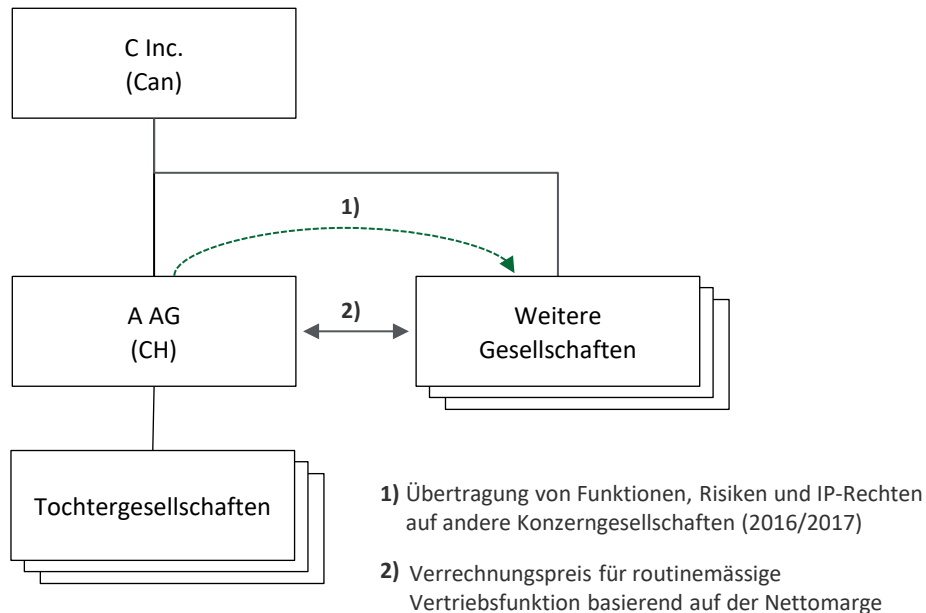




Struktur



Sachverhalt

- Die A AG mit Sitz in Zug ist seit 2011 eine Tochtergesellschaft des kanadischen Pharmaunternehmens C Inc. In der Vergangenheit agierte die A AG als Prinzipalgesellschaft mit Eigentum an IP-Rechten, die sie an ihre Tochtergesellschaften weiterlizenzierte.
- Die A AG reduzierte in den Jahren 2016 und 2017 schrittweise ihre Tätigkeiten und Funktionen und übertrug die IP-Rechte auf andere Konzerngesellschaften. Im Jahr 2018 beschränkte sich ihre unternehmerische Tätigkeit auf routinemässige Vertriebsaktivitäten von generischen und rezeptfreien pharmazeutischen Produkten in sieben Therapiegebieten. Hierzu verfügte die A AG über Tochtergesellschaften/Niederlassungen in mehreren Ländern (hauptsächlich in Ost- und Mitteleuropa).
- Für die Entschädigung des routinemässigen Vertriebs wurde eine Nettomarge auf dem Umsatz von zwischen 1.1% bis 7.3% als fremdvergleichskonform erachtet. Im Jahr 2018 wies die A AG eine negative operative Marge von -21.8% aus, um im Dreijahresschnitt (2016-2018) eine fremdvergleichskonforme Marge von 1.2% zu erreichen.
- Die Steuerverwaltung des Kantons Zug korrigierte die operative Marge für das Jahr 2018 auf 1.2% und nahm eine Gewinnaufrechnung von CHF 8'961'368 vor. Gegen diese Aufrechnung erhob die A AG Einsprache.
- Bei der Beurteilung der Einsprache zog die Steuerverwaltung des Kantons Zug Spezialisten der ESTV bei, welche eine technische Analyse zum Fall erstellten. Die Analyse der ESTV stützte im Wesentlichen die Aufrechnung der kantonalen Steuerverwaltung. Hinsichtlich der Höhe der Aufrechnung reduzierte die ESTV die operative Marge auf 1.1% (Höhe des untersten noch drittvergleichskonformen Quartils).
- Der Einspracheentscheid wurde von der A AG an das Verwaltungsgericht Zug weitergezogen.



