

ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.208 vom 21. August 2018

ZH Steuerrekursgericht, 2018-08-21, DE

Quelle: https://mcp.opencaselaw.ch/entscheid/zh_steuerekursgericht_DB.2014.208

FR: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.208 du 21 août 2018

IT: ZH_STEUERREKURSGERICHT DB.2014.208 del 21 agosto 2018

Regeste

Verrechnungspreiskorrektur als verdeckte Gewinnausschüttung - Die im "Private Equity"-Bereich tätige Pflichtige erbrachte Beratungsdienstleistungen für eine von ihren Aktionären über eine Holding in einem Drittkanton indirekt gehaltenen Schwestergesellschaft, welche auf einer Kanalinsel domiziliert ist und ihrerseits Partnerin eines Kanalinsel-Anlagefonds ist. Dafür erhielt die Pflichtige von der Schwestergesellschaft eine Advisory-Fee von 1.5% des "committed capital", während die Schwestergesellschaft ihrerseits vom Kanalinsel-Fonds eine Management Fee von 2.25% zusätzlich Performance-Fee von 20% vereinnahmte. In Anwendung des Drittvergleichsprinzips bzw. der damit im Einklang stehenden OECD-Verrechnungspreis-Richtlinien erkannte das kantonale Steueramt in einem ersten Schritt gestützt auf eine Funktionsanalyse zu Recht, dass die Pflichtige in diesem Konstrukt als Fondsmanager alle wertschöpfenden Funktionen ausübte und das Risiko trug, während die Schwestergesellschaft auf der Kanalinsel ledig als formelles Vollzugsorgan der hiesigen Anlageentscheide wirkte bzw. Routinefunktionen ausübte. Was den in einem zweiten Schritt zu bestimmenden Verrechnungspreis anbelangt, hat das kantonale Steueramt im Ergebnis nach der sog. Nettomargen-Methode der Schwestergesellschaft einen Gewinnanteil von 10% ihrer vollen Kosten zugestanden; dies ist ohne weiteres vertretbar, nachdem die OECD als "Save Harbour-Regel" für wenig wertschöpfende Tätigkeiten sogar bloss 5% vorsieht. Der gesamte Restgewinn steht damit der Pflichtigen zu, wobei die entsprechende Gewinnaufrechnung mit einer der Pflichtigen zuzugestehenden Steuerrückstellung einher geht.

Erwägungen

E. 1

Schweizerische Eidgenossenschaft, Beschwerdegegnerin,

E. 2

a) Die Verrechnungspreis-Methodik der OECD-Richtlinien ist im Wesentlichen ein zweistufiger Prozess. In einem ersten Schritt wird die Transaktion ermittelt ("establishing the transaction"), im zweiten Schritt wird die Transaktion bewertet ("pricing the transaction"). Der erste Schritt betrifft alleine den Sachverhalt, welcher über die sog. Funktionsanalyse ermittelt wird. Hierzu werden die ausgeübten Funktionen ("functions performed"), die übernommenen Risiken ("risk assumed") und die hierzu eingesetzten Wirtschaftsgüter ("assets used") lokalisiert und den involvierten Unternehmen zugeordnet. Diese Zuordnung ermöglicht in der Folge zu bestimmen, welches Unternehmen welchem Unternehmen welche Leistung erbringt. Denn nur wenn feststeht, welche Leistung erbracht wurde, kann der zweite Schritt, das Ermitteln des Verrechnungspreises, erfolgen

("Bepreisung"). Die Funktionsanalyse ermittelt und lokali- 1 DB.2014.208 1 ST.2014.262

