



Internationale Verrechnungspreise und ihre Dokumentation

Ein Ratgeber für international tätige Unternehmen

Internationale Verrechnungspreise und ihre Dokumentation

Ein Ratgeber für international tätige Unternehmen

Stand der Rechtslage: November 2021

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|-----------|
| Grundgedanke von Verrechnungspreisen | 5 |
| Betriebswirtschaftliche Überlegungen | 5 |
| Steuerliche Überlegungen | 5 |
| Verrechnungspreise im deutschen Steuerrecht | 5 |
| Fremdvergleich als Grundprinzip | 7 |
| Ermittlung angemessener Verrechnungspreise | 9 |
| Unternehmenscharakterisierung als Grundlage für die Verrechnungspreisbildung | 9 |
| Funktions- und Risikoanalyse | 9 |
| Unternehmenstypen | 9 |
| Methoden zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise und deren Anwendbarkeit | 10 |
| Transaktionsbezogene Standardmethoden | 10 |
| Gewinnorientierte Methoden | 12 |
| Fallstudie zum Einsatz der Standardmethoden | 13 |
| Preisvergleichsmethode | 13 |
| Wiederverkaufspreismethode | 14 |
| Kostenaufschlagsmethode | 14 |
| Wichtige Anwendungsfälle | 15 |
| Immaterielle Werte | 15 |
| Konzernmarke | 15 |
| Verrechnungspreisbildung bei Vertriebsunternehmen | 15 |
| Aufteilung von Standortvorteilen eines Lohnfertigers | 16 |
| Konzernfinanzierung | 16 |
| Kostenumlagen und konzerninterne Dienstleistungen | 16 |
| Kostenumlagevertrag (Poolvereinbarung) | 17 |
| Einzelverrechnung | 17 |
| Funktionsverlagerungen | 17 |
| Übergang eines Transferpakets durch Funktionsverlagerung | 17 |
| Verrechnungspreis des Transferpakets | 18 |
| Dokumentation der Verrechnungspreise | 21 |
| Bedeutung einer Verrechnungspreisdokumentation | 21 |
| Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation in Deutschland | 21 |
| Art und Umfang der Dokumentation | 21 |
| Zeitliche Anforderungen an die Dokumentation | 22 |
| Erleichterungen für kleinere Unternehmen | 23 |
| Rechtsfolgen bei unzureichender Dokumentation | 23 |
| Empfehlungen für die Praxis | 24 |

Grundgedanke von Verrechnungspreisen

Betriebswirtschaftliche Überlegungen

Innerhalb eines Konzerns bestehen üblicherweise zahlreiche Leistungsbeziehungen zwischen den einzelnen Konzerngesellschaften. Wegen der einheitlichen Leitung der Konzernunternehmen besteht dabei zunächst keine Veranlassung, für solche Leistungen innerhalb eines Konzerns angemessene Entgelte zu verlangen, da für den oder die Eigentümer in der Regel lediglich das gesamte Konzernergebnis maßgeblich ist. Gleiches gilt erst recht für verschiedene Sparten eines einzelnen Unternehmens.

Trotzdem gibt es betriebswirtschaftliche Gründe, für die konzern- oder unternehmensinternen Leistungen (z. B. Warenlieferungen, Dienstleistungen, Darlehen) angemessene Preise zu bestimmen und zu verrechnen, um für jedes Konzernunternehmen oder jeden Unternehmensbereich den „richtigen“ auf die jeweilige Einheit entfallenden Gewinn ermitteln zu können. Eine „richtige“ Verteilung des Gesamtergebnisses ist dabei vor allem aufgrund folgender Aspekte sinnvoll und notwendig:

- gezielte Steuerung von Konzernunternehmen/Unternehmensbereichen,
- Ermittlung von Teilergebnissen als Grundlage für die variable Vergütung des Managements und
- Ermittlung der Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern.

Die gewünschte Gewinnzuordnung wird erreicht, wenn auch Leistungen an andere Konzernunternehmen oder Unternehmensbereiche Erträge generieren und von anderen Konzernunternehmen/Unternehmensbereichen bezogene Leistungen das Ergebnis mindern. Die Wertansätze, zu denen Leistungen zwischen Betrieben

einer Unternehmensgruppe oder Bereichen eines Unternehmens ausgetauscht werden, werden dabei als Verrechnungspreise bezeichnet.

Während sich Marktpreise im funktionierenden Wettbewerb durch das Zusammenwirken von Angebot und Nachfrage im Rahmen von Verhandlungen zwischen fremden Dritten bilden, müssen Verrechnungspreise durch die Unternehmen mithilfe entsprechender Methoden selbst ermittelt werden. Vor dem Hintergrund der Zielsetzung der „richtigen“ Verteilung des Gewinns müsste es immer Ziel dieser Methoden sein, den Preis zu ermitteln, den auch fremde Dritte unter Marktbedingungen vereinbart hätten.

Im Unterschied zu Verhandlungen zwischen fremden Dritten, bei denen jeder Beteiligte eigene Interessen verfolgt und insofern Preismanipulationen zur Gewinnverlagerung eher selten sind, eröffnen interne Lieferungen und Leistungen in Ermangelung von Interessengegensätzen vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten. Diese Gestaltungsmöglichkeiten werden dabei teils auch ausgenutzt, sodass die Verrechnungspreise nicht mehr den Marktpreisen entsprechen. Gestaltungen können beispielsweise dann wirtschaftlich sinnvoll sein, wenn das Ergebnis eines sanierungsbedürftigen Unternehmens zuungunsten anderer Konzerngesellschaften verbessert wird. Manchmal sind es auch steuerliche Gründe, die der Verrechnungspreisgestaltung zugrunde liegen.

Steuerliche Überlegungen

International tätige Unternehmen können Unterschiede in der Höhe der Steuerbelastung verschiedener Länder (Steuergefälle) ausnutzen, wenn Gewinne eher in Konzernunternehmen in jenen Ländern

anfallen, die einer geringeren steuerlichen Belastung unterliegen. Die Aufteilung des Gesamtergebnisses ist dabei insbesondere von der Ausgestaltung der internen Verrechnungspreise abhängig. Häufig sind die in Unternehmen(sgruppen) ermittelten Verrechnungspreise deshalb vor allem durch steuerliche Überlegungen geprägt, da auf diese Weise eine günstige Beeinflussung der Gesamtsteuerquote erreicht werden soll.

Insbesondere Unternehmen in Hochsteuerländern sind von solchen steuermotivierten Ergebnisverteilungen betroffen, weil in diesen Fällen Steuersubstrat ins niedrig besteuerte Ausland verlagert wird und sich das inländische Steueraufkommen vermindert. Diesem Effekt soll entgegengewirkt werden, indem die Verrechnungspreise seitens der Finanzverwaltungen nur steuerlich anerkannt werden, wenn diese weitestgehend Marktpreisen entsprechen und deshalb einem sogenannten Fremdvergleich standhalten. Dazu existieren umfangreiche Regelungen in den jeweiligen nationalen Steuerordnungen, aber auch in internationalen Abkommen, die konkrete Methoden zur Ermittlung solcher fremdüblichen Verrechnungspreise vorschreiben.

Verrechnungspreise im deutschen Steuerrecht

Die steuerliche Korrektur von nicht fremdüblichen Verrechnungspreisen setzt entsprechende gesetzliche Grundlagen voraus. Für Kapitalgesellschaften existieren bereits im nationalen Recht mit „verdeckter Gewinnausschüttung“ und „verdeckter Einlage“ Rechtsvorschriften, die eine Korrektur nicht fremdüblicher Leistungsbeziehungen zwischen Gesellschaft und Gesellschafter ermöglichen. Diese Regelungen sind auch zur Korrektur

grenzüberschreitender Verrechnungspreise anzuwenden. Kann nicht auf verdeckte Gewinnausschüttungen oder Einlagen zurückgegriffen werden – beispielsweise, weil keine Kapitalgesellschaften beteiligt sind –, sieht § 1 Außensteuergesetz (AStG) eine besondere Korrekturvorschrift für Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen vor. Der Finanzverwaltung wird dadurch die Möglichkeit eröffnet, durch die Wahl der Korrekturmethode das für sie günstigere Ergebnis zu erreichen.

Von nahestehenden Personen wird dabei in folgenden Fällen ausgegangen:

- Zwischen zwei Gesellschaften besteht ein Beteiligungsverhältnis von mindestens 25 % oder eine anderweitige Beherrschungsmöglichkeit.
- An zwei Gesellschaften ist ein Dritter mit mindestens 25 % beteiligt oder kann beide Gesellschaften beherrschen.
- Eine Gesellschaft kann eine andere Gesellschaft aus anderen Gründen beeinflussen.

Da die Voraussetzungen für das Nahestehen sehr weit gefasst sind, wird in Konzernstrukturen regelmäßig davon auszugehen sein, dass die Grundsätze des AStG zur Anwendung kommen.

Auf der Grundlage des ergänzten § 1 Abs. 5 AStG wurde seitens der deutschen Finanzverwaltung der Fremdvergleichsgrundsatz auf Betriebsstätten ausgedehnt (Selbstständigkeitsfiktion der Betriebsstätte). Das heißt, die Besteuerung grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle von Betriebsstätten ist nach den gleichen Grundsätzen zu beurteilen wie entsprechende Geschäftsvorfälle nahestehender Personen.

Da das Gesetz zur Korrektur der Verrechnungspreise wenig konkrete Hinweise liefert, sind bei der praktischen Verrechnungspreisbildung insbesondere die sogenannten Verwaltungsgrundsätze anzuwenden. Dabei handelt es sich um einen aktuell überarbeiteten Erlass der Finanzverwaltung vom 14.07.2021, der sich mit den Grundsätzen der Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen beschäftigt. Darin sind vor allem die Voraussetzungen sowie die Vorgehensweise der Verrechnungspreiskorrektur beschrieben, wobei ein Schwerpunkt auf der Darstellung der Ermittlungsmethoden für Verrechnungspreise liegt. Zur Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte existiert zudem die sogenannte Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung einschließlich ergänzendem BMF-Schreiben, die Hinweise darauf geben, wie diese vorzunehmen ist. Mit den Verwaltungsgrundsätzen vom 03.12.2020 wurden insbesondere die Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten der Steuerpflichtigen sowie die Schätzungsmöglichkeit der Finanzbehörden konkretisiert. Zuvor genannte Grundsätze behalten ihre Gültigkeit.

Korrekturen durch die deutsche Finanzverwaltung bedeuten eine höhere Bemessungsgrundlage in Deutschland und damit im Regelfall eine höhere Besteuerung. Geht man davon aus, dass diese Korrekturen auf Grundlage des „richtigen“ Verrechnungspreises erfolgen, müsste es im Ausland zu einer entsprechenden Senkung der Bemessungsgrundlage und damit der Steuerlast kommen. Eine Erhöhung der Bemessungsgrundlage in Deutschland führt jedoch nicht automatisch zu einer Verminderung der aus-

ländischen Bemessungsgrundlage. Vielmehr sind im Ausland, unabhängig von Deutschland, Anpassungen notwendig. Das dürfte jedoch in vielen Fällen bereits an formalen Voraussetzungen scheitern – nämlich, wenn die ausländischen Steuerfestsetzungen bereits endgültig erfolgt sind. Wäre eine Korrektur noch grundsätzlich möglich, legt die ausländische Finanzverwaltung dann jedoch unter Umständen völlig andere Maßstäbe an die Ermittlung des aus ihrer Sicht angemessenen Verrechnungspreises an. Nach Betriebsprüfungen in Deutschland, die zu Verrechnungspreiskorrekturen geführt haben, kommt es deshalb in vielen Fällen zu endgültigen Doppelbelastungen. Eine Möglichkeit, dem entgegenzutreten, besteht in der (wie in den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) vorgesehen) Einleitung eines Verständigungsverfahrens zwischen den beteiligten Finanzverwaltungen. Der Antrag ist durch den Steuerpflichtigen zu stellen. Allerdings ist darauf hinzuweisen, dass nur ein Teil der bestehenden DBA einen Einigungszwang vorsieht. Das heißt, ein Verfahren kann auch ohne ein Ergebnis ausgehen, wodurch die Doppelbesteuerung nicht ausgeräumt würde. Innerhalb der Europäischen Union bietet sich ferner die Möglichkeit, unter der EU-Schiedskonvention ein Schiedsverfahren einzuleiten. Hierbei besteht ein Einigungszwang – eine Einigung muss innerhalb von drei Jahren nach Antragstellung erreicht werden. Um eine Doppelbesteuerung und/oder den erheblichen Aufwand, verbunden mit der Einleitung von Verständigungs-/Schiedsverfahren, zu vermeiden, ist es ratsam, Verrechnungspreise bereits im Vorfeld unter Berücksichtigung der Vorschriften beider beteiligter Länder bewusst zu ermitteln.