Grundlagen und Fragestellung

Im vorliegenden Fall befasste sich das Verwaltungsgericht Zug mit der Frage, ob es steuerrechtlich zulässig bzw. drittvergleichskonform sei, in einem Steuerjahr gezielt eine sehr tiefe (hier sogar negative) Marge festzulegen, um die von einer Gesellschaft erzielte Marge im Dreijahresdurchschnitt dem tiefsten noch als drittvergleichskonform akzeptierten Quartilswert anzunähern.



Auffassungen der Parteien

Auffassung der A AG

- Die A AG vertrat die Auffassung, dass die ausgewiesene Nettomarge von -21.8 % für das Jahr 2018 als fremdvergleichskonform zu betrachten sei, sofern diese im Kontext eines Dreijahresdurchschnitts beurteilt wird. Dabei berief sich die A AG auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien, welche die Verwendung von Mehrjahresdaten für die Bestimmung von angemessenen Verrechnungspreisen erlaube. In der Konsequenz wurde seitens der A AG gefolgert, dass die Marge im Dreijahresdurchschnitt mindestens im untersten Quartilsbereich gemäss einer anerkannten Transferpreisstudie liegen muss. Hinsichtlich der ermittelten Bandbreite (1.1%-7.3%) für fremdvergleichskonforme Nettomargen im Geschäftsbereich, in welchem die A AG im Jahr 2018 tätig war, bestand zwischen den Parteien Einigkeit.
- Die Mehrjahresbetrachtung begründete die A AG aus wirtschaftlicher Perspektive damit, dass in einigen Märkten die Anpassung der Verrechnungspreise nur mit Verzögerung möglich war, wodurch sich Verzerrungen ergeben hätten. Weiter führte sie an, im Jahr 2018 viele grössere Produkte mit einer Haltbarkeitsdauer von drei Jahren verkauft zu haben. Aufgrund der zyklischen Natur einiger dieser Produkte könne es in bestimmten Märkten bis zu 28 Monate dauern, bis der Bestand vollständig verkauft sei.
- Schliesslich hat die A AG die Auffassung vertreten, dass das Totalgewinnprinzip dem Periodizitätsprinzip vorzuziehen habe. Aufgrund der massiv zu hohen Nettomargen in den Vorjahren nahm die A AG im Jahr 2018 eine Anpassung der Marge auf -21.8% vor. Dabei orientierte sie sich an einer Durchschnittsmarge von 1.2% (untersten Quartilsbereich). Dass die ausgewiesene Marge von -21.8% ohne eine Mehrjahresbetrachtung nicht fremdvergleichskonform ist, wurde von der A AG nicht bestritten.

Auffassung der kantonalen Steuerverwaltung und der ESTV

- Die kantonale Steuerverwaltung und die ESTV vertraten die Ansicht, dass eine nachträgliche Glättung der Margen über mehrere Jahre (2016-2018) einem Drittvergleich nicht standhalte und hierfür keine Rechtsgrundlage bestehe. Daraufhin nahm die kantonale Steuerverwaltung eine Gewinnaufrechnung vor.
- Die Steuerbehörden führten aus, dass zur Ermittlung der fremdvergleichskonformen Entschädigung durchaus Mehrjahresdaten zu berücksichtigen seien, insb. auch mit Blick auf eine höhere Datenqualität bei der Vergleichbarkeitsanalyse. Allerdings statuiere das Periodizitätsprinzip in Art. 58 DBG, dass die Besteuerung des Gewinns in jener Periode erfolgen soll, in welcher dieser effektiv erzielt wurde. Das bedeutet, dass es dem Steuerpflichtigen nicht freigestellt ist zu entscheiden, wann der jeweilige Gewinn besteuert wird. Hinsichtlich der Ergebnisse der Mehrjahresbetrachtung im vorliegenden Fall kann deshalb nicht abgeleitet werden, «dass es einem Unternehmen offenstehe, seine Ergebnisse nachträglich in der Mehrjahresbetrachtung künstlich nach unten zu korrigieren». (E. 4.1)
- Während die kantonale Steuerverwaltung eine Gewinnaufrechnung auf eine Nettomarge von 1.2% vornahm, kam die ESTV in ihrer Analyse zum Schluss, dass die Gewinnaufrechnung auf den untersten noch drittvergleichskonformen Quartilswert vorzunehmen sei (1.1%). Die ESTV begründet dies mit der wirtschaftlichen Freiheit des Steuerpflichtigen innerhalb der fremdvergleichskonformen Bandbreite eine operative Zielmarge festzulegen.