- 7 - siert mithin die Funktionen (Nicht-Routine- und Routine-Funktionen), was bei Produkti- onsbetrieben einfach ist (Ort der Fabrik). Bei vielen wertschöpfenden Funktionen aber, bei denen eine lokale Zuordnung nicht offensichtlich ist (z.B. das Erschaffen von Imma- terialgütern), erfolgt die Zuordnung über die natürliche Person: Funktionen werden dort zugeordnet, wo die natürlichen Personen, welche die entsprechenden Funktionen aus- üben, physisch anwesend sind. Der gleiche Anknüpfungspunkt, nämlich über die natür- liche Person, besteht bei der Zuordnung der Risiken. Risiken werden dort lokalisiert, wo die Personen, welche die entsprechenden Entscheide treffen, anwesend sind. Denn es sind immer Entscheide von Personen, welche Risiken begründen. Es sind die Entscheidungsträger ("risk-taking persons") bzw. der Ort, wo sich diese Personen aufhalten, wo die Risiken lokalisiert werden. Die einzelnen Schritte der Funktionsanalyse hat die OECD im Jahr 2015 überarbeitet und detailliert(er) geregelt. Unter dem Titel "accurately delineating the actual transaction" (OECD-Verrechnungspreis-Richtlinien 2017, Rz. 1.33 ff.) hat die OECD die Regeln verfeinert, wie man die tatsächliche Transaktion ermittelt. Oder an- ders ausgedrückt: Die OECD will die Verrechnungspreise anhand von Leistungen, wie sie tatsächlich erbracht wurden ("actual transaction"), bewerten, und nicht wie Leistun- gen in schriftlichen Verträgen der verbundenen Parteien zum Ausdruck kommen. Diese Regeln sind zwar erst in der Überarbeitung 2015 detaillierter formuliert worden, sind aber schon in den Richtlinien von 1995 angelegt. Auf jeden Fall entsprechen diese neu ausformulierten Regeln seit jeher den Grundsätzen, wie sie das Bundesgericht inner- staatlich anwendet. Klarer Ausdruck hiervon ist die doppelbesteuerungsrechtliche Rechtsprechung zu Briefkastengesellschaften. Hier teilt das Bundesgericht seit jeher die Besteuerungsbefugnis demjenigen Kanton zu, wo die Gesellschaft über tatsächli- che Substanz verfügt. Nichts anderes erfolgt in der Funktionsanalyse: Es wird ermittelt, wo die Funktionen tatsächlich ausgeübt werden, wer welche Risiken tatsächlich trägt und wer welche betrieblichen Vermögenswerte tatsächlich einsetzt. Der zweite Schritt betrifft die "Bepreisung". Auch dieser Schritt ist letztlich eine Sachverhaltsfrage (Bestimmung des Preises), der Prozess ist aber mit zahlreichen Wertungen durchsetzt, die in den Methoden der Richtlinien zum Ausdruck kommen. Es müssen die angemessenste Methode ermittelt ("most appropriate method"), allen- falls die "tested party" bestimmt, die Vergleichspreise ("comparables") definiert (in- tern/extern) sowie ermittelt und schliesslich die gewählte Methode korrekt umgesetzt werden. 1 DB.2014.208 1 ST.2014.262

- 8 - b) Das Steueramt hat das Geschäftsmodell der Pflichtigen richtig wiedergege- ben: Für eine Private Equity-Gesellschaft wie die Pflichtige sind die werttreibenden Funktionen zum einen die Mittelbeschaffung (Akquisition von Investoren, die gewillt sind, in den entsprechenden Fonds zu investieren). Die Beschaffung von Investoren- Gelder schafft erst die Grundlage für Einkommen für die Pflichtige. Zum anderen ist es das eigentliche Portfolio-Management, d.h. die Evaluierung und Auswahl der Zielge- sellschaften, der Entscheid, ein Investment in eine entsprechende Zielgesellschaft zu machen, und die Nachbetreuung der Zielgesellschaft, was schliesslich in einen er- folgreichen Exit münden soll. Bei Private Equity-Investments sind die Portfolio- Tätigkeiten weitaus intensiver als bei Investments in leicht verwertbare bzw. liquide Titel. Im Auswahlprozess müssen – neben dem eigentlichen Due Diligence-Prozess – Gespräche/Verhandlungen mit Eigentümern und Management geführt werden, nach dem Anlage-Entscheid wird oftmals im Verwaltungsrat Einsitz genommen oder das Management in anderer Weise begleitet, um

