



Internationale Verrechnungspreise und ihre Dokumentation

Ein Wegweiser für international
tätige Unternehmen

Internationale Verrechnungspreise und ihre Dokumentation

Ein Wegweiser für international
tätige Unternehmen

Stand der Rechtslage: November 2009

Folgende themenverwandte Broschüre
ist auf Anfrage erhältlich:

Gang über die Grenze

Ein Wegweiser für international tätige Unternehmen

Inhaltsverzeichnis

Bedeutung von Verrechnungspreisen	4	Sonderprobleme	15
Betriebswirtschaftliche Überlegungen	4	Kostenumlagen und konzerninterne Dienstleistungen	15
Steuerliche Überlegungen	4	Kostenumlagevertrag (Poolvereinbarung).....	15
Verrechnungspreise im deutschen Steuerrecht.....	5	Einzelverrechnung	16
Fremdvergleich als Grundprinzip	6	Funktionsverlagerung	16
Ermittlung angemessener Verrechnungspreise	8	Übergang eines Transferpakets durch Funktionsverlagerung.....	16
Unternehmenscharakterisierung als Grundlage für die Verrechnungspreisbildung	8	Verrechnungspreis des Transferpakets	17
Funktions- und Risikoanalyse.....	8	Aufteilung von Standortvorteilen eines Lohnfertigers.....	19
Unternehmenstypen	8	Verrechnungspreisbildung bei Vertriebsunternehmen	20
Methoden zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise und deren Anwendbarkeit	9	Dokumentation der Verrechnungspreise.....	21
Transaktionsbezogene Standardmethoden	9	Bedeutung einer Verrechnungspreis-Dokumentation	21
Preisvergleichsmethode	9	Anforderungen an die Verrechnungspreis-Dokumentation in Deutschland	21
Wiederverkaufspreismethode.....	10	Art und Umfang der Dokumentation	21
Kostenaufschlagsmethode.....	10	Zeitliche Anforderungen an die Dokumentation....	22
Gewinnorientierte Methoden	11	Erleichterungen für kleinere Unternehmen	23
Transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode	11	Rechtsfolgen bei unzureichender Dokumentation....	23
Transaktionsbezogene Nettomargenmethode... ..	12	Empfehlungen für die Praxis	24
Fallstudie zum Einsatz der Standardmethoden	12		
Preisvergleichsmethode	12		
Wiederverkaufspreismethode.....	13		
Kostenaufschlagsmethode.....	14		

Bedeutung 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
- Ermittlung der Gewinnanteile von Minderheitsgesellschaftern

Die gewünschte Gewinnzuordnung wird erreicht, wenn auch Leistungen an andere Konzernunternehmen oder Unternehmensbereiche Erträge generieren und von anderen Unternehmen/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 von den Unternehmen mit Hilfe 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. Oftmals sind es auch steuerliche Gründe, die der Verrechnungspreisgestaltung zugrunde liegen.

Steuerliche Überlegungen

International tätige Unternehmen können im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten Unterschiede in der Höhe der Steuerbelastung verschiedener Länder ausnutzen, wenn Gewinne eher in Konzernunternehmen anfallen, die einer geringeren steuerlichen Belastung unterliegen. Die gleiche Wirkung wird erzielt, wenn ein Unternehmen Gewinne einer im niedrig besteuerten Ausland ansässigen Unternehmenseinheit zuweist. Die Aufteilung des Gesamtergebnisses ist dabei insbesondere von der Ausgestaltung der internen Verrechnungspreise abhängig.

Insbesondere „Hochsteuerländer“ sind von solchen steuermotivierten Ergebnisverteilungen betroffen, da auf diese Weise Steuersubstrat ins niedrig besteuerte Ausland verlagert wird und sich das inländische Steueraufkommen vermindert. Die steueroptimale Gestaltung von grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen ist im Rahmen der Rechtsordnung und der garantierten Gestaltungs- und Vertragsfreiheit ein zulässiges Instrument internationaler Steuerplanung. Die Finanzverwaltungen sind allerdings bestrebt, unangemessenen Gestaltungen

entgegen zu wirken. So sollen Verrechnungspreise nur anerkannt werden, wenn diese weitestgehend Marktpreisen entsprechen und deshalb einem so genannten 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“ Rechtsinstitute, 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 beste 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 Außensteuergesetzes zur Anwendung kommen.

Obwohl der Gesetzeswortlaut insofern nicht eindeutig ist, wendet die deutsche Finanzverwaltung die Regelungen auch im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätte an. Die folgenden Ausführungen sind deshalb auch im Verhältnis zu Betriebsstätten zu berücksichtigen.

Neben der Voraussetzung des „Nahestehens“ setzt die Anwendung der Korrekturvorschriften zudem voraus, dass zwischen den beiden Unternehmen eine Geschäftsbeziehung besteht – also ein Leistungsaustausch erfolgt. Beispielsweise reicht die bloße Hingabe eigenkapitalersetzender Darlehen nach herrschender Meinung dafür nicht aus.

Da das Gesetz zur Korrektur der Verrechnungspreise wenig konkrete Hinweise liefert, sind bei der praktischen Verrechnungspreisbildung insbesondere die so genannten „Verwaltungsgrundsätze“ anzuwenden. Dabei handelt es sich um einen – bereits mehrmals überarbeiteten – Erlass der Finanzverwaltung vom 23.2.1983, 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.

Korrekturen durch die deutsche Finanzverwaltung bedeuten eine höhere Bemessungsgrundlage in Deutschland und damit im Realfall 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 ausländischen Bemessungsgrundlage. Vielmehr sind im Ausland unabhängig von Deutschland Anpassungen notwendig. Dies 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 „richtigen“ Verrechnungspreises an. Nach Betriebsprüfungen in Deutschland, die zu Verrechnungspreiskorrekturen geführt haben, kommt es deshalb regelmäßig zu endgültigen Doppelbelastungen. Um dies zu vermeiden, ist es notwendig, dass Verrechnungspreise bereits im Vorfeld unter Berücksichtigung der Vorschriften beider beteiligter Länder bewusst ermittelt werden.

■ Frühzeitige Beschäftigung mit der Thematik „Verrechnungspreise“ kann spätere Doppelbesteuerung verhindern.

