

# VERRECHNUNGSPREISE IN KONZERNEN

## Handlungshilfe

Martin Stahl, Lars Beermann und Alexander Lachera



## AUTOREN

---

### **Dr. Martin Stahl**

Diplom-Ökonom, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist bei der Korthäuer & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft, in Essen als geschäftsführender Gesellschafter tätig. Dort ist er u. a. mit den Prüfungen von Jahresabschlüssen und umfangreichen betriebswirtschaftlichen Beratungen befasst. Die Schwerpunkte seiner Beratungstätigkeit liegen insbesondere in den Bereichen Umstrukturierung von Unternehmen, Erstellung betriebswirtschaftlicher Analysen und Gutachten. Außerdem erarbeitet er Konzeptionen für betriebswirtschaftliche Trainings und führt entsprechende Seminare für Beschäftigtenvertretungen und Aufsichtsräte durch.

### **Lars Beermann**

Steuerberater, ist bei der Korthäuer & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, in Essen in den Bereichen betriebswirtschaftliche Beratung, u. a. von Wirtschaftsausschüssen und Betriebsräten, und der Jahresabschlussprüfung sowie prüfungsnahen Dienstleistungen tätig. Tätigkeitsschwerpunkte liegen dabei in der betriebswirtschaftlichen Qualifizierung von Beschäftigtenvertretungen, gutachterlichen Stellungnahmen zu betriebswirtschaftlichen Themenstellungen sowie der Durchführung von Jahresabschlussprüfungen und Revisionsprüfungen.

### **Alexander Lachera**

ist bei der Korthäuer & Partner GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, in Essen im Bereich betriebswirtschaftliche Beratung als wissenschaftlicher Mitarbeiter tätig.

## IMPRESSUM

---

### **Herausgeber**

Institut für Mitbestimmung und Unternehmensführung (I.M.U.)  
der Hans-Böckler-Stiftung

Hans-Böckler-Straße 39, 40476 Düsseldorf  
Telefon +49 (211) 7778-172

[www.mitbestimmung.de](http://www.mitbestimmung.de)

Pressekontakt: Rainer Jung, +49 (211) 7778-150  
[rainer-jung@boeckler.de](mailto:rainer-jung@boeckler.de)

Satz: Yuko Stier

### **Redaktion**

Alexander Sekanina, Referat Wirtschaft,  
Hans-Böckler-Stiftung, Telefon: +49 (211) 7778-168  
[alexander-sekanina@boeckler.de](mailto:alexander-sekanina@boeckler.de)

### **Ausgabe**

Mitbestimmungspraxis Nr. 27

ISSN 2366-0449

Nachdruck und sonstige Verbreitung – auch auszugsweise –  
nur mit Quellenangabe zulässig.



### WEITERE TITEL UNTER

---

[www.boeckler.de/62346.htm](http://www.boeckler.de/62346.htm)



### MITBESTIMMUNGSPORTAL

---

Der Böckler-Infoservice bietet Mitbestimmungsakteuren spezifisches Handlungs- und Orientierungswissen, u. a. Branchenmonitore, Themenradar, Wissen kompakt, Szenarien Mitbestimmung 2035.

Jetzt kostenlos anmelden auf:

[www.mitbestimmung.de](http://www.mitbestimmung.de)



### PRAXISWISSEN BETRIEBSVEREINBARUNGEN

---

Analysen und Gestaltungshilfen,  
Beispiele aus der Praxis.

[www.boeckler.de/betriebsvereinbarungen](http://www.boeckler.de/betriebsvereinbarungen)

# VERRECHNUNGSPREISE IN KONZERNEN

---

## ABSTRACT

Verrechnungspreise sind ein zentrales Instrument zur konzerninternen Verteilung von Gewinnen und Leistungen auf die einzelnen Konzerngesellschaften und ihre Betriebe. Aus Sicht des Managements können sie eine wichtige Steuerungsfunktion einnehmen und maßgeblichen Einfluss darauf nehmen, welchen wirtschaftlichen Erfolg einzelne Konzernbereiche letztlich ausweisen. Dennoch sind die Gestaltungsspielräume hier keinesfalls unbegrenzt, sondern hängen maßgeblich von den Regelungen des Steuerrechts ab. Insbesondere die internationale Gestaltung von Steuerlast („BEPS“) über die Festlegung von Verrechnungspreisen wurde in jüngerer Vergangenheit stärker reguliert. Die vorliegende Handlungshilfe soll Arbeitnehmervertreterinnen und Arbeitnehmervertretern einen Überblick verschaffen, welche steuerrechtlichen Rahmenbedingungen und Dokumentationspflichten für die Unternehmen zu beachten sind.

<b>1</b>	<b>Verrechnungspreis – der „etwas andere Preis“</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Generelle Funktionen und Wirkungen von Verrechnungspreisen</b>	<b>9</b>
2.1	Lenkungsfunktion	9
2.2	Einkommensverteilungsfunktion	11
2.3	Kontrollfunktion	12
2.4	Beurteilung: Grundsätzlich Eignung von Verrechnungspreisen, Bezug auf die verschiedenen Funktionen	13
<b>3</b>	<b>Steuerliche Interessen des Fiskus</b>	<b>13</b>
3.1	Wesentliche Grundsätze der Unternehmensbesteuerung	13
3.2	Verrechnungspreis als Mittel der Gewinnverlagerung	16
3.3	Durchgriffsmöglichkeiten der Finanzverwaltung bei Auslandssachverhalten	17
<b>4</b>	<b>Entwicklung von Angemessenheitsprüfungen durch Staaten</b>	<b>18</b>
4.1	Historische Entwicklung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie	18
4.2	Wesentliche Grundsätze der OECD Verrechnungspreisrichtlinie	19
4.3	Grundsätze der deutschen Finanzverwaltung	21
4.4	Das BEPS-Projekt	22
<b>5</b>	<b>Neue BEPS – Dokumentationsforderungen</b>	<b>23</b>
5.1	Die Umsetzung des BEPS-Aktionspunkts 13 im deutschen Steuerrecht	24
5.2	Local File	24
5.3	Master File	33
5.4	Country-by-Country Reporting	35
<b>6</b>	<b>Aktuelle Ermittlung und methodische Entwicklung steuerlicher Verrechnungspreise</b>	<b>38</b>
6.1	Transaktionsbezogene Standardmethoden	38
<b>7</b>	<b>Verrechnungspreispolitik</b>	<b>44</b>
7.1	Strategische Verrechnungspreispolitik	44
7.2	Taktische Verrechnungspreispolitik	45
<b>8</b>	<b>Praxisrelevante Problemfelder von Verrechnungspreisen in der steuerlichen Betriebsprüfung – ein Einblick</b>	<b>46</b>
8.1	Zweck und Rechtsgrundlage der Betriebsprüfung	46
8.2	Verrechnungspreiskorrektur in der Betriebsprüfung	47
8.3	Auffällige Prüfungsfelder in der Betriebsprüfungspraxis	49
<b>9</b>	<b>Ansatzmöglichkeiten für den Aufsichtsrat</b>	<b>52</b>
	<b>Literatur</b>	<b>54</b>
	<b>Abbildungen</b>	<b>56</b>
	<b>Tabellen</b>	<b>56</b>

## EINLEITUNG

Die Ausgestaltung unternehmerischer Tätigkeiten ist regelmäßig auch von steuerlichen Überlegungen geprägt. Der Einfluss des Steuerrechts reicht dabei über die Wahl der Rechtsform des Unternehmens hinaus bis weit in die Gestaltung von Unternehmens- und Konzernstrukturen hinein. Dieser Einfluss ist mit der zunehmenden Ausweitung der nationalen Konzernstrukturen hin zu multinationalen Unternehmen noch gestiegen. Eine der wichtigsten Funktionen der Konzernführung und Konzernpolitik wird in der Unternehmenspraxis in der effizienten Verteilung und Aufteilung der gesamten Konzernaufgaben und der damit insgesamt erzielbaren Gewinne gesehen. Da sich Verrechnungspreise in diesem Zusammenhang als wesentliche Gestaltungsparameter erwiesen haben, ist es sinnvoll, den Rahmen in dem sich steuerlich anerkannte Verrechnungspreise bewegen, zu konkretisieren und generelle Möglichkeiten sowie Grenzen der Verrechnungspreispolitik komprimiert darzustellen.

Die vorliegende Arbeitshilfe ist keine abschließende Darstellung aller im (internationalen) Konzernverbund möglichen steuerlichen Konsequenzen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen. Es werden vielmehr nur die Grundzüge der steuerlichen sowie betriebswirtschaftlichen Gestaltung und Behandlung von Liefer- und Leistungsbeziehungen sowie den zugrunde liegenden Verrechnungspreisen erläutert.

Gerade auch für Arbeitnehmervertreter in multinational tätigen Unternehmen mit internationalen Wertschöpfungsketten ist die grundlegende Kenntnis von Verrechnungspreiszusammenhängen relevant. Dies gilt sowohl für das produzierende Gewerbe als auch für den Dienstleistungssektor.

In dieser Bearbeitung wird zunächst der Verrechnungspreis inhaltlich und begrifflich von dem Preis, der sich nach der ökonomischen Theorie durch ein Zusammenspiel von Angebot und Nachfrage auf anonymen Märkten ergibt, abgegrenzt. Daran anschließend erfolgt eine Vorstellung der wesentlichen Funktionen und Wirkungsweisen von Verrechnungspreisen um zu verdeutlichen, welche Gestaltungsspielräume sich in den verschiedensten Konzernbereichen durch die Ausgestaltung von Verrechnungspreisen ergeben können. Der Schwerpunkt dieser Ausführungen liegt im Wesentlichen auf der Lenkungsfunktion, in deren Rahmen unter anderem die Reduzierung von Steuerri-siken im Konzernverbund thematisiert wird.

Daran anknüpfend werden allgemeine Grundsätze der Unternehmensbesteuerung sowie die Möglichkeiten der Finanzverwaltung zur Sachverhaltsermittlung, das heißt zur Ermittlung der gesetzlich angemessenen Besteuerungsgrundlage der Unternehmen, erläutert. Vor diesem Hintergrund wird die Möglichkeit der innerkonzernlichen Gewinnverlagerung ins Ausland durch Verrechnungspreise thematisiert und zugleich der Handlungsspielraum der Finanzverwaltung im Rahmen der Beurteilung von steuerlichen Ausland-sachverhalten aufgezeigt.