dann im richtigen Zeitpunkt den Exit zu entscheiden. Gleiches gilt auch für die Investoren-Suche: Für geschlossene Fonds wie dem vorliegenden, mit Investments in massgebliche Beteiligungen mittelständischer Unternehmen, kommen nur qualifizierte Investoren mit einem gewissen Risiko-Appetit in Frage. c) Das Steueramt hat eine Bücherrevision durchgeführt, es wurden zahlreiche Unterlagen (Protokolle, Offering Memorandum und dgl.) zu den Akten gegeben und es wurden Verhandlungen zwischen dem Steueramt und der Pflichtigen durchgeführt. Nach diesen Abklärungen kam das Steueramt in seiner Funktions- und Risikoanalyse zum Ergebnis, dass sämtliche wertschöpfenden Funktionen in der Schweiz ausgeübt wurden, nämlich durch die beiden Fonds-Promotoren sowie die Angestellten der Pflichtigen, dass die Risiken ebenfalls bei der Pflichtigen zu lokalisieren sind und dass die E lediglich Routine-Funktionen im Zusammenhang mit der Fonds-Administration ausgeübt hat. Diesen sachverhältnismässigen Feststellungen kann sich das Steuerrekursgericht vollumfänglich anschliessen. Auch für das Steuerrekursgericht ist sachverhältnismässig erstellt, dass sämtliche wertschöpfenden Funktionen von der Pflichtigen ausgeübt wurden und dass die entsprechenden Risiken ebenfalls bei der Pflichtigen zu lokalisieren sind, während die E lediglich Administrations-Aufgaben im Zusammenhang mit der Fonds-Administration und dem "Unterhalt" der Investitionsgefässe (Stellen von Board-Mitgliedern/Directors, Verantwortung für gesellschaftsrechtliche Compliance und dgl.) wahrgenommen hat. Im Einzelnen: 1 DB.2014.208 1 ST.2014.262

- 9 - aa) Das Steueramt bringt zu Recht vor, dass in F keine natürlichen Personen arbeiten, welche die entsprechenden Fachkenntnisse als Private Equity- Vermögensverwalter haben. Dem ist zuzustimmen: Das Private Placement Memorandum präsentiert das Investment-Team mit den beiden Eigentümern und Promotoren des Fonds als erfahrene Private-Equity-Manager an vorderster Stelle. Die Personen in F, welche nach Darstellung der Pflichtigen mindestens 31% zur Wertschöpfung beigetragen und die Investmententscheide getroffen haben sollen, sind dort nicht aufgeführt. Es wirkt zudem realitätsfremd anzunehmen, dass die beiden Directors, welche von lokalen Service-Providern angestellt sind, Verhandlungen mit Investoren und Stakeholdern von Zielgesellschaften geführt und schliesslich den Investment-Entscheidungen getroffen haben sollen. Zudem verfügte die E über keine Büroräumlichkeiten. Wie es sich mit dem Umstand verhält, dass im Jahr 2011 die beiden Directors formell mit einem Jahreslohn von je GBP 15'000.- angestellt wurden und E im Jahr 2012 für monatlich GBP 475.- ein Büro gemietet hat, kann hier offen bleiben. bb) Sodann führt das Steueramt zu Recht das Missverhältnis der operativen Ergebnisse an. Beispielhaft ist das Jahr 2009, in welchem E einen Gewinn von Fr. 600'865.- bei Kosten von Fr. 16'782.- erzielte, während der Pflichtigen bei Kosten von Fr. 1'625'519.- ein Gewinn von Fr. 385.- verblieb. cc) Welche Tätigkeiten die Personen in F neben der Fondsadministration und dem "Unterhalt der Investitionsgefässe" tatsächlich wahrgenommen haben sollen, führt die Pflichtige nicht aus. Sie bleibt pauschal ("Die Mittelbeschaffung umfasst die Kapitalbeschaffung, die Akquise von Investoren sowie die Investorenpflege. Diese Tätigkeiten werden vorwiegend durch die E durchgeführt."), ohne zu substantiieren, geschweige denn nachzuweisen, welche Personen in F tatsächlich z.B. "Investoren-pflege" betrieben haben sollen. Sie verweist vielmehr zur Hauptsache auf das "Investment Advisory Agreement" vom ... 2010, welches eine drittkonforme Regelung sei und die Beziehung zwischen der Pflichtigen und E regle. Nach diesem Vertrag sei die Pflichtige lediglich "Investment-Adviser" (Vermögensberater), während E der "Investment-Manager" (Vermögensverwalter) sei. Nach dieser Vereinbarung verpflichtet sich die