Die frühzeitige Beschäftigung mit der Thematik „Verrechnungspreise“ kann eine spätere Doppelbesteuerung verhindern.

Aufgrund der Tendenz der Finanzverwaltungen, die Angemessenheit der Vergütung von grenzüberschreitenden Leistungen nach eigenem Ermessen zu beurteilen, bereitet die Verrechnungspreisfindung im Einzelfall oftmals Schwierigkeiten. Für den internationalen Geschäftsverkehr unter der Führung der OECD hat sich deshalb eine Systematik der international anerkannten Verrechnungspreismethoden entwickelt, die auch von der deutschen Finanzverwaltung anerkannt wird. Auf dieser Grundlage müsste es deshalb in den meisten Fällen möglich sein, einen in beiden Ländern anerkannten Verrechnungspreis zu ermitteln.

In besonders bedeutsamen Fällen kann zur Verminderung des Doppelbesteuerungsrisikos auch im Vorfeld versucht werden, die zugrunde gelegten Verrechnungspreise mit den beiden beteiligten Finanzverwaltungen im Rahmen eines Vorabverständigungsverfahrens (Advanced Pricing Agreement (APA)) abzustimmen. Aufgrund des erheblichen Aufwands und der beachtlichen Kosten einer solchen Vorgehensweise bietet sich das jedoch nur im Fall umfassender grenzüberschreitender Leistungsbeziehungen an.

Fremdvergleich als Grundprinzip

Der Fremdvergleich ist der zentrale Maßstab für die Ermittlung des Verrechnungspreises. Die Bestimmung von Verrechnungspreisen ist keine „exakte Wissen-

schaft“. Somit ergibt sich im Grunde eine Bandbreite von Werten, die als angemessen anzusehen sind. Die verschiedenen zur Verfügung stehenden Ermittlungsmethoden haben jedoch alle gemein, dass ein Fremdvergleich stattzufinden hat. Hierüber herrscht international Einigkeit. Dabei kann grundsätzlich zwischen

- äußerem Fremdvergleich und
- innerem Fremdvergleich

unterschieden werden.

Beim äußeren Fremdvergleich erfolgt der Vergleich mit Preisen, die zwischen völlig unabhängigen Unternehmen zustande gekommen sind (Börsennotierungen, branchenübliche Preise, einzelne Vertragsabschlüsse). Beim inneren Fremdvergleich wird dagegen nicht auf fremde Unternehmen abgestellt, sondern es werden Preise zugrunde gelegt, die das Unternehmen selbst mit unabhängigen Unternehmen vereinbart hat. Diese Preise werden dann auch den Leistungsbeziehungen mit nahestehenden Personen zugrunde gelegt.

Ein Fremdvergleich setzt dabei jedoch immer voraus, dass zwischen den verglichenen Transaktionen und Unternehmen auch Vergleichbarkeit besteht. Die Vergleichbarkeit bezieht sich dabei beispielsweise auf Vertragskonditionen, Zölle/Steuern, Qualität der Leistung, Unternehmensgröße oder Unternehmensimage. Eine solche Vergleichbarkeit ist dabei jedoch nicht immer uneingeschränkt gegeben. Aus diesem Grund werden verschiedene Varianten des Fremdvergleichs unterschieden.

Verrechnungspreise sollten immer innerhalb der Bandbreite von Werten liegen, welche als angemessen anzusehen sind, da die Finanzverwaltung ansonsten einen für den Steuerpflichtigen ungünstigen Wert ansetzen darf. Liegt der vom Steuerpflichtigen für seine Einkünfteermittlung verwendete Wert außerhalb dieser Bandbreite, so ist der Median für die Finanzverwaltung maßgeblich.

Da die Ermittlung der notwendigen Fremdvergleichsdaten schwierig sein kann, wird oftmals auf Datenbanken, die entsprechende Informationen zur Verfügung stellen, zurückgegriffen. Verschiedene Daten, die einer Verrechnungspreisermittlung zugrunde gelegt werden können (z. B. Handelsspannen, Gewinnmargen, Renditen, Lizenzsätze), werden in kommerziellen Datenbanken angeboten. Auch hier ist üblicherweise keine direkte Vergleichbarkeit gegeben, sodass die Datenbankanalysen insbesondere eine vertiefte Auseinandersetzung mit der Thematik „Vergleichbarkeit von Unternehmen und Transaktionen“ erfordern. Zudem sind Datenbankstudien meist überproportional teuer im Hinblick auf die Tatsache, dass das Ergebnis keine finale Vergleichbarkeit garantiert, sondern nur mit Indizwirkung gegenüber den Finanzbehörden verwendet werden kann.

Seitens der Finanzverwaltung existieren eigene Datenbanken, die im Rahmen von Betriebsprüfungen gewonnene Daten zur Verfügung stellen. Diese Datenbanken sind jedoch nicht frei verfügbar, sodass kaum abgeschätzt werden kann, welche Vergleichsdaten der Finanzverwaltung vorliegen.

| Direkter Fremdvergleich (1. Stufe) | Indirekter Fremdvergleich (2. Stufe) | Hypothetischer Fremdvergleich (3. Stufe) |
|--|--|---|
| <p>uneingeschränkte Vergleichbarkeit</p> <ul style="list-style-type: none"> vorrangig anzuwenden | <p>eingeschränkte Vergleichbarkeit</p> <ul style="list-style-type: none"> Anpassung der Werte notwendig dem direkten Fremdvergleich nachgeordnet; vorrangig vor dem hypothetischen Fremdvergleich anzuwenden | <p>keine Vergleichbarkeit</p> <ul style="list-style-type: none"> Ermittlung eines fiktiven Vergleichspreises anhand von Planrechnungen Preisbildungsprozess wird auf Grundlage von gedachten Soll-Größen simuliert Annahme der Kenntnis aller wesentlichen Umstände Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers als Grundlage der Preisbildung |
| <p>Mehrere vergleichbare Werte führen zu einer Bandbreite.</p> | | <p>Aus dem Mindestpreis des Leistenden und dem Höchstpreis des Leistungsempfängers ergibt sich ein Einigungsbereich.</p> |
| <ul style="list-style-type: none"> Jeder Wert innerhalb der vollen Bandbreite ist zulässig. Liegt der tatsächliche Verrechnungspreis nicht innerhalb der vollen Bandbreite, darf die Finanzverwaltung den Median ansetzen. Der Median ist dabei der Wert, über bzw. unter dem jeweils die Hälfte aller ermittelten Werte liegen. | <ul style="list-style-type: none"> Einengung der Bandbreite, indem jeweils das obere und das untere Viertel der Werte (Quartil) weggelassen werden. Jeder Wert innerhalb der eingeeengten Bandbreite ist zulässig. Liegt der tatsächliche Verrechnungspreis nicht innerhalb der eingeeengten Bandbreite, darf die Finanzverwaltung den Median ansetzen. | <ul style="list-style-type: none"> Der Wert mit der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit innerhalb des Einigungsbereichs ist anzusetzen. Bei entsprechender Glaubhaftmachung ist damit jeder Wert möglich. Liegt der tatsächliche Verrechnungspreis nicht innerhalb des Einigungsbereichs oder kann der angesetzte Wert nicht glaubhaft gemacht werden, darf die Finanzverwaltung den Mittelwert ansetzen. |

Die verschiedenen Stufen des Fremdvergleichs

Ermittlung angemessener Verrechnungspreise

Für die Ermittlung angemessener Verrechnungspreise stehen verschiedene Methoden zur Verfügung. Erhebliche Bedeutung für die Bestimmung eines angemessenen Verrechnungspreises, aber auch für die Methodenauswahl, hat dabei die Unternehmenscharakterisierung der am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmen.

Unternehmenscharakterisierung als Grundlage für die Verrechnungspreisbildung

Im Rahmen der Verrechnungspreisermittlung spielt die Charakterisierung des betrachteten Unternehmens eine erhebliche Rolle, da diese die Grundlage für die Heranziehung geeigneter Fremdvergleichsdaten darstellt. Darüber hinaus kommen bei verschiedenen Unternehmenstypen unterschiedliche Ermittlungsmethoden infrage. Auf Basis der Klassifi-

zierung in verschiedene Unternehmenstypen erfolgt letztendlich die Aufteilung des im Konzern erwirtschafteten Ergebnisses. Damit besteht aber auch die Möglichkeit der Gestaltung von Verrechnungspreisen durch gezielte Ausgestaltung der Unternehmenscharakteristika.

Funktions- und Risikoanalyse

Funktions- und Risikoanalysen stellen den Ausgangspunkt der Unternehmenscharakterisierung und damit auch die Grundlage der Überprüfung der Vergleichbarkeit von Verrechnungspreisen dar. Grundgedanke hierbei ist, dass Unternehmen mit einem höheren Risiko auch höhere Gewinnanteile zustehen, diese andererseits im Verlustfall aber auch die Verluste zu tragen haben. Wie hoch das Risiko eines Unternehmens ist, hängt dabei vor allem davon ab, welche Funktionen es zu erfüllen hat.

Im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse wird also untersucht,

- welche Funktionen ein Unternehmen innerhalb eines Konzerns ausübt (z. B. Einkauf, Vertrieb, Forschung und Entwicklung, Produktion),
- welche Risiken dabei übernommen werden und
- welche materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter dabei eingesetzt werden.

Aus der Funktions- und Risikoanalyse kann dann abgeleitet werden, um welchen Unternehmenstyp es sich handelt.