Hiernach folgt die Entstehungsgeschichte sowie die aktuelle Ausgestaltung nationaler und internationaler Grundsätze zur Durchführung von Angemessenheitsprüfungen bei vereinbarten Verrechnungspreisen.

Der sich anschließende Schwerpunkt dieser Handlungshilfe ist die ausführliche Erläuterung wesentlicher Konsequenzen, die für in Deutschland ansässige Unternehmen aus der Verabschiedung des „Anti-BEPS-Umsetzungsgesetzes“ vom 20.12.2016 resultieren. Hervorzuheben sind hier wichtige Änderungen, welche die Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen dazu verpflichten, eine besondere unternehmens- und landesspezifische Verrechnungspreisdokumentation (Local File), eine Stammdatendokumentation (Master File) sowie eine länderbezogene Berichterstattung (Country-by-Country Reporting) umzusetzen.

Im Anschluss werden dann die aktuell zulässigen Methoden zur Ermittlung steuerlicher Verrechnungspreise konkretisiert und danach die Möglichkeiten sowie auch die Grenzen von unternehmerischer Verrechnungspreispolitik grundlegend aufgezeigt.

Praxisrelevante Problemfelder der Verrechnungspreisgestaltung und Dokumentation aus der steuerlichen Betriebsprüfung geben dann einen Einblick in die zunehmenden Spannungsfelder, auf denen sich die Unternehmensverantwortlichen und deren Berater mit den steuerlichen Betriebsprüfern argumentativ auseinandersetzen dürfen. Die Handlungshilfe endet mit kurzen Anregungen zur Überwachung und Kontrolle der im Konzern bestehenden Verrechnungspreise durch den Aufsichtsrat.

## 1 VERRECHNUNGSPREIS - DER „ETWAS ANDERE PREIS“

Mit einem Preis verbindet man im Alltag einen Wert, den man in Geld hingeben muss, um eine bestimmte Leistung oder ein bestimmtes Gut zu erhalten. Nach der ökonomischen Theorie ergeben sich Preise auf anonymen Märkten durch das Zusammenspiel von Angebot und Nachfrage. Die an einer Markttransaktion Beteiligten haben in der Regel wenige Informationen über die genauen Beweggründe oder Kalkulationen des jeweiligen anderen. Auch bestehen auf anonymen Märkten in der Regel keine Mechanismen, nach denen sich die Interaktionspartner gemeinsam absprechen, um bestimmte, über die einzelne Transaktion hinausgehende Ziele zu verfolgen. In der ökonomischen Theorie geht man davon aus, dass die Geschäftspartner unabhängig voneinander versuchen, ihren jeweiligen Einzelnutzen zu optimieren. Der jeweilige Anbieter eines Gutes oder einer Leistung versucht in der Regel sein Gut bzw. seine Leistung mit möglichst hohem Gewinn zu verkaufen, während der Abnehmer/Käufer in der Regel einen möglichst geringen Preis bezahlen möchte. Das Verhältnis ist regelmäßig durch einen

Interessengegensatz der Vertragsparteien gekennzeichnet. Die Parteien haben kein Interesse daran, sich gegenseitig ihre Überlegungen offenzulegen, um gemeinsam eine Preisgestaltung zu finden, die über die eigene Nutzen- bzw. Gewinnmaximierung hinaus weitere (übergeordnete) Ziele verfolgt.

Mit dem Verrechnungspreis wird dagegen ein Preis beschrieben, zu dem verschiedene (selbständige) Bereiche eines Unternehmens oder gesellschaftsrechtlich miteinander verbundene Unternehmen untereinander Transfers materieller und immaterieller Güter abrechnen, z. B. die

- Lieferung von Gütern,
- zeitweilige Überlassung von Gütern,
- Erbringung von Dienstleistungen.

Die Besonderheit der Entstehung von Verrechnungspreisen liegt darin, dass diese Preise nicht das Ergebnis von Angebot und Nachfrage auf anonymen Märkten („natürliche Preise“) sind. Vielmehr wird der Preis regelmäßig unternehmensintern unter der Bedingung vollkommener Informationen zweckorientiert festgelegt. Die Interaktionspartner sprechen sich bei der Preisgestaltung ab. Sie sind nicht grundsätzlich an Marktpreise gebunden.

Insbesondere innerhalb von Konzernen kommt es zu vielfachen Leistungsbeziehungen zwischen rechtlich selbstständigen Mutter- und Tochtergesellschaften oder zwischen Schwestergesellschaften. In solchen Konstellationen fehlt es, zumindest aus Kon-

zernsicht, am Interessengegensatz. Im Rahmen derartiger Transaktionen beeinflusst der Verrechnungspreis direkt über die jeweilige Ergebnissetzung und -zuordnung den Erfolg der beteiligten verbundenen Unternehmen. Die Ermittlung hat dann auch Auswirkungen auf unternehmensexterne Gruppen (Investoren, Gläubiger, Steuerbehörden etc.).

Zwei Beispiele:

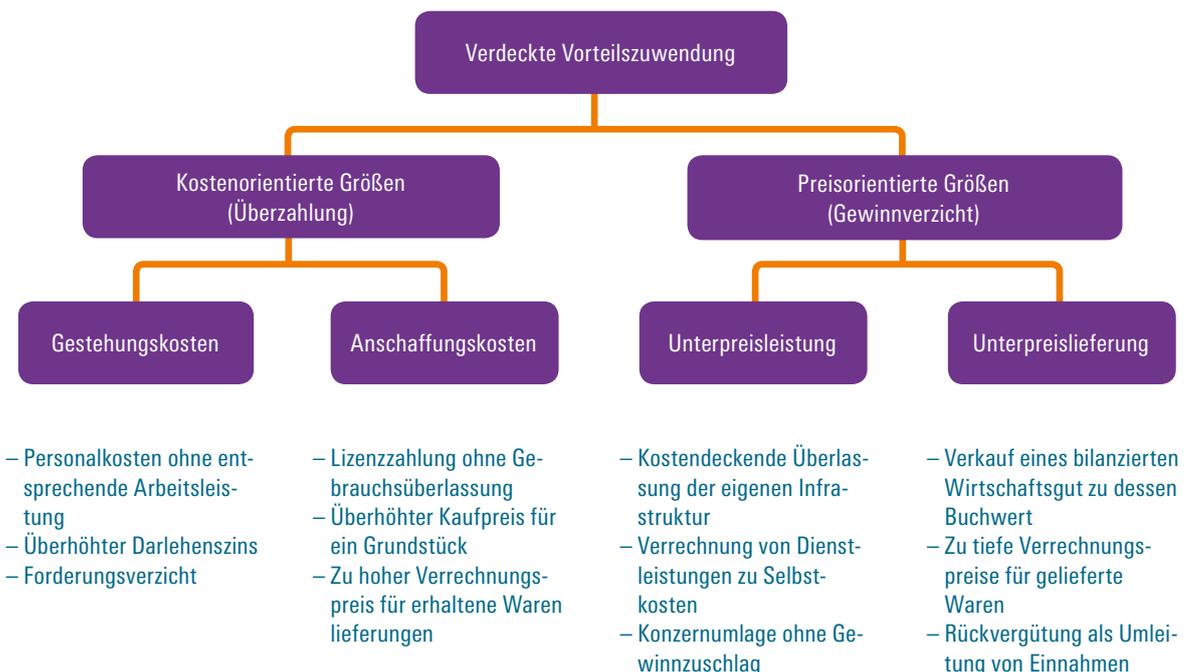
- Durch die Gestaltung der Verrechnungspreise kann der den Investoren zustehende Gewinnanteil sowohl positiv als auch negativ beeinflusst sein. Durch die Verrechnung mit Preisen weit über dem Marktwert weist Unternehmen 1 einen zu hohen Gewinn und Unternehmen 2 einen zu niedrigen Gewinn aus.
- Gläubigern kann durch die Verlagerung von Gewinnen auf ein anderes Unternehmen Haftungs- masse des Schuldners entzogen werden.

Generell können sich externe Abschlussadressaten keinen verlässlichen Eindruck von der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens (auf Basis des Einzelabschlusses) bilden, wenn deren Geschäftsverlauf wesentlich durch konzerninterne Gestaltungen beeinflusst ist. Diese Ergebnisverlagerung entsteht z. B. durch verdeckte Vorteilszuwendungen, die sowohl finanzwirtschaftlich als auch steuerlich motiviert sein können.

**Abbildung 1** führt Beispiele für verdeckte Vorteilszuwendungen an.

Abbildung 1

**Ergebnisverlagerung durch verdeckte Vorteilszuwendungen**



Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Prangenberg/Müller (2006) © I.M.U. 2019

Die zunehmende Globalisierung hat vermehrt zu multinationalen Unternehmen geführt, die grenzüberschreitend miteinander interagieren. Die OECD hat ermittelt, dass ein Großteil des gesamten Welthandels allein zwischen Teilunternehmen multinationaler Unternehmen abgewickelt wird. Insoweit hat die Frage der Gestaltung von Verrechnungspreisen im täglichen Geschäft von international agierenden Unternehmen große Bedeutung.

**Exkurs:**

**Der Konzern als Bilanzierungsobjekt (nach dem deutschen Handelsgesetzbuch)**

Bevor im Folgenden auf die Funktionen und Wirkungen von Verrechnungspreisen in Konzernverbänden eingegangen wird, ist es sinnvoll, vorab die Struktur eines Konzerns – hier aus bilanzieller Sicht – grundlegend darzustellen. Dies geschieht vor dem Hintergrund, dass in den folgenden Ausführungen primär die Verrechnungspreisproblematik innerhalb eines Konzerns, das heißt zwischen verbundenen Unternehmen, thematisiert wird.