Pflichtige, praktisch sämtliche Aufgaben, welche das Vermögensverwaltungsge- schäft nach sich zieht, auf Mandatsbasis gegenüber E zu erbringen (z.B. Evaluation und Identifizierung von Investment-Möglichkeiten, fortlaufendes Risiko-Management/ Überwachung der Anlagen/Performance). Schlüsselstelle der Vereinbarung ist aus Sicht der Pflichtigen wohl Art. 4.1 lit. c: "During the continuance of this Agreement the 1 DB.2014.208 1 ST.2014.262

- 10 - Investment Adviser shall perform the following investment advisory duties in respect of the Partnership: (c) recommend to the General Partner the acquisition and/or realisa- tion of Investments." Die Pflichtige macht folglich nur Anlage-Vorschläge, welche dann – so die Darstellung der Pflichtigen – von E unter deren Verantwortung entschieden und umgesetzt würden. Zudem wurden entsprechende Protokolle von Board-Meetings eingereicht, worin es z.B. heisst: "Consider and subsequent approval of an investment proposal in K S.A. [...]". Auch wenn der Vertrag dem Buchstaben nachgelebt wurde, so gilt das oben Gesagte gleichsam: Dass die von Service Providern angestellten Perso- nen, die als Directors von E die Investment-Entscheide tatsächlich und "in letzter In- stanz" getroffen haben sollen, wirkt abwegig. So ist denn auch kein einziger Vorschlag abgewiesen worden, sondern die Vorschläge wurden jeweils immer "approved" und sind dann nur noch formalisiert worden. Hätte E einen Vorschlag abgewiesen oder sich geweigert, einen solchen umzusetzen, wären diese Personen einfach ausgewechselt worden. Dass die beiden Promotoren des Fonds die Endverantwortung für ihre Investi- tionsentscheide tatsächlich abgetreten haben – wie dies nach dem Wortlaut der Ver- einbarung geschehen sein soll –, wirkt nicht nur künstlich, sondern steht in klarem Wi- derspruch zum Private Placement Memorandum: Die beiden Promotoren und ihr Team sind das eigentliche Verkaufsargument des Fonds. Daraus folgt, dass das Steueramt zu Recht die Zuständigkeit und die entsprechende Endverantwortung über die Anlage- entscheide, und damit auch das damit verbundene Risiko, bei der Pflichtigen lokalisiert. dd) Das Steueramt hat die Funktionsanalyse mithin korrekt vorgenommen und die richtigen Schlüsse gezogen: Die Pflichtige ist nicht bloss Investment-Adviser, son- dern der eigentliche Investment-Manager, der alle wertschöpfenden Funktionen ausübt und die entsprechenden Risiken trägt, während E lediglich als formelles Vollzugsorgan der von den Fondspromotoren getroffenen Anlage-Entscheide wirkte. In die Sprache der Verrechnungspreis-Richtlinien übersetzt, bedeutet dies: Die Pflichtige ist der Entre- preneur, und nicht die E, wie es das Investment Advisory Agreement dem Wortlaut nach vorgibt. Das Steueramt bezeichnet sein Vorgehen als "Substance-over-Form"-Ansatz, was das Vorgehen methodisch korrekt einfängt. Es ist insbesondere keine Form der Steuerumgehungsdoktrin, welche hier anzuwenden ist. Bei einer Steuerumgehung wird ein tatsächlich erfolgter und in ein bestimmtes zivilrechtliches Rechtskleid gegossener Vorgang die steuerliche Anerkennung verweigert und die Steuerfolgen anhand eines fingierten, steuerlich "korrekten" Sachverhalts bestimmt. Hier verhält es sich anders: 1 DB.2014.208 1 ST.2014.262

