

JPM Info Dezember 2013

Verordnung über Transferpreise – ein Schritt zur Förderung des Geschäftsumfelds in Serbien?

Durch Erlass der Verordnung über Transferpreise im Juli dieses Jahres hat das Ministerium für Finanzen und Wirtschaft den Kreis der gesetzgeberischen Aktivität zur Förderung des Bereichs Transferpreise in der Republik Serbien geschlossen, den das Ministerium Ende 2012 durch Änderungen und Ergänzungen des Gesetzes über die Körperschaftssteuer begonnen hat. Obwohl nicht mangelfrei, stellt die Verordnung jedenfalls einen Schritt vorwärts bei der Anpassung dieses wichtigen Bereichs der Körperschaftssteuer an die globalen Standards dar. Wenn auch ihre Anwendung durch das Finanzamt im Einklang mit den globalen Standards geschieht, wird Serbien damit sein geschäftliches Umfeld im Bereich der Besteuerung von Unternehmen wesentlich verbessern.

Bisherige Entwicklung der Regelung über Transferpreise

Jahrelang waren die Vorschriften über Transferpreise das schwächste Glied der Körperschaftssteuer in der Republik Serbien. Eine nur dürftige und nicht ausgegorene Gesetzesregelung, in lediglich wenige Artikel gedrängt, die mehr Fragen offenließen, als sie zu Antworten führten, hat allen in Serbien geschäftlich Tätigen Kopfschmerzen bereitet; am meisten aber den ausländischen Investoren, von denen wir in der Vergangenheit erwartet haben und von denen wir auch weiterhin erwarten, dass sie durch Investments in Serbien zur Entwicklung des Landes und Verbesserung des Lebensstandards der Bürger beitragen.

Vor der Krise, als der Haushalt der Republik Serbien noch ordentlich mit Geld gefüllt wurde, v.a. von in der Privatisierung verkauften Unternehmen, hat das Finanzamt die Anwendung dieser Vorschriften überhaupt nicht kontrolliert. Vermutlich deshalb, weil es sich dessen selbst bewusst war, dass die Vorschriften, die die Transferpreise regeln, nur unzureichend sind. Nach Eintritt der Krise und nachdem die Budgeteinnahmen sanken, wurden die Transferpreise als Teil des Steuersystems entdeckt, der zusätzliche Einnahmen darstellen kann. Das Finanzamt begann mit Kontrollen der Anwendung der Vorschriften über Transferpreise, und zwar auf eine Art, die von den Steuerpflichtigen –

zurecht – als sehr schlecht bewertet wurde. Und während man an den Fingern einer Hand diejenigen aufzählen konnte, die vor den Kontrollen auf die unzureichenden Vorschriften hingewiesen haben, beginnt nun eine immer größere Anzahl von Steuerpflichtigen zu fordern, dass dieser Bereich an die Vorschriften, die in entwickelten OECD-Ländern gelten, angepasst werden, woher hauptsächlich die Unternehmen stammen, auf die sich die Vorschriften meistens auch beziehen.

Das Bedarf an entsprechender Regelung dieses Bereiches besteht, wurde letztendlich letzten Jahres auch vom Ministerium für Finanzen und Wirtschaft erkannt, so das Ende 2012 Änderungen und Ergänzungen des Gesetzes über Körperschaftssteuer verabschiedet wurden, mit denen der erste Schritt nach vorne seit mehr als 10 Jahren erfolgte. Die hierdurch bewirkten Verbesserungen können in drei Gruppen aufgeteilt werden. In die erste Gruppe gehören Präzisierungen hinsichtlich der Eigenschaft als verbundene Person (für die Anwendung der Vorschriften über Transferpreise). In die zweite Gruppe gehören Präzisierungen der Berechnungsart des Betrags, der in die Steuerbemessungsgrundlage einfließt, wenn eine Differenz zwischen dem Preis mit der verbundenen Person und dem Preis gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz festgestellt wird. In die dritte Gruppe gehört die Einführung von neuen, im serbischen Steuerrecht bisher unbekannt Methoden zur Festlegung des Preises gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz, sowie Vorschriften über deren Anwendung. Als besonders bedeutende Neuerung gilt vor allem die Pflicht, dass zu der Steuerbilanz auch entsprechende Unterlagen beigelegt werden, hierzu mehr im nachstehenden Text.