Ein Konzern kann aus bilanzieller Sicht – in Abhängigkeit von der Intensität der Einflussmöglichkeiten der beteiligten Unternehmen untereinander – aus einem Mutterunternehmen und Tochterunternehmen (verbundenen Unter-

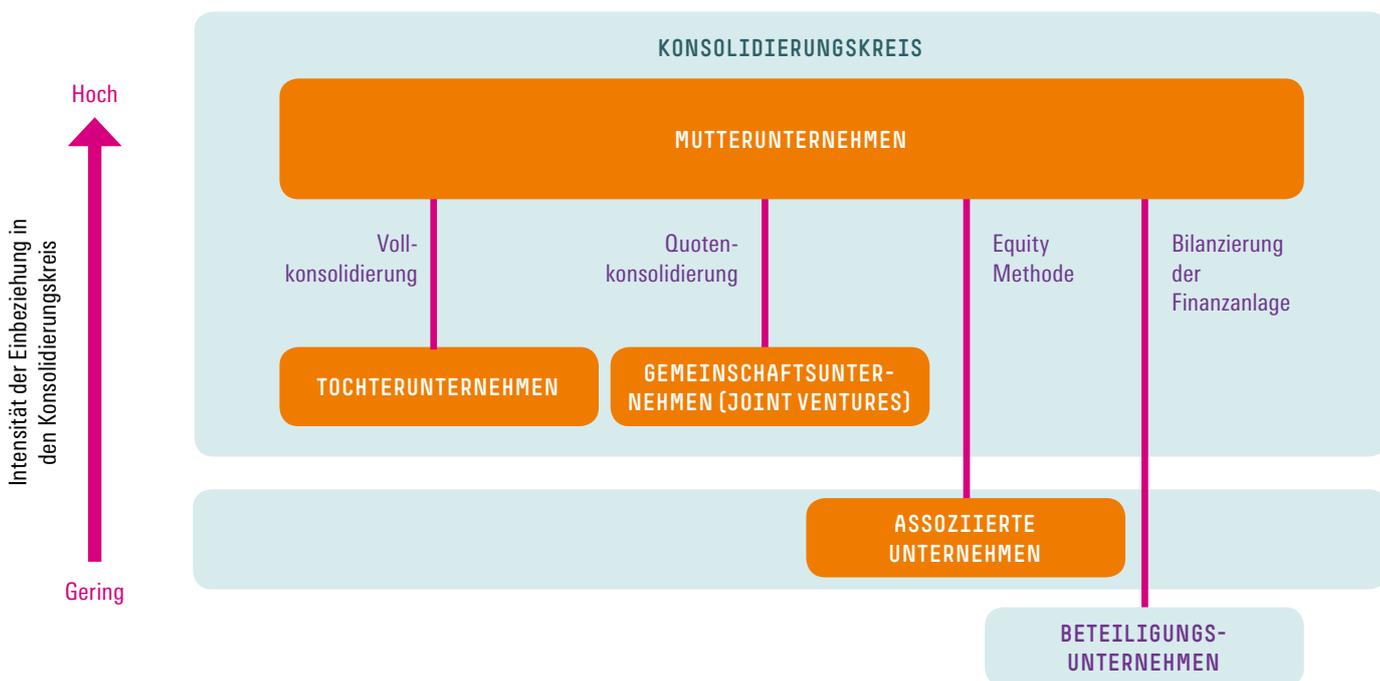
nehmen), Gemeinschaftsunternehmen, assoziierten Unternehmen und sonstigen Beteiligungen bestehen.

Man unterscheidet dabei zwischen einem Konzern im engeren Sinne und einem Konzern im weiteren Sinne. Ersterer besteht aus einem Mutterunternehmen und einem oder mehreren verbundenen Unternehmen (Tochterunternehmen) und ist dadurch gekennzeichnet, dass die Töchter stets vollständig mittels Vollkonsolidierung in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbezogen werden. Im Rahmen der Vollkonsolidierung werden die Zahlen aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung des Tochterunternehmens – unabhängig davon, ob und mit welchem Anteil die Minderheitsgesellschafter an dem Tochterunternehmen beteiligt sind – in voller Höhe zur Feststellung der Konzernbilanz übernommen. Voraussetzung für die Einbeziehung eines Tochterunternehmens mittels Vollkonsolidierung ist entweder, dass das Mutterunternehmen gemäß § 290 Abs.1 HGB eine Beteiligung im Sinne von § 271 Abs.1 HGB an der Gesellschaft hält und eine einheitliche Leitung über dieses Unternehmen ausübt oder nach § 290 Abs.2 HGB Mehrheitsrechte im Sinne des Control-Verhältnisses hat.

Bei einem Konzern im weiteren Sinne erfolgt eine Einbeziehung der beteiligten Unternehmen –

Abbildung 2

**Einbeziehung in den Konzernabschluss in Abhängigkeit von der Form der Unternehmensbeziehung**



entgegen der Vorgehensweise im Rahmen der Vollkonsolidierung – hingegen nicht vollständig. Vielmehr werden diese Unternehmen gemäß der Beteiligungsquote entsprechend im Konzernabschluss berücksichtigt. Führt ein Mutterunternehmen gemeinsam mit konzernfremdem Dritten ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen, so handelt es sich um ein Gemeinschaftsunternehmen (Joint Venture). Im Zuge der Konsolidierung erfolgt eine quotale Einbeziehung der Werte aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung des Gemeinschaftsunternehmens in die Konzernbilanz mittels der Quotenkonsolidierung gemäß § 310 HGB. Jedoch steht dem Mutterunternehmen ein Wahlrecht zu, dieses Unternehmen anstelle der Quotenkonsolidierung nach der Equity-Methode (§ 311 HGB) in den Konzernabschluss einzubeziehen. Wird von diesem Wahlrecht für eine quotale Konsolidierung kein Gebrauch gemacht, so ist ein Gemeinschaftsunternehmen ebenso wie ein assoziiertes Unternehmen zwingend nach der Equity-Methode einzubeziehen. Assoziierte Unternehmen sind solche, an denen ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen eine Beteiligung im Sinne des § 271 Abs. 1 HGB hält und zudem einen maßgeblichen Einfluss auf dieses Unternehmen ausübt. Ein maßgeblicher Einfluss wird vermutet, wenn ein Unternehmen bei einem anderen Unternehmen mindestens 20 % der Stimmrechte innehat (§ 311 Abs. 1 S. 2 HGB). Da im Rahmen der Equity-Methode die Beteiligungen in der Konzernbilanz in einem als „Beteiligung an assoziierten Unternehmen“ bezeichneten Posten ausgewiesen werden, handelt es sich dabei weniger um ein Verfahren zur Konsolidierung als vielmehr zur Bewertung einer Beteiligung.

Die handelsrechtlichen Regelungen zur Aufstellung des Konzernabschlusses gelten primär für Mutterunternehmen in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH sowie Kapitalgesellschaften und Co.). Bei anderen Rechtsformen ergibt sich die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses aus dem Publizitätsgesetz, wenn die in § 11 PubliG genannten Größenkriterien überschritten werden.

Der Konzernabschluss hat die Funktion, das Ergebnis der wirtschaftlichen Aktivität der Konzernunternehmen so zu zeigen, wie es sich für den Konzern als wirtschaftliche Einheit darstellt. Dies resultiert aus der Fiktion der rechtlichen Einheit, die in § 297 Abs. 3 S. 1 HGB kodifiziert ist:

„ Im Konzernabschluss ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so darzustellen, als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären.

Technisches Instrument für die Zusammenfassung der Jahresabschlüsse der rechtlich selbstständigen Unternehmen zu einem Konzernabschluss ist die Konsolidierung. Unter Konsolidierung versteht man die Zusammenfassung der Einzelabschlüsse der Konzernunternehmen unter Aufrechnung der Ergebnisse aus innerkonzernlichen Verbindungen, die sich in Vermögens-, Kapital- und Erfolgsgrößen niederschlagen können. Unterschieden werden vier primäre Bereiche der Konsolidierung:

– **Kapitalkonsolidierung**

Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung erfolgt eine Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes des Mutterunternehmens mit dem entsprechenden Eigenkapital des Tochterunternehmens.

– **Schuldenkonsolidierung**

Die Aufgabe der Schuldenkonsolidierung ist es, Forderungen und die entsprechenden Verbindlichkeiten zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschaften zu verrechnen. Somit enthält der Konzernabschluss nur noch Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber konzernfremden Unternehmen.

– **Zwischenergebniseliminierung**

Durch die Zwischenergebniskonsolidierung werden alle Gewinne und Verluste aus Lieferungen zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen herausgerechnet, weil derartige Erfolge unter Berücksichtigung des Konzerns als rechtliche und wirtschaftliche Einheit nicht realisiert sind.

– **Aufwand- und Ertragskonsolidierung**

Die Aufwands- und Ertragskonsolidierung hat die Aufgabe, konzerninterne Aufwendungen und Erträge zum Zweck der Eliminierung von Doppelrechnungen zu beseitigen.

Die Aufgaben des Konzernabschlusses weichen grundlegend von den Aufgaben eines Einzelabschlusses ab. Anders als der Einzelabschluss hat der Konzernabschluss rein informativen Charakter und dient daher weder der Ausschüttungsbemessung noch als Grundlage für die Ertragsbesteuerung. Mangels Steuersubjektvoraussetzung der wirtschaftlichen Einheit Konzern sind lediglich die einzelnen Konzerngesellschaften Subjekt der Besteuerung. Primär liegt das Ziel eines Konzernabschlusses also darin, den Berichtsadressaten ein objektives Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des gesamten Konzerns zu liefern.

## 2 GENERELLE FUNKTIONEN UND WIRKUNGEN VON VERRECHNUNGSPREISEN

Konzerninterne Verrechnungspreise waren bereits zu Beginn des 20. Jahrhunderts ein intensiv diskutiertes Thema innerhalb der deutschen Betriebswirtschaftslehre. Anders als heute dienten die damals entwickelten Modelle allein der effizienten Koordination dezentraler Unternehmenseinheiten. Es sollten mit Hilfe von unternehmensweit abgestimmten Verrechnungspreissystemen die Gewinne über den Gesamtkonzern maximiert werden. Dieses Ziel sollte entsprechend der ökonomischen Theorie über die optimale Verteilung knapper Unternehmensressourcen sowie durch die korrekte Gewinnermittlung in den einzelnen Unternehmensbereichen erreicht werden. Jedem Unternehmensteil sollte zwecks sachgerechter Abbildung der – objektiv betrachtet – richtige Gewinnanteil zugemessen werden können.

Im Laufe der Zeit haben sich im Wesentlichen die im Folgenden dargestellten Funktionen von Verrechnungspreisen herausgebildet.

### 2.1 Lenkungsfunktion

Mit zunehmender Unternehmensgröße wächst gleichfalls die Notwendigkeit, Entscheidungsbefugnisse zu delegieren. So bezieht sich der Begriff Lenkungsfunktion auf Unternehmen mit dezentralen Entscheidungsprozessen, das heißt Unternehmungen mit vielen rechtlich selbstständigen Einheiten, denen für ein bestimmtes Feld an Aufgaben konkrete Entscheidungsbefugnisse eingeräumt werden. Die Dezentralisierung von Entscheidungen bringt das Erfordernis von Lenkungsmechanismen mit sich, die es ermöglichen sollen, die einzelnen isolierten Entscheidungen der Unternehmen des Konzernverbundes in Richtung eines übergeordneten Unternehmensziels zu koordinieren. Hierbei bieten Verrechnungspreise vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von der Allokationsfunktion von Verrechnungspreisen, da die Koordination der Einzelentscheidungen innerhalb des Konzerns im Sinne der optimalen Verwendung und Zuordnung von Ressourcen geschehen soll. Mit anderen Worten müssen im Idealfall Verrechnungspreise so ausgestaltet werden, dass das Handeln der selbstständigen Geschäftseinheiten indirekt zu einer Gewinnmaximierung des Gesamtunternehmens führt. Die Koordinationsfunktion schließt insoweit eine Motivations- und Anreizfunktion mit ein.

Bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmungen (internationaler Konzernverbund) kann sich die Lenkungsfunktion um folgende Aspekte erweitern:

#### a Vermeidung von Enteignungsrisiken

Die Tatsache, dass internationale Unternehmensverbindungen ihre Leistungserstellung auf

unterschiedliche Staaten ausweiten, bringt die Beeinflussung der Unternehmungen durch die jeweilige politische Lage an den entsprechenden Standorten mit sich. Eine Enteignung im Sinne einer Entziehung von Vermögen und Rechten oder einer Überführung in die öffentliche Hand sowie die Verstaatlichung von Vermögen ist in den Verfassungen einiger Staaten (z. B. Mittel- und Südamerikas, Zentralafrikas) verankert. Die Leistung von Entschädigungszahlungen durch den Staat an das Unternehmen ist jedoch häufig nur unzureichend gesichert. Vor diesem Hintergrund kann die Gestaltung von Verrechnungspreisen in politisch besonders unsicheren Staaten tendenziell dazu dienen, gefährdetes Auslandskapital rechtzeitig in sichere Staaten zu verlagern und somit das Vermögen vor Verlust durch ausbleibende oder unzureichende Entschädigungen zu sichern.

#### b Umgehung von Gewinn- und Kapitaltransferverboten

Für multinationale Unternehmungen spielen gesetzliche Bestimmungen zum Gewinn- und Kapitaltransfer im Rahmen von Finanzierungsentscheidungen eine wichtige Rolle. Dabei versteht man unter Gewinntransfer die Ausschüttung einer Dividende an die Muttergesellschaft. Liegen devisenrechtliche Beschränkungen vor, können Dividendenzahlungen nicht an die Muttergesellschaft erfolgen, sondern müssen in dem Land, in dem sie erwirtschaftet wurden, reinvestiert werden. Besonders in Entwicklungsländern, die durchgehend unter Devisenmangel leiden, sollen nationale Bestimmungen den Abfluss von Kapital und Devisen einschränken oder wenn möglich verhindern.

Ein Kapitaltransfer liegt vor, wenn eine ausländische Mutter- oder Tochtergesellschaft einer Konzerngesellschaft Liquidität in Form von Eigen- oder Fremdkapital zukommen lässt. Als Zahlungsströme des Kapitaltransfers kommen Kapitalrückzahlungen und Zinszahlungen in Betracht. Problematisch ist hier zum einen die Tatsache, dass Zinszahlungen für konzerninterne Darlehen mitunter der Besteuerung im Quellenstaat unterliegen. Zum anderen gibt es auch Fälle, in denen staatlich verordnete Höchstgrenzen für die zwischen den Konzernunternehmen vereinbarten Zinszahlungen bestehen können. Unabhängig davon, ob es sich um Beschränkungen des Gewinntransfers oder des Kapitaltransfers handelt, wird die Steuerung der Finanzströme innerhalb des Konzerns dadurch erschwert oder sogar gänzlich verhindert. Hier kann die Gestaltung von Verrechnungspreisbedingungen dazu beitragen, gegebenenfalls bestehende Transferkontingente für Gewinne oder Kapital optimal zu nutzen und damit bestehende Gewinn- und Kapitaltransferverbote zumindest teilweise auszuhebeln.

### c Begrenzung von Wechselkursrisiken

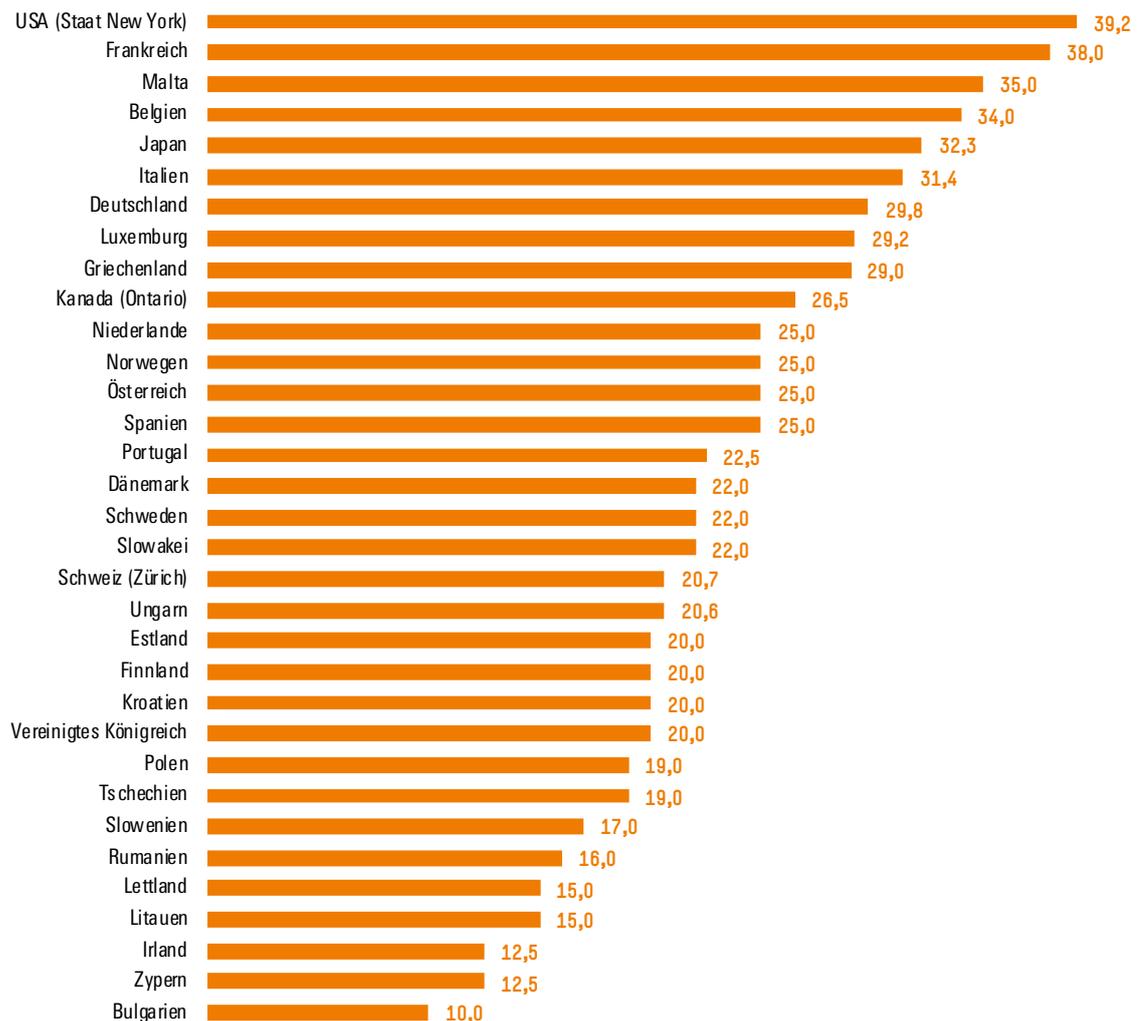
Unternehmen, die in unterschiedlichen Währungen fakturieren, unterliegen in der Regel den Risiken von Wechselkursschwankungen. Zu den im Konzern auftretenden Wechselkursrisiken gehören das ökonomische Risiko (umschreibt z. B. den Fall, dass eine renditeträchtige Sparte durch eine Aufwertung der inländischen Währung im Ausland nicht mehr wettbewerbsfähig ist), das Währungskonversionsrisiko (bei der Bewertung von Währungsaktiva und -passiva können durch eingetretene Wechselkursänderungen Verluste entstehen) sowie das Währungstransaktionsrisiko (eine Veränderung des Wechselkurses führt zu Verlusten bei Forderungen oder Verbindlichkeiten in Fremdwährung). Verrechnungstechniken können hier dazu beitragen, das Wechselkursergebnis zu optimieren.

### d Begrenzung von Inflation

Eine auftretende Inflation führt in dem betroffenen Land zu einer Erhöhung des Preisniveaus mit gleichzeitiger Verschlechterung des Geldwertes. Bei den dort ansässigen Unternehmen führt die Geldentwertung insbesondere bei monetären Bilanzpositionen zu einer Beeinflussung der Kaufkraft. Finanziert sich ein Unternehmen überwiegend durch Fremdkapital, führt die Inflation zu einem monetären Gewinn, da der Wert von Zins- und Tilgungsleistungen sinkt. Besteht allerdings eine Finanzierung mit Eigenkapital, führt die Inflation zu Verlusten im Unternehmen. So wird ein Konzern mit steigendem Einfluss von Inflation versuchen, durch die Gestaltung der Verrechnungspreise monetäres Kapital wie Eigenkapital oder Gesellschafterdarlehen vor der Entwertung durch Inflation zu „retten“, indem er

Abbildung 3

### Internationales Steuergefälle bei Kapitalgesellschaften (nominal) in Prozent (Körperschaftssteuer, Gewerbesteuer und vergleichbare andere Steuern des Zentralstaats und der Gebietskörperschaften)



Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Bundesministerium der Finanzen (2017) © I.M.U. 2019

dieses in Länder mit niedrigerer Inflation überträgt.

**e Bilanzpolitische Ziele des Stammhauses**

Insbesondere das Stammhaus einer weit verzweigten Unternehmung ist weitgehend vom Verhalten seiner Gesellschafter und Gläubiger beeinflusst. Deren Kenntnis von der wirtschaftlichen Lage des Konzerns ist wesentlich für die Bedingungen, unter denen dem Konzern Eigenkapital und Fremdkapital zugeführt werden kann. Für das Stammhaus kann es daher gegebenenfalls wünschenswert sein, gleich bleibende oder im Zeitablauf leicht steigende Gewinne auszuweisen, um den Eindruck von Ertragssicherheit und Stabilität zu erzeugen. Die Verrechnungspreisgestaltung ist somit ein wichtiger Faktor, sowohl für das operative Ergebnis als auch für das Bilanzbild des Stammhauses.

