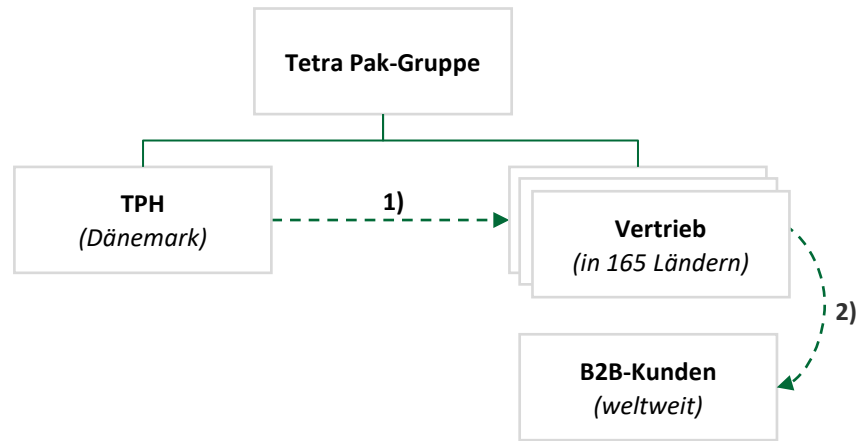




## Struktur



1) Verkauf Speiseeisherstellungsanlagen & Ersatzteile sowie Bereitstellung Services & Upgrades

2) Weiterverkauf Speiseeisherstellungsanlagen



## Sachverhalt

- Die dänische Gesellschaft **Tetra Pak Processing Systems A/S** (ehem. Tetra Pak Hoyer A/S, nachfolgend «TPH») ist Teil der Tetra Pak-Gruppe, die ihrerseits Teil der Tetra Laval-Gruppe ist.
- TPH entwickelt und produziert Industrieanlagen zur Herstellung von Speiseeis. Die Tetra Pak-Gruppe ist in mehr als 165 Ländern durch Vertriebsgesellschaften auf sechs verschiedenen Kontinenten vertreten. Der Verkauf dieser Produktionsanlagen erfolgt über diese Vertriebsgesellschaften.
- Die **konzerninternen Transaktionen** zwischen TPH und den Vertriebsgesellschaften umfassen den Verkauf von Speiseeisherstellungsanlagen und Ersatzteilen sowie der Bereitstellung von Services und Upgrades. Diese Transaktionen machen etwa 2% des Umsatzes der Vertriebsgesellschaften aus.
- Nach geltendem Recht müssen Local- und Master File fortlaufend erstellt werden. Die **Verrechnungspreisdokumentation** muss den Steuerbehörden in DK nicht vorgelegt werden, soweit sie nicht von diesen angefordert wurde.
- Aufgrund einer **unzureichenden Verrechnungspreisdokumentation** erhöhte die dänische Steuerbehörde nach eigenem Ermessen das steuerbare Einkommen von TPH für die Geschäftsjahre 2005-2009. Nach Auffassung von TPH hat die zuständige Steuerbehörde die Ermessenseinschätzung allerdings fehlerhaft vorgenommen.



## Grundlagen und Fragestellung

Im Wesentlichen geht es um die Frage, ob die Verrechnungspreisdokumentation von TPH derart mangelhaft war, dass diese **keine geeignete Grundlage für die Beurteilung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes** bildet. Wird dies bejaht, wäre die unzureichende Verrechnungspreisdokumentation einer fehlenden Dokumentation gleichzustellen und **ermächtigt die Steuerbehörde zur Veranlagung nach eigenem Ermessen im Rahmen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien** (nachfolgend OECD-VPL).



## Auffassungen der Parteien

### Auffassung der Steuerbehörde (Skattestyrelsen):

- Die dänische Steuerbehörde hatte über das steuerbare Einkommen von TPH wegen unzureichender Verrechnungspreisdokumentation und anhaltender Verluste nach eigenem Ermessen zu befinden.
- So nahm die Steuerbehörde für die Geschäftsjahre 2005-2009 mit Beschluss im Jahr 2011 nach eigenem Ermessen eine Erhöhung des steuerbaren Einkommens von TPH um DKK 353'384'000 (ca. CHF 49.3 Mio. per 13. Mai 2022) vor. Ihre Ermessensentscheidung basierte auf dem Argument, dass die konzerninternen Transaktionen mit der Tetra Pak-Gruppe nicht zu marktüblichen Bedingungen erfolgten. Im Jahr 2017 senkte das dänische Steuergericht (Landsskatteretten) die Aufrechnung auf rund DKK 324'925'000 (ca. CHF 45.3 Mio. per 13. Mai 2022).
- Die Steuerbehörde hält die **geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode** (transactional net margin method, nachfolgend «TNMM») als die am besten geeignete Verrechnungspreismethode. Für ihre Benchmark-Analyse nutzte die Steuerbehörde die Datenbank «Amadeus».