Bei gleicher Gelegenheit wurde auch vorgeschrieben, dass der Finanzminister, in Anlehnung an die Quellen in Zusammenhang mit der Besteuerung von Transaktionen zwischen verbundenen Personen in der OECD, sowie anderer internationaler Organisationen, die Anwendung der Bestimmungen über Transferpreise näher regeln wird; dies im Zeitraum von 6 Monaten ab dem Tag des Inkrafttretens der Änderungen und Ergänzungen im Dezember 2012.

Fast einen Monat später als gesetzlich vorgesehen hat der Minister die „Verordnung über Transferpreise und Methoden, die bei dem Fremdvergleichsgrundsatz bei der Festlegung von Preisen bei Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen angewendet werden“ erlassen (die Änderungen und Ergänzungen aus Dezember 2012 sind am 25.12.2012 in Kraft getreten, die 6-Monats-Frist ist am 25.06.2013 abgelaufen, während die Verordnung am 05.07.2013 erlassen, am 12.07.2013 im Amtsblatt der Republik Serbien veröffentlicht wurde und am 20.07.2013 in Kraft getreten ist).

Neue Regelungen

Die Änderungen und Ergänzungen aus Dezember 2012 haben den Steuerpflichtigen die Verpflichtung auferlegt, zu der Steuerbilanz Unterlagen beizulegen, in denen

insbesondere der Wert dieser Transaktionen nach den Preisen gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz beziffert wird. Die Verordnung über Transferpreise präzisiert nun, dass diese Unterlagen besonders folgendes zu beinhalten haben: (i) Analyse der Gruppe von verbundenen Personen, der der Steuerpflichtige angehört, (ii) Analyse der Tätigkeit, (iii) funktionelle Analyse, (iv) Auswahl der Methode für die Überprüfung der Übereinstimmung der Transferpreise mit den Preisen, die nach dem Fremdvergleichsgrundsatz festgelegt sind, (v) Schlussfolgerung und (vi) Anlagen.

Die Verordnung präzisiert weiter, was jede der angeführten Analysen beinhalten muss, sowie die Gründe für die Anwendung der entsprechenden Methode, bzw. Schlussfolgerung, ob eine Korrektur der Preise bei Transaktionen mit verbundenen Personen erforderlich ist. Da der Zweck dieses Artikels nicht lediglich die Wiedergabe der Verordnung über Transferpreise ist, werden wir hier den Inhalt dieser Bestimmungen nicht im einzelnen aufzählen.

Mit den Änderungen und Ergänzungen aus Dezember 2012 sind ebenfalls Methoden vorgeschrieben, die für die Festlegung der Transaktionspreise nach dem Fremdvergleichsgrundsatz benutzt werden, sowie die Regelung, dass bei Festlegung eines solchen Preises jene Methode angewendet wird, die den Umständen des Falles am ehesten entspricht, wobei es möglich ist, auch eine Kombination mehrerer Methoden zu benutzen, wenn erforderlich. Die Vorschrift bestimmt nun weitere Regeln für die Auswahl der Methode, und schreibt vor, dass sich diese Wahl auf einer Analyse von Tatsachen begründet, wobei insbesondere folgendes berücksichtigt werden muss: (i) die Natur der Transaktionen, die Gegenstand der Analyse sind, (ii) Vorhandensein und Genauigkeit der Informationen für die Analyse, (iii) Grad der Vergleichbarkeit zwischen den Transaktionen, die nach den Transferpreisen durchgeführt wurden und Transaktionen, die mit oder zwischen nicht verbundenen Personen abgewickelt werden (wenn diese Transaktionen für die Überprüfung der Übereinstimmung von Transferpreisen des Steuerpflichtigen mit den Preisen, die nach dem Fremdvergleichsgrundsatz, benutzt werden), (iv) Angemessenheit der Nutzung von Finanzangaben nicht verbundener Personen für die Analyse der Übereinstimmung von Transferpreisen nach den einzelnen Arten der Transaktionen, die der Steuerpflichtige mit verbundenen Personen abwickelt und (v) Natur und Seriosität der Vermutungen.