- 11 - Das zivile Rechtskleid bildet nicht den tatsächlichen Vorgang ab, sondern Rechtskleid und Sachverhalt klaffen auseinander.

E. 3

a) Ist die Funktionsanalyse erstellt, folgt der zweite Schritt, die Bestimmung des Verrechnungspreises. Aufgrund der Funktionsanalyse steht auch fest, welche Leis- tungen zu bepreisen sind: Es sind umfassende Vermögensverwaltungs-Leistungen (und nicht

blasse Vermögensberatungs-Leistungen), welche die Pflichtige der E erbracht hat und angemessen zu entschädigen sind. Man kann das Resultat der Funktionsanalyse auch umgekehrt formulieren: Die Pflichtige als Vermögensverwalterin hätte die volle Vermögensverwaltungs-Gebühren vom Fonds erhalten sollen, während E ihre Dienstleistung der Pflichtigen entsprechend hätte verrechnen müssen. Es sind dies spiegelbildliche Sichtweisen, die letztlich durch den von der Pflichtigen vorgenommenen Set-Up verursacht wurden: Anstatt dass der Entrepreneur, hier die Pflichtige, die Gebühren vom Fonds erhält und E Rechnung stellt für ihre Administrations-Dienstleistungen, wird die Sache umgedreht: E wurde formell zum Entrepreneur und die Pflichtige zum risikoarmen Dienstleister gemacht. b) Die Pflichtige stellt sich auf den Standpunkt, die Preisbestimmung sei nach der sog. Preisvergleichsmethode vorzunehmen ("comparable uncontrolled price method", CUP-Methode), wie dies die OECD-Verrechnungspreis-Richtlinien aus dem Jahre 1995 vorschreiben, "welche die Preisvergleichsmethode ausdrücklich favorisiert." Sie reicht hierzu eine Übersicht von 32 Schweizer Private Equity-Fonds ins Recht, woraus sich durchschnittlich eine Grundvermögensverwaltungs-Gebühr (Management Fee) von 1% ergebe. Demnach sei die Beratungsgebühr, welche die Pflichtige erhalten habe (rund 1.5%), sogar über diesem Durchschnitt und – so sinngemäss die Pflichtige – deshalb drittkonform. Des Weiteren reichte die Pflichtige einen Transfer Pricing Review von K ins Recht, der zum selben Ergebnis kommt. Im Wesentlichen wehrt sich die Pflichtige gegen die Anwendung der residualen Gewinnaufteilungsmethode, wie sie das Steueramt vorgenommen hat. c) Es ist zutreffend, dass die Richtlinien die CUP-Methode favorisieren, und zwar nicht nur die Richtlinien aus dem Jahr 1995, sondern auch diejenige aus dem Jahr 2010. Dies gilt – zumindest im Grundsatz – auch unter den aktuellsten Richtlinien (OECD-Verrechnungspreis-Richtlinien 2017, Rz. 2.1 ff., insbesondere Rz. 2.3), wobei aber die Gewinnmethoden aufgewertet wurden. Es ist aber keine feste Hierarchie, 1 DB.2014.208 1 ST.2014.262