Aufgrund der Tendenz der Finanzverwaltungen, die Angemessenheit der Vergütung von grenzüberschreitenden

Leistungen aus ihrer eigenen Sicht zu beurteilen, kann dies jedoch im Einzelfall problematisch werden. 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 abzustimmen (Advanced Pricing Agreement). Aufgrund des erheblichen Aufwands einer solchen Vorgehensweise bietet sich dies jedoch nur im Falle sehr großer Umfänge der grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen an.

Fremdvergleich als Grundprinzip

Der „Fremdvergleich“ ist der zentrale Maßstab für die Ermittlung des „richtigen“ Verrechnungspreises. Die verschiedenen zur Verfügung stehenden Ermittlungsmethoden haben deshalb alle gemein, dass ein Fremdvergleich stattzufinden hat. Hierüber herrscht auch international Einigkeit. Dabei kann grundsätzlich zwischen

- äußerem Fremdvergleich oder
- innerem Fremdvergleich

unterschieden werden.

Beim äußeren Fremdvergleich erfolgt der Vergleich mit Preisen, die zwischen völlig fremden 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 fremden 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 gegeben ist. Die Vergleichbarkeit bezieht sich insbesondere auf Vertragskonditionen, Zölle/Steuern, Qualität der Leistung, Unternehmensgröße oder Unternehmensimage. Eine solche Vergleichbarkeit ist dabei jedoch nicht immer uneingeschränkt gegeben. Aus diesem Grund werden drei verschiedene Varianten des Fremdvergleichs unterschieden. Wenn möglich wird ein direkter Fremdvergleich durchgeführt. Bei eingeschränkter Vergleichbarkeit muss jedoch auf den indirekten Fremdvergleich ausgewichen werden. Sind gar keine vergleichbaren Daten verfügbar, besteht nur die Möglichkeit des sog. hypothetischen Fremdvergleichs. In allen Fällen lässt sich dabei meist nicht ein Fremdvergleichspreis, sondern lediglich eine Bandbreite verschiedener Preise ermitteln (vgl. dazu Tabelle auf Seite 7).

■ Verrechnungspreise sollten immer innerhalb der Bandbreiten liegen, da die Finanzverwaltung ansonsten einen für den Steuerpflichtigen ungünstigen Wert ansetzen darf.

Da die Ermittlung der notwendigen Fremdvergleichsdaten schwierig sein kann, wird oftmals auf Datenbanken, die entsprechende Informationen zur Verfügung stellen, zurückgegriffen. Verschiedenen Daten, die einer Verrechnungspreisermittlung zugrunde gelegt werden können (z.B. Handelsspannen, Gewinnmargen, Renditen), werden in kommerziellen Datenbanken angeboten. Auch hier ist üblicherweise keine direkte Vergleichbarkeit gegeben, so dass die Datenbankanalysen insbesondere eine vertiefte Auseinandersetzung mit der Thematik „Vergleichbarkeit von Unternehmen und Transaktionen“ erfordern.

Seitens der Finanzverwaltung existieren eigene Datenbanken, die im Rahmen von Betriebsprüfungen gewonnene Daten zur Verfügung stellen. Diese Datenbanken sind jedoch nicht frei verfügbar, so dass 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 ■ 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 Bandbreite ist zulässig. ■ Liegt der tatsächliche Verrechnungspreis nicht innerhalb der Bandbreite, darf die Finanzverwaltung den Median ansetzen. Der Median ist dabei der Wert über bzw. unter diesem 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 eingengten Bandbreite ist zulässig. ■ Liegt der tatsächliche Verrechnungspreis nicht innerhalb der 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.

Ermittlung angemessener Verrechnungspreise

Für die Ermittlung angemessener Verrechnungspreise stehen verschiedene Methoden zur Verfügung. Erhebliche Bedeutung für den angemessenen Verrechnungspreis, 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 Suche nach Vergleichsunternehmen darstellt. Darüber hinaus kommen bei verschiedenen Unternehmenstypen unterschiedliche Ermittlungsmethoden in Frage. Auf Basis der Klassifizierung 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.

Unternehmenstypen

Routine-Unternehmen	Strategieträger	Hybrid-Unternehmen
<ul style="list-style-type: none"> ■ Einsatz von Wirtschaftsgütern in geringem Umfang ■ geringe, bestimmbare Risiken 	<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 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"> ■ vollausgestattete Vertriebsgesellschaft
↓	↓	↓
geringe, aber stabile Gewinne	Gesamtergebnis abzüglich der Ergebnisse der anderen Unternehmenstypen	differenzierte Betrachtung notwendig

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 und diese im Verlustfall dafür 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.

Methoden zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise und deren Anwendbarkeit

Voraussetzung für die Überprüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen ist eine grundlegende Struktur, wie ein solcher angemessener Verrechnungspreis zu ermitteln ist. 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. In der Praxis findet sich häufig das Problem, dass bei der Festlegung von Verrechnungspreisen zwar grundsätzlich einzelne Elemente dieser Methoden verwendet werden, diese jedoch nicht durchgängig erfolgt. Häufig ist auch zu beobachten, dass sich gerade mittelständische Unternehmen scheuen, von Beginn an eine bestimmte Methode und den daraus resultierenden Verrechnungspreis festzulegen. Die nachträgliche Bestimmung der Verrechnungspreise birgt jedoch die Gefahr, dass spätere Glaubhaftmachung der Fremdüblichkeit gegenüber der Finanzverwaltung nicht mehr gelingt.

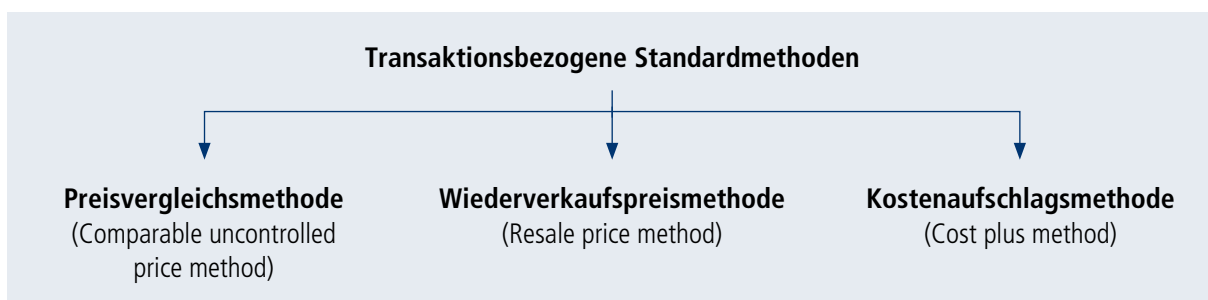
Leistungsbeziehungen. Dabei stehen drei verschiedene Alternativen zur Auswahl (siehe Schema unten).