Unternehmenstypen

Auf Grundlage der Funktions- und Risikoanalysen werden die Unternehmen eines Konzernverbunds in

- Routine-Unternehmen
- Strategieträger (Entrepreneur) oder
- Hybrid-Unternehmen

eingeteilt.

| Routine-Unternehmen | Strategieträger (Entrepreneur) | Hybrid-Unternehmen |
|--|--|---|
| <ul style="list-style-type: none"> ■ Einsatz von Wirtschaftsgütern in geringem Umfang ■ geringe, bestimmbare Risiken ■ Ausübung von Routinefunktionen | <ul style="list-style-type: none"> ■ Einsatz wesentlicher materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter ■ entscheidende Funktionen ■ große Risiken ■ kaum Vergleichsunternehmen | <ul style="list-style-type: none"> ■ Routinefunktionen mit eigenen Risiken ■ zwischen Routine-Unternehmen und Strategieträger |
| z. B.: <ul style="list-style-type: none"> ■ einfache konzerninterne Dienstleistungen ■ einfache risikominimierte Vertriebsfunktionen ■ Lohnfertiger | z. B.: <ul style="list-style-type: none"> ■ Eigenproduzenten, die das Produzenten- und Marktrisiko tragen | z. B.: <ul style="list-style-type: none"> ■ voll ausgestattete Vertriebsgesellschaft |
| ↓ | ↓ | ↓ |
| geringe, aber stabile Gewinne | Gesamtergebnis abzüglich der Ergebnisse der anderen Unternehmenstypen | differenzierte Betrachtung notwendig |

Die einzelnen Unternehmenstypen mit ihren Merkmalen

Methoden zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise und deren Anwendbarkeit

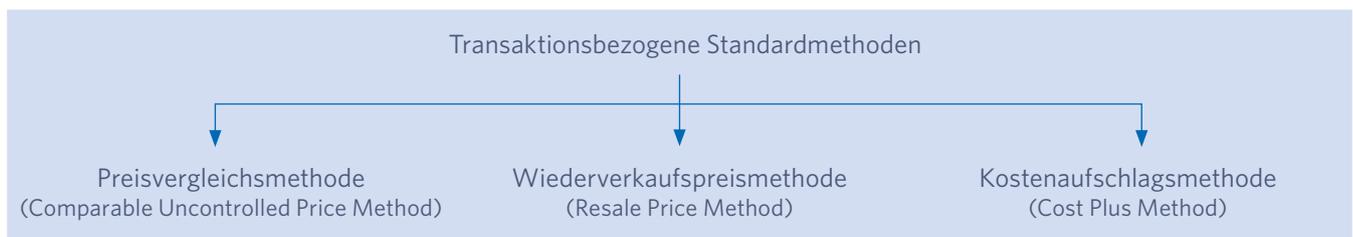
Voraussetzung für die Überprüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen ist eine grundlegende Struktur, wie ein angemessener Verrechnungspreis ermittelt wird. Dazu stehen verschiedene anerkannte Methoden zur Verfügung. Verrechnungspreise sollten dabei immer auf Grundlage einer dieser anerkannten Methoden ermittelt werden, da nur so Risiken späterer Betriebsprüfungen minimiert werden können. Häufig ist auch zu

Hierbei ist die für das jeweilige Unternehmen geeignetste Variante aller Methoden anzuwenden. Für die Bestimmung der geeignetsten Methode ist eine dokumentierte Analyse aller Methoden (entsprechend der in den amerikanischen Verrechnungspreisvorschriften festgelegten „Best Method Rule“) nicht notwendig. Eine kurze Stellungnahme zur Abgrenzung der ausgewählten Methode im Kontext zu allen Methoden hat sich in der Praxis jedoch zur Begründung der Fremdüblichkeit bewährt. Zudem fordert die Finanzverwaltung in den neuesten Verwaltungsgrundsätzen (2020) zumindest die Prüfung sämtlicher Verrechnungsmethoden.

Preisvergleichsmethode

Anhand der Preisvergleichsmethode wird der Verrechnungspreis aus Preisen, die bei vergleichbaren Geschäften zwischen unabhängigen Dritten am Markt vereinbart worden sind, abgeleitet. Daher kommt die Preisvergleichsmethode dem tatsächlichen Fremdvergleich von allen Methoden am nächsten.

Als Vergleichsmaßstab zu der zu beurteilenden konzerninternen Transaktion werden identische Geschäfte herangezogen, die zwischen nicht verbundenen Unternehmen am Markt getätigt wurden. Es ist ein äußerer oder ein innerer Preisvergleich denkbar. Beim äußeren Fremd-



beobachten, dass sich gerade mittelständische Unternehmen scheuen, von Beginn an eine bestimmte Methode und den daraus resultierenden Verrechnungspreis festzulegen. Die nachträgliche Bestimmung und Anpassung der Verrechnungspreise, etwa im Rahmen sogenannter Jahresendadjustments, die von ausländischen Finanzverwaltungen nicht unbedingt akzeptiert werden, birgt jedoch die Gefahr, dass die spätere Glaubhaftmachung der Fremdüblichkeit gegenüber der Finanzverwaltung nicht mehr gelingt. Darüber hinaus können nachträgliche Preisanpassungen auch zollrechtliche Probleme mit sich bringen.

Grundsätzlich existieren zwei Hauptmethodengruppen:

- transaktionsbezogene Standardmethoden
- gewinnbezogene Methoden

Transaktionsbezogene Standardmethoden

Bei Anwendung dieser Methoden erfolgt eine Prüfung des fremdvergleichskonformen Verhaltens für einzelne Leistungsbeziehungen. Dabei stehen drei verschiedene Alternativen zur Auswahl.

Der Steuerpflichtige hat grundsätzlich ein Auswahlermessen bezüglich der Standardmethode, anhand derer er einen Verrechnungspreis bestimmt. Allerdings sind einzelne Verfahren nur für bestimmte Leistungsarten geeignet, sodass diese zu bevorzugen sind, weil sich ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer daran orientieren würde. Die Finanzverwaltung ist an die vom Steuerpflichtigen gewählte Methode, soweit diese zulässig ist, gebunden.

vergleichen werden Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Unternehmen betrachtet. Der innere Preisvergleich stellt dagegen auf Geschäftsbeziehungen des eigenen Unternehmens zu fremden Unternehmen ab. Die Geschäfte, die die Vergleichsgrundlage bilden, müssen vergleichbar sein, wobei jedoch keine völlige Identität verlangt wird. Art und Qualität der Leistung, die übernommenen Funktionen und Risiken, die allgemeinen Marktverhältnisse, die vereinbarten Vertrags- und Lieferbedingungen sowie die Geschäftsstrategien und betriebswirtschaftlichen Rahmenbedingungen der Geschäftspartner sind dabei die Hauptbestimmungsfaktoren der Vergleichbarkeit.

Voraussetzung für die Anwendung der Preisvergleichsmethode ist, dass die notwendige Vergleichbarkeit hergestellt werden kann. Die Preisvergleichsmethode kommt deshalb insbesondere für homogene Warenlieferungen oder marktgängige Dienstleistungen infrage und kann in diesen Fällen auch von verschiedenen Unternehmenstypen angewendet werden.

Vorteile

- bester Nachweis der Fremdüblichkeit

Nachteile

- Fremdvergleichspreise zwischen unabhängigen Unternehmen (externer Preisvergleich) nur selten verfügbar
- Anwendbarkeit beschränkt auf standardisierte und marktgängige Güter
- Schaffung von Vergleichbarkeit bei nur beschränkt vergleichbaren Daten mittels Anpassungen

Wiederverkaufspreismethode

Die Wiederverkaufspreismethode, auch Absatzpreismethode genannt, geht vom Wiederverkaufspreis des Leistungsempfängers an fremde Dritte aus. Dabei wird dieser Wiederverkaufspreis um einen marktüblichen Abschlag (Rohgewinnmarge = Verkaufserlös abzüglich Einkaufspreis) vermindert. Dieser Abschlag muss die Funktionen und die Risiken des Wiederverkäufers fremdvergleichskonform abgelten. Der verbleibende Betrag ist der zu zahlende Verrechnungspreis.

Marktpreis bei Wiederverkauf an fremde Dritte

./. marktübliche Handelsspanne des Wiederverkäufers (Rohgewinnmarge)
= angemessener Verrechnungspreis

Wird die Ware durch den Wiederverkäufer bearbeitet, weiterentwickelt oder in sonstiger Weise verändert, ergeben sich zusätzliche Abschläge.

Die Rohgewinnmarge sowie weitere Abschläge können wiederum durch einen inneren oder einen äußeren Preisvergleich ermittelt werden. Um die Vergleichbarkeit der Abschläge sicherzustellen, dürfen keine wesentlichen Unterschiede zwischen den betrachteten Transaktionen oder Unternehmen bestehen, die Einfluss auf die Rohgewinnmarge nehmen. Es ist also eine Vergleichbarkeitsanalyse vorzunehmen, deren Grundlage die Funktions- und Risikoanalyse darstellt.

Liegen keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle vor, werden auch branchenübliche Gewinnsätze anerkannt, die aus entsprechenden Datenbanken bezogen werden können.

Die Wiederverkaufspreismethode eignet sich überwiegend für Unternehmen im Vertriebsbereich. Dem Vertriebsunternehmen wird dabei unabhängig vom Gesamtergebnis immer eine feste Marge zugewiesen. Das führt stets dann zu korrekten Ergebnissen, wenn das liefernde Unternehmen eine strategietragende Rolle hat, da diesem der Residualgewinn zugeordnet wird. Dem Vertriebsunternehmen als Routine- oder Hybridunternehmen werden dagegen eher geringe, aber dafür stabile Gewinne aus den Transaktionen zugeordnet.

Vorteile

- guter Nachweis der Fremdüblichkeit möglich
- einfacher als die Preisvergleichsmethode
- eventuell Datenbanken einsetzbar

Nachteile

- vergleichbare Unternehmen für fremdübliche Handelsspannen nur schwer zu ermitteln
- Vergleichbarkeit immer schwieriger, je mehr Funktionen das Vertriebsunternehmen übernimmt (z. B. Marketingstrategie, Konfektionierung oder sogar Endverarbeitung der Produkte)
- Gewinnerzielungspotenzial der Vertriebseinheit wird nicht beachtet

Kostenaufschlagsmethode

Bei der Kostenaufschlagsmethode wird die Summe der Selbstkosten des Lieferanten bzw. leistenden Unternehmens um einen betriebs- oder branchenüblichen Gewinnaufschlag erhöht.

Summe der Selbstkosten
+ betriebs- oder branchenüblicher Gewinnaufschlag
= angemessener Verrechnungspreis

Die Selbstkosten werden wie bei der Preispolitik gegenüber Dritten nach allgemein anerkannten betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ermittelt. Grundsätzlich ist von Vollkosten auszugehen, in Ausnahmefällen kommen Grenz- oder Teilkosten in Betracht. Für die Ermittlung des Gewinnaufschlags ist wiederum ein Fremdvergleich zugrunde zu legen. Auch hier müssen die Vergleichbarkeitsvoraussetzungen erfüllt sein. Falls keine Vergleichsdaten vorgelegt werden können, besteht auch hier die Möglichkeit, auf entsprechende Datenbankanalysen zurückzugreifen. Im Fall von Routinedienstleistungen ist nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung ein Kostenaufschlagsatz zwischen 5 % und 10 % in der Regel nicht zu beanstanden.

Die Anwendung dieser „Daumenregel“ sollte allerdings im Einzelfall im Hinblick auf die Art der erbrachten Dienstleistungen genau überprüft werden.

Die Kostenaufschlagsmethode eignet sich gut für Beziehungen mit Lohnfertigern oder anderen Subunternehmern, die lediglich Auftragsarbeiten oder Dienstleistungen ausführen. Auch der Einkauf von unfertigen Erzeugnissen kann mithilfe der Kostenaufschlagsmethode bewertet werden. Hauptanwendungsbereich der Kostenaufschlagsmethode dürfte allerdings die Ermittlung von Verrechnungspreisen von internen Serviceleistungen (Personalgestaltung, Buchhaltungsleistungen, Darlehensgewährung) sein, falls in diesen Fällen keine Poolvereinbarungen getroffen werden.

Dem leistenden Unternehmen werden stabile Gewinne zugewiesen. Kritisch wird dabei gesehen, dass der Preisbildungsprozess durch Angebot und Nachfrage unberücksichtigt bleibt und beim Lieferanten stets ein sicherer Gewinn unterstellt wird.

Grundvoraussetzung für die Anerkennung eines betrieblichen Kostenrechnungssystems ist die Existenz einer Kosten-

arten-, Kostenstellen- und Kostenträgerrechnung. Dabei steht es dem Steuerpflichtigen frei, ob er die Kostenbasis nach Ist-, Normal-, oder Plankosten ermittelt.

Eine Konstellation, die im Rahmen von Betriebsprüfungen häufig zu Diskussionen führt, betrifft den Fall eines ausländischen Auftragsfertigers, welcher auf Basis der Kostenaufschlagsmethode für einen deutschen Hersteller tätig wird. Aus Sicht der Betriebsprüfung wird in diesem Szenario argumentiert, dass Kostenbasis für den anzuwendenden Gewinnaufschlag lediglich die eigenen Sach- und Personalkosten sein können. Mit Hinweis auf die Ausführungen des BMF wird dabei argumentiert, dass bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode die Kosten für die vom Auftragsfertiger bereitgestellten Rohstoffe und Materialien nicht in die Kostenbasis eines Lohn- oder Auftragsfertigers einfließen dürfen, auch dann nicht, wenn dieser das zivilrechtliche Eigentum daran erwirbt.