- 12 - sondern auch die Richtlinien lassen eine andere Methode zu, wenn diese ein Ergebnis produzieren, welches "more reliable" ist (Rz. 2.2.). Es kommt hierin ein jeder Verrechnungspreis-Analyse zugrunde liegendes Prinzip zum Ausdruck: Es ist jeweils die angemessenste Methode ("most appropriate method") auszuwählen, welche die verlässlichsten Ergebnisse hervorbringt. Als weiteres Prinzip für die Methodenwahl gilt, dass nach Möglichkeit die Verrechnungspreis-Bestimmung bei demjenigen Unternehmen anknüpfen sollte, welches am wenigsten komplex ("least complex") ist. d) Die Pflichtige verlangt im Ergebnis eine Preisvergleichsmethode, die auf externen Vergleichspreisen basiert und listet 32 Fonds mit Angabe der Grundvermögensverwaltungs-Gebühr auf. Diese Vergleichspreise sind untauglich, abgesehen davon, dass die Vorbringen der Pflichtigen nicht konsistent sind: Sie stellt sich auf den Standpunkt, es liege lediglich Vermögensberatung vor, führt als Vergleichspreise aber Gebühren für Vermögensverwaltung ins Recht. Diese Vergleichspreise beschränken sich zudem jeweils auf die Grundvermögensverwaltungs-Gebühren (Management Fee), ohne allfällige Performance-Gebühren und ohne Angaben über die Höhe der verwalteten Vermögen, Anlagestrategie und dgl. Eine Preisbestimmung basierend auf diesen externen "Vergleichspreisen" kommt deshalb von vornherein nicht in Betracht, ist eine Überprüfung der Vergleichbarkeit doch in keiner Weise gegeben. Darüber hinaus stellt sich allgemein die Frage, ob in Fällen wie dem vorliegenden die Preisvergleichsmethode, angewendet mit externen Vergleichspreisen, überhaupt als Methode in Frage kommen kann: Wie die

Funktionsanalyse gezeigt hat, ist die Pflichtige die komplexe Gesellschaft, die sämtliche wertschöpfenden Tätigkeiten ausübt, während E reine Routinefunktionen erbringt. Eine Methode, die in einer solchen Konstellation die komplexen Leistungen mit externen Vergleichspreisen ermitteln will, führt in der Regel zu weniger verlässlichen Ergebnissen als Methoden, die bei der nicht-komplexen Gesellschaft anknüpfen. Die ins Recht gelegte Übersicht ist ein gutes Beispiel für diesen Befund: Die "Vergleichspreise" für die Grundvermögensverwaltungs-Gebühren bewegen sich zwischen 1% und 1.8%, während vorliegend die Grundvermögensverwaltungs-Gebühr, welche dem Fonds belastet wird, zwischen 2% (ab Fr. 200 Mio.) und 2.25% (bis Fr. 200 Mio.) beträgt. Diese erheblichen Differenzen dürften im Wesentlichen in der unterschiedlichen Ausgestaltung der Performance-Gebühren und der Höhe der verwalteten Vermögen liegen, was die Vergleichbarkeit externer Vergleichspreise noch zusätzlich erschwert. Was dies letztlich zeigt: Komplexe und einzigartige ("unique") Leistungen mittels externen Vergleichspreisen zu be- 1 DB.2014.208 1 ST.2014.262