Der Steuerpflichtige hat grundsätzlich ein Auswahlermessen bezüglich der Standardmethode, anhand derer er einen Verrechnungspreis bestimmt. Allerdings sind einzelne Verfahren für bestimmte Leistungsarten besser geeignet, so dass diese aus Zweckmäßigkeitsgesichtspunkten zu bevorzugen sind und sich ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer daran orientieren würde. An eine zulässige Methodenwahl durch den Steuerpflichtigen ist die Finanzverwaltung gebunden.

Preisvergleichsmethode

Funktionsweise

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.



Grundsätzlich existieren zwei Hauptmethodengruppen:

- transaktionsbezogene Standardmethoden
- gewinnbezogene Methoden

Die „transaktionsbezogenen Standardmethoden“ sind von der OECD vorgegeben und auch im deutschen Recht vorrangig vor den gewinnbezogenen Methoden zu verwenden. Nur falls ein Fremdvergleich mit einer der Standardmethoden ausnahmsweise nicht möglich sein sollte, lässt die Finanzverwaltung auch die Anwendung von gewinnorientierten Methoden zu.

Transaktionsbezogene Standardmethoden

Bei Anwendung dieser Methoden erfolgt eine Prüfung des fremdvergleichskonformen Verhaltens für einzelne

Als Vergleichsmaßstab zu der zu beurteilenden konzerninternen Transaktion werden identische Geschäfte herangezogen, die zwischen nicht verbundenen Unternehmen am Markt getätigt wurden. Dabei ist ein äußerer oder ein innerer Preisvergleich denkbar. Beim äußeren Preisvergleich werden Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Unternehmen betrachtet; der innere Preisvergleich stellt dagegen auf Geschäftsbeziehungen des eigenen zu fremden Unternehmen ab. Die Geschäfte, die die Vergleichsgrundlage bilden, müssen dazu „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 Vergleichbar-

keit. Grundlage dieser Vergleichbarkeitsanalyse stellt die Funktions- und Risikoanalyse dar.

Anwendbarkeit

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 in Frage und kann in diesen Fällen auch von allen Unternehmenstypen angewendet werden. Datenbankanalysen helfen bei der Preisvergleichsmethode regelmäßig nicht weiter.

Beurteilung

Vorteile

- bester Nachweis der Fremdüblichkeit

Nachteile

- Fremdvergleichspreise zwischen vergleichbaren Unternehmen kaum zu ermitteln
- Anwendbarkeit beschränkt auf standardisierte und marktgängige Güter
- Schaffung von Vergleichbarkeit bei nur beschränkt vergleichbaren Vergleichsdaten

Wiederverkaufspreismethode

Funktionsweise

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

Marktpreis bei Wiederverkauf an fremde Dritte

$$\begin{aligned} &./ \text{ marktübliche Handelsspanne des Wiederverkäufers} \\ & \text{(Rohgewinnmarge)} \\ \hline &= \text{angemessener Verrechnungspreis} \end{aligned}$$

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.

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

Anwendbarkeit

Die Wiederverkaufspreismethode eignet sich überwiegend für Unternehmen im Vertriebsbereich. Dem Vertriebsunternehmen wird dabei unabhängig vom Gesamtergebnis immer eine feste Marge zugewiesen. Dies führt immer 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.

Beurteilung

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 Vertriebsseinheit wird nicht beachtet

Kostenaufschlagsmethode

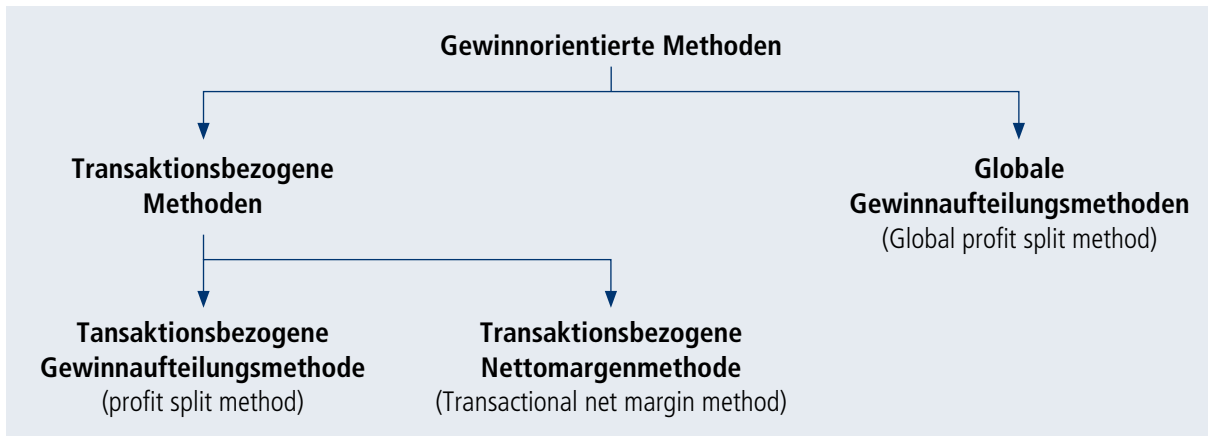
Funktionsweise

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

Summe der Selbstkosten

$$\begin{aligned} &+ \text{ betriebs- oder branchenüblicher Gewinnaufschlag} \\ \hline &= \text{angemessener Verrechnungspreis} \end{aligned}$$

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 Gewinnaufschlages 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.

Anwendbarkeit

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 mit Hilfe der Kostenaufschlagsmethode bewertet werden. Hauptanwendungsbereich der Kostenaufschlagsmethode dürfte allerdings die Ermittlung von Verrechnungspreisen interner Serviceleistungen (Personalgestellung, Buchhaltungsleistungen, Darlehensgewährung) sein, falls in diesen Fällen keine Poolvereinbarungen getroffen werden.

Bei dieser Methode wird regelmäßig davon ausgegangen, dass das abnehmende Unternehmen die strategietragende Rolle innehat. 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.