Vorteile

- guter Nachweis der Fremdüblichkeit möglich
- einfacher als die Preisvergleichsmethode
- eventuell Datenbanken einsetzbar

Nachteile

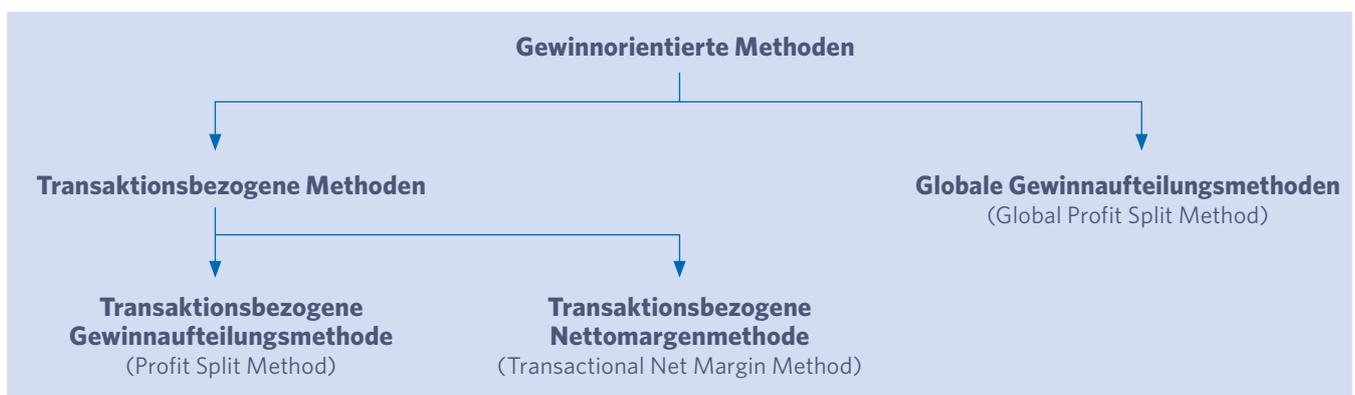
- nur für Routineunternehmen anwendbar
- unabhängig vom Gruppenergebnis wird dem Routineunternehmen immer ein Gewinn zugewiesen

Gewinnorientierte Methoden

Den gewinnorientierten Methoden liegt die Überlegung zugrunde, dass die Verrechnungspreise dann fremdüblich sind, wenn die aus den zu diesen Preisen abgewickelten Geschäften zu fremdüblichen Gewinnen führen. Bei diesen Methoden werden also aus dem Gewinn Rückschlüsse auf die Verrechnungspreise gezogen.

Transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode (Profit-Split-Methode)

Mit der Gewinnaufteilungsmethode soll den an der Erzielung des Gesamtergebnisses eines Geschäftsvorfalles beteiligten nahestehenden Unternehmen ein sachgerechter Gewinnanteil zugewiesen werden. Dabei wird auf den im Vorfeld erwarteten Gewinn aus dem Geschäft abgestellt. Der Aufteilungsschlüssel dieses Gewinns richtet sich



nach den übernommenen Funktionen und Risiken der beteiligten Unternehmen.

Hauptanwendungsbereich sind enge, wechselseitige Beziehungen zwischen zwei nahestehenden Unternehmen bezüglich immaterieller Wirtschaftsgüter, die ausgetauscht werden (z. B. Patentüberlassungen). Die transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode bietet sich deshalb besonders für Geschäftsbeziehungen zwischen zwei Strategieträgern an.

Vorteil

- meist vergleichsweise geringer Bedarf an externen Informationen

Nachteil

- oftmals komplexe interne Berechnungen notwendig

Transaktionsbezogene

Nettomargenmethode (TNMM)

Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode vergleicht Nettomargen, die nahestehende Personen bei einzelnen Transaktionen erzielen, mit den Nettomargen, die das betrachtete Unternehmen oder andere nicht verbundene Unternehmen (Vergleichsunternehmen) aus vergleichbaren Transaktionen mit fremden Dritten erzielen. Auch hier wird ein innerer bzw. äußerer Preisvergleich angestellt. Beim äußeren Preisvergleich wird dabei regelmäßig auf Datenbankanalysen zurückgegriffen.

Die Nettomarge ist das Verhältnis aus Nettogewinn zu einer Bezugsbasis. Bezugsbasis können Kosten, Umsätze oder Vermögen sein. Die transaktionsbezogene Nettomargenmethode weist große Ähnlichkeit zur Wiederverkaufspreis- und zur Kostenaufschlagsmethode auf. Dabei darf nur auf die Nettomarge aus einem

Geschäftsvorfall bzw. wirtschaftlich zusammenhängenden Geschäftsvorfällen abgestellt werden.

Die gewinnorientierten Methoden sind mit der Realisierung des ATAD-UmsG fortan auch dann anwendbar, wenn die Verwendung der Standardmethoden möglich ist. Zukünftig soll auf die am besten geeignete Verrechnungspreismethode abgestellt werden.

Vorteile

- relativ einfache Handhabung
- kann auf Grundlage von Datenbankanalysen erfolgen

Nachteil

- Schaffung von Vergleichbarkeit bei nur beschränkt vergleichbaren Geschäftsvorfällen über Anpassungen

Fallstudie zum Einsatz der Standardmethoden

Folgender Ausgangsfall liegt der Fallstudie zugrunde:

Die A Pharma AG mit Sitz in Stuttgart entwickelt pharmazeutische Produkte. Das deutsche Mutterunternehmen hat eine Tochtergesellschaft in Polen – die B Pharma Sp. z o.o. Die Gesellschaft produziert pharmazeutische Produkte und liefert diese an die Muttergesellschaft nach Deutschland. Eine weitere, in den USA ansässige Tochtergesellschaft, die C Pharma Inc., übernimmt den Vertrieb der Produkte in den USA. Bei den beiden Tochtergesellschaften handelt es sich um Routineunternehmen, da die wichtigsten Funktionen und Risiken bei der deutschen Mutter als Strategieträgerin liegen.

Preisvergleichsmethode

Die B Pharma Sp. z o.o. berechnet der A Pharma AG für 1 Mio. Stück eines frei verkäuflichen blutdrucksenkenden Medikaments 18 Mio. EUR. Diesem Verrechnungspreis liegt die Tatsache zugrunde, dass ein solcher Preis auch zwischen fremden Dritten zustande gekommen ist.

Äußerer Preisvergleich

Ein vergleichbarer deutscher Konkurrent erwirbt ein ähnliches Medikament mit gleichem Wirkstoff für 18 EUR je Stück von einem fremden Zulieferer mit ähnlicher Struktur wie die polnische Tochtergesellschaft.

Innerer Preisvergleich

Die A Pharma AG bezieht das Medikament gleichzeitig auch von einem externen Zulieferer, da die Kapazitäten der polnischen Tochtergesellschaft nicht ausreichen, und bezahlt dafür ebenfalls einen Preis von 18 EUR/Stück.

Bei beiden Methoden ist dabei jeweils noch zu unterscheiden, ob der Preisvergleich direkt möglich war oder ob Anpassungen im Rahmen eines indirekten Preisvergleichs notwendig waren.

Direkter Preisvergleich

Die Vergleichsunternehmen entsprechenden hier betrachteten Konzernunternehmen hinsichtlich Größe, Struktur, Funktionen und Risiken genau. Auch die Lieferkonditionen zwischen den Unternehmen weichen nicht von denen des Pharmakonzerns ab. Die Vergleichbarkeit ist deshalb unmittelbar gegeben.

Indirekter Preisvergleich

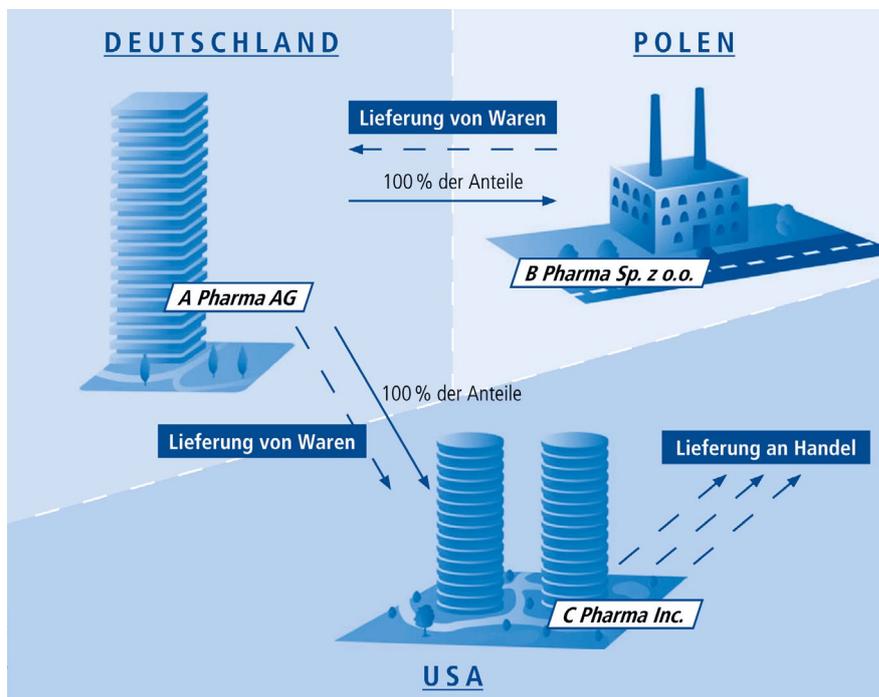
Es stehen nur Vergleichsdaten zur Verfügung, die Transaktionen betreffen, bei denen nicht nur 1 Mio. Stück, sondern 2 Mio. Stück abgenommen werden. Dabei kommt ein Marktpreis von 15 EUR/Stück zustande. Da im betrachteten Fall nur 1 Mio. Stück abgenommen werden, muss eine entsprechende Anpassung erfolgen. Unter Berücksichtigung der geringeren Stückzahl kann wiederum ein Preis von 18 EUR/Stück gerechtfertigt werden.

Wiederverkaufspreismethode

Die A Pharma AG liefert 500.000 Stück der blutdrucksenkenden Mittel für je 36 EUR an die C Pharma Inc. Der Verkaufspreis auf dem amerikanischen Markt beträgt umgerechnet 45 EUR.

Bei der Ermittlung des Verrechnungspreises kann nur auf ein Vergleichsunternehmen in den USA zurückgegriffen werden, das im Vergleich zur C Pharma Inc. erheblich mehr Funktionen (z. B. Marketingmaßnahmen) und Risiken (z. B. Mindestabnahmemengen) übernimmt und deshalb nur eingeschränkt vergleichbar ist. Aus diesem Grund hat das Konkurrenzunternehmen eine höhere Handelsspanne.

| | C Pharma Inc. | Vergleichsunternehmen |
|----------------------|---------------|-----------------------|
| Absatzpreis (in EUR) | 45 | 45 |
| ./.. Marge (in EUR) | 9 | 15 |
| = Verrechnungspreis | 36 | 30 |



Das entspricht einer Handelsspanne von 20 % bei der amerikanischen Tochtergesellschaft und von 34 % beim Vergleichsunternehmen. Aufgrund der unterschiedlichen Funktionen und Risiken kann das jedoch angemessen sein, da aufgrund der fehlenden Vergleichbarkeit eine Anpassung vorzunehmen war (indirekter Fremdvergleich).