Die Vorschrift beinhaltet weiter ergänzende Regeln, wann und wie welche Methode anzuwenden ist. So ist z.B. vorgeschrieben, wann die Methode des Vergleichspreises auf dem Markt angewendet wird, was die wichtigsten Vergleichbarkeitsfaktoren sind, sowie, wann die Transaktion als vergleichbar angesehen werden kann, obwohl Unterschiede in Bezug auf die Transaktion mit verbundenen Personen bestehen. Ebenfalls ist festgelegt, was als vergleichbare Brutto-Gewinnspanne für die Methode des Wiederverkaufspreises benutzt werden kann, sowie die Methode des

Kostenpreises, erhöht um den üblichen Gewinn. Das gleiche gilt auch für die Transaktions-Netto-Gewinnspanne für die Anwendung der Methode der Transaktions-Netto-Gewinnspanne. Schließlich wird festgelegt, wann die Anwendung der Gewinnverteilungsmethode angewendet wird, sowie, was bei deren Anwendung zu tun ist.

Offene Fragen

Ein Teil der Verordnung über Transferpreise, der die Unterlagen regelt, die zu der Steuerbilanz unterbreitet werden müssen, beinhaltet ein paar Vieldeutigkeiten, die bei ordnungsgemäßer Anwendung in der Praxis korrigiert werden können, aber auch bei Anwendung zum Nachteil der Steuerpflichtigen diesen Kopfschmerzen bereiten können. Bisher konnte man lediglich mitansehen, wie das Finanzamt die Steuervorschriften auf jene Weise deutet, dass es für den Staatshaushalt am günstigsten ist, was die Geschäftstätigkeit der Steuerpflichtigen zusätzlich belasten kann.

Obwohl durch Artikel 2 vorgeschrieben ist, dass der Steuerpflichtige nicht verpflichtet ist, zu den Unterlagen auch „besondere Unterlagen, die sich auf einzelne Transaktionen und auf Verhältnisse zwischen den Gesellschaften innerhalb der Gruppe beziehen“ beizulegen, schreibt Artikel 9 vor, dass das Finanzamt zusätzliche Unterlagen vom Steuerpflichtigen verlangen kann, wenn es feststellt, dass die Unterlagen des Steuerpflichtigen für die Überprüfung der Übereinstimmung der Transferpreise mit Preisen, die nach dem Fremdvergleichsgrundsatz bei Transaktionen des Steuerpflichtigen mit einzelnen verbundenen Personen festgesetzt wurden, unzureichend ist. Da man weiß, wie das Finanzamt Vorschriften anwendet, ist es fast sicher, dass die Steuerpflichtigen auch die „besonderen Unterlagen, die sich auf einzelne Transaktionen und Verhältnisse zwischen den Gesellschaften innerhalb der Gruppe beziehen“ werden zustellen müssen, und zwar als zusätzliche Unterlagen aus Artikel 9, so dass die angeführte Bestimmung des Artikels 2 keine große praktische Bedeutung haben wird. Natürlich überlassen wir es dem Finanzamt, uns positiv zu überraschen, und uns vom Gegenteil zu überzeugen.

Zusätzlich stellt sich die Frage bei der Anwendung der in der Verordnung über Transferpreise beinhalteten Regeln, was man unter „besondere Unterlagen, die sich auf einzelne Transaktionen und Verhältnisse zwischen den Gesellschaften innerhalb der Gruppe bezieht“ versteht, die nicht zuzustellen sind, besonders, wenn man weiß, dass die Unterlagen, die zugestellt werden müssen, auch die Anlagen beinhalten müssen. Die Anlagen werden in der Verordnung nicht weiter erwähnt, aber Artikel 8, der die Anlagen regeln müsste, enthält die Regelung, dass der Steuerpflichtige eine Übersicht der Daten zustellen muss, die er zur Festsetzung des Preises benutzt hat, bzw. der Preisspanne, die nach dem Fremdvergleichsgrundsatz festgelegt wurde, insbesondere