- 13 - preisen, ist mit erheblichen Schwierigkeiten und Unsicherheiten verbunden. Dass in solchen Fällen in der Regel eine andere Methode zu wählen ist, ist schon in den Richtlinien aus dem Jahr 1995 angelegt (OECD-Verrechnungspreis-Richtlinien 1995, Rz. 2.49): "In those exceptional situations, where there are no data available or the available data are not of sufficient quality to rely solely or at all on the traditional transaction methods, it may become necessary to address whether and under what conditions other methods may be used." e) Die Vergleichspreis-Methode kann im vorliegenden Fall aber durchaus angewendet werden, denn es liegt ein interner Vergleichspreis vor: Die dem Fonds belasteten Gebühren sind der Preis, den unabhängige Dritte (die Investoren) für Vermögensverwaltung einschliesslich Fondsadministration zahlen. Es ist ein "halbinterner" Vergleichspreis, denn es ist der Preis, den nicht die Pflichtige, sondern E gegenüber den Dritten vereinnahmt hat. Dennoch kann dieser Vergleichspreis als Ausgangspunkt genommen werden: Es ist wie erwähnt der vertragliche Set-Up, der E als Entrepreneur auftreten lässt, der die Gebühren als Vermögensverwalter vereinnahmt und in der Folge einen Teil an die Pflichtige auf "Beraterbasis" weiterleitet. Dieser Vergleichspreis muss lediglich angepasst werden ("adjusted") für die Routine-Funktionen, welche auf Stufe E erbracht werden. Im Ergebnis hat das kantonale Steueramt genau dies gemacht: Es hat den Wert der Leistungen der E für die von ihr ausgeübten Tätigkeiten mittels "Kosten plus 10%" ermittelt und von diesem Preis ausgehend die Vermögensverwaltungs-Gebühr der Pflichtigen abgeleitet, welche diese der E hätte in Rechnung stellen sollen. Das Vorgehen des Steueramts führt im Ergebnis dazu, dass von den durch E vereinnahmten Gebühren derjenige Teil bei ihr verbleibt, der sie für die von ihr erbrachten Tätigkeiten entschädigt. f) Das Steueramt bezeichnet seine Methode im Buchprüfungsbericht als Cost plus 10%, im Einspracheentscheid als residuale Gewinnaufteilungsmethode. Die genannte Cost plus 10%-Methode entspricht nicht der Kostenaufschlagsmethode gemäss Richtlinien. Diese Methode operiert mit Bruttomargen, macht also den Aufschlag von den "Cost of goods sold/services rendered", während das Steueramt als Kostenbasis sämtliche Kosten (unter Ausklammerung des Finanzergebnisses) berücksichtigt, also auch die operativen Kosten. Hält man sich dies vor Augen, erkennt man, dass das Steueramt eigentlich die sog. Nettomargen-Methode ("Transactional Net Margin-Method" TNMM) anwendet, mit E als "tested party" und dem Gewinnlevel-Indikator "Nettogewinn zu totalen Kosten (ohne Finanzergebnis)", welchen es mit 10% bemisst. 1 DB.2014.208 1 ST.2014.262

- 14 - Diese beiden Methoden – Kostenaufschlag plus 10% auf den vollen operativen Kosten einerseits, Nettomargen-Methode mit einem Gewinnlevel-Indikator über volle Kosten mit 10% andererseits – führen zum selben Ergebnis. Der Aufschlag von 10% über die vollen Kosten, und damit die Annahme eines Nettogewinns von 10%, erscheint dabei angemessen. Der vom Steueramt vorgenommene Aufschlag von 10% deckt die Risiken von E ohne weiteres ab und ist eher grosszügig bemessen; er ist auf keinen Fall zu tief angesichts des Umstands, dass die OECD für wenig wertschöpfende Tätigkeiten ("low value-adding intra-group services") als Safe Harbour-Regel 5% postuliert (Verrechnungspreis-Richtlinien 2017, Rz. 7.61). Bei dieser Lage der Dinge kann auf die ursprünglich vorgesehene Einholung eines Gutachtens zur Bestimmung des (exakten) Verrechnungspreises verzichtet werden. g) Zusammenfassend folgt daraus: Die Preisvergleichsmethode mittels externer Vergleichspreise ist nicht anzuwenden, weil die Vergleichspreise untauglich sind und keinerlei Vergleichbarkeit zulassen. Ob eine solche Methode in Situationen, in welchen komplexe Leistungen an ein Routineunternehmen erbracht werden, überhaupt in Frage kommen kann, kann letztlich offen bleiben. Das Steueramt hat im Ergebnis die Nettomargen-Methode angewendet, welche sich zugleich auch als eine vertretbare Ableitung der Vergleichspreismethode darstellt, die auf internen Vergleichspreisen basiert und Korrekturen für die von E erbrachten Tätigkeiten vornimmt. Dabei ist sowohl die Methodenwahl als auch deren Umsetzung auf den vorliegenden Fall nicht zu beanstanden. Wie man die angewendete Methode letztlich bezeichnet, ist ohne Bedeutung. Was auf jeden Fall zutrifft, ist, dass das Vorgehen des Steueramts "richtlinienkonform" ist, und zwar auch unter den damals geltenden Richtlinien des Jahres 1995: Auch die Richtlinien 1995 lassen ein Abweichen von der Vergleichspreismethode vor, und die angewendete Nettomargen-Methode ist dort ebenfalls vorgesehen für Konstellationen wie die Vorliegende. Dass das Steueramt kein Benchmarking für den Nettogewinn durchgeführt hat, sondern diesen mit 10% schätzt, ist ebenfalls nicht zu beanstanden, da dieser grosszügig, sicher nicht zu tief ist. h) Daraus folgt, dass die Verrechnungspreis-Korrektur des Steueramts rechtsbeständig ist.