Kostenaufschlagsmethode

Die A Pharma AG hat von ihrer polnischen Tochtergesellschaft, der B Pharma Sp. z o.o., 1 Mio. Stück der blutdrucksenkenden Medikamente für 18 EUR je Stück erhalten. Vergleichbare Transaktionen und

Unternehmen konnten nicht aufgefunden werden, weshalb die Kosten von 15 EUR je Stück der B Pharma Sp. z o.o. als Ausgangspunkt dienen sollen. Allerdings existieren Vergleichswerte, dass Zulieferbetriebe in der Pharmabranche regelmäßig einen Gewinnaufschlag von 20 % realisieren können. Insofern ist die Vergleichbarkeit gegeben. Der Verrechnungspreis ermittelt sich nach dieser Methode deshalb wie folgt:

| | B Pharma Sp. z o.o. |
|--|---------------------|
| Selbstkosten (in EUR) | 15 |
| ./.. Gewinnaufschlag von 20 % (in EUR) | 3 |
| = Verrechnungspreis | 18 |

Wichtige Anwendungsfälle

Immaterielle Werte

Erfahrungswerte zeigen, dass verstärkt immaterielle Werte in Betriebsprüfungen aufgegriffen werden. Immaterielle Werte sind Vermögenswerte

- die weder materielle Wirtschaftsgüter oder Beteiligungen noch Finanzanlagen sind,
- die Gegenstand eines Geschäftsvorfalles sein können, ohne einzeln übertragbar sein zu müssen, und
- die einer Person eine tatsächliche oder rechtliche Position über diesen Vermögenswert vermitteln können.

Beispiele für immaterielle Werte sind Patente, Know-how und Handelsgeheimnisse, Warenzeichen, Handelsnamen und Marken, vertragliche Rechte oder Lizenzen.

Die Zuordnung von Erträgen aus immateriellen Wirtschaftsgütern erfolgt dabei gemäß dem „**DEMPE**“-Konzept der OECD. Dem rechtlichen oder wirtschaftlichen Eigentum kommt dabei lediglich indizielle Bedeutung zu. Demnach ist bei der Zuordnung entscheidend, welche Gesellschaft die Kontrolle über das entsprechende Risiko ausübt und wer über die Mittel verfügt, es im Falle eines Eintretens auch tragen zu können. Die Idee entspricht dem „Substance over Form“-Ansatz. Werden von nahestehenden Personen Funktionen ausgeübt, Vermögenswerte eingesetzt oder Risiken übernommen, so sind diese Funktionen vom Eigentümer oder Inhaber angemessen und fremdüblich zu vergüten.

Die maßgebenden Wertschöpfungsbereiche sind:

- Entwicklung (**D**evelopment)
- Verbesserung (**E**nhancement)
- Erhaltung (**M**aintenance)
- Schutz (**P**rotection)
- Verwertung (**E**xploitation)

Für diese Analyse im Rahmen des **DEMPE**-Konzepts ist eine eigene Funktions- und Risikoanalyse erforderlich. Hierfür ist festzuhalten, welche Gesellschaften die maßgeblichen (Personal-) Funktionen ausüben, die personellen und finanziellen Kapazitäten zur Übernahme und Kontrolle der damit verbundenen Risiken haben und wertvolle immaterielle Werte einsetzen.

Konzernmarke

Einen besonderen immateriellen Wert, der eigenständig untersucht werden muss, stellt die Konzernmarke dar.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat entschieden, dass für die bloße Nutzung des Konzernnamens durch eine Konzerngesellschaft Lizenzentgelte in der Regel steuerlich nicht zu verrechnen sind. Anders ist es nach Auffassung des BFH, wenn durch einen Warenzeichen-Lizenzvertrag, der ein Recht zur Benutzung des Konzernnamens und des Firmenlogos als Warenzeichen für verkaufte oder zum Verkauf angebotene Produkte einräumt, ein untrennbarer Zusammenhang zwischen Namensrecht und produktbezogenem Markenrecht hergestellt wird. Ist dabei ein eigenständiger Wert festzustellen, muss für die Überlassung eines derartigen Markenrechts nach Maßgabe der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters ein fremdübliches Entgelt gefordert werden.

Im anknüpfenden BMF-Schreiben zur Namensnutzung im Konzern wendet die Finanzverwaltung das Urteil an und stellt klar, dass aus ihrer Sicht eine grenzüberschreitende Namensnutzung fremdüblich zu vergüten ist, soweit sich hieraus wirtschaftliche Vorteile ergeben und eine Namensnutzung grundsätzlich versagt werden könnte. Im Umkehrschluss wird

zudem betont, dass eine Entgeltlichkeit ohne wirtschaftliche Vorteile durch die Namensüberlassung nicht vorliegt.

Die Betriebsprüfungspraxis der letzten Jahre hat gezeigt, dass die Auffassung der Finanzverwaltung sehr weit ausgelegt und in aller Regel eine Markennutzungsvergütung vehement eingefordert wird. Insbesondere die Schutzwürdigkeit eines Markennamens durch Eintragung und das „Labeln“ von Produkten werden dabei regelmäßig als Indikatoren für wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit gewertet.

Verrechnungspreisbildung bei Vertriebsunternehmen

In vielen Fällen wird der Vertrieb in wichtigen Ländern von einem Tochterunternehmen oder einer Betriebsstätte übernommen. In der Regel handelt es sich dabei um relativ funktions- und risikoarme Einheiten, die lediglich den Vertrieb organisieren und durchführen sollen. Zur Bestimmung der Verrechnungspreise für die verkauften Waren kommt regelmäßig die Wiederverkaufspreismethode zur Anwendung, wobei vom Verkaufspreis der Vertriebseinheit ein fremdüblicher Abschlag vorgenommen wird.

Rechtsprechung und Finanzverwaltung in Deutschland stehen dabei jedoch auf dem Standpunkt, dass der so ermittelte Verrechnungspreis nur dann fremdüblich ist, wenn dieser dazu geeignet ist, bei der Vertriebseinheit in Deutschland zumindest einen geringen Gewinn anfallen zu lassen. Verluste werden in diesen Fällen nur innerhalb einer Anlaufphase von etwa drei Jahren akzeptiert. Das soll selbst dann gelten, wenn der gesamte Konzern bzw. das gesamte Unternehmen nur Verluste erzielt.

Ein Verlust in Deutschland außerhalb der akzeptierten Anlaufphase kann dabei nur ausnahmsweise glaubhaft gemacht werden, wenn der Nachweis erbracht werden kann, dass Ursache des Verlusts nicht der Verrechnungspreis für die Waren, sondern ein ausschließlich durch die inländische Vertriebsseinheit ausgelöster Umstand ist.

Umgekehrt wird im Rahmen von Betriebsprüfungen bei ausländischen Vertriebsgesellschaften in sehr dynamischen Märkten mit hohen Umsätzen stark darauf geachtet, dass deren Ergebnisse auch dem Risikoprofil entsprechen. Bei sehr erfolgreichen Vertriebsseinheiten kann es passieren, dass Ergebnisse z. B. über Lizenzzahlungen für einen Konzernnamen nach Deutschland verlagert werden müssen.

Aufteilung von Standortvorteilen eines Lohnfertigers

Deutsche Unternehmen verlagern ihre Produktion regelmäßig in Länder, die über ein geringes Lohnniveau verfügen, und können ihre Ertragsituation damit teilweise erheblich verbessern. Zumeist handelt es sich dabei um Tochterunternehmen oder Betriebsstätten, die

- ihre Produktion genau auf den Bedarf des Mutterunternehmens/Stammhauses ausrichten,
- kein Risiko der Produktabnahme tragen und
- vom Mutterunternehmen/Stammhaus wirtschaftlich stark abhängig sind.

Man spricht dabei von Lohnfertignern oder auch der verlängerten Werkbank.

In diesen Fällen ist nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung die Kostenaufschlagsmethode in der Form anzuwenden, dass dem ausländischen Lohnfertiger lediglich ein geringer Aufschlag auf seine Kosten als Gewinn zugebilligt wird. Die Kostenvorteile des Lohnfertigers, die insbesondere aus Standortvorteilen resultieren, werden deshalb überwiegend dem deutschen Strategieträger zugerechnet. Gleichwohl hat das FG Münster erstmals bestätigt, dass es je nach Einzelfall durchaus fremdüblich sein kann, die Standortvorteile zwischen Entrepreneur und Routinegesellschaft aufzuteilen. Insbesondere aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist zu betonen, dass eine umfassende Abschöpfung des Steuersubstrats im Ausland trotz dortiger Standortvorteile weder angemessen noch fremdüblich sein kann.

Da es sich bei den Billiglohnländern regelmäßig auch um Niedrigsteuere Länder handelt, ist diese uneindeutige Auffassung aus Sicht des deutschen Unternehmens ungünstig. Eine Besteuerung des (zumindest hälftigen) Standortvorteils im Ansässigkeitsstaat des Lohnfertigers würde meist zu einer erheblich geringeren Gesamtsteuerlast führen.

Die BRICS-Staaten (Brasilien, Russland, Indien, China, Südafrika) vertreten ebenfalls die Auffassung, dass die von ihnen gebotenen Standortvorteile sowie der Zugang zu ihren Märkten zusätzlich zu vergüten seien.

Die unterschiedlichen Standpunkte der beteiligten Steuerverwaltungen führen somit zwangsläufig zu Verrechnungspreiskonflikten.

Konzernfinanzierung

Auch konzerninterne Finanzierungen unterliegen dem Fremdvergleichsgrundsatz. Dabei hat die Höhe des Zinssatzes dem Drittvergleich zu entsprechen. In der Praxis können angebotene Zinssätze der Hausbank als Orientierung verwendet werden, wobei gegebenenfalls Anpassungen in Bezug auf abweichende Funktions- und Risikoprofile vorzunehmen sind. Weiter muss auch die Darlehensvergabe dem Grunde nach fremdüblich sein. Ein ordentlicher und gewissenhafter Kaufmann würde einem Darlehensvertrag nicht zustimmen, sofern der freie Markt bessere Konditionen bietet. In Betriebsprüfungen kann es dabei bis zur Umqualifizierung in Eigenkapital kommen, wodurch ein etwaiger Abzug von Zinsen als Betriebsaufwand gänzlich versagt wird. Auch Lieferantenkredite werden von der Finanzverwaltung regelmäßig auf ihre Fremdüblichkeit überprüft. Abschreibungen von Krediten, die einem fremden Unternehmen in dieser Form nicht (mehr) gewährt worden wären, dürfen den Gewinn nicht mindern und sind außerbilanziell hinzuzurechnen.

Kostenumlagen und konzerninterne Dienstleistungen

Innerhalb eines Unternehmens oder eines Konzerns werden Kostenverrechnungen immer dann notwendig, wenn Leistungen von einem Unternehmen (steil) erworben und an andere Unternehmen (steile) weitergeleitet werden. Grund hierfür kann beispielsweise die Nutzung günstiger Einkaufskonditionen eines Unternehmens sein. Verrechnungen sind außerdem dann notwendig, wenn Dienstleistungen an andere Unternehmen (steile) erbracht werden.

Bei den Dienstleistungen ist dabei immer zwischen

- nicht verrechenbarem Gesellschafteraufwand (z. B. Tätigkeiten des Vorstands der Muttergesellschaft, Strategiecontrolling, Beteiligungscontrolling) und
- verrechenbaren Dienstleistungen (z. B. Buchhaltung, EDV, Personaltraining)

zu unterscheiden.

Die Unterscheidung zwischen verrechenbaren und nicht verrechenbaren Dienstleistungen kann im Einzelfall problematisch sein und ist deshalb ggf. mit dem steuerlichen Berater abzustimmen.

Die Verrechnung der verrechenbaren Kosten kann entweder durch einen Kostenumlagevertrag nach dem Poolkonzept oder im Wege der Einzelverrechnung vorgenommen werden. Besonderheiten sind bei konzerninternen Finanzierungen zu beachten.