**f Reduzierung von Steuerrisiken**

Im Zuge der zunehmenden Internationalisierung der deutschen Wirtschaft und des Voranschreitens der Globalisierung entstehen zunehmend multinationale Unternehmen. Diese haben ihren Gewinn regelmäßig im Land der Geschäftsleitung oder des Sitzes zu versteuern, so dass für die angestrebte Gewinnmaximierung ein neues Unterziel Steuerminimierung verstärkt an Bedeutung gewinnt. Internationale steuerrechtliche Aspekte von Verrechnungspreisen erhöhen die Komplexität der Entwicklung und Umsetzung von effizienten grenzüberschreitenden Verrechnungspreisen um ein Vielfaches. So ist es durchaus wahrscheinlich, dass das Ziel der Steuerminimierung mit den Zielen der effizienten Verteilung von Ressourcen und der „richtigen“ Gewinnzuweisung in der Regel im Konflikt steht. Unternehmen werden immer bestrebt sein, ihren Gewinn nach Steuern zu maximieren. So kann das internationale Steuergefälle Anreize bieten, Gewinne grundsätzlich in solche Länder zu verlagern, in denen die geringste (Ertrags-)Steuerbelastung anfällt (vgl. **Abbildung 3**).

Unternehmen können z.B. bestrebt sein, Erträge in Ländern mit niedriger Besteuerung und Aufwendungen in Ländern mit hoher Besteuerung anfallen zu lassen. Hierfür bieten sich in Konzernen entsprechend entwickelte Verrechnungspreissysteme an.

**Beispiel**

Die M-GmbH mit Sitz in Frankreich (Unternehmenssteuerbelastung 34,4%) hat die T-GmbH als Tochterunternehmen, die ihren Sitz in Polen (Unternehmenssteuerbelastung 19,0%) hat. Zwischen beiden Gesellschaften findet ein

starker Liefer- und Leistungsverkehr statt. Die Verrechnungspreise werden zwischen den beiden Gesellschaften derart gestaltet, dass die M-GmbH Lieferungen und Leistungen der T-GmbH übermäßig hoch vergütet. Die M-GmbH erhält hingegen für ihre Lieferungen und Leistungen keine oder nur geringe Vergütungen von der T-GmbH. Dadurch gelingt es, vorbehaltlich gesetzlicher Restriktionen, konzerninternen Gewinne von Frankreich nach Polen zu transferieren. Da Kapitalgesellschaften in Polen einer deutlich geringeren Steuerbelastung unterliegen als in Frankreich (19,0% vs. 34,4%), führt diese Verrechnungspreispolitik grundsätzlich zu einer Steuerersparnis im Konzernverbund.

Neben der Höhe der Steuersätze hat jedoch insbesondere die unterschiedliche Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage in den Staaten eine wesentliche Bedeutung für die Vorteilhaftigkeit von alternativen Entscheidungen. Hierunter fallen z. B. unterschiedliche Abschreibungsregelungen sowie die Freistellung oder begünstigte Besteuerung bestimmter Erlösarten (Lizenzvergütungen). Optimale Steuerplanung und Steuergestaltung im internationalen Konzernverbund darf daher nicht nur die unterschiedlichen Steuersätze fokussieren, sondern muss auf die jeweilige Steuerlast (Steuerbemessungsgrundlage x Steuersatz) abstellen. Hierbei sind bestimmte steuerliche Restriktionen im Einzelfall zu beachten.

**2.2 Einkommensverteilungsfunktion**

Die Bewertung der zwischen den Unternehmenseinheiten erfolgten Leistungen mithilfe von Verrechnungspreisen führt beim Leistungsempfänger zu Aufwendungen und beim Leistenden zu Erträgen. Durch die Einkommensverteilungsfunktion von Verrechnungspreisen ergibt sich die Möglichkeit der leistungsgerechten Aufteilung des Gesamterfolges in sogenannte Spartenerfolge. Mit steigenden Anteilen am Gesamterfolg steigen die Einflussmöglichkeiten einer Einheit. Dies wiederum führt zu einer höheren Motivation der beteiligten Bereiche. Folgendes Beispiel veranschaulicht diesen Sachverhalt.

**Beispiel**

Es sei ausgegangen von einem Konzern bestehend aus den rechtlich selbstständigen Einheiten Sparte A, Sparte B und Sparte C. Diese Sparten haben im abgelaufenen Geschäftsjahr folgenden Gewinn nach Steuern erzielt. >>

Beispiel zur Einkommensverteilungsfunktion:

	Gewinn nach Steuern in Mio. €	Anteil %
Sparte A	50	11,1%
Sparte B	150	33,3%
Sparte C	250	55,6%
Konzern	450	100,0%

Sparte C konnte den höchsten Gewinn nach Steuern erzielen und somit einen Anteil von 55,6% des Konzerngewinns erwirtschaften. Bei strategischen Konzernentscheidungen kann Sparte C grundsätzlich entsprechende Einflussmöglichkeiten geltend machen.

Die Einkommensverteilungsfunktion spiegelt sich insbesondere in folgenden Zielen des Unternehmens wider:

- **Aufspaltung der Gesamterfolge nach Profit Centern**  
Dabei versteht man unter einem Profit Center einen organisatorischen Teil eines Unternehmens, für den ein eigener Periodenerfolg ermittelt wird. Das Profit Center stellt eine relativ selbstständige Einheit dar, die ihre Geschäfte innerhalb eines gewissen vorgegebenen Handlungsspielraums eigenständig plant. Im Rahmen einer leistungsorientierten Beurteilung der Profit Center (auch durch den kalkulatorischen Einsatz von Verrechnungspreisen) kann die Tätigkeit des betreffenden Bereichs besser gesteuert und auf seine Rentabilität überprüft werden. So dient die Verrechnungspreiskalkulation im Rahmen von Profit Center Strukturen dazu, gewinnbringende Unternehmensbereiche von verlustbringenden zu unterscheiden und die Ergebnisbeiträge einzelner Mitarbeiter zu beurteilen.
- **dezentrale Lenkung der Entscheidungsprozesse in Teilbereichen des Unternehmens**  
Durch eine zentrale Festlegung von Preisen für den innerbetrieblichen Austausch von Leistungen sollen dezentrale Entscheidungen innerhalb des Konzerns koordiniert werden. Die Zielsetzung besteht dabei in der Erreichung von im Einzelfall abweichenden Unternehmenszielen. In der Regel können als Unternehmensziel die Kostenminimierung und die Gewinnmaximierung gesehen werden, welche durch die Koordination dezentraler Entscheidungen innerhalb des Konzerns verfolgt wird.
- **Beurteilung der Leistung von Führungskräften und differenzierte Ermittlung ihrer Gewinnbeteiligung**

Durch die Spaltung des Gesamtunternehmenserfolgs in einzelne Teilergebnisse, die von Teilbereichen, Profit Centern oder Unternehmenssparten des Unternehmens erwirtschaftet werden, ergibt sich durch die Verrechnungspreise die Möglichkeit, den genauen Beitrag der für den jeweiligen Teilbereich zuständigen Führungskräfte am Gesamterfolg nachzuvollziehen.

- Gewinnverlagerung zwischen Konzernunternehmen
- Kalkulation zu Vollkosten bzw. Marktpreisen

Die Kalkulation des Verrechnungspreises zu Vollkosten bzw. Marktpreisen fällt unter den Bereich der Absatzpreisgestaltung innerhalb des Konzerns. Die Grundidee von Verrechnungspreisen in Höhe der Vollkosten (<https://de.wikipedia.org/wiki/Vollkosten>): besteht darin, im leistenden Bereich (im Durchschnitt) die gesamten Kosten (<https://de.wikipedia.org/wiki/Gesamtkosten>) abzudecken. Der Hauptvorteil der Verrechnung zu Vollkosten besteht darin, dass der Abnehmer bei dieser Methode so dasteht, als hätte er die Leistung selbst erstellt. Jedoch sind die Vollkosten als Grundlage für wirtschaftliche Entscheidungen wenig geeignet, da sie Kosten umfassen, die für die Entscheidung nicht relevant sind. Sie schwanken regelmäßig in Abhängigkeit vom Beschäftigungsgrad und die Zurechnung ist aufgrund der erforderlichen Schlüsselung der fixen Gemeinkosten (<https://de.wikipedia.org/wiki/Gemeinkosten>) bei verschiedenen Leistungen in gewissem Umfang willkürlich. Bei der Festlegung von Verrechnungspreisen nach Vorgabe der Marktpreise wird das Ziel verfolgt, auch innerhalb des Konzernverbundes einen Markt zu simulieren, um Marktmechanismen wirken zu lassen. Daraus ergibt sich der Vorteil, dass der Verrechnungspreis, weil angelehnt an den Marktpreis, gleichzeitig als Indikator für die Effizienz innerhalb des Konzerns dienen kann.

Anhand der Ziele der Einkommensverteilungsfunktion wurde deutlich, dass diese im weitesten Sinne auch mit einer Kontrollfunktion verknüpft ist. So dient die Aufteilung des Gesamterfolgs durch Verrechnungspreise auf einzelne Profit-Center zwar der Einkommensverteilung, jedoch ermöglicht diese zugleich eine Rentabilitätskontrolle der einzelnen Stellen. Ähnlich verhält es sich z.B. mit der Beurteilung der Gewinnbeteiligung einzelner Führungskräfte durch die Verrechnungspreisgestaltung.

### 2.3 Kontrollfunktion

Die Kontrollfunktion von Verrechnungspreisen ist, wie bereits angeführt, zum einen eng mit der Einkommensverteilungsfunktion verknüpft. Zum anderen können Parallelen zur betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung gezogen werden. So ermöglicht die

Planung von Verrechnungspreisen im Nachhinein Soll/Ist-Vergleiche mit den tatsächlichen erwirtschafteten Preisen. Hierdurch wird eine Kontrolle der untereinander abrechnenden Unternehmen durch die Unternehmensführung möglich. Liegen Abweichungen zwischen dem geplanten und dem tatsächlichen Verrechnungspreis vor, wurden geplante Kalkulationen verfehlt und es besteht gegebenenfalls ein Handlungserfordernis der Unternehmensführung, entweder die Planung oder die festgesetzten Verrechnungspreise anzupassen.

