XcZ-CW5FzIU>, Zugriff am 9. November 2019.