Kostenumlagevertrag (Poolvereinbarung)

Ein Kostenumlagevertrag ist ein Vertrag, durch den international verbundene Unternehmen innerhalb eines Pools im gemeinsamen Interesse und über einen längeren Zeitraum Leistungen erbringen bzw. erlangen. Derartige Pools werden etwa im Bereich der gemeinsamen Forschungs- und Entwicklungstätigkeit verbundener Unternehmen oder zum Zweck

des Erwerbs von Wirtschaftsgütern für alle Poolmitglieder gebildet. Ziele der Poolbildung sind z. B. die Ersparnis von Aufwand oder Erlössteigerungen.

Die Poolmitglieder tragen die entstehenden Aufwendungen anteilig, d. h., die einzelnen Leistungen des Pools werden nicht isoliert abgerechnet. Die Kostenverteilung erfolgt nach einem Umlageschlüssel, der sich nach dem zu erwartenden Nutzen der Poolmitglieder bestimmt und von den teilnehmenden Unternehmen selbst festgelegt wird. Aufgrund der gemeinsamen Risikotragung sind Gewinnaufschläge, die einzelnen Unternehmen zugutekommen, nicht zulässig.

- ! Bei einer Poolbildung werden nur angefallene Aufwendungen verrechnet.
- Gewinnaufschläge für einzelne Unternehmen scheiden aus.

Bis 2018 war eine Ausgestaltung möglich, die es Poolmitgliedern erlaubt hat, keine eigenen Leistungen zu erbringen und trotzdem durch Leistungsbezug an der Poolvereinbarung teilhaben zu können. Seit dem Jahr 2020 orientiert sich nun aber auch die deutsche Finanzverwaltung strikt an den Ausführungen der OECD. Demnach muss nicht nur jeder Poolteilnehmer Aktivitäten bzw. Leistungen ausführen, sondern muss auch in der Lage sein, die verbundenen Risiken zu kontrollieren sowie finanziell zu bewältigen. Zusammenfassend fordert die Neuregelung eine weitestgehende Gleichstellung der Poolmitglieder.

Die Anlehnung an die OECD-Sichtweise erhöht die Komplexität eines Poolkonzeptes enorm, sodass derartige Konstellationen in der Praxis fortan kaum realisierbar sind. Sofern auch weiterhin mit Kostenumlageverträgen gearbeitet werden soll, empfehlen wir die enge Abstimmung mit den steuerlichen Beratern.

Einzelverrechnung

Eine andere Form der Kostenverrechnung stellt die sogenannte Einzelverrechnung dar. Auch hierfür ist der Abschluss gesonderter Verträge für die Erbringung der jeweiligen Leistung notwendig. Bei der Einzelverrechnung aufgrund eines schuldrechtlichen Leistungsaustausches sind jeweils die allgemeinen Verrechnungspreismethoden anwendbar. In Abweichung zu dem Vorgehen bei Poolvereinbarungen ist dabei ein Gewinnaufschlag in die Berechnung miteinzubeziehen. Das bedeutet, dass die Leistungserbringung zu einem fremdüblichen Gewinn führen muss.

- ! In Abhängigkeit von der gewünschten Richtung der Gewinnverlagerung muss
- beurteilt werden, ob eine Poolvereinbarung ohne Gewinnaufschlag oder eine Einzelverrechnung mit Gewinnaufschlag günstiger ist. Mit der Verschärfung der Anforderungen zur Poolvereinbarung ist von einer abnehmenden Relevanz in der Praxis auszugehen.

Funktionsverlagerungen

Übergang eines Transferpakets durch Funktionsverlagerung

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde das AStG um Regelungen zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach dem sogenannten „Transferpaketansatz“ ergänzt. Zusätzlich hat die Finanzverwaltung eine Rechtsverordnung (die Funktionsverlagerungsverordnung) sowie ein umfangreiches Anwendungsschreiben erlassen.

Hintergrund der Regelung zur Funktionsverlagerung ist die seit längerem bestehende Tendenz deutscher Unternehmen, bestimmte Tätigkeiten (z. B. Produktion oder Vertrieb, aber auch die zentrale Entrepreneur-Funktion) nicht mehr in Deutschland auszuüben, sondern die Ausübung dieser Tätigkeiten verbundenen Unternehmen oder Unternehmensteilen im Ausland zu übertragen. Die Gründe für die Verlagerung bestimmter Tätigkeiten sind vielfältig. Ein Grund kann die Ausnutzung eines niedrigeren Steuersatzes im Ausland sein. Häufig sind jedoch auch rein wirtschaftliche Gründe für die Verlagerung ausschlaggebend. Ein Zulieferbetrieb kann gezwungen sein, dem größten Kunden bei einer Standortverlagerung zu folgen. Zu denken ist auch an Verlagerungen von Produktionen in Niedriglohnländer oder die Erschließung neuer Märkte.

Als Folge unterliegt der mit der Ausübung dieser Tätigkeiten verbundene Gewinn regelmäßig nicht mehr in Deutschland der Besteuerung. Die Besteuerung erfolgt im Ausland. Seitens des Gesetzgebers wird der Reduzierung des Besteuerungssubstrats mit dem Institut der Funktionsverlagerung begegnet. Liegt eine grenzüberschreitende Funktionsverlagerung vor, ist der Wert der entsprechenden Funktion einschließlich übertragener Wirtschaftsgüter (Transferpaket) zu ermitteln.

Bei Verlagerung von Tätigkeitsbereichen ins Ausland sollte immer die Gefahr einer steuerpflichtigen Funktionsverlagerung ausgeschlossen werden, um überraschende Steuernachforderungen in Betriebsprüfungen zu vermeiden.

Mit Ausdehnung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten durch die Ergänzung des § 1 Abs. 5 AStG sind für grenzüberschreitende Transaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte die gleichen Grundsätze anzuwenden, die für die Besteuerung entsprechender Transaktionen zwischen nahestehenden Personen gelten. Dementsprechend finden auch die gesetzlichen Regelungen zur Funktionsverlagerung auf ausländische Betriebsstätten Anwendung.

Die Motive für die Funktionsverlagerung (auch wenn diese rein wirtschaftlicher Natur sein mögen) sind nach derzeitiger Auffassung der Finanzverwaltung irrelevant. Da für dieses sogenannte Transferpaket ein entsprechender fremdüblicher Wert gefunden werden muss, stellt die Funktionsverlagerung auch in Zusammenhang mit den Verrechnungspreisen ein wesentliches Thema dar.

Die Regelungen bergen die erhebliche Gefahr einer Doppelbesteuerung. Aus deutscher Sicht wird unterstellt, dass die Bestandteile des übertragenen Transferpakets im Ausland aktiviert und abgeschrieben werden bzw. sofort als Aufwand steuerlich berücksichtigt werden können. Der steuerpflichtigen Realisierung eines Gewinns in Deutschland würde somit eine Reduzierung des Gewinns im Ausland gegenüberstehen. Es erscheint jedoch zweifelhaft, ob im Ausland eine mit den deutschen Grundsätzen vergleichbare Beeinflussung des Ergebnisses erreicht werden kann, sodass es im Ergebnis in vielen Fällen zu einer Doppelbesteuerung kommt.

Verrechnungspreis des Transferpakets

Auch bei der Bewertung des Transferpakets müssen die Grundsätze des Fremdvergleichs eingehalten werden. Im Regelfall stehen jedoch keine vergleichbaren Fremdvergleichspreise zur Verfügung, sodass nur eine Bewertung auf Basis eines hypothetischen Fremdvergleichs möglich ist.

Das Transferpaket umfasst den Wert einer Einheit als Ganzes, d. h. die Einheit einschließlich der mit ihr zusammenhängenden Chancen (abzüglich Risiken) sowie Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile, die mit der Einheit an das übernehmende Unternehmen übertragen werden und die in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen. Neben den stillen Reserven der zu übertragenden Wirtschaftsgüter soll somit auch das Gewinnpotenzial, das durch die Funktionsverlagerung mit an das übernehmende Unternehmen übergeht, erfasst und bewertet werden. Im Gegensatz zur Verrechnungspreisbestimmung auf der Grundlage von Einzeltransaktionen umfasst das Transferpaket somit die Funktion als Sachgesamtheit.

Die aus der zu übertragenden Funktion zu erwartenden Reingewinne nach Steuern (Barwert) stellen das Gewinnpotenzial dar. Zur Bestimmung des Barwerts müssen angemessene Kapitalisierungszinssätze und ein entsprechender Kapitalisierungszeitraum zugrunde gelegt werden. Laut Verordnung wird ein unendlicher Kapitalisierungszeitraum unterstellt, es sei denn, der Steuerpflichtige kann Gründe für einen kürzeren Zeitraum darlegen.

Ausgehend von einer ertragswertorientierten Bewertung wird der Verrechnungspreis für das Transferpaket innerhalb eines sogenannten Einigungsbereichs bestimmt.

Zur Ermittlung des Einigungsbereichs sind insgesamt vier Unternehmensbewertungen notwendig, bei denen unterschiedliche Bewertungsszenarien zu unterstellen sind:

- Unternehmenswert des abgebenden Unternehmens **vor** Funktionsverlagerung
- Unternehmenswert des abgebenden Unternehmens **nach** Funktionsverlagerung

- Unternehmenswert des aufnehmenden Unternehmens **vor** Funktionsverlagerung
- Unternehmenswert des aufnehmenden Unternehmens **nach** Funktionsverlagerung.

Aus der Gegenüberstellung der Unternehmenswerte beider Unternehmen ergibt sich jeweils das Gewinnpotenzial, auf das verzichtet bzw. das übernommen wird. Problematisch ist, dass z. B. Synergieeffekte und Standortvorteile des übernehmenden Unternehmens mit zu berücksichtigen sind. Das bedeutet, dass sich etwa Standortvorteile aufgrund geringerer Lohnkosten, die das deutsche Unternehmen im Inland nicht verwirklichen könnte, bei der Berechnung werterhöhend auswirken können.

Der Mindestpreis des Einigungsbereichs ist das Entgelt, welches das übertragende Unternehmen als Ausgleich für den Verzicht des Gewinnpotenzials zuzüglich ggf. anfallender Schließungskosten vergütet

haben möchte. Dieser Mindestpreis stellt die Untergrenze des Verhandlungsrahmens dar. Kann die Funktion nicht mehr aus eigenen finanziellen Mitteln ausgeübt werden, entspricht der Mindestpreis dem Liquidationswert. Bei zu erwartenden Verlusten aus der Funktionsausübung ist der niedrigste Wert maßgebend.

Die Obergrenze des Verhandlungsrahmens bildet den Höchstpreis des Einigungsbereichs. Dieser Preis ergibt sich aus dem Entgelt, das das übernehmende Unternehmen für das mit der Funktionsübernahme verbundene Gewinnpotenzial zahlen würde.

Als Verrechnungspreis wird dann der Preis mit der höchsten Eintrittswahrscheinlichkeit festgesetzt. Im Zweifel ist das der Mittelwert.

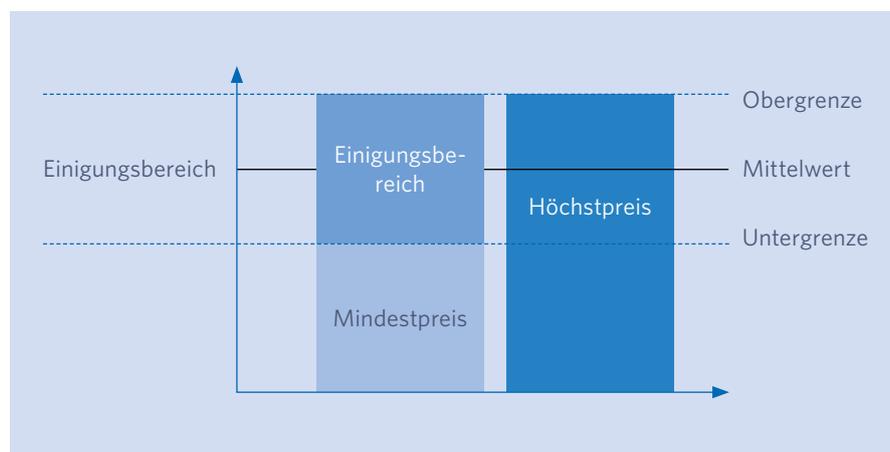
In der Praxis ist es im Regelfall schwierig, den Wert des Transferpakets zu bestimmen, weil nicht nur die stillen Reserven der übertragenden Wirtschaftsgüter aufgedeckt, sondern auch die Gewinnerwartungen bewertet werden müssen. Eine objektivierete Gesamtbewertung des Transferpakets ist damit praktisch un-

möglich, da auch die Bewertung mithilfe von betriebswirtschaftlichen Berechnungs- und Analysetools z. B. einer Geschäftschance lediglich auf subjektiven Annahmen basiert.

