

Steuerplanung und Steuer-optimierung unter Berücksichtigung des internationalen Steuergefälles

Dr. Peter Happe

Diplom-Kaufmann, Deutscher Steuerberater
Fachberater für internationales Steuerrecht

Reto Giger

Lic. iur., Eidg. diplomierter Steuerexperte

Beide Partner bei GIGER Tax AG

CH-6301 Zug

Telefon: +41 (0)41 500 41 10

info@gigertax.ch

www.gigertax.ch

Chancen und Risiken auch für den Mittelstand



Dr. Peter Happe

Bei internationalen Konzernen ist die Konzernsteuerquote eine wesentliche Grundlage für die Beurteilung des Managements. Ist die Konzernsteuerquote vergleichsweise niedrig, so wird dies von Analysten als Erfolg angesehen, ist sie zu hoch, so besteht offenbar Optimierungsbedarf. Auch wenn eine geringe Konzern-Steuerquote von rund 13 % wie bei Starbucks¹ in der Öffentlichkeit für Aufsehen und auch für eine gewisse Kritik gesorgt hat, zeigt dies doch, dass auch bei einem zunehmend engmaschigen Netz von internationalen Steuervorschriften noch ausreichend Raum besteht, auf legale Art und Weise durch entsprechende Gestaltungen die Steuern zu optimieren, wenn dies mit einer ausreichenden Dokumentation einhergeht.

Unternehmerisches Handeln als Massstab von Verrechnungspreisen

Zu den international üblichen Gestaltungsparametern bei der Steuerpla-



Reto Giger

nung zählt es, innerhalb der gesetzlich zulässigen Grenzen die bestehenden Bandbreiten bei der Festlegung von Verrechnungspreisen auszunutzen. Verrechnungspreise sind die Preise, welche zwischen nahe stehenden Unternehmen, also Unternehmen, die einem **Konzern oder einer Gruppe** angehören, für den Waren- und Dienstleistungsaustausch angesetzt werden.

Innerhalb eines Konzerns werden häufig Waren und Leistungen ausgetauscht, für die es keinen Fremdvergleichspreis gibt. Wenn das eine Unternehmen im u. U. niedrigbesteuerten Ausland und das andere Unternehmen in Deutschland ansässig ist, können durch die Preissetzung für die Warenlieferungen zwischen den Konzernunternehmen Gewinne nach Deutschland oder ins Ausland verlagert werden.

Beispiel: Unternehmen D aus Deutschland liefert Ware an eine Vertriebs Tochter CH in der Schweiz, welche

zum selben Konzern gehört wie Unternehmen D. In der Schweiz liegt der Steuersatz für Kapitalgesellschaften bei ordentlicher Besteuerung vielerorts bei knapp 12 bis 15 %, in Deutschland bei über 30 %. **Die Differenz beträgt somit über 15 bis 18 Prozentpunkte.** Allein Unternehmen CH wird die erhaltene Ware an Schweizer Abnehmer zu einem Preis von 150 EUR weiterverkaufen. Der gesetzlich zulässige Preis der Ware, der zwischen den beiden Konzernunternehmen verrechnet werden darf (daher «**Verrechnungspreis**»), soll annahmegermäss zwischen 80 EUR und 120 EUR liegen.

Bei einem Verrechnungspreis von 80 EUR ist der Gewinn in Deutschland niedriger als bei 120 EUR. Umgekehrt liegt der Gewinn in der Schweiz bei einem Verrechnungspreis von 80 EUR bei EUR 70 (= EUR 150 Verkaufspreis in der Schweiz minus 80 EUR Verrechnungspreis als Anschaffungskosten). Der Gewinn ist damit höher als bei einem Verrechnungspreis von 120 EUR: Bei einem Verrechnungspreis von 120 EUR liegt der Gewinn in der Schweiz bei 30 EUR (= EUR 150 Verkaufspreis in der Schweiz minus 120 EUR).

Wenn das Unternehmen D in Deutschland wenig Gewinn ausweisen soll, wird es einen Preis von 80 EUR von dem Unternehmen CH verlangen, damit der höhere Gewinn in der *niedrigbesteuerten Schweiz* ausgewiesen und versteuert wird und nicht etwa im *hochbesteuerten Deutschland*.

Die Chancen durch Verrechnungspreise stellen sich aber nicht nur bei Warenlieferungen zwischen deutschen und ausländischen Unternehmen eines Konzerns ein, sondern auch bei **Dienstleistungen** und der Überlassung von Rechten wie Markennamen oder Patenten durch **Lizenzen** zwischen Unternehmen. Das gilt aber auch sog. Kon-

zernumlagen, bei denen Leistungen der Konzernspitze auf die Tochterunternehmen verrechnet werden. Die Frage der Festsetzung von Verrechnungspreisen stellt sich sowohl bei Lieferungen und Leistungen in das Ausland als auch bei Lieferungen und Leistungen in das Inland, also in alle Richtungen, weil lieferndes bzw. leistendes Unternehmen und empfangendes Unternehmen jeweils im anderen Land sitzen können.