Beurteilung

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 Geschäfte zu fremdüblichen Gewinnen führen. Bei diesen Methoden werden also aus dem Gewinn Rückschlüsse auf die Verrechnungspreise gezogen.

Die transaktionsbezogenen Methoden dürfen derzeit nur angewendet werden, wenn die Standardmethoden aufgrund fehlender oder mangelhafter Vergleichbarkeit zu anderen Geschäftsvorfällen versagen. Allerdings hat die OECD kürzlich vorgeschlagen, diesen Ausnahmestatus aufzuheben. Die globalen Gewinnaufteilungsmethoden sind dagegen nicht geeignet, fremdübliche Verrechnungspreise zu ermitteln, so dass diese in Deutschland nicht angewendet werden dürfen.

Transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode

Funktionsweise

Mit der Gewinnaufteilungsmethode soll den an der Erzielung des Gesamtergebnisses eines Geschäftsvorfalles beteiligten nahe stehenden 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.

Anwendbarkeit

Hauptanwendungsbereich sind enge, wechselseitige Beziehungen zwischen zwei nahe stehenden Unternehmen bezüglich immaterieller Wirtschaftsgüter, die ausgetauscht werden (z. B. Patentüberlassungen). Die transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode bie-

tet sich daher besonders für Geschäftsbeziehungen zwischen zwei Strategieträgern an.

Beurteilung

Vorteile

- relativ einfache Handhabung
- geringer Informationsbedarf

Nachteile

- wird nur anerkannt, wenn die Voraussetzungen für keine Standardmethode gegeben sind

Transaktionsbezogene Nettomargenmethode

Funktionsweise

Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode vergleicht Nettomargen, die nahe stehende 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.

Anwendbarkeit

Die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode wird derzeit nur anerkannt, wenn wegen des Fehlens oder der Mängel von Fremdvergleichsdaten keine Standardmethode angewendet werden kann und das Unternehmen nicht über Routinefunktionen hinausgehende Tätigkeiten durchführt.

Beurteilung

Vorteile

- relativ einfache Handhabung
- kann auf Grundlage von Datenbankanalysen erfolgen

Nachteile

- wird nur anerkannt, wenn die Voraussetzungen für keine Standardmethode gegeben sind
- nur Routineunternehmen

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 (siehe Schema auf Seite 13).

Preisvergleichsmethode

Die B Pharma Sp. z o.o. berechnet der A Pharma AG für 1 Mio. Stück eines freiverkäuflichen blutdrucksenkenden Medikamentes 18 Mio. Euro. 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 18,00 Euro/Stück von einem fremden Zulieferer mit ähnlicher Struktur wie die polnische Tochtergesellschaft.

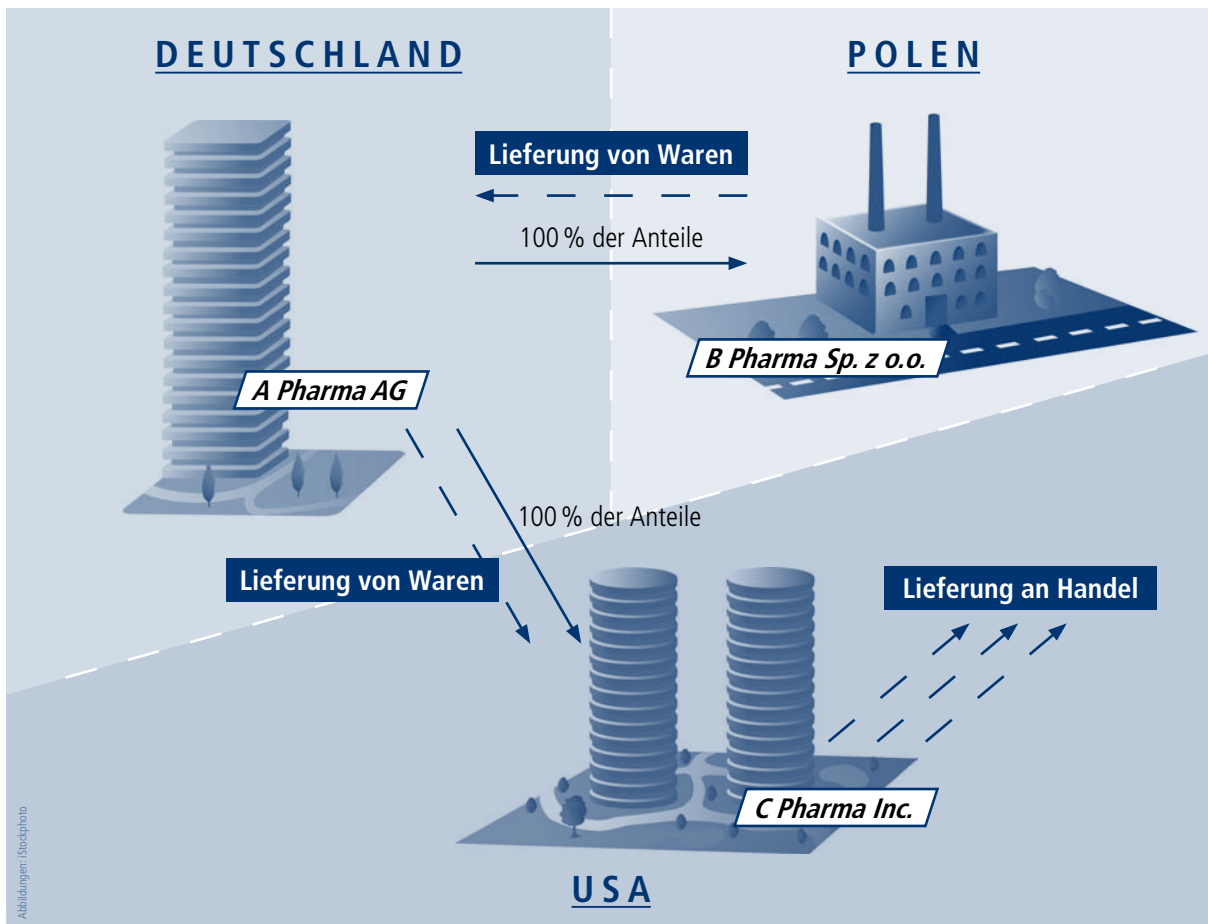
Innerer Preisvergleich

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 18,00 Euro/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 entsprechen den hier betrachteten Konzernunternehmen hinsichtlich Größe,



Struktur, Funktionen und Risiken genau. Auch die Lieferkonditionen zwischen den Unternehmen weichen nicht von denen des Pharma-Konzerns 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 Euro/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 Euro/Stück gerechtfertigt werden.