Wir sind Ihnen gerne behilflich, eine praxistaugliche Lösung zu finden!

Alternativ zur Bewertung des gesamten Transferpakets kann in besonders gelagerten Einzelfällen auch auf die Verrechnungspreisbestimmung auf Grundlage von Einzeltransaktionen (z. B. Übergang des Maschinenparks) zurückgegriffen werden. In der Praxis lässt sich hieraus jedoch nur sehr selten eine Vereinfachung erzielen.

Weicht die tatsächliche Gewinnentwicklung von der ursprünglich bei der Bestimmung des Verrechnungspreises unterstellten Gewinnentwicklung erheblich ab, geht der Gesetzgeber davon aus, dass Unsicherheiten bei der Preisvereinbarung von wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern und Vorteilen bestanden haben und unabhängige fremde Dritte eine entsprechende Preisanpassungsklausel vereinbart hätten.



Beispiel:

Ein deutscher Pharmahersteller verlagert die Produktion eines Grippe-medikaments auf eine polnische Betriebsstätte. Bei der Bewertung des Transferpakets wird von den in der Vergangenheit mit diesem Medikament erzielten Gewinnen ausgegangen. Kurz nach der Verlagerung taucht eine neue Virusvariante auf, die für weltweite Aufregung sorgt. Es stellt sich heraus, dass genau dieses Medikament auch geeignet ist, die neu aufgetretene Krankheit zu bekämpfen. Die polnische Betriebsstätte kann in der Folge Umsatz und Gewinn erheblich steigern. Das daraus resultierende Gewinnpotenzial wurde bei der Bewertung und Besteuerung des Transferpakets nicht berücksichtigt, da die neue Krankheit zu diesem Zeitpunkt noch nicht bekannt war. Hätte die Funktionsverlagerung nach dem Auftreten der neuen Krankheit stattgefunden, hätte sich unter Berücksichtigung der neuen Situation ein anderer Wert für das Transferpaket ergeben.

Eine erhebliche Abweichung, welche die Anwendung der Preisanpassungsklausel nach sich zieht, liegt vor, wenn der unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffende Fremdvergleichspreis um mehr als 20 % von vereinbartem Verrechnungspreis abweicht.

Tritt eine solche Situation innerhalb von sieben Jahren nach der Funktionsverlagerung ein, muss eine einmalige (!) Preisanpassung vorgenommen werden. Die Anpassung folgt dem Jahr, in dem die Abweichung aufgetreten ist. Der maßgebliche Zeitraum beginnt mit Abschluss des Geschäftsvorfalles.

Der Gesetzgeber unterstellt, dass Preisanpassungsklauseln dem Fremdvergleich entsprechen. Tatsächlich sind Preisanpassungsklauseln in der Praxis jedoch nicht häufig (oftmals werden Garantien für das Bestehen bestimmter Forderungen oder Rechtsverhältnisse übernommen). Entsprechende Preisanpassungsklauseln (in Form sogenannter Earn-out-Klauseln) finden sich jedoch in Verträgen, die im Rahmen von Fusions- und Akquisitionstransaktionen geschlossen werden.

Bestehen im Zeitpunkt der Funktionsverlagerung Unsicherheiten in Hinblick auf die zukünftige Ertragsentwicklung, kann es unter Umständen im Interesse des Steuerpflichtigen sein, eine vertragliche Preisanpassungsklausel zwischen den Parteien abzuschließen, die es ermöglichen zu einem (innerhalb des 7-Jahres-Zeitraums) durch die Parteien bestimmten (fremdüblichen) Zeitpunkt eine selbst initiierte Preisanpassung vorzunehmen.

Eine Anpassung des Verrechnungspreises erfolgt im Rahmen der Escape-Klausel nicht, sofern

- der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die tatsächliche Entwicklung auf Umstände basiert, die zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles nicht vorhersehbar waren, oder
- der Steuerpflichtige nachweist, dass er bei der Bestimmung des Verrechnungspreises die aus der künftigen Entwicklung resultierenden Unsicherheiten angemessen berücksichtigt hat, oder
- im Hinblick auf immaterielle Werte und Vorteile Lizenzvereinbarungen getroffen werden, die zu zahlende Lizenz vom Umsatz oder Gewinn des Lizenznehmers abhängig machen oder für die Höhe der Lizenz Umsatz und Gewinn berücksichtigen.

Dokumentation der Verrechnungspreise

Bedeutung einer Verrechnungspreis-dokumentation

Neben der Ermittlung ist auch die Dokumentation der Verrechnungspreise für grenzüberschreitende Lieferungen und Leistungen von großer Bedeutung. Eine ordnungsgemäße und fristgerechte Dokumentation der Verrechnungspreise beugt Sanktionen und steuerlichen Nachteilen vor.

Die Verrechnungspreisdokumentation soll Auskunft über Art und Umfang der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen zu nahestehenden Personen geben. Zudem soll sie darüber informieren, auf welche Weise die konzerninternen Verrechnungspreise ermittelt wurden und inwieweit dabei der Grundsatz des Fremdvergleichs beachtet worden ist.

Aufgrund der stark gestiegenen Bedeutung der Verrechnungspreise für international tätige Unternehmen haben inzwischen fast alle Staaten Europas Dokumentationsvorschriften eingeführt. Gleiches gilt für die meisten Industrieländer außerhalb Europas. Wie die Verrechnungspreisvorschriften selbst unterscheiden sich auch die Dokumentationsvorschriften in den einzelnen Ländern zum Teil beträchtlich. Bei Nichtbeachtung der Dokumentationsvorschriften haben die Staaten Regelungen über Sanktionen erlassen. Auch hier sind deutliche Unterschiede festzustellen. Um diesem zu begegnen, wurde seitens der OECD der sogenannte „Coordinated Documentation Approach“ entwickelt, der eine länderübergreifende, konsistente Dokumentationserstellung (Vereinheitlichung der maßgeblichen Wesentlichkeitsgrenzen, Anerkennung nicht rein lokaler Benchmarkstudien etc.) anstrebt. Hierbei wird

eine dreistufige Dokumentationserstellung vorgesehen, die neben Master und Local File auch den sogenannten Country-by-Country (CbC) Report umfasst.

Das zu erstellende Master File beinhaltet allgemeine Informationen über die Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe (Wertschöpfungskette der Gruppe), die es der Finanzverwaltung ermöglichen sollen, denkbare Verrechnungspreisrisiken, die innerhalb der Gruppe bestehen, zu identifizieren. Das Master File ist nur von Unternehmen einzureichen, die einer multinationalen Unternehmensgruppe angehören und im Vorjahr einen Umsatz von mindestens 100 Mio. Euro erwirtschaftet haben. Die Grenze von 100 Mio. Euro bezieht sich auf Einzelgesellschaftsebene und beinhaltet sowohl Umsätze mit nahestehende Gesellschaften als auch Umsätze mit fremden Dritten.

Immer wieder wurde in den vergangenen Jahren diskutiert, die Umsatzschwelle für die Verpflichtung zur Erstellung eines Master Files zu senken. Auch eine zwingende Abgabe zum Ende des Wirtschaftsjahres, ohne dass eine explizite Anforderung besteht, wurde thematisiert. Dementsprechend gilt es, die aktuellen Entwicklungen im Blick zu behalten.

Das ergänzende Local File, das für die Aktivitäten einer Gesellschaft bzw. Betriebsstätte in einem Land zu erstellen ist, soll es ermöglichen, die spezifischen Verrechnungspreisrisiken der jeweiligen Landesgesellschaft zu identifizieren.

Der „Country-by-Country Report“ ergänzt den Dokumentationsansatz auf Landesebene um zusammenfassende Finanzkennzahlen (Abkehr von der Gesellschaftsebene). Das CbCR soll den Steuerbehörden dazu dienen, eine Risikoein-

schätzung im Hinblick auf den Konzern durchzuführen, auf dessen Basis entschieden werden kann, ob eine detailliertere Prüfung des lokalen Unternehmens zu erfolgen hat. Meldepflichtig sind jedoch nur Unternehmen mit ausgewiesener, konsolidierten Umsatzerlösen von 750 Millionen Euro oder mehr im Konzernabschluss. Aufgrund dieser Schwelle ist das CbC Reporting auch im starken Mittelstand in der Regel nicht anzufertigen.

In Deutschland gibt es seit 2003 umfangreiche Dokumentationspflichten (§ 90 Abs. 3 Abgabenordnung (AO)). Einzelheiten regelt eine Rechtsverordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung). Parallel dazu wurden Sanktionsvorschriften für die Nichtbeachtung der Aufzeichnungspflichten eingeführt. Die deutsche Finanzverwaltung hat zudem umfangreiche Anwendungsschreiben erlassen, in dem sie ihre Rechtsauffassung zur Auslegung der Vorschriften dargelegt hat (Erlass vom 12. 4. 2005 und 03.12.2020 „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“). Die Dokumentationspflichten gelten nicht nur für Transaktionen mit verbundenen Unternehmen, sondern auch für die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätten.

Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation in Deutschland

Art und Umfang der Dokumentation

Nach den Dokumentationsvorschriften sind Steuerpflichtige bei Sachverhalten mit Auslandsbezug verpflichtet, über Art und Inhalt ihrer Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen Aufzeichnungen zu erstellen. Die Aufzeichnungen können schriftlich oder elektronisch erstellt werden. Im Grundsatz sind die

Aufzeichnungen geschäftsvorfallbezogen zu erstellen. Da eine solche Einzelfallaufzeichnung bei entsprechendem Umfang unpraktikabel und sehr aufwendig ist, können zusammenfassende Aufzeichnungen für vergleichbare Gruppen erstellt werden, wenn die Gruppenbildung zuvor entsprechend festgelegt wurde.

Internationale Konzerne verfügen häufig über eine konzerninterne Verrechnungspreisrichtlinie, die den einzelnen Konzernunternehmen eine oder mehrere Verrechnungspreismethoden vorgibt. Eine solche Richtlinie sollte mit den Dokumentationsvorschriften in den jeweiligen anderen Ländern abgestimmt sein. Falls eine Konzernverrechnungspreisrichtlinie existiert und tatsächlich umgesetzt wird, kann auf eine einzelfallbezogene Aufzeichnung verzichtet werden.

Die Aufzeichnungspflicht bezieht sich auf die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen, die für die Festsetzung angemessener Verrechnungspreise und anderer vereinbarter Geschäftsbedingungen von Bedeutung sind. Das beinhaltet sowohl eine Sachverhaltsdokumentation als auch eine Angemessenheitsdokumentation.

