

Inhaltsverzeichnis

MWST (Indirekte Steuern) und Verrechnungspreise.....	3
1. Einleitung	3
2. Indirekte Steuern	3
2.1. Transaktionssteuern	3
2.2. MWST.....	4
2.2.1. Besteuerungskonzept.....	4
2.2.2. Leistung gegen Entgelt: Bruttonprinzip	5
2.2.2.1. Definitoriale Abweichungen	6
2.2.2.2. Geographische Abweichungen	7
2.2.2.3. Zeitliche Abweichungen.....	7
2.2.2.4. Steuersystematische Abweichungen.....	7
2.2.2.5. Tausch.....	8
2.2.3. Arm’s Length Prinzip.....	9
2.2.4. Transaktionspauschalierende, margenbezogene Verrechnungspreiskorrekturen	9
2.3. Zollabgaben / Verbrauchssteuern	10
2.4. Withholding Tax	11
3. Bedeutung der Gewinnsteuerkorrekturen auf die MWST.....	11
3.1. Erste Anpassungsstufe (Primary Adjustment)	12
3.2. Korrespondierende Anpassung (Corresponding Adjustment)	12
3.3. Zweite Anpassungsstufe (Secondary Adjustment)	13
3.4. Dritte Anpassungsstufe?	13
3.4.1. Preis-Anpassungsbedarf in der Schweiz und der EU.....	13
3.4.2. Standardfälle für Preisanpassungen bei der Mehrwertsteuer	14
3.4.2.1. Antizipierte Verwaltungsleistungen („deemed Managementfee“) 15	
3.4.2.2. Administrations- und Infrastrukturverwendung	16
3.4.2.3. Behördliche, regulatorische oder gesetzliche Vorgaben	17
3.4.2.4. Intangibles	17

3.4.2.5.	Handelsgüter	18
3.4.3.	Spezialfälle	18
3.4.3.1.	Verdecktes Eigenkapital	18
3.4.3.2.	Verdeckte Gewinnausschüttungen	18
3.4.3.3.	Organisatorisch bedingte Verkürzungen	19
4.	Praktische Fälle	20
4.1.	Fall Holding	20
4.1.1.	Fragestellungen	21
4.2.	Fall Gruppeninterne Finanzierung	21
4.2.1.	Fragestellungen	22
4.3.	Cost Sharing	22
4.3.1.	Fragestellung	23
4.4.	Profit Split	23
4.4.1.	Fragestellung	25
4.5.	Fahrzeugimport	26
4.5.1	Fragestellung	26

MWST (Indirekte Steuern) und Verrechnungspreise

Raoul Stocker / Benno Suter

1. Einleitung

Verrechnungspreismodelle und transaktionsbezogene Indirekte Steuern stehen nicht selten zueinander auf Kriegsfuss. Es ist systemimmanent, dass es für die Zielsetzungen bei der Gewinnsteuer oft genügt, den „richtigen“ steuerbaren Gewinn auszuweisen. Der Weg zur Gewinnermittlung steht im Zeitpunkt der Festlegung des Verrechnungspreismodels im Fokus und ist daher eher strategischer Natur. Für die transaktionsbezogenen Steuern ist die alltägliche Organisation aller Transaktionen, aus welchem schliesslich der Gewinn resultiert, ausschlaggebend und ist daher rein operativer Natur. Somit bestehen in der Praxis Zielkonflikte in Bezug auf

- a) die Notwendigkeit des Detaillierungsgrads von Einzeltransaktionen und deren buchhalterische Erfassung und Dokumentation;
- b) die Gewinnsteuerplanung, da oft möglichst tiefe Entschädigungen für grenzüberschreitende konzerninterne Leistungen erwünscht sind, während sich diese Strategie aus Sicht der transaktionsbezogenen Indirekten Steuern grundsätzlich substratmindernd auswirkt;
- c) die Feststellung der kleinst-möglichen Leistungseinheit, welche das eher summarische Vorgehen bei der Handhabung der Verrechnungspreismodelle konkurrenziert.

In Branchen, in welchen die Steuerpflichtigen Vorsteuerkorrekturen unterliegen, enden Zielkonflikte, welche durch falsch gewählte Verrechnungspreismodelle begründet werden, nicht selten in widerrechtlichen Steuerverkürzungen.

Zusammenfassend kann einleitend festgehalten werden, dass in internationalen Konzernen ein effizientes und legales Zusammenspiel zwischen Verrechnungspreismodellen und transaktionsbezogenen Indirekten Steuern eine verkannte Königsdisziplin im Steuerwesen repräsentiert.

2. Indirekte Steuern

2.1. Transaktionssteuern

Der vollständige Theorieteil steht in der kostenpflichtigen Fassung
(Falllösungen) zur Verfügung.