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 Euro)	45	45
./. Marge (in Euro)	9	15
= Verrechnungspreis	36	30

Wiederverkaufspreismethode

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

Das entspricht einer Handelsspanne von 20% bei der amerikanischen Tochtergesellschaft und von 30% beim Vergleichsunternehmen. Aufgrund der unterschiedlichen Funktionen und Risiken kann dies 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 18,00 Euro je Stück erhalten. Vergleichbare Transaktionen und Unternehmen konnten nicht ausfindig gemacht werden, weshalb die Kosten der P 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 z.o.
Selbstkosten (in Euro)	15
+ Gewinnaufschlag (in Euro)	3
= Verrechnungspreis	18

Sonderprobleme

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 für andere Unternehmen (steile) erbracht werden.

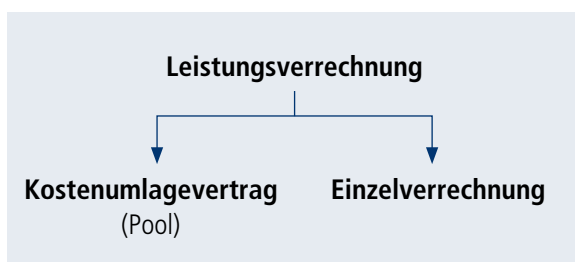
Bei den Dienstleistungen ist dabei immer zwischen

- 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 gegebenenfalls 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.

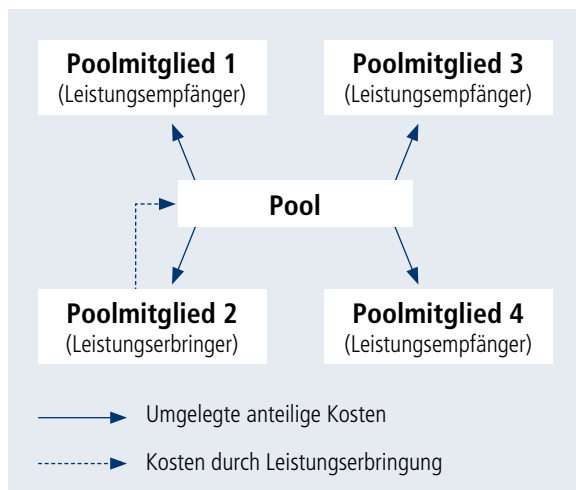
Nicht alle Poolmitglieder müssen selbst Leistungen erbringen. Es ist möglich, dass einzelne Poolmitglieder lediglich Leistungen beziehen und entsprechende Aufwendungen tragen (siehe Grafik auf Seite 16).

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 zugute kommen, nicht zulässig.

- Bei Poolbildung werden nur die angefallenen Aufwendungen verrechnet. Gewinnaufschläge für einzelne Unternehmen scheidern aus.

Da der zu erwartende Nutzen betriebswirtschaftlich nur schwer greifbar ist, wird in der Praxis häufig der Schlüssel nach dem Verhältnis der Umsätze der leistungsempfangenden Unternehmen gewählt, den die Finanzverwaltung i. d. R. auch anerkennt. Zu betrachten ist aber jeder Einzelfall. So mag das Verhältnis der Umsätze bei einem Einkaufspool adäquat sein, jedoch bei einem Pool im Bereich Finanzierung nicht zu einer angemessenen Aufwandsverteilung führen.

Die steuerliche Attraktivität der Kostenumlageverträge besteht in der Abzugsfähigkeit der Aufwendungen als Be-



triebsausgaben bei den beteiligten Unternehmen (steilen). Zwingende Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung ist, dass der Kostenumlagevertrag dem Grundsatz des Fremdvergleichs entspricht. Maßgebend ist also, was ein fremder Dritter bereit gewesen wäre, für die erwarteten Vorteile des Kostenumlagevertrages aufzuwenden. Im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation (siehe S. 21 ff.) sind für die Anerkennung von Poolverträgen weitreichende Dokumentationsanforderungen zu erfüllen. Bei erheblichen Mängeln hinsichtlich der Mindestangaben oder bei einer unzureichenden bzw. nicht nachprüfbarer Dokumentation des Kostenumlagevertrages kann die Finanzbehörde den Betriebsausgabenabzug nach den Angaben des Steuerpflichtigen versagen und stattdessen eine Schätzung vornehmen, welche in der Regel zuungunsten des Steuerpflichtigen ausfällt.

Es empfiehlt sich daher schon bei Abschluss des Kostenumlagevertrages die betriebliche Notwendigkeit des Umlagesystems und das Abrechnungsverfahren detailliert zu dokumentieren, um eine genau nachprüfbare Sachverhaltsdokumentation bei einer späteren Betriebsprüfung sicherstellen zu können. Gegebenenfalls sollten Sie sich diesbezüglich mit Ihrem steuerlichen Berater abstimmen.

Einzelverrechnung

Eine andere Form der Kostenverrechnung stellt die so genannte Einzelverrechnung dar. In der Praxis wird die Einzelverrechnung häufig bei der Einkunftsabgrenzung von Warenlieferungen oder Lizenzüberlassungen, aber auch Dienstleistungen verwendet. 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 mit einzubeziehen. Dies 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.

Funktionsverlagerung

Übergang eines Transferpakets durch Funktionsverlagerung

Mit dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008 wurde das Außensteuergesetz um Regelungen zur Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach dem so genannten Transferpaketansatz ergänzt, die ab dem 1.1.2008 anzuwenden sind. Zusätzlich hat die Finanzverwaltung eine Rechtsverordnung (die Funktionsverlagerungsverordnung) erlassen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollen die Regelungen allerdings lediglich klarstellende und präzisierende Wirkung haben und Ausfluss des allgemeinen Fremdvergleichsgrundsatzes sein. Daher sind nach ihrer Auffassung die niedergelegten Grundsätze mit gewissen Modifizierungen auch für Jahre vor 2008 anzuwenden.