E. 4

a) Schliesslich beantragt die Pflichtige die Korrektur von aufgerechneten Konsumationsleistungen und die Berücksichtigung der Steuern auf den geldwerten 1 DB.2014.208 1 ST.2014.262

- 15 - Leistungen. Was den ersten Punkt angeht: Die Aufrechnung betrifft eine Doppelbuchung, d.h., die entsprechenden Aufwendungen sind doppelt verbucht worden, was die Treuhänderin der Pflichtigen schon während der Bücherrevision eingeräumt hat. Zu diesem Umstand bringt die Pflichtige nichts Neues vor. Mangels Substantiierung hat es bei dieser Korrektur zu bleiben. b) Hingegen ist der Antrag, die Steuern zu berücksichtigen, gemäss bundesgerichtlicher Rechtsprechung (BGr, 19. Dezember 2014, 2C_1218/2013 + 2C_1219/2013) begründet. Die Steuern sind dabei iterativ zu berechnen, woraus sich neu folgende Steuerfaktoren ergeben: 2008 2009 geldwerte Leistungen, total 58'528.- 603'109.- direkte Bundessteuer 8.5% -3'910.- -40'409.- Staats- und Gemeindesteuern 18.4% -8'600.- -87'296.- geldwerte Leistungen, nach Steuern 46'018.- 475'404.- Gewinn gemäss Steuererklärung 42'849.- 385.- Vorjahrsverluste -40'044.- 0.- total, vor geldwerten Leistungen 2'805.- 385.- geldwerte Leistung, netto 46'018.- 475'404.- steuerbarer Ertrag 48'823.- 475'789.- Steuerbarer Ertrag, Bund und Kanton (in Fr.) 48'800.- 475'700.- 2008 2009 steuerbares Eigenkapital gem. Vorentscheid 102'805.- 103'190.- Steuerrückstellung

Steuerbilanz -12'510.- -127'705.- Eigenkapital für Bundessteuer (in Fr.) 90'295.- 0.-
Eigenkapital Staat und Gemeinde (in Fr.) 100'000.- 100'000.-.

E. 5

Dies führt zur teilweisen Gutheissung der Rechtsmittel. Die Kosten des Verfahrens sind den Parteien nach Massgabe des Obsiegens aufzuerlegen (Art. 144 Abs. 1 DBG, § 151 Abs. 1 StG). Da die Pflichtige zur Hauptsache unterliegt, kann ihr keine Parteientschädigung zugesprochen werden (Art. 144 Abs. 4 DBG i.V.m. Art. 64 Abs. 1–3 des Bundesgesetzes über das Verwaltungsverfahren vom 20. Dezember 1968, § 152 StG i.V.m. § 17 Abs. 2 des Verwaltungsrechtspflegegesetzes vom 24. Mai 1959). 1 DB.2014.208 1 ST.2014.262

- 16 -

Export aus OpenCaseLaw (CC0). Verbindlich ist allein der vom erlassenden Gericht veröffentlichte Originaltext. Quellen-URL siehe oben.