Verwaltungsgericht Zug

- Das Verwaltungsgericht Zug hält fest, dass eine Mehrjahresbetrachtung der konkreten Erträge im vorliegenden Fall zum vornherein ausscheidet, da die A AG ihre Geschäftstätigkeit über die drei Jahre schrittweise reduzierte und die Geschäftstätigkeit im Jahr 2018 nicht mit den Vorjahren vergleichbar ist. Dies zeigt sich dadurch, dass die A AG bis und mit 2017 Nettomargen von 3%-5% ausdrücklich als angemessen für ihre Tätigkeit und ihr Risikoprofil erachtete.
- Weiter setzte sich das Verwaltungsgericht mit der Frage auseinander, ob eine Mehrjahresbetrachtung der realisierten Erträge bei grundsätzlich vergleichbaren Verhältnissen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar wäre. Das Verwaltungsgericht kam zum Schluss, dass die Mehrjahresbetrachtung von Verrechnungspreisen, bei der stets eine Marge am untersten Ende der akzeptierten Bandbreite erzielt wird, dem Grundanliegen des Verrechnungspreisrechts widerspreche. Die Verrechnungspreisregeln dienen dazu, dass «jede Unternehmenseinheit besteuert werden soll entsprechend der wirtschaftlichen Substanz, die sie in der Wertschöpfungskette beisteuert, und zwar jedes Jahr aufs Neue». Eine nachträgliche Margenglättung sieht das Verwaltungsgericht als Verstoss gegen das Periodizitätsprinzip. Dies insb. wenn die höheren Margen in den Vorjahren thematisiert wurden und für fremdvergleichskonform befunden wurden. Das Verwaltungsgericht folgt dabei den Ausführungen der ESTV, wonach «die Anwendung von Verrechnungspreismethoden den Steuerpflichtigen kein Recht [einräumt], unter Missachtung des Periodizitätsprinzips eigenmächtig wahlweise in einzelnen Steuerperioden Anpassungen ihres steuerbaren Gewinns vorzunehmen, um geltend gemachte Überbesteuerungen in anderen Steuerperioden nachträglich zu kompensieren.» (E. 5.3)
- Das Gericht hält schliesslich fest, dass es sich bei der Geschäftstätigkeit der A AG im Jahr 2018 um eine Routinetätigkeit handelte und die A AG keine ausserordentlichen Umstände darlegen konnte, welche ein plötzliches negatives Ergebnis hätte erklären und als fremdvergleichskonform rechtfertigen können. Insb. kann die negative Nettomarge nicht mit einer Abwicklung und Einstellung der Aktivitäten im Jahr 2018 erklärt werden.



Implikationen

- Der Entscheid des Verwaltungsgerichts Zug ist zu begrüssen. Zwar ist die Verwendung von Mehrjahresdaten für die Bestimmung eines Verrechnungspreises von der OECD explizit vorgesehen, was in der Praxis gelebt wird. Dies bedeutet aber nicht, dass ein Verrechnungspreis innerhalb eines Steuerjahres so angepasst werden kann, dass im Mehrjahres-Schnitt die Bandbreite eines fremdvergleichskonformen Preises erzielt wird. Der mittels Mehrjahresdaten bestimmte Verrechnungspreis ist in jedem Steuerjahr für sich selbst innerhalb der erlaubten Bandbreite festzulegen (mitunter wird in Verständigungslösungen jedoch davon abgewichen und über einen Mehrperiodenvergleich nach Lösungen gefunden). Erfreulicherweise wird im Urteil auch bestätigt, dass nach der Praxis der ESTV für die Bestimmung eines fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises auf den für den Steuerpflichtigen günstigen Preis abgestellt werden kann.