Hintergrund der Regelung zur Funktionsverlagerung ist die seit längerem bestehende Tendenz deutscher Unternehmen, bestimmte Tätigkeiten (z. B. Produktion oder Vertrieb) 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 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. Von Seiten des Gesetzgebers wird der Redu-

zierung des Besteuerungssubstrates mit dem Institut der Funktionsverlagerung begegnet. Liegt eine solche grenzüberschreitende Funktionsverlagerung vor, ist der Wert der entsprechenden Funktion einschließlich übertragener Wirtschaftsgüter (Transferpaket) zu ermitteln. Es wird unterstellt, dass das Transferpaket veräußert wurde, der entstehende Veräußerungsgewinn unterliegt in Deutschland der Besteuerung.

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

Strittig ist, ob die Grundsätze auch im Falle von Funktionsverlagerungen auf ausländische Betriebsstätten Anwendung finden. Die Finanzverwaltung bejaht dies jedenfalls.

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 Realisation 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, so dass es im Ergebnis in vielen Fällen zu einer Doppelbesteuerung kommen wird.

Da für dieses so genannte „Transferpaket“ deshalb ein entsprechender fremdüblicher Wert gefunden werden muss, stellt die Funktionsverlagerung auch in Zusammenhang mit den Verrechnungspreisen ein wesentliches Thema dar.

Verrechnungspreis des Transferpakets

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

Das Transferpaket umfasst den Wert einer „Funktion als Ganzes“, d.h. die Funktion einschließlich der mit ihr zusammenhängenden Chancen (abzüglich Risiken) sowie Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile, die mit der

Funktion 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, welches durch die Funktionsverlagerung mit an das übernehmende Unternehmen übergeht, erfasst und bewertet werden.

Das Gewinnpotenzial stellt hierbei die aus der zu übertragenden Funktion zu erwartenden Reingewinne nach Steuern (Barwert) dar. Zur Bestimmung des Barwertes müssen angemessene Kapitalisierungszinssätze und ein entsprechender Kapitalisierungszeitraum zu Grunde gelegt werden. Im Regelfall wird ein unendlicher Kapitalisierungszeitraum unterstellt.

Ausgehend von einer ertragswertorientierten Bewertung wird der Verrechnungspreis für das Transferpaket innerhalb eines sog. Einigungsbereiches bestimmt. Zur Ermittlung des Einigungsbereiches 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 bei beiden Unternehmen ergibt sich jeweils das Gewinnpotenzial, auf welches verzichtet bzw. welches übernommen wird. Problematisch ist, dass z. B. Synergieeffekte und Standortvorteile des übernehmenden Unternehmens mit zu berücksichtigen sind. Dies 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, das das übertragende Unternehmen als Ausgleich für den Verzicht des Gewinnpotenzials zuzüglich ggf. anfallender Schließungskosten vergütet haben möchte. Dieser Mindestpreis ist die Untergrenze des Verhandlungsrahmens. Kann die Funktion nicht mehr aus eigenen finanziellen Mitteln ausgeübt werden, entspricht der Mindestpreis dem Liquidationswert.

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

Als Verrechnungspreis wird dann der Preis mit der höchsten Wahrscheinlichkeit festgesetzt. Im Zweifel ist dies der Mittelwert (siehe Schema unten).

In der Praxis ist es im Regelfall schwierig, den Wert des Transferpakets zu bestimmen, weil nicht nur die stillen Reserven der übertragenen Wirtschaftsgüter aufgedeckt, sondern auch die Gewinnerwartungen bewertet werden müssen. Eine objektivierte Gesamtbewertung des Transferpakets ist damit praktisch unmöglich, da auch die Bewertung mit Hilfe von betriebswirtschaftlichen Berechnungs- und Analysetools einer z.B. Geschäftschance lediglich auf subjektiven Annahmen basiert. Ihr Berater kann Ihnen jedoch helfen, 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.

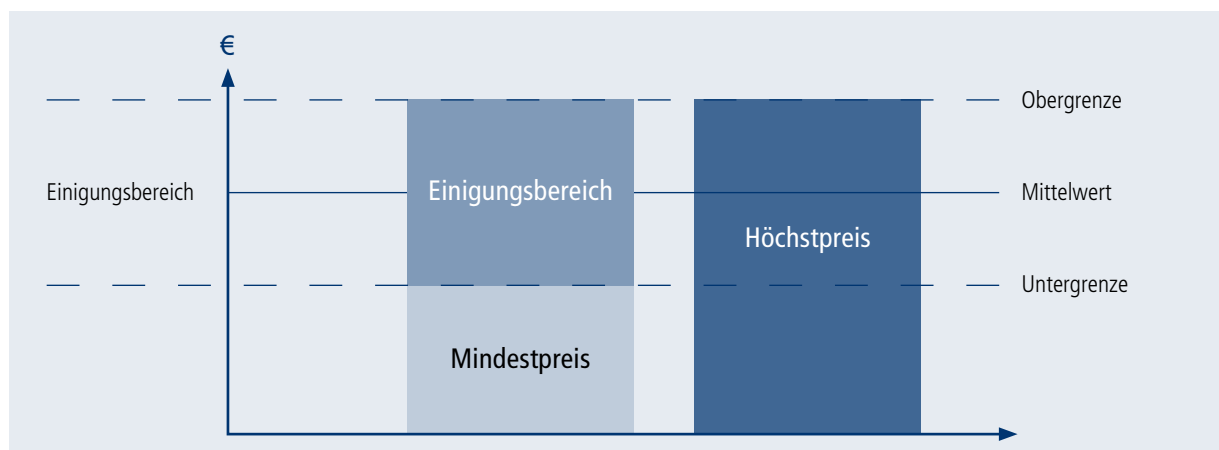
Beispiel

Ein deutscher Pharmahersteller verlagert die Produktion eines Grippemedikaments 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 Form der Grippe 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.