(Bruttoprinzip). Die parallele Anwendung des Bruttoprinzips macht die Wahl dieser Methoden aber meist obsolet, da die Anwendung viel zu komplex und widersprüchlich in ihrer Anwendung wird. Der Vorteil der administrativen Vereinfachung dank des Wegfalls eines Grossteils konzerninterner Einzelbuchungen fällt dahin, wenn unter dem Bruttoprinzip die Anzahl Buchungen bestehen bleiben muss.

Denkbar ist jedoch, dass transaktionsbezogene Profit-Split Methoden angewendet werden, indem der Profit-Split durch antizipatorische Drittpreisfestlegungen pro Transaktion aufgrund Profit-Split-Planerfolgsrechnungen erzielt wird. In diesen Fällen bleiben die konzerninternen Einzelleistungen erhalten und erfasst, aber die Drittpreisfestlegung führt zum antizipierten Profit pro Konzerneinheit.

4. Praktische Fälle

4.1. Fall Holding

Der US Biotechkonzern „Flexymusc Inc.“ (FLEXYMUSC) verfügt über eine Schweizer Sub-Holding. Diese ist für das Halten der Beteiligungen des Rest of World Geschäfts von FLEXYMUSC, Zug, unter der Nummer CHE-069.069.069 zuständig. Sie wurde mehrwertsteuerlich nicht registriert, da die jährlich bezahlte Vorsteuer immer nur zwischen CHF 15'000 – 30'000 schwankte und daher auf eine Registrierung aus ökonomischen Gründen verzichtet wurde. Die Holding verfügt über eine Prinzipalgesellschaft als 100% gehaltene Tochtergesellschaft in Zug. Die Holding hat kein eigenes Personal. Die Holding wird durch eine Managementgesellschaft in Irland verwaltet und wurde nicht in ein Verrechnungspreiskonzept eingebunden, da die Aktivität durch einen De-Minimis Raster des FLEXYMUSC Konzerns fiel.

Die Bilanz der Holding weist folgende Bilanzdaten zu Buchwerten und Erfolgsrechnungszahlen aus (in CHF):

Cash	100'000'000	Zinsaufwand	10'000'000
IC Loans	2'500'000'000	Zinsertrag	22'500'000
Beteiligungen	17'400'000'000	Kauf Wertschriften	280'000'000
Total Aktiven	20'000'000'000	Verkauf Wertschriften	200'000'000
		Dienstleistungsaufwand Dritte	300'000
		Aufwand für Verwaltungsleistungen	0.00

Variante: Die Holding hat eigenes Personal, d.h. verfügt über eine Juristin, die 60% in einem Teilzeitpensum Alltagsarbeiten für die Holding erledigt.

4.1.1. Fragestellungen

- Wie ist die Situation in Bezug auf bezogene Verwaltungsleistungen für die Holding vor dem Hintergrund von Art. 24 (2) MWSTG zu beurteilen?
- Dito: Bei der Anwendung der Variante?
- Welches sind die Risiken und wie können die Risiken in Zukunft mit einfachsten Mitteln minimiert werden?
- Kann die Erstellung einer Verrechnungspreisstudie über die bezogenen Verwaltungsleistungen die Situation der Holding verbessern? Welches Verrechnungspreiskonzept wäre hier denkbar?

4.2. Fall Gruppeninterne Finanzierung

Der Autozulieferbetrieb „H-KAT“ mit Sitz in Luxembourg wird durch eine Private Equity Gesellschaft gehalten. Die Prinzipalgesellschaft für Europa befindet sich in der Schweiz, wobei in allen Ländern mit Autoproduktion Limited Risk Distributors (LRD) als Ländergesellschaften von H-KAT unterhalten werden. Deren lokale Kunden sind die Autowerke grosser Autohersteller. Durch die Dieselfähe kam H-KAT in finanzielle Schwierigkeiten. Zur Absicherung einer versprochenen Kreditlinie von CHF 10'000'000'000 mussten alle europäischen LRD's in ein echtes Factoring einwilligen. Ihre Forderungen aus Lieferungen und Leistungen werden unmittelbar nach der Rechnungstellung an die Schweizer Prinzipalgesellschaft gegen Entschädigung von 99.5% des nominalen Forderungswerts abgetreten. Die Forderungen werden gegenüber der Bank verpfändet.

Das Ausfallrisiko ist nachweislich äusserst gering, da sämtliche Kunden renommierte Autohersteller sind. Die Rechnungen werden durch die LRD's ausgestellt, ebenso werden die Forderung weiterhin durch die Debitorenbuchhalter der LRD's verwaltet, ausstehende Forderungen gemahnt und für die Prinzipalgesellschaft laufend eine Übersicht über den Status der Forderungen erstellt.