Im Verhältnis zur Schweiz haben die Verrechnungen von Lizenzgebühren erheblich an Bedeutung gewonnen. So hat der Kanton Nidwalden ein Steuerprivileg für die Ansiedlung von Kapitalgesellschaften geschaffen, bei denen die Einnahmen aus Lizenzgebühren nur noch mit 8.8% besteuert werden (sog. **Lizenz-Box-Gesellschaften**). Im Vergleich zu Deutschland ist das ein **Steuervorteil von mindestens 21 Prozentpunkten**. Auch wenn ein einfaches Verlegen von Funktionen und von vorhandenen immateriellen Vermögensgegenständen wie Markenrechte und Patente aus Deutschland in die Schweiz und ihre Lizenzierung angesichts des bestehenden deutschen Aussensteuerrechts und der sog. Funktionsverlagerungsverordnung in Deutschland nicht zulässig sind, kann durch diesen Steuersatzunterschied bei der Entwicklung von neuen Patenten und der Anmeldung von neuen Markenrechten in der Lizenz-Box-Gesellschaft und die Verrechnung von Lizenzen nach Deutschland eine erhebliche Steuerersparnis erreicht werden. Voraussetzung ist aber, dass eine ausreichende Substanz in der Lizenz-Box-Gesellschaft besteht. Vor allem eröffnet die Ansiedlung von Unternehmen aus Drittländern, aber auch innerhalb der Schweiz nach Nidwalden erhebliches Steueroptimierungspotenzial nicht nur im Verhältnis zu Deutschland. Eine Geschäftsverlagerung sollte dabei nicht lediglich aus Steuersicht vorgenommen werden, sondern soll auch Sinn machen, d.h. unternehmerisch geboten sein.

Ein beliebiges Verschieben von Gewinnen ist aber steuerrechtlich unzulässig: Wäre Unternehmen CH ein fremdes Unternehmen, so würde das Unternehmen D immer den höchstmöglichen Preis verlangen und das Unternehmen CH immer zum niedrigsten Preis versuchen einzukaufen. Der Preis, den die beiden fremden Unternehmen durch das Handeln untereinander schliesslich erzielen werden, ist der sog. Marktpreis oder Fremdvergleichspreis (entsprechen dem **Fremdvergleichsgrundsatz** oder auf Englisch: «Dealing at arm's length»). Ein Preis käme indes nur dann zustande, wenn ein sog.

Einigungsbereich besteht, d. h. der kleinste Verkaufspreis des deutschen Unternehmens im Beispiel unter dem höchsten Einkaufspreis des Schweizer Unternehmens liegt. Die Finanzverwaltungen in aller Welt verlangen nicht zu Unrecht, dass die Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz, also einem unternehmerischen Handeln entsprechen sollen. Unzulässig sind somit Verrechnungspreise, die rein aus fiskalischen Gesichtspunkten festgelegt werden und einem Fremdvergleich nicht standhalten.

Die Festlegung von Verrechnungspreisen folgt regelmässig international abgestimmten Richtlinien, die eine Bandbreite von Verrechnungspreisen zulassen

Vor allem Länder mit hohen Steuern wie Deutschland, Frankreich und USA haben kein Interesse daran, dass Unternehmen Verrechnungspreise beliebig zur Steuerplanung wählen und daher Gewinne in das Ausland verschieben. Die Verrechnungspreise sollen nicht beliebig festgelegt werden, sondern sie sollen sich an Marktpreisen oder Fremdvergleichspreisen orientieren und nachprüfbar den Regeln folgen, die zwischen den Staaten in Abkommen (sog. **Doppelbesteuerungsabkommen**) festgelegt werden. Solche Regelungen werden auch von internationalen Organisationen wie der OECD in Richtlinien herausgegeben. Mangels beobachtbarer Marktpreise sind aber eine Vielzahl von Faktoren wie Kosten, Wertschöpfung, Chancen und Risiken des liefernden und des beziehenden Konzernunternehmens einschliesslich ihrer Funktionen am Markt (Eigenhändler, Agenten etc.) zu berücksichtigen. Auch die Gewinnmarge, die Unternehmen mit vergleichbarer Funktion im Ausland erzielen würden, ist durch Firmendatenbanken zu ermitteln und zu berücksichtigen. Durch die Vielzahl der zu berücksichtigenden Faktoren bei der Verrechnungspreisfindung ergibt sich stets eine Bandbreite von angemessenen Verrechnungspreisen, die dann von den Unternehmen in ihrem Sinne genutzt werden darf.