Dabei müssen Planabweichungen sowohl bei den in Anspruch genommenen als auch bei den erstellten Leistungen berücksichtigt werden. Durch den einfachen Soll/Ist-Vergleich von Verrechnungspreisen und tatsächlichen Preisen gelingt es, Preisschwankungen von der Wirtschaftlichkeitskontrolle fernzuhalten und die Kostenkontrolle auf den Mengenverbrauch zu konzentrieren.

## 2.4 Beurteilung: Grundsätzlich Eignung von Verrechnungspreisen, Bezug auf die verschiedenen Funktionen

Nachdem die einzelnen Funktionen von Verrechnungspreisen grundlegend vorgestellt wurden, sollen diese nun im Folgenden einer Beurteilung unterzogen und zudem auf mögliche Zielkonflikte hin untersucht werden.

Die **Lenkungsfunktion** von Verrechnungspreisen ist erfüllt, wenn die Summe der dezentral getroffenen Entscheidungen am Ende der Periode zum Unternehmensoptimum im Sinne eines übergeordneten Unternehmensziels führen. Nach dem ökonomischen Prinzip handelt jedoch jeder Entscheidungsträger eines Teilbereichs in der Weise, dass das wirtschaftliche Optimum für seinen verantworteten Teilbereich erreicht wird. Die Voraussetzung dafür, dass Verrechnungspreise bei dezentral getroffenen Entscheidungen gleichzeitig zu einer Optimierung des Gesamtunternehmenserfolgs führen, besteht darin, dass das durch die Festsetzung des Verrechnungspreises bewirkte Verhalten des Entscheidungsträgers zugleich dem Teilbereich sowie dem Gesamtunternehmen zugutekommt. Diese Voraussetzung wird für verschiedene Formen von Verrechnungspreisen als erfüllt angesehen. Zu nennen sind hier beispielsweise Verrechnungspreise auf Basis der Standardgrenzpreisrechnung.

Die **Einkommensverteilungsfunktion** des Verrechnungspreises basiert auf der Tatsache, dass durch die Bildung von Verrechnungspreisen eine Aufspaltung des Gesamtergebnisses des Unternehmens auf Teilbereiche möglich ist. Inwieweit ein solches Teilergebnis als Maßstab zur Beurteilung für den Erfolg der jeweiligen Abteilung angesehen werden kann, bleibt jedoch fraglich. So werden z. B. die Entscheidungen, die ein Abteilungsleiter zu treffen hat, durch die bewusste zentrale Festlegung der Verrechnungspreise gesteuert. Daraus folgt, dass eine ech-

te Einflussmöglichkeit des Abteilungsleiters, die das Abteilungsergebnis positiv oder negativ beeinflusst, nicht existiert.

Hieraus wird deutlich, dass die Lenkungs- und die Einkommensverteilungsfunktion in einem unmittelbaren Konflikt zueinander stehen. Dies lässt sich auf die unterschiedlichen Ausgangspunkte der Betrachtung zur Verrechnungspreisgestaltung zurückführen. Während die Einkommensverteilungsfunktion ex post auf den erzielten Gesamterfolg abstellt und der Verrechnungspreis darin eine rein distributive Wirkung hat, setzt die Lenkungsfunktion dagegen ex ante bei Entscheidungen über die Höhe des Erfolges an. Dies führt zu dem Paradoxon, dass derselbe Verrechnungspreis einerseits den Gesamterfolg der Unternehmung und die Teilergebnisse der Abteilung ex ante beeinflusst, andererseits zugleich eine bestimmte Aufteilung des bereits beeinflussten Gesamterfolgs ex post vornimmt.

Die **Kontrollfunktion** steht wiederum im Einklang mit der Einkommensverteilungsfunktion, da beide im weitesten Sinne der Erfolgskontrolle dienen können. Im Rahmen der Kontrollfunktion gelingt es, durch die Verrechnungspreise z. B. Planabweichungen zu ermitteln, die auf einzelne Kostenstellen und Kostenträger entfallen. Durch die Einkommensverteilungsfunktion lassen sich durch Verrechnungspreise darüber hinaus Profit Center, Unternehmenssparten sowie die zuständigen Führungskräfte auf ihren Erfolgsanteil am Gesamtunternehmenserfolg kontrollieren. Unterschiede ergeben sich jedoch beim Adressatenkreis der jeweiligen Wirkungen/Ergebnisse der Funktionen. So dient die Kontrollfunktion von Verrechnungspreisen primär einem internen Adressatenkreis, wie z. B. dem Controlling und dem Rechnungswesen des Unternehmens, zur Kostenkontrolle. Aus der Einkommensverteilungsfunktion ergibt sich neben den internen Adressaten (interne Erfolgskontrolle) auch insofern eine externe Wirkung. Mit steigendem Gesamterfolg einer Unternehmenseinheit werden deren Einflussmöglichkeiten auch außerhalb des Konzerns wahrgenommen.

## 3 STEUERLICHE INTERESSEN DES FISKUS

### 3.1 Wesentliche Grundsätze der Unternehmensbesteuerung

Jeder souveräne Staat, der Steuern erhebt, ist stets bestrebt, sein Besteuerungsrecht zu sichern und gegebenenfalls zu maximieren. Es gilt, sein eigenes Besteuerungsrecht gegenüber anderen Staaten abzugrenzen und, wenn möglich, noch auf deren Territorium auszuweiten. Der Maximierung der Besteuerung von Unternehmen steht aber immer das wirtschafts-

politische Problem der Standortkonkurrenz gegenüber, wenn es darum geht, wirtschaftlich starke Unternehmen in der eigenen Volkswirtschaft zu halten oder anzusiedeln.

Vereinfacht ausgedrückt basiert das deutsche Steuerrecht auf dem Prinzip der Besteuerung von Wertschöpfung bei demjenigen Steuerpflichtigen, der diese erwirtschaftet hat (Prinzip der Leistungsfähigkeit). Darüber hinaus soll jede Wertschöpfung, die auf dem Territorium der Bundesrepublik Deutschland erzielt wurde, auch von der deutschen Finanzverwaltung besteuert werden (Territorialprinzip). Bei Fällen mit reinem Inlandsbezug stellen sich dabei keine grundsätzlichen Probleme. Insbesondere steht der Finanzverwaltung eine Reihe von Möglichkeiten der Sachverhaltsermittlung zur Verfügung, auf die später noch eingegangen wird. Zuvor sollen jedoch die in Abhängigkeit von der Rechtsform einer Unternehmung anfallenden Steuerarten kurz erläutert werden.

Bezüglich der Rechtsform lassen sich Unternehmen grob in Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmen unterteilen. Jedoch ist, im Rahmen unserer Betrachtung von Verrechnungspreisen innerhalb eines Konzernverbundes, nur die Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften von wesentlicher Bedeutung.

Im Rahmen von Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen (z. B. Personen- oder Kapitalgesellschaften) werden steuerrelevante Ergebnisse generiert, die dann beim jeweiligen Unternehmen der Ertragsbesteuerung unterliegen. Welche Ertragssteuern im Einzelfall anfallen, hängt von der Rechtsform der Unternehmung ab.

Kapitalgesellschaften unterliegen als juristische Personen mit ihrem zu versteuernden Einkommen (Gewinn) als eigenes Steuersubjekt der Körperschaftsteuer. Der Körperschaftsteuersatz beträgt aktuell 15% des zu versteuernden Einkommens. Da es sich bei Kapitalgesellschaften zudem um einen Gewerbebetrieb kraft Rechtsform handelt, unterliegen die dort erwirtschafteten Gewinne in der Regel gleichzeitig auch der Gewerbebesteuerung. Die Gewerbebesteuerung berechnet sich bei Kapitalgesellschaften wie folgt:

Steuerpflichtiger Gewerbeertrag × Steuermesszahl\* = Steuermessbetrag

\*gem. § 11 GewStG einheitlich 3,5%

Steuermessbetrag × Hebesatz der Gemeinde\* = Gewerbebesteuerung

\* Der Gewerbebesteuerhebesatz beträgt gem. § 16 Abs. 4 GewStG mindestens 200%. Er lag im Jahr 2018 in deutschen Gemeinden z. B. bei 250% in Monheim am Rhein und 490% in München.

Personengesellschaften sind anders als Kapitalgesellschaften kein Steuersubjekt. Vielmehr unterliegen die Gesellschafter der Personengesellschaft (steuerlich sogenannter Mitunternehmer) im Rahmen des Transparenzprinzips mit ihrem Gewinnanteil der Besteuerung. Handelt es sich bei dem Gesellschafter der Personengesellschaft um eine natürliche Per-

son, so unterliegt diese der Einkommensteuer. Der in Deutschland geltende Einkommensteuertarif ist ein progressiver Tarif, das heißt: Je höher das zu versteuernde Einkommen ([https://de.wikipedia.org/wiki/Zu\\_versteuerndes\\_Einkommen](https://de.wikipedia.org/wiki/Zu_versteuerndes_Einkommen)), desto höher ist auch der Steuersatz (Steuerprogression). Der gültige Einkommensteuertarif ist in § 32a des Einkommenssteuergesetzes (EStG) definiert. Handelt es sich bei dem Gesellschafter einer Personengesellschaft nicht um eine natürliche, sondern um eine juristische Person, so fällt bei dieser wiederum Körperschaftsteuer an.

Des Weiteren unterliegen die Gewinne der Gewerbebesteuerung, wenn es sich bei der Personengesellschaft um einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG handelt. Die Ermittlung der Gewerbebesteuerung erfolgt analog zur Vorgehensweise bei Kapitalgesellschaften. Auch die Steuermesszahl beträgt hier gemäß § 11 des Gewerbebesteuergesetzes (GewStG) 3,5%. Unterschiede ergeben sich jedoch bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewerbeertrags. Hier haben Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften einen gewerbebesteuerlichen Vorteil im Sinne eines Freibetrags von 24.500 Euro. Ferner dürfen natürliche Personen die Gewerbebesteuerung gemäß § 35 EStG mit einem Faktor von 3,8 auf die Einkommenssteuer anrechnen.

In welcher Form bzw. nach welchen Grundsätzen die Finanzverwaltung die zu zahlenden Ertragssteuern festsetzt, wird im Folgenden erläutert. Zunächst hat die Finanzverwaltung von Amts wegen über einen vorliegenden Sachverhalt ein Besteuerungsverfahren einzuleiten, sobald ein konkreter Ermittlungsanlass – in der Regel die Abgabe einer Steuererklärung – vorliegt (Untersuchungsgrundsatz). Die Behörde bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen nach pflichtgemäßem Ermessen und hat sich dabei am Ziel der gleichmäßigen und gesetzesmäßigen Steuerfestsetzung im Besteuerungsverfahren zu orientieren. Dabei ist das Finanzamt nur berechtigt, „entscheidungserhebliche“ Sachverhalte aufzugreifen, die ihm z. B. aufgrund von Kontrollmitteilungen, einer Anzeige oder einer Plausibilitätsprüfung aufklärungsbedürftig erscheinen. Für die Überprüfung zunächst nicht zweifelhaft erscheinender Sachverhalte besteht im Rahmen des Untersuchungsgrundsatzes kein Anlass.

Nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens sind die Steuern nach Maßgabe der Gesetze festzusetzen. Dieser auch aus dem Grundgesetz abgeleitete Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung (Art. 2 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 3 GG) besagt, dass in Deutschland Steuern nur aufgrund einer gesetzlichen Grundlage erhoben werden dürfen. Auf diese Weise sollen Verträge oder Vergleiche über Steueransprüche von Gesetz wegen ausgeschlossen werden. Aus dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung folgt schließlich, dass die Finanzbehörden nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet sind, die gesetzlich geschuldeten Steuern zu erheben. Steuerbefreiungen dürfen nur auf gesetzlicher Grundlage erfolgen. Die Verankerung dieses Grundsatzes in den Steuergesetzen erfolgt in § 85 der Abgabenordnung (AO).

Der Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung verbietet willkürliche Unterschiede bei der Festsetzung und Erhebung von Steuern und ist Ausdruck des Gleichheitsgrundsatzes nach Artikel 3 Absatz 1 des Grundgesetzes ist. Entsprechend dieses Grundsatzes sind die Steuern vom Gesetzgeber allen gleichmäßig aufzuerlegen und von der Finanzverwaltung gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Die Finanzbehörden müssen vor allem sicherstellen, dass Steuern nicht verkürzt (also zu niedrig) oder zu Unrecht (also zu hoch) erhoben werden.

Im Rahmen der Ermittlung steuerpflichtiger Sachverhalte im Inland kann sich die Finanzverwaltung im Rahmen ihres Ermessens Beweismitteln bedienen, die sie für erforderlich hält. In diesem Zusammenhang werden den Beteiligten und Dritten vielfältige Mithilfepflichten auferlegt. Für die Besteuerung erhebliche Tatsachen müssen vollständig und wahrheitsgemäß offengelegt und die bekannten Beweismittel angegeben werden. Durch die Generalklausel des § 90 AO „Mitwirkungspflichten der Beteiligten“ will der Gesetzgeber erreichen, dass die Sachaufteilung im Wege der vernünftigen Arbeitsteilung zwischen den Finanzbehörden und den Beteiligten geschieht. Zudem gewinnt die Mitwirkung der Beteiligten vor dem Hintergrund ihrer Beweisnähe bei steuerlich relevanten Tatsachen an Bedeutung.

Im Rahmen der Mitwirkungspflicht der Beteiligten und vor dem Hintergrund der Problematik von Verrechnungspreisen, kann die Finanzverwaltung insbesondere

– **Auskünfte jeder Art von Beteiligten und anderen Personen einholen:**

Bei der Einholung von Auskünften handelt es sich um die häufigste Form der verwendeten Beweismittel im Besteuerungsverfahren. Zur Erlangung wahrheitsgemäßer Auskünfte, hinsichtlich der den Verrechnungspreisen zugrunde gelegten Kalkulation, kann unter Umständen von den Steuerpflichtigen wie auch von den Beteiligten eine eidliche Vernehmung oder eine eidesstattliche Versicherung verlangt werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass Beteiligte (Steuerpflichtige) und die für diese auskunftspflichtigen Personen die Auskunft sowie andere Formen der Mitwirkung nicht verweigern dürfen. So sind die jeweiligen gesetzlichen Vertreter des Unternehmens verpflichtet, auf Anfrage Auskunft über die ihnen zuzurechnende Verrechnungspreisgestaltung zu erteilen.

– **Sachverständige hinzuziehen:**

Ob ein Sachverständiger hinzuzuziehen ist oder nicht, steht im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde und erfolgt in der Regel, wenn die entsprechende Finanzbehörde aufgrund mangelnder Sachkenntnis die Beweisführung nicht übernehmen kann. Zur sachgerechten Würdigung der Verrechnungspreise kommen z. B. speziell geschulte Betriebsprüfer in Betracht. Um als Sachverständiger von der Finanzverwaltung hin-

zugezogen zu werden, müssen die Betriebs- oder auch Wirtschaftsprüfer unter anderem über Branchenbesonderheiten, Wettbewerbsbedingungen, Konzernstruktur sowie die Wertschöpfung des Unternehmens (Produktionsabläufe, Kostenstruktur etc.) informiert sein. Dies ist unabdingbar, um objektiv quantifizieren zu können, ob die angesetzten Verrechnungspreise z. B. einem Fremdvergleich standhalten.

– **Beweis durch Urkunden und Augenscheinverlangen:**

Die Finanzbehörde kann von den Beteiligten und anderen Personen die Vorlage von Urkunden, wie Bücher, Geschäftspapieren, Kontoauszügen, Verträgen etc., die zur Aufklärung des Sachverhalts beitragen, verlangen. Zudem besteht die in der AO verankerte Möglichkeit der Inaugenscheinnahme von Dokumenten, Gegenständen, Räumlichkeiten etc. In einem ersten Schritt sind für die Finanzverwaltung die allgemeinen Konzerninformationen relevant, um eine Basis für die Verrechnungspreisprüfung zu erhalten. Hier liegt der Fokus regelmäßig auf Unterlagen über die Beteiligungsverhältnisse, Abschlussunterlagen, Steuerunterlagen und Planungsunterlagen. Besondere Relevanz haben neben den allgemeinen Konzerninformationen auch die vertraglichen Vereinbarungen über abgeschlossene Lieferbedingungen, Nebenleistungen, Regelungen zu Garantieverpflichtungen, Kündigungsfristen, Zahlungsziele und Rabatte sowie über Zahlungswege. Hier kann sich die Finanzverwaltung oder ein eingesetzter Sachverständiger ein Bild der vertraglichen Basis zur Entstehung der Verrechnungspreise machen und die dort getroffenen Vereinbarungen objektiv kritisch hinterfragen. Des Weiteren können Unterlagen über eine Veränderung der Konzernstruktur, über getätigte Transaktionen sowie über sonstige Einflussfaktoren für die Finanzverwaltung im Rahmen des Beweises durch Urkunden und Inaugenscheinnahme notwendig sein. Zu den aktuellen gesetzlichen Neuerungen im Bereich der vorzulegenden Verrechnungspreisdokumentation wird auf die entsprechenden Ausführungen in Kapitel 5 verwiesen.

– **Grundstücke und Räume betreten:**

Beim Betreten von Räumlichkeiten und Grundstücken handelt es sich um einen der wichtigsten Fälle der Inaugenscheinnahme. Dieser darf ausdrücklich nur im Besteuerungsinteresse geschehen. Die von der Finanzbehörde mit der Inaugenscheinnahme betrauten Personen können Räumlichkeiten und Grundstücke während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeit betreten, soweit es im Besteuerungsinteresse erforderlich ist. Wesentlich im Rahmen der Verrechnungspreisbetriebsprüfung sind das Konzerncontrolling, das Rechnungswesen, die Steuerabteilung sowie die zentrale Konzernverwaltung mit eventuell vorlie-

genden Zugriffsmöglichkeiten auf interne Dateien mit Steuerungs-, Kalkulations- und Vertragsdaten.

Die Verletzung der Mitwirkungspflicht durch das Unternehmen kann zur Einschränkung der Ermittlungspflicht der Finanzverwaltung führen. Die Beweislast verbleibt zwar bei der Finanzverwaltung, sie kann jedoch im Wege der freien Beweiswürdigung entsprechende ungünstige Schlussfolgerungen aus Sicht des Steuerpflichtigen vornehmen. Darüber hinaus besteht in diesem Fall auch die Möglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

### 3.2 Verrechnungspreis als Mittel der Gewinnverlagerung

Innerhalb von Konzernen können verbundene Unternehmen theoretisch durch die Vereinbarung zu hoher oder zu niedriger Preise oder durch kostenlose Lieferungen/Leistungen ein zwischen Staaten bestehendes Steuergefälle nutzen, um ihre Gewinne in demjenigen Land mit der geringsten Besteuerung anfallen zu lassen. Es sind auch Verlagerungen in Hochsteuerländer denkbar, wenn dort z. B. hohe steuerliche Verlustvorträge vorhanden sind oder Verlustvorträge zu verfallen drohen. Dies macht dann Sinn, wenn das dort ansässige Konzernunternehmen aus eigener Kraft keine Gewinne erzielt, mit denen die Verlustvorträge verrechnet werden können.

Eine weitere eher indirekte Form der Gewinnverlagerung liegt vor, wenn ein Konzernunternehmen zugunsten eines verbundenen Unternehmens auf den Abschluss eines Geschäftes verzichtet und so das andere Konzernunternehmen aus diesem Geschäft Gewinne erwirtschaftet.

Verrechnungspreise beeinflussen dabei grundsätzlich nur das Konzernergebnis nach Steuern. Ziel eines effizienten Verrechnungspreissystems ist daher die Optimierung des Konzernergebnisses nach Steuern.

#### Beispiel

Ein ausländisches Konzernunternehmen (V1) produziert DVDs zu Herstellungskosten von 0,10 Euro und veräußert 100 Millionen Stück an ein inländisches verbundenes Unternehmen (V2) zu a) 0,10 Euro b) 0,60 Euro c) 0,20 Euro d) 0,30 Euro e) 0,40 Euro. Das verbundene Unternehmen (V2) vertreibt die DVDs zum Stückpreis von 0,40 Euro an einen unabhängigen Dritten. Es wird unterstellt, dass das ausländische Konzernunternehmen (V1) einer Ertragsbesteuerung von 30% unterliegt. Das inländische Unternehmen (V2) zahlt hingegen auf seine Erträge 40% Steuern.

Der maximale Konzerngewinn nach Steuern entsteht bei Umsetzung der Alternative b) in Höhe von 23 Millionen Euro. Dieser liegt ein

Verrechnungspreis von 0,60 Euro pro Stück zugrunde.