Das Verrechnungspreisdokument stellt mathematisch genau sicher, wie gross der Spread für den Factorer sein kann und stützt sich dabei auf Marktdaten wie Liborverzinsung, Bonitätsbewertungen usw. ab. Schliesslich hält das Dokument fest, dass der daraus resultierende Spread 0.5% für den Factorer (Prinzipal) beträgt, wobei die Forderungen weiterhin durch die LRD's verwaltet werden.

M.a.W. bleibt der Arbeitsaufwand für den Factorer minimal. Er muss primär die verbleibenden Markt- und Bonitätsrisiken tragen.

Im Rahmen einer Prüfung stellt die ESTV fest, dass es sich gemäss Vertrag um echtes Factoring handelt und dementsprechend der Erhalt der Forderungszahlung MWST-ausgenommener Umsatz darstellt. Entsprechend unterliegen die damit im Zusammenhang stehenden Vorsteuern einer vollständigen Vorsteuerkorrektur. Pro Jahr wurden Forderungen von rund 2'000'000'000 durch den Principal vereinnahmt.

Trotz Verechnungspreisdokumentation wurde nachweislich nichts für die Verwaltung der Forderungen durch die LRD's vorgesehen, es wurde auch nichts verbucht und entschädigt. Unbestritten ist, dass die Forderungen durch die LRD's verwaltet wurden.

Es stellt sich die Frage nach dem Drittpreis für die Verwaltung dieser Forderungen im Sinne von Art. 24 Abs. 2 MWSTG. Es liegen der ESTV Vergleichspreise von professionellen Factorers vor, welche sich auf den Kauf von Kleinkreditforderungen spezialisiert haben und diese Forderungen durch einen externen Spezialisten verwalten lassen.

4.2.1. Fragestellungen

- Beurteilen Sie die Anwendung einer Verwaltungsgebühr für das Factoring mit Kleinkreditforderungen als Drittvergleichspreis.
- Welcher Drittvergleichspreis und welche Verrechnungsmethodik würden Sie anwenden, zu welchem Resultat könnte diese führen?

4.3. Cost Sharing

Die Versicherungsgesellschaft VinSure Ltd. mit Sitz auf den Bermudas betreibt das Versicherungsgeschäft in allen grossen Wirtschaftsnationen über lokale Tochtergesellschaften. Das europäische Geschäft wird durch eine Irische Tochtergesellschaft und Betriebsstätten in den Ländern geführt.

VinSure Gruppe führt ein virtuelles Shared Centre ein. Jede Tochtergesellschaft bzw. Betriebsstätte trägt an dieses virtuelle Shared Centre bei, aber erhält auch Leistungen. Das virtuelle Shared Centre hat den Vorteil, dass der Betrieb 24/7 mit viel kleinerem Aufwand geführt werden kann, als wenn ein Vollbetrieb in jedem Land zu organisieren wäre.

Das virtuelle Shared Centre wickelt folgende Services ab:

- Schadenfallentgegennahme
- Umfragen über Kundenzufriedenheit
- Versicherungsmathematische Leistungen, die zu 95% von Mumbai erbracht werden
- Buchführung, die zu 50% aus Krakau, 30% aus Manila und 20% aus Buenos Aires erledigt wird
- Gemeinsame Softwareentwicklung für das Projekt „e-nsurance“, Leistungen werden zu 30% aus San Francisco, 20% aus Zürich und 50% aus Berlin erbracht

Sämtliche Mitarbeiter, welche vorerwähnte Leistungen erbringen, buchen Ihre Kosten auf ein gemeinsames Buch. Die Verteilung des Shared Centre Aufwands wird proportional zu den erzielten Bruttoprämieneträgen ohne Aufschlag vorgenommen. Von der zu übernehmenden Aufwandproportion wird die erbrachte Leistung abgezogen. Was verbleibt ist die Ausgleichszahlung.

4.3.1. Fragestellung

- Genügt es, dem Verrechnungspreiskonzept entsprechend die Ausgleichszahlung mehrwertsteuerlich zu qualifizieren und abzurechnen? Was spricht dafür, was dagegen?
- Wie wäre das Cost-Sharing zu organisieren, so dass die mehrwertsteuerliche Abrechnung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorgaben gebracht werden kann?