Deutschland verlangt allerdings ab einem Mindestumsatz der Unternehmen umfangreiche Dokumentation zur Begründung von Verrechnungspreisen

Deutschland hat sich schon vor vielen Jahren den Kampf gegen die Verschiebung von Gewinnen in das Ausland mit Hilfe von Verrechnungspreisen auf die

Fahnen geschrieben. So sind nach § 1 Abs. 3 Aussensteuergesetz – AStG nur **angemessene Verrechnungspreise** nach der Fremdvergleichspreismethode zugelassen. Wenn sich Preise am Markt (wie bei Rohstoffen) nicht beobachten lassen, sind angemessene Verrechnungspreise in einer aufwendigen Analyse der Funktionen und Risiken (**Funktionsanalyse**) sowie aus den Kosten zuzüglich **angemessener Gewinnaufschläge** zu ermitteln. Die angemessenen Gewinnaufschläge sind durch eine **Datenbankanalyse** von **Vergleichsunternehmen** zu ermitteln und zu dokumentieren. Die deutsche Finanzverwaltung bedient sich dabei – wie auch die Finanzverwaltung in ca. 50 Ländern – von Datenbanken.

Nach der ebenfalls schon vor einigen Jahren eingefügten Vorschrift des § 90 Abs. 3 Abgabenordnung – AO sind deutsche Tochterunternehmen von ausländischen Konzernunternehmen genauso wie deutsche Mutterunternehmen von ausländischen Tochterunternehmen zur umfangreichen **Dokumentation** der **Verrechnungspreise** und Mitwirkung bei der Aufklärung von Geschäftsbeziehungen verpflichtet. Diese **Dokumentationspflichten** sind weiterhin konkretisiert worden in einer Verordnung mit dem sperrigen Namen «Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung» – **GAufzV**. Die GAufzV legt genau fest, was, wann und wie zu Verrechnungspreisen aufgezeichnet werden muss. Diese Aufzeichnungen (= **Verrechnungspreisdokumentation**) sind bei steuerlichen Prüfungen (sog. **Betriebsprüfungen**) innerhalb von kurzen Fristen (60 Tagen) auf Anforderung des Betriebsprüfers samt dazugehörigen Belegen wie Verträge, Rechnungen, Kostenberechnungen vorzulegen. Ausserdem ist zeitnah eine Dokumentation über **ausserordentliche Vorgänge** wie die Gründung von Tochterunternehmen, Umstrukturierungen, Änderung der Geschäftsstrategien, Preisanpassungen etc. vorzunehmen. Allerdings gelten die umfangreichen Dokumentationspflichten nur dann, wenn die innerkonzernischen Warenumsätze einen Betrag von EUR 5 Mio. überschreiten oder die Umsätze aus Dienstleistungen den Betrag von EUR 500.000 überschreiten (**grosse Unternehmen**). Sind diese Grenzen unterschritten, reicht es aus (**kleine Unternehmen**), wenn die vorgenannten Belege auf Anforderung zur Prüfung bereitgehalten werden; eine umfangreiche Verrechnungspreisdokumentation ist für kleine Unternehmen nicht erforderlich.

Flankiert werden diese Dokumentationspflichten von Verrechnungspreisen

durch **Schätzungen** und hohe **Strafen** (§ 162 Abs. 3 und 4 AO): Das Finanzamt kann, wenn die Verrechnungspreisdokumentationen nicht rechtzeitig, falsch oder unvollständig vorgelegt werden, **Schätzungen** zu Lasten der deutschen Unternehmen vornehmen und die Gewinne der deutschen Unternehmen dadurch erhöhen. Das gilt auch dann, wenn das ausländische Konzernunternehmen die Mithilfe bei der Ermittlung angemessener Verrechnungspreise verweigert: Legt ein Unternehmen ausreichende Aufzeichnungen auf Anforderung nicht innerhalb von 60 Tagen (bei ausserordentlichen Sachverhalten innerhalb von 30 Tagen) vor, so können sog. **«Zuschläge»** in Höhe von mind. EUR 5.000 erhoben werden; der Zuschlag soll aber mind. **5% bis 10% der zugeschätzten und festgesetzten Gewinne** betragen. Des Weiteren kann nach Ermessen des Finanzamtes noch ein weiterer Zuschlag in Höhe von bis zu **EUR 1.000.000** bei Überschreiten der Fristen von 60 bzw. 30 Tagen für die Vorlage der Dokumentation festgesetzt werden, mind. aber EUR 100 pro Tag der Fristüberschreitung. Aus dem Grund sollten in der Praxis Verrechnungspreisdokumentationen möglichst vollständig und zeitnah vor Beginn einer Betriebsprüfung erstellt werden, damit die Dokumentation rechtzeitig dem Finanzamt vorgelegt werden kann.