auch Informationen über vergleichbare in- oder ausländische Transaktionen, bzw. Gesellschaften. Die Idee des Ministeriums war wohl, dass der Steuerpflichtige durch Zustellung dieser Analysen seinen Preis „rechtfertigt/nachweist“, während der Preis/die Preisspanne gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz durch die Anlagen „nachgewiesen“ wird. Was bedeuten würde, dass die Analysen die einzigen Unterlagen sind, die der Steuerpflichtige bzgl. der Preise im Verhältnis zu den verbundenen Personen zuzustellen hat. Gerade deshalb kommen Zweifel im Hinblick auf die Praxis auf, die sich hinsichtlich der „besonderen Unterlagen, die sich auf einzelne Transaktionen und Verhältnisse zwischen den Gesellschaften innerhalb der Gruppe beziehen“ entwickeln wird und das Verhältnis zwischen den einzelnen Gesellschaften in der Gruppe und den zusätzlichen Unterlagen aus Artikel 9.

Dennoch ist das größte Manko der Verordnung über Transferpreise in Zusammenhang mit den Unterlagen die Regel, die dem Finanzamt das Recht gibt, auch ohne Rückfrage nach einer Vervollständigung der Unterlagen, die Unterlagen über die Transferpreise selbst zu ergänzen und die Bestimmungen der Verordnung über Transferpreise anzuwenden – wenn im Kontrollverfahren festgestellt wird, dass die Unterlagen über Transferpreise, die vom Steuerpflichtigen eingereicht wurden, nicht auf jene Weise vorbereitet sind, die eine artgerechte Grundlage für die Festsetzung der Übereinstimmung der Transferpreise des Steuerpflichtigen mit den nach dem Fremdvergleichsgrundsatz festgestellten Preisen ergibt.

Es erscheint vollkommen unberechtigt, dass das Finanzamt alleine, ohne vorher vom Steuerpflichtigen zusätzliche Unterlagen anzufordern, die Unterlagen ausarbeitet und ergänzt. Insbesondere stellt sich hierbei die Frage, ob damit nicht das Recht der Steuerpflichtigen aus dem Gesetz über Steuerverfahren und Steuerverwaltung verletzt wird, die persönlichen Interessen vor dem Finanzamt zu vertreten, aber auch die Regeln über die Beweislast im Steuerverfahren. Hoffen wir, dass die Finanzbeamten in der Praxis dieses Recht nicht wahrnehmen werden.

Zeitpunkt des Erlasses

Abschließend muß der Zeitpunkt des Erlasses dieser Verordnung – in der Mitte des Geschäftsjahres – negativ bewertet werden.

Die Steuerpflichtigen haben erst im Juli 2013 von den Regeln erfahren, nach denen sie eventuelle Unterschiede in den Preisen mit ihren verbundenen Personen und den Preisen gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz festzusetzen haben, die im Laufe des

ganzen Geschäftsjahres 2013 verwirklicht wurden, sowie, dass sie die von der Verordnung vorgeschriebenen Unterlagen vorzubereiten haben. Es wäre sehr wichtig, solche Fälle zu vermeiden. Auch wenn man sagen würde, die Steuerpflichtigen hätten ja davon gewusst, dass sie die Verpflichtung zur Zustellung von Unterlagen haben werden und so auf jene oder andere Weise sich für ein Modell entscheiden und seine Berechtigung dokumentieren müssten, kann man dieser Ansicht nicht folgen. Und zwar aus dem einfachen Grund, weil es Verpflichtung des Staates ist, von Beginn des „Rennens“ an klare Regeln aufzustellen, unter denen das Rennen stattzufinden hat, und diese nicht nachträglich bekannt zu geben bzw. zu ändern.

In diesem Sinn sollte die Einführung einer Vorschrift angedacht werden, dass kein Gesetz in die Parlamentsdebatte gelangen darf, wenn nicht alle Nebenvorschriften für seine Anwendung mitvorbereitet sind. Hätte man bei den Änderungen und Ergänzungen des Gesetzes über die Körperschaftssteuer aus Dezember 2012 so gehandelt, wäre diese Vorschrift Ende des Jahres verabschiedet worden und die Steuerpflichtigen hätten ab dem 01.01.2013 klare Regeln vor sich gehabt.

Nikola Đorđević

Kontakt:

nikola.djordjevic@jpm.rs

Tel. +381 11 207-6850