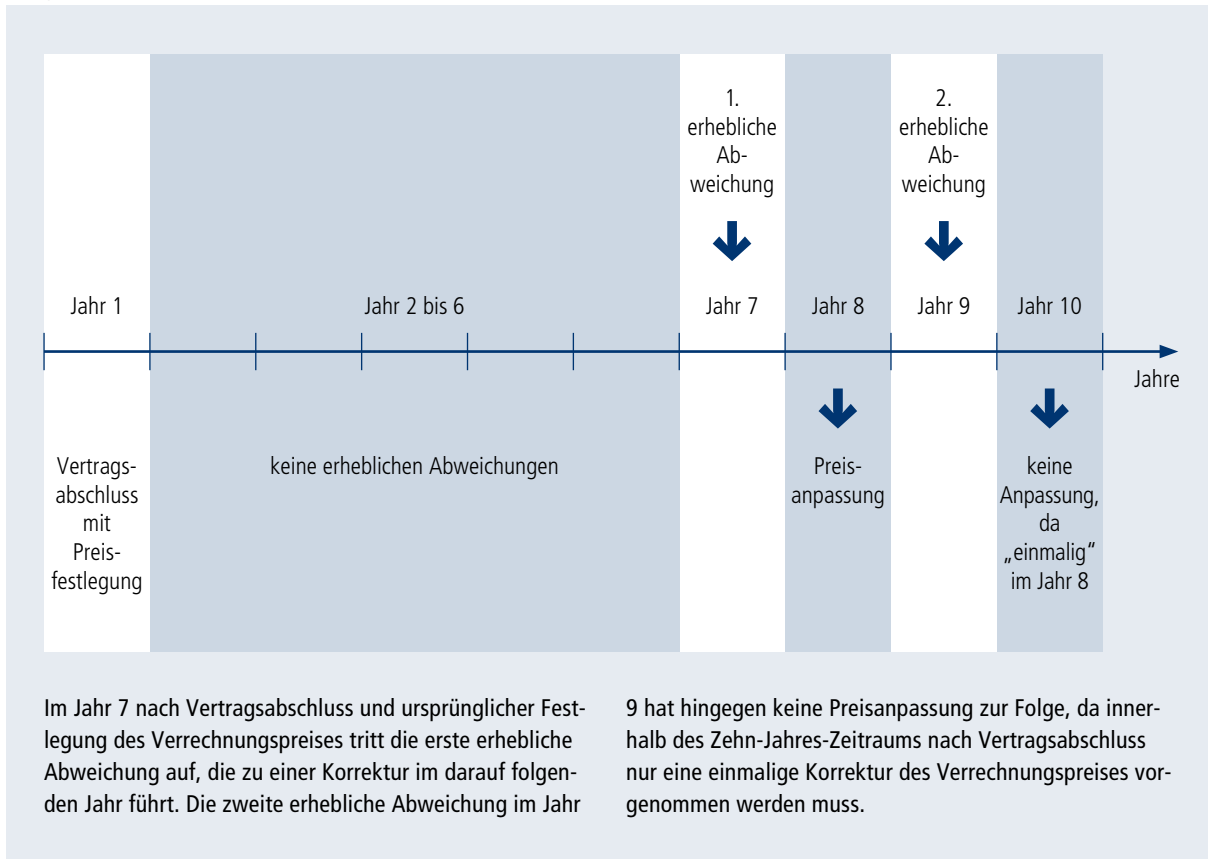
Eine spätere Abweichung der Gewinne und damit des Verrechnungspreises ist „erheblich“, wenn der neue Verrechnungspreis auf Basis der tatsächlichen Gewinnentwicklung außerhalb des historisch bestimmten Einigungsbereiches liegt, d.h. der neue Höchstpreis des übernehmenden Unternehmens entweder über dem ursprünglichen Höchstpreis des übernehmenden Unternehmens oder aber auch unter dem ursprünglich ermittelten Mindestpreis des verlagernden Unternehmens liegt.

Tritt eine solche Situation innerhalb von zehn Jahren nach der Funktionsverlagerung ein, muss eine einmalige (!) Preisanpassung vorgenommen werden. Die Anpassung folgt dem Jahr, in dem die Abweichung aufgetreten ist (siehe Beispiel oben).

Der Gesetzgeber unterstellt hier, dass Preisanpassungsklauseln dem Fremdvergleich entsprechen. Tatsächlich



Beispiel



sind Preis-anpassungsklauseln in der Praxis eher selten. Vielmehr werden in der Regel z. B. Garantien für das Bestehen bestimmter Forderungen oder Rechtsverhältnisse übernommen.

Der Steuerpflichtige kann eine einmalige Preis-anpassung vermeiden, indem er nachweist, dass keine Unsicherheiten bei der ursprünglichen Preisvereinbarung vorlagen und auch unabhängige fremde Dritte keine Preis-anpassungsklausel vereinbart hätten.

Aufteilung von Standortvorteilen eines Lohnfertigers

Deutsche Unternehmen verlagern ihre Produktion regelmäßig in Länder, die über ein geringes Lohnniveau verfügen und können ihre Ertragssituation 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 „verlängerter 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.

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

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 ungefähr drei Jahren akzeptiert. Dies soll selbst dann gelten, wenn der gesamte Konzern bzw. das gesamte Unternehmen nur Verluste erzielen.

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 ausschließlich der inländischen Vertriebseinheit zuzurechnende Umstände sind.

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 Verrechnungspreis-Dokumentation soll Auskunft über Art und Umfang der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen zu nahe stehenden 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 des Themas 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.

Auslöser für die Einführung spezieller Dokumentationsvorschriften in Deutschland war ein Grundsatzurteil des höchsten deutschen Steuergerichts aus dem Jahr 2001. Darin hatte der Bundesfinanzhof (BFH) festgestellt, dass den Steuerpflichtigen auf der Basis der zu diesem Zeitpunkt geltenden deutschen Rechtslage keine Verpflichtung trifft, außerhalb der handels- und steuerrechtlichen Buchführungspflichten spezielle Dokumentationen über Geschäftsvorfälle im Konzern zu erstellen. Dies bedeutete, dass Finanzämter und Betriebsprüfer deutscher Gesellschaften nur über eingeschränkte Möglichkeiten verfügten, die Angemessenheit der Verrechnungspreise zu überprüfen und Ergebniskorrekturen durchzusetzen.

Als Reaktion auf dieses Urteil hat der deutsche Gesetzgeber im Jahr 2003 umfangreiche Dokumentationspflichten eingeführt (§ 90 Abs. 3 Abgabenordnung [AO]). Einzelheiten regelt eine Rechtsverordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung). Parallel dazu wurden Sanktionsvorschriften für die Nichtbeachtung der Aufzeichnungspflichten eingeführt (§ 162 AO). Die deutsche Finanzverwaltung hat zudem ein umfangreiches Anwendungsschreiben erlassen, in dem sie ihre Rechtsauffassung zur Auslegung der neuen Vorschriften dargelegt hat (Erlass vom 12.4.2005 „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“). Die Dokumentationspflichten gelten nicht nur für Transaktionen mit verbundenen Unternehmen, sondern auch für die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätten.