Die Sachverhaltsdokumentation bezieht sich auf die Darstellung und Beschreibung der mit dem Ausland verwirklichten Geschäftsbeziehungen. Sie muss insbesondere die folgenden Aufzeichnungen enthalten:

- Darstellung der Beteiligungsverhältnisse (einschließlich Betriebsstätten und Beteiligungen an Personengesellschaften), des Geschäftsbetriebs und des Organisationsaufbaus,
- Darstellung von Art und Umfang der Transaktionen zwischen dem Steuerpflichtigen und anderen verbundenen Unternehmen,
- Funktions- und Risikoanalyse,

| Inhalt der Aufzeichnungen gemäß § 90 Abs. 3 AO | |
|--|--|
| Sachverhaltsdokumentation | Angemessenheitsdokumentation |
| Aufzeichnungen zu Art und Inhalt der Geschäftsbeziehungen mit den nahestehenden Personen | Aufzeichnungen zu den rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit den nahestehenden Personen |

- Zusammenstellung der materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter, die von den an der Transaktion beteiligten Unternehmen genutzt werden und
- Analyse der Wertschöpfungskette und Darstellung des Wertschöpfungsbeitrags, den jedes an der Geschäftsbeziehung beteiligte verbundene Unternehmen erbracht hat.

Im Rahmen der Angemessenheitsdokumentation muss der Steuerpflichtige dann das ernsthafte Bemühen belegen, seine Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten. Der Steuerpflichtige muss also begründen, weshalb er annimmt, dass seine Verrechnungspreise angemessen im Sinne des Fremdvergleichsgrundsatzes sind. Hierzu gehört insbesondere, dass der Steuerpflichtige darlegt, welche Verrechnungspreismethode er für die jeweilige Transaktion angewandt hat und warum er diese Methode für geeignet hält.

Nach Auslegung der Finanzverwaltung liegt ein ernsthaftes Bemühen vor, wenn anhand von

- Fremdvergleichsdaten (direkter oder indirekter Fremdvergleich) oder
- innerbetrieblichen Plandaten (hypothetischer Fremdvergleich)

dargelegt werden kann, dass die Verrechnungspreise angemessen sind. Fremdvergleichsdaten können sowohl Fremdpreise

(Preisvergleichsdaten) als auch andere Daten (Bruttomargen, Kostenaufschläge, Nettomargen) sein. Sie müssen sich entweder auf einzelne Geschäftsvorfälle oder auf Zusammenfassungen von Geschäftsvorfällen beziehen. Unter bestimmten Voraussetzungen dürfen die Verrechnungspreise auch aufgrund innerbetrieblicher Plandaten und vorsichtiger Gewinnprognosen festgelegt werden. Das gilt insbesondere dann, wenn sich Fremdvergleichsdaten entweder gar nicht oder nicht mit zumutbarem Aufwand beschaffen lassen.

Ist der Steuerpflichtige seinen Dokumentationsanforderungen fristgerecht und in dem erforderlichen Umfang nachgekommen, liegt die Beweislast für eine Unangemessenheit der Verrechnungspreise bei der Finanzverwaltung.

Zeitliche Anforderungen an die Dokumentation

Die Verrechnungspreisdokumentation ist im Regelfall nur im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung vorzulegen. Nach Anforderung durch die Betriebsprüfung muss der Steuerpflichtige die Dokumentation innerhalb von 60 Tagen (30 Tage im Fall außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle (s. u.)) vorlegen. Es ist allerdings nicht zweckmäßig, diesen zeitlichen Rahmen voll auszuschöpfen. Denn die Praxis zeigt, dass sich die Dokumentationsunterlagen im Nachhinein, d. h. mehrere Jahre nach Verwirklichung eines

Geschäftsvorfalls, oftmals nur mit einem erheblichen Arbeits- und Zeitaufwand oder überhaupt nicht mehr erstellen lassen (z. B. aufgrund von Konzernumstrukturierungen oder personellen Veränderungen). Aus Gründen der Beweisvorsorge empfiehlt es sich deshalb, die Dokumentation zeitnah zu erstellen.

Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle müssen zeitnah dokumentiert werden. Das Gesetz schreibt vor, dass die Aufzeichnungen innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem sich der Geschäftsvorfall ereignete, erstellt werden müssen. Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind beispielsweise

- Funktionsverlagerungen,
- Umstrukturierungsmaßnahmen,
- Änderungen der Geschäftsstrategie,
- Abschluss und Änderung langfristiger Verträge mit besonderem Gewicht und
- Abschluss von Umlageverträgen.

Erleichterungen für kleinere Unternehmen

Für kleinere Unternehmen gelten erleichterte Aufzeichnungsvorschriften. Die Aufzeichnungspflichten gelten als erfüllt, wenn auf Nachfrage der Finanzverwaltung Auskünfte erteilt und vorhandene Unterlagen vorgelegt werden. Die Auskünfte müssen das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen erkennen lassen, fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise anzusetzen. Kleinere Unternehmen sind solche, bei denen die Entgelte aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Unternehmen im Ausland im laufenden Wirtschaftsjahr höchstens betragen:

- Entgelte für Lieferungen von Gütern und Waren max. 6 Mio. EUR und
- Entgelte für andere Leistungen max. 600.000 EUR.

Rechtsfolgen bei unzureichender Dokumentation

Die Vorschriften sehen verschiedene Sanktionen für den Fall der Verletzung der Aufzeichnungspflichten vor (§ 162 Abs. 3 und 4 AO). Diese können für den Steuerpflichtigen gravierende Nachteile haben. Das Finanzamt hat die Möglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen. Die neuesten Verwaltungsgrundsätze (2020) verschärfen die Auslegung der Nachweispflichten des Steuerpflichtigen sowie die Schätzbefugnis der Finanzverwaltung weiter.

Legt der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen vor (Totalverweigerer) oder sind die vorgelegten Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar oder wird festgestellt, dass außergewöhnliche Geschäftsvorfälle nicht zeitnah dokumentiert wurden, wird widerlegbar vermutet, dass die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte, zu deren Ermittlung die Auf-

zeichnungen dienen, höher sind als die erklärten Einkünfte. Dadurch wird die Beweislast für die Angemessenheit (Fremdüblichkeit) der Verrechnungspreise faktisch auf den Steuerpflichtigen verlagert. Im Fall einer Schätzung der Einkünfte auf Grundlage einer Preisspanne kann die Finanzbehörde diese Spanne zulasten des Steuerpflichtigen ausschöpfen. Bei ordnungsgemäßer Dokumentation ist das nicht zulässig.

Bei den (Straf-)Zuschlägen handelt es sich um steuerliche Nebenleistungen. Die Zuschläge sind steuerlich nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die genaue Höhe des Zuschlags steht im Ermessen des Finanzamts. Selbst wenn es zu keiner Einkünftekorrektur durch die Betriebsprüfung kommt, fällt ein Mindestzuschlag von 5.000 EUR pro Jahr an. Lediglich bei geringfügiger oder entschuldbarer Verletzung der Aufzeichnungspflichten kann die Festsetzung von Zuschlägen unterbleiben.

| Schätzbefugnis der Finanzverwaltung (§ 162 Abs. 3 AO) | | |
|--|---|--|
| keine Dokumentation | im Wesentlichen unverwertbare Dokumentation | verspätete Dokumentation außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle |
| Rechtsfolgen: <ul style="list-style-type: none"> ■ Widerlegbare Vermutung einer Minderung von Einkünften im Inland (d. h. Umkehr der Beweislast) ■ Preisbandbreiten können bei einer Schätzung zulasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden | | |

| Festsetzung von Zuschlägen (§ 162 Abs. 4 AO) | | |
|--|---|--|
| keine Dokumentation | im Wesentlichen unverwertbare Dokumentation | verspätete Vorlage einer verwertbaren Dokumentation |
| Zuschlag zwischen 5 % und 10 % des Mehrbetrags der Einkünfte (nach Berichtigung gemäß § 162 Abs. 3 AO), mindestens 5.000 EUR | | Zuschlag mind. 100 EUR für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung, max. 1 Mio. EUR |

Empfehlungen für die Praxis

Die Erfahrungen aus der Praxis zeigen, dass die vorgelegten Dokumentationen zum Teil wesentliche Mängel aufweisen und dass bei allem Bemühen seitens der Unternehmen oftmals größere Probleme in der Aufbereitung der Dokumentation bestehen. Andererseits sind die Betriebsprüfer angehalten, Verrechnungspreisdokumentationen von den Unternehmen durchgängig anzufordern und eingehend zu analysieren. Vielfach werden hierfür Spezialisten aus der Finanzverwaltung hinzugezogen. In Betriebsprüfungen ergeben sich Fragen und Diskussionen, die bei sorgfältiger Dokumentation im Vorfeld, vermieden werden können. Vor diesem Hintergrund kann die Bedeutung einer ordnungsgemäßen und fristgerechten Dokumentation nicht hoch genug veranschlagt werden.

Die Ermittlung und die Dokumentation der Verrechnungspreise sollten strategisch und mit besonderer Sorgfalt angegangen werden. Bezüglich der Dokumentation bestehen keine formalen Vorgaben. Unternehmen können selbst entscheiden, welche Kriterien für eine sachgerechte Ordnung am besten geeignet sind. Art und Umfang der Dokumentation sind abhängig von den individuellen Verhältnissen des Unternehmens bzw. des Konzerns.

Die Aufzeichnungen sind grundsätzlich in deutscher Sprache zu erstellen. Allerdings soll einem Antrag des Steuerpflichtigen auf Verwendung einer anderen lebenden Sprache (z. B. Englisch) grundsätzlich unter der Bedingung entsprochen werden, dass der Steuerpflichtige notwendige Übersetzungen von Einzeldokumenten (z. B. Passagen aus einem Vertrag) kurzfristig beschaffen kann.

Oftmals empfiehlt sich die Implementierung einer Verrechnungspreisrichtlinie. Diese regelt die wesentlichen Grundlagen für die Festsetzung der Verrechnungspreise, indem sie beispielsweise die anzuwendenden Methoden vorgibt, Gewinnaufschläge und Margen spezifiziert und Regelungen für Entscheidungskompetenzen in Zweifelsfragen trifft. Eine solche Richtlinie vereinfacht die Dokumentation der Verrechnungspreise, weil die Richtlinie sicherstellt, dass die Verrechnungspreisfestsetzung systematisch, planvoll und willkürfrei erfolgt. Das Vorhandensein einer Richtlinie stellt in der Regel ein ernsthaftes Bemühen des Steuerpflichtigen im Sinne seiner Dokumentationsverpflichtung unter Beweis. Außerdem kann – bei nachweisbarer Befolgung der Richtlinie – auf geschäftsvorfallbezogene Einzelaufzeichnungen verzichtet werden.

Für Detailfragen sprechen Sie uns bitte an. Wir können Ihnen wertvolle Hinweise und praktische Empfehlungen für die Ermittlung und die Dokumentation der Verrechnungspreise geben und Sie darin unterstützen, Ihren gesetzlichen Verpflichtungen nachzukommen und steuerliche Risiken weitestgehend zu vermeiden.



Ihr Ansprechpartner:

ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 57 · 87435 Kempten (Allgäu)
Telefon: 08 31 - 2 52 97 - 0 · atg@atg.de
Hirschzeller Straße 4 · 87600 Kaufbeuren
Telefon: 0 83 41 - 90 17 - 0 · atg@kf.atg.de

Augsburger Treuhand
Zweigniederlassung der ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 4 · 86150 Augsburg
Telefon: 08 21 - 3 43 68 - 0 · atg@a.atg.de

ATG Rechtsanwaltsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft GmbH
Bahnhofstraße 57 · 87435 Kempten (Allgäu)
Telefon: 08 31 - 2 52 97 - 0 · atg@atg.de

Dr. Fritz Städele
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und
Steuerberatungsgesellschaft GmbH
Augartenweg 24 · 87437 Kempten (Allgäu)
Telefon: +49 831 571310 · info@staedele-wpg.de

www.atg.de

Impressum

Herausgeber: ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 57 · 87435 Kempten (Allgäu)

V.i.S.d.P.: Dr. Simone Jäck
ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Bahnhofstraße 57 · 87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation:
valido marketing services GmbH

Die Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand
erstellt worden. Die Komplexität und der ständige
Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig,
Haftung und Gewähr auszuschließen.

Stand: November 2021

www.atg.de  