4.4. Profit Split

Eine aussichtsreiche Schweizer Biotech Gesellschaft, die BPh AG mit Sitz in Küsnacht/SZ möchte ihr Produkt, welches die Swissmedic und EMA Zulassung erhalten hat, in der Schweiz und in der EU vertreiben. Eine in Amsterdam ansässige Tochtergesellschaft, BPh NV wird den Vertrieb in der EU übernehmen, während BPh AG in der Schweiz für R&D sowie das IP verantwortlich ist. BPh AG ist für das Management des Geschäfts zuständig und erbringt für den Vertrieb Marktgleistungen. Umgekehrt wird BPh NV ihre Administratoren auch für die BPh AG zur Verfügung stellen. Das Tagesgeschäft der BPh AG wird zu einem grossen Teil durch BPh NV geführt.

BPh AG erbringt gegenüber BPh NV Managementleistungen von 500, Administrationsleistungen von 3'500 sowie IP-Rechte von 4'500. BPh NV erbringt gegenüber BPh AG Administrationsleistungen für 1'500.

Nach langer Diskussion zwischen dem Steuerberater und der Geschäftsleitung der BPh AG hat man sich auf eine Profit Split Methode geeinigt. Man erachtet die Verflechtung der Aufgaben als sehr eng, weshalb man auf ein einfach umsetzbares Modell mit geringer Administrationstiefe setzt. Diese soll eine faire Verteilung der anfänglichen Verluste und künftigen Gewinne auf die AG und die NV ermöglichen. Sehr detaillierte Berechnungen hinsichtlich der langjährigen Wertschöpfung ergaben, dass die BPh AG die nächsten fünf Jahre 80% und die BPh NV 20% des Profits erhalten soll. Bei Verlusten soll der gleiche Schlüssel zur Anwendung gelangen. Die zuständigen Behörden für die Gewinnbesteuerung sowohl in den Niederlanden als auch der Schweiz haben unter Berücksichtigung der Verrechnungspreisdokumentation sowie des Businessplans ihre schriftliche Zustimmung zu diesem Verrechnungspreismodell gegeben (siehe Illustration). Dieser zeigt folgendes:

"Echter" Profit Split

		BPh AG Schweiz		
DL Aufwand NV	-		Ertrag	0
Drittaufwand	300			
Personalaufwand	200			
	500			
	500		Verlust	500
		BPh NV Niederlande		
Drittware	7'500		Verkaufsumsatz	18'000
Personalaufwand	2'000			18'000
	9'500			18'000
Gewinn	8'500			18'000
	Profit		8'500	

Total Profit	8'000	Zielprofit	Profitanp.	Verbucht
Profit Split CH	80%	6'400	6'400	
NL	20%	1'600	-6'400	8'000
	8'000		-	8'000

MWST-Deklarationen

Schweiz	Steuerbar 0%	-
	Bezugsteuer 8%	-
	Vorsteuer auf	300
Niederlande	Steuerbar 20%	3'000
	Steuerbar 0%	15'000
	Bezugsteuer 20%	-
	Vorsteuer auf	7'500

4.4.1. Fragestellung

- Wie beurteilen Sie den Profit Split wie er von der BPh Gruppe vorgesehen und von den Steuerbehörden der Schweiz und den Niederlanden abgesegnet wurde hinsichtlich Mehrwertsteuer?

- Wie ist die Ausgleichszahlung von CHF 6'400 von BPh NV an BPh AG mehrwertsteuerlich zu qualifizieren?
- Offensichtlich erhalten sowohl BPh AG und BPh NV in Übereinstimmung mit den Verrechnungspreisvorgaben den ihnen zustehenden Profit. Wie beurteilen Sie diesen Drittpreisvergleich gestützt auf Art. 24 Abs. 2 MWSTG?

4.5. Fahrzeugimport

PREMIO, ein deutscher Automobilhersteller möchte seine Fahrzeuge möglichst kostengünstig in die Schweiz einführen. PREMIO Schweiz, die Tochtergesellschaft, importiert die Fahrzeuge.

Es stehen drei Verrechnungspreismethoden zur Auswahl:

- 1) CUP Methode, also Marktwert bei der Einfuhr
- 2) Resale Minus Methode
- 3) Profit Split (PREMIO 40%, PREMIO Schweiz 60%) auf allen Haupt- und Nebenleistungen des Neuwagengeschäfts inklusive Produktion bei PREMIO und Verkauf durch PREMIO Schweiz

Die Fahrzeuge sind hochmodern. Es wird eine grosse Optionsliste angeboten, so insbesondere auch Software gestützte Optionen.

4.5.1 Fragestellung

- Mit Ausnahme der Gewinnsteuern, bei welcher Steuer lohnt sich eine genaue Analyse des Fahrzeugwerts bei der Verbringung in den zollrechtlich freien Verkehr in der Schweiz?
- Falls Wertanpassungen bei dieser Steuer notwendig werden, wie lange können diese geltend gemacht werden?
- Welche Verrechnungspreismethodik spricht für eine optimale Ausgestaltung?