Anforderungen an die Verrechnungspreis-Dokumentation in Deutschland

Art und Umfang der Dokumentation

Nach den Dokumentationsvorschriften sind Steuerpflichtige bei Sachverhalten mit Auslandsbezug verpflichtet, über Art und Inhalt ihrer Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden 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.

Von besonderer Bedeutung für internationale Konzerne ist 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. Dies beinhaltet sowohl eine „Sachverhaltsdokumentation“ als auch eine „Angemessenheitsdokumentation“.

Inhalt der Aufzeichnungen gem. § 90 Abs. 3 AO	
Sachverhalts-Dokumentation	Angemessenheits-Dokumentation
Aufzeichnungen zu Art und Inhalt der Geschäftsbeziehungen mit den nahe stehenden Personen	Aufzeichnungen zu den rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit den nahe stehenden Personen

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

- Darstellung der Beteiligungsverhältnisse (einschl. 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;
- Zusammenstellung der materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter, die von den an der Transaktion beteiligten Unternehmen genutzt werden;
- Analyse der Wertschöpfungskette und Darstellung des Wertschöpfungsbeitrages, 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 nahe stehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten.

Der Steuerpflichtige muss also begründen, weshalb er meint, 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. Dies 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 Aufzeichnungspflicht ist erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2002 beginnen, anzuwenden. Die Verrechnungspreis-Dokumentation ist im Regelfall nur im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung vorzulegen. Nach Anforderung durch die Betriebsprüfung muss der Steuerpflichtige die Dokumentation innerhalb von 60 Tagen 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 Geschäftsvorfalles, oftmals nur mit einem erheblichen Arbeits- und Zeitaufwand oder überhaupt nicht mehr erstellen lassen (z. B. aufgrund von Konzern-Umstrukturierungen oder Personalfuktuation). Aus Gründen

der Beweisvorsorge empfiehlt es sich daher, 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. Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind beispielsweise

- Funktionsverlagerungen
- Umstrukturierungsmaßnahmen
- Änderungen der Geschäftsstrategie
- Abschluss und Änderung langfristiger Verträge mit besonderem Gewicht
- 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 nahe stehenden Unternehmen im Ausland im laufenden Wirtschaftsjahr höchstens betragen:

- Entgelte für Lieferungen von Gütern und Waren max. 5 Mio. Euro und
- Entgelte für andere Leistungen max. 500.000 Euro

Rechtsfolgen bei unzureichender Dokumentation

Die neu eingeführten 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. Darüber hinaus sind sog. Zuschläge festzusetzen (siehe Tabelle oben rechts).

Legt der Steuerpflichtige keine Aufzeichnungen vor (sog. Totalverweigerer), oder sind die vorgelegten Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar, oder wird fest-

Schätzungsbefugnis 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 zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden 		

gestellt, dass außergewöhnliche Geschäftsvorfälle nicht zeitnah dokumentiert wurden, wird widerlegbar vermutet, dass die im Inland steuerpflichtigen Einkünfte, zu deren Ermittlung die Aufzeichnungen dienen, höher sind als die erklärten Einkünfte. Dadurch wird die Beweislast für die Angemessenheit (Fremdüblichkeit) der Verrechnungspreise faktisch auf den Steuerpflichtigen verlagert. Im Falle einer Schätzung der Einkünfte auf Grundlage einer Preisspanne kann die Finanzbehörde diese Spanne zu Lasten des Steuerpflichtigen ausschöpfen. Bei ordnungsgemäßer Dokumentation ist dies nicht zulässig.

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 gem. § 162 Abs. 3 AO), mindestens 5.000 Euro		Zuschlag mind. 100 Euro für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung, max. 1 Mio. Euro

Bei den (Straf-)Zuschlägen handelt es sich um sog. 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 Euro pro Jahr an. Lediglich bei geringfügiger oder entschuldbarer Verletzung der Aufzeichnungspflichten kann die Festsetzung von Zuschlägen unterbleiben.

Empfehlungen für die Praxis

Erste Erfahrungen aus der Praxis zeigen, dass die vorgelegten Dokumentationen zum Teil wesentliche Mängel aufweisen und dass bei allem Bemühen seitens der Unternehmen noch größere Probleme in der Aufbereitung der Dokumentation bestehen. Andererseits sind die Betriebsprüfer angehalten, Verrechnungspreis-Dokumentationen von den Unternehmen durchgängig anzufordern und eingehend zu analysieren. Vielfach werden hierfür Spezialisten aus der Finanzverwaltung hinzugezogen. Aktuell ist die Tendenz festzustellen, dass Betriebsprüfer zunehmend dazu übergehen, vorgelegte Dokumentationen als im Wesentlichen unverwertbar zu klassifizieren, um dadurch die Möglichkeit einer Einkünftekorrektur mittels Schätzung zu eröffnen und Zuschläge festsetzen zu können. Vor diesem Hintergrund kann die Bedeutung einer ordnungsgemäßen und fristgerechten Dokumentation nicht hoch genug veranschlagt werden.

Die Ermittlung und die Dokumentation der Verrechnungspreise sollte strategisch und mit besonderer Sorgfalt angegangen werden. Bezüglich der Dokumentation bestehen keine formalen Vorgaben. Der Steuerpflichtige und sein Berater 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 An-

trag 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 Verrechnungspreis-Richtlinie. 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 Verrechnungspreis-Festsetzung systematisch, planvoll und willkürfrei erfolgt. Das Vorhandensein einer Richtlinie stellt in der Regel „ernsthafte 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 bitte Ihren steuerlichen Berater an. Er kann 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.

thp treuhandpartner

Jäger · Finken · Welling · Janssen · Steinborn · GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft

Eichendorffstraße 46 · D-47800 Krefeld
Telefon + 49(0) 21 51 / 5 09 - 0
info@thp.de
www.thp.de

Impressum

Herausgeber: thp treuhandpartner
Jäger · Finken · Welling · Janssen · Steinborn GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft
Eichendorffstraße 46 · 47800 Krefeld

V.i.S.d.P.: StB Fabian Plumeyer
Eichendorffstraße 46 · 47800 Krefeld

Konzeption und Realisation:
KAMPE-PR · Berlin · www.kampe-pr.de

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 2009