Schweizer Regelungen zu Verrechnungspreisen sind vergleichsweise einfacher zu erfüllen

Als traditionell tief besteuertes Land hatte die Schweiz in der Vergangenheit

weniger Probleme, ihr Steuersubstrat zu sichern. Das begründet, weshalb die Schweiz selbst keine eingehende Transferpreis-Richtlinie im Gesetz oder in einer Verordnung erfasst hat. Art. 58 DBG für die direkte Bundessteuer sowie Art. 24 StHG als Vorlage für die kantonalen Steuergesetze sind die gesetzlichen Grundlagen für die Verrechnungspreisgestaltung. Ausführungen sind nur teilweise durch die Eidgenössische Steuerverwaltung für Einzelbereiche publiziert worden. Die Schweiz folgt jedoch der OECD Richtlinie soweit als möglich. Problematisch ist das Fehlen einer Verrechnungspreisdokumentation jedoch auch für schweizerische, grenzüberschreitend tätige Unternehmen, weil eine Einsprachefrist von lediglich 30 Tagen gegen eine allfällige Aufrechnung in einer Veranlagungsverfügung durch Steuerbehörden besteht. Abhilfe für das Risiko einer Aufrechnung kann ein schriftlicher steuerlicher Vorabbescheid zwischen Steuerpflichtigem und der schweizerischen Steuerverwaltung sein.

Risiken bei einer nicht-angemessenen Dokumentation

Im Grunde ist jedes Unternehmen in Deutschland und der Schweiz mit Geschäftsbeziehungen zur ausländischen Unternehmen desselben Konzerns zur Festlegung von angemessenen Verrechnungspreisen verpflichtet. Grosse Unternehmen sind darüber hinaus auch noch verpflichtet eine Verrechnungspreisdokumentation vorzulegen. Was passiert bei Nichtbeachten oder Ver-

letzung der Vorschriften? Es kann zu einer Verwerfung der Dokumentation, einer Schätzung von Verrechnungspreisen, Strafzuschlägen, allenfalls sogar zu strafrechtlichen Sanktionen (Urkunden-delikt, Steuerhinterziehung, etc.) kommen.

Zusammenfassung

Auch wenn die vorgenannten Vorschriften zu Verrechnungspreisen ein erhebliches Mitwirken der beteiligten Unternehmen verlangen und das Nichtbeachten steuerrechtlicher Vorschriften zu empfindlichen Strafen führen kann, sind die Chancen, die sich aus der Bandbreite möglicher fremdenüblicher Verrechnungspreise ergeben, erheblich und können von einem Unternehmen in seinem Sinne genutzt werden. Nicht nur das Beispiel Starbucks zeigt, dass bei entsprechend sachkundiger Steuerberatung die Steueroptimierung die Nachteile aus der Dokumentation der Verrechnungspreise bei weitem überwiegen kann. Schliesslich muss berücksichtigt werden, dass die geforderten gesetzlichen Verrechnungspreisdokumentationen ohnehin von international tätigen, verbundenen Unternehmen erbracht werden müssen. Daher macht es Sinn, den vorhandenen Gestaltungsspielraum und die vorhandenen Bandbreiten im eigenen Sinne zu nutzen.

1 Vgl. Artikel auf Handelsblatt-Online vom 2. November 2012.

	Aufgabe	Leistungen der GIGER Tax AG
1	Festlegung von Verrechnungspreisen	Festlegung der Angemessenheit anhand Funktions- und Risikoanalyse unter Berücksichtigung von Kosten und Leistungen sowie Datenbankanalyse, inkl. Berücksichtigung von Steueroptimierungsmöglichkeiten bei der Beratung.
2	Aufzeichnungspflicht	Prüfung, ob kleines oder grosses Unternehmen
3	Prüfung, ob vorhandene Verrechnungspreisdokumentation ausreichend	Prüfung anhand der Gesetzeslage, allenfalls Verhandlung mit Steuerbehörden (schriftliche steuerliche Vorabbescheide).
4	Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation	Unter Anwendung der GAufzV und schweizerischer Vorgaben.
5	Betriebsprüfungen und aussergerichtliche und gerichtliche Rechtsbehelfsverfahren (Prozesse vor Finanzgerichten)	Begleitung der Betriebsprüfung sowie Verteidigung der Verrechnungspreisdokumentation, Verhandlung mit Finanzverwaltung und Führung von Rechtsbehelfen und finanzgerichtlichen Prozessen