### Auffassung von TPH:

- TPH erachtete die Wiederverkaufspreismethode (resale method) als die am besten geeignete Verrechnungspreismethode. Ausgangspunkt bildete der durchschnittliche Gewinn der Vertriebsgesellschaften. Hierzu wurde ein durchschnittlicher Gewinn (EBIT-Niveau) von 7% für die Geschäftsjahre 2006-2008 aus dem Weiterverkauf durch die Vertriebsgesellschaften an die Kunden herangezogen. Gemäss **kaufmännischer Einschätzung** von TPH (Geschäftserfahrung und Marktkenntnissen) sei diese Handelsspanne angemessen.
- Die von der Steuerbehörde vorgenommene Benchmark-Analyse sei nicht korrekt, da diese einige Unternehmen aus Ländern mit einem niedrigeren Lohnniveau enthält. Ferner seien in den Geschäftsjahren 2005-2009 **atypische und ausserordentliche Kosten** angefallen, welche bei der Bestimmung des Nettogewinnindikators ausgeschlossen werden sollten (vgl. § 2.80 OECD-VPL).

### Entscheidung des westlichen Landesgerichts (Vestre Landsret):

- In seinen Erwägungen führte das Landgericht von Westdänemark aus, dass die Steuerbehörde **zur Veranlagung nach eigenem Ermessen ermächtigt** gewesen sei. Für Zwecke der Beurteilung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes war es **angemessen, die TNMM anzuwenden und TPH als das zu untersuchende Unternehmen (tested party) auszuwählen**. Dies sei damit begründet, dass keine hinreichend zuverlässigen Informationen über die Vertriebsgesellschaften der Gruppe vorgelegt wurden.
- In Bezug auf die Vergleichbarkeitsanalyse hat die Steuerbehörde die Auswahl der Unternehmen basierend auf Funktionen, Vermögenswerten und Risiken angemessen vorgenommen, da diese mit denen von TPH vergleichbar waren.



## Urteil des obersten Gerichtshofs (Højesteret)

- Die von TPH auf Anfrage der Steuerbehörde vorgelegte Verrechnungspreisdokumentation **erfüllt die gesetzlichen Anforderungen nicht**. Zwar ergibt sich daraus wie die Preise zwischen TPH und den Vertriebsgesellschaften ermittelt wurden, eine **Vergleichbarkeitsanalyse fehlte** allerdings. Die Angabe, was ein angemessener Gewinn für die Vertriebsgesellschaften ist, beruhe ausschliesslich auf der eigenen Einschätzung von TPH.
- Daher gibt es in der Verrechnungspreisdokumentation keine Vergleichbarkeitsanalyse darüber, welchen Gewinn eine Vertriebsgesellschaft aus ähnlichen Transaktionen zwischen unabhängigen Parteien erzielen kann. Die angegebenen Margen bezogen sich nicht nur auf die Transaktionen zwischen TPH und den Vertriebsgesellschaften, sondern auch auf kontrollierte Transaktionen mit anderen Konzerngesellschaften und unabhängigen Parteien.
- Damit ist die Verrechnungspreisdokumentation derart unzureichend, dass sie **keine geeignete Grundlage** für die Beurteilung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes bildet. Dies kommt einer **fehlenden Dokumentation** gleich und ermächtigt die Steuerbehörde zu einer **Veranlagung nach eigenem Ermessen** im Rahmen der OECD-VPL.
- Die Verrechnungspreisdokumentation ist **mit erheblichen Unsicherheiten** hinsichtlich der kontrollierten Transaktionen zwischen TPH und den Vertriebsgesellschaften **verbunden**. Die Steuerbehörde hat richtigerweise die TNMM als die am besten geeignete Verrechnungspreismethode herangezogen und TPH – und damit nicht die Vertriebsgesellschaften – als das zu untersuchende Unternehmen (tested party) ausgewählt.
- TPH konnte **nicht nachweisen**, dass die Ermessensentscheidung der Steuerbehörde auf einer unzureichenden Grundlage beruht oder dass diese gar zu einem offensichtlich unangemessenen Ergebnis führte. TPH konnte auch keine atypischen und aussergewöhnlichen Kosten belegen.
- In Summe sei an der Ermessensveranlagung der Steuerbehörde festzuhalten.



## Implikationen

- Aufgrund der unzureichenden Verrechnungspreisdokumentation wurde die **Beweislast umgekehrt**, d.h. TPH hätte nachweisen müssen, dass die Ermessensveranlagung auf einer falschen bzw. mangelhaften Grundlage beruht oder zu einem offensichtlich unangemessenen Ergebnis führt. Mithin liegt es in der Verantwortung des Steuerpflichtigen, angemessene Unterlagen und eine Vergleichbarkeitsanalyse vorzulegen.
- Das Urteil reiht sich in eine Serie von Gerichtsentscheiden nach dem Fall Denmark vs Microsoft Denmark vom 31. Januar 2019 ein, in denen sich der oberste Gerichtshof gegen den formalistischen Ansatz der Steuerbehörden ausgesprochen hat.
- Mittels **Gesetzesänderung** hat das dänische Parlament am 3. Dezember 2020 eine **Verschärfung der Verrechnungspreisbestimmungen** vorgesehen. Demnach haben Steuerpflichtige ihre Verrechnungspreisdokumentation (Local- und Master File) spätestens 60 Tage nach Ablauf der Frist für die Einreichung der Steuererklärung bei der dänischen Steuerbehörde vorzulegen. Diese Gesetzesänderung gilt für Geschäftsjahre ab dem 1. Januar 2021.
- Wird die Verrechnungspreisdokumentation nicht fristgerecht eingereicht oder als unzureichend erachtet, kann die Steuerbehörde eine **Veranlagung nach eigenem Ermessen** vornehmen. Die Nichteinhaltung der gesetzlichen Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation kann allenfalls auch eine **Busse** zur Folge haben.