Beispiel zur Einkommensverteilungsfunktion:

	a	b	c	d	e
Erlös V1 (Mio. €)	10	60	20	30	40
HK (Mio. €)	10	10	10	10	10
Gewinn V1 (Mio. €)	0	50	10	20	30
Gewinn V2 (Mio. €)	30	-20	20	10	0
Konzerngewinn v. Steuern (Mio. €)	30	30	30	30	30
Steuer V1 (30%) (Mio. €)	0	15	3	6	9
Steuer V2 (40%) (Mio. €)	12	-8	8	4	0
Steuern Konzern (Mio. €)	12	7	11	10	9
Konzerngewinn n. Steuern (Mio. €)	18	23	19	20	21

Die Finanzverwaltungen stehen dieser Art von Verrechnungspreisgestaltung, die zu einer Reduktion der eigenen Besteuerungsgrundlage führen, kritisch gegenüber. So versucht der Gesetzgeber, die Verlagerung von Gewinnen ins Ausland im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten einzuschränken oder zu unterbinden.

In der Realität stellen Verrechnungspreise kein beliebiges Instrument für Gewinnverlagerungen dar, sondern werden zwischen verbundenen Unternehmen durch die Konzernleitung grundsätzlich nur nach betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Grundätzen festgelegt.

Bei deutschen Aktiengesellschaften wird die Gefahr bewusst unangemessener Verrechnungspreise mitunter als sehr gering eingestuft. Denn nach § 312 des Aktiengesetzes (AktG) sind in einem durch den Vorstand aufzustellenden Abhängigkeitsbericht die Rechtsgeschäfte und sonstigen Maßnahmen mit verbundenen Unternehmen darzustellen. Insoweit würden steuerlich motivierte Gestaltungen von Verrechnungspreisen voraussichtlich offengelegt werden.

#### Exkurs:

#### Abhängigkeitsbericht gemäß § 312 AktG

Ein Abhängigkeitsbericht ist nach § 312 AktG vom Vorstand einer Aktiengesellschaft aufzustellen, wenn ein Abhängigkeitsverhältnis im Sinne des § 17 AktG besteht. Dieses beruht regelmäßig nicht auf einem Beherrschungsvertrag, einer Eingliede-

nung oder einem Gewinnabführungsvertrag, sondern auf anderen rechtlichen oder tatsächlichen Verhältnissen.

Das erforderliche Abhängigkeitsverhältnis ist in § 17 AktG definiert: „Abhängige Unternehmen sind rechtlich selbstständige Unternehmen, auf die ein anderes Unternehmen (herrschendes Unternehmen) unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Von einem im Mehrheitsbesitz stehenden Unternehmen wird vermutet, dass es von dem an ihm mit Mehrheit beteiligten Unternehmen abhängig ist.“

Liegt ein solches Abhängigkeitsverhältnis vor, hat der Vorstand in den ersten drei Monaten eines Geschäftsjahres einen Bericht über die Beziehung der Gesellschaft zu verbundenen Unternehmen aufzustellen. Dieser Bericht dient der Feststellung, ob Rechtsgeschäfte und Maßnahmen zu Nachteilen für die abhängige Gesellschaft geführt haben. Dabei sind unter dem Begriff Rechtsgeschäfte alle Arten von Willenserklärungen sowie einseitige, mehrseitige, schuldrechtliche und sachenrechtliche Rechtsgeschäfte zu subsumieren, die zu einer Leistung und einer Gegenleistung geführt haben. Maßnahmen bezeichnen hingegen alle Handlungen, welche die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beeinflusst haben können.

Neben der Benennung dieser Rechtsgeschäfte und Maßnahmen muss der Vorstand eine Wertung über die Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung abgeben.

Die Beurteilung bzw. Prüfung des Abhängigkeitsberichts und der dort abgebildeten Geschäftsvorfälle durch den Abschlussprüfer (gemäß § 313 AktG) sowie den Aufsichtsrat erfolgt durch den Vergleich mit einer unabhängigen Aktiengesellschaft. Es gilt also ebenso wie bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen der sogenannte Fremdvergleichsgrundsatz, der in **Kapitel 4** näher erläutert wird.

Es verbleibt jedoch ein Restrisiko der Anwendung, da nicht vergessen werden darf, dass das betriebswirtschaftliche Handeln innerhalb eines Konzerns nicht unwesentlich vom Ziel der Gewinnmaximierung geprägt ist. Folglich bleibt anzunehmen, dass Verrechnungspreise dauerhaft als Instrument zur Gestaltung von Gewinnentstehung und -verlagerung Anwendung finden werden.

### 3.3 Durchgriffsmöglichkeiten der Finanzverwaltung bei Auslandssachverhalten

Bei Sachverhalten mit Auslandsbezug sind der Finanzverwaltung aufgrund völkerrechtlicher Regelungen Grenzen gesetzt. Ihre Besteuerungsgewalt ist jedoch

auf Unternehmen mit Geschäftsleitung oder Sitz im Inland beschränkt. Dennoch ist es Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips, dass die Finanzverwaltung auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten an die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gebunden ist.

Es ergibt sich die Notwendigkeit besonderer Regelungen, welche die Finanzverwaltung in die Lage versetzt, ihren rechtsstaatlichen Auftrag ordnungsgemäß durchzuführen. Sie hat aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes jeden Sachverhalt von Amts wegen zu ermitteln. Die Finanzverwaltung hat jedoch kaum Möglichkeiten auf dem Territorium eines anderen souveränen Staates Ermittlungen durchzuführen. Folglich bedarf es Regelungen, die eine erforderliche Sachverhaltsaufklärung ermöglichen. Da die internationale Rechts- und Amtshilfe erheblichen rechtlichen Beschränkungen unterliegt und darüber hinaus auch erst in Anspruch genommen werden darf, wenn die nationalen Sachaufklärungsmittel nicht zum Ziel führen, ist die Finanzverwaltung insbesondere auf die Erfüllung der Auskunftspflicht durch die Steuerpflichtigen angewiesen. Diese Notwendigkeit ist in § 90 Abs. 2 AO gesetzlich verankert. Kommt ein Steuerpflichtiger seiner Aufklärungspflicht nicht nach, kann (auch) zum Nachteil des Steuerpflichtigen entschieden werden.

Betreffend der steuerlichen Problematik von Verrechnungspreisen besteht seit dem Jahr 2003 gemäß § 90 Abs. 3 AO unter anderem die Pflicht des Steuerpflichtigen, Aufzeichnungen über Art und Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Ausland zu führen und vorzulegen. Die im Inland steuerpflichtigen Unternehmen haben somit eine sachgerechte Verrechnungspreisdokumentation zu erstellen. Darüber hinaus müssen Unternehmen z. B. gemäß § 138 (2) AO die Anzeigepflicht von Auslandssachverhalten gegenüber der Finanzverwaltung beachten.

Neben den allgemeinen verfahrensrechtlichen Möglichkeiten der AO hat die Finanzverwaltung ferner durch Erlass diverser Verwaltungsgrundsätze die Möglichkeit der Beurteilung von grenzüberschreitenden Steuersachverhalten zur Sicherung des deutschen Steueraufkommens erweitert. Speziell für Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Ausland wurde bereits im Jahr 1972 das „Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen“ (Außensteuergesetz, AStG) eingeführt.

Mit § 1 AStG wurde dabei eine wichtige Korrekturnorm geschaffen, die es der Finanzverwaltung ermöglicht, aus steuerlicher Sicht unberechtigte Einkommens- und Gewinnverlagerungen ins Ausland und die damit verbundene Ausnutzung von Steuervergünstigungen zu korrigieren. Die Regelung dient der Berichtigung von Einkünften eines Steuerpflichtigen zugunsten der inländischen Besteuerung, wenn die vereinbarten Bedingungen zwischen nahestehenden Personen von denen abweichen, die üblicherweise zwischen Dritten vereinbart worden wären. Die Korrektur erfolgt in der Form, dass der betreffende Sachverhalt steuerlich so behandelt wird, als wäre die Geschäftsbeziehung zu Dritten unterhalten worden.

### Vereinfachtes Beispiel

Das inländische Unternehmen V<sub>1</sub> führt eine Lieferung an das im Ausland ansässige verbundene Unternehmen V<sub>2</sub> zu Bedingungen durch, die bei V<sub>1</sub> zu einem Verlust von 1 Million Euro geführt haben. Hätte das Unternehmen V<sub>1</sub> die Lieferung gegenüber dem unabhängigen Drittunternehmen D<sub>1</sub> erbracht, wäre diese zu Bedingungen erfolgt, die zu einem Gewinn von 0,5 Millionen Euro geführt hätten. Die Finanzverwaltung wird in diesem Fall V<sub>1</sub> so besteuern, als hätte es einen Gewinn in Höhe von 0,5 Millionen Euro erzielt (Korrektur des Ergebnisses für steuerliche Zwecke um 1,5 Millionen Euro).

Die Einführung von § 1 AStG wurde im damaligen Regierungsentwurf damit begründet, dass die durch die Gewinnverlagerungen international verflochtener Unternehmen „eintretende Minderung der deutschen Steuer zu Wettbewerbsverzerrungen auf dem deutschen Markt (führen), die nicht länger hingenommen werden können.“

Die Anwendung von § 1 AStG erfolgt immer dann, wenn die inlandsbezogenen Korrekturmöglichkeiten wie z. B. verdeckte Gewinnausschüttungen nicht anwendbar sind.

Insbesondere durch §§ 16 und 17 AStG (bei Zwischengesellschaften) treffen die Unternehmen bei Auslandssachverhalten darüber hinaus erweiterte Aufklärungs- und Mitwirkungspflichten. Zum Beispiel sind zur steuerlichen Berücksichtigung von Betriebsausgaben, die auf Geschäftsbeziehungen mit einem Partner im Ausland beruhen, alle mittelbaren und unmittelbaren Beziehungen offenzulegen.

Mit dem sogenannten Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz vom 20.12.2016 hat der deutsche Gesetzgeber weitere wesentliche Maßnahmen zur Vermeidung unzulässiger Gewinnkürzungen und Gewinnverlagerungen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen verabschiedet. Der Weg zu diesen gesetzlichen Vorschriften und deren wesentlicher Inhalt werden in den nächsten Kapiteln 4 und 5 erörtert.

## 4 ENTWICKLUNG VON ANGEMESSENHEITSPRÜFUNGEN DURCH STAATEN

### 4.1 Historische Entwicklung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie

Bei der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (engl. Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD) handelt es sich um eine im Jahr 1961 gegründete internationa-

### Die Mitgliedsstaaten der OECD (2018)

Australien	Luxemburg
Belgien	Mexiko
Chile	Neuseeland
Dänemark	Niederlande
Deutschland	Österreich
Estland	Polen
Finnland	Portugal
Frankreich	Schweden
Griechenland	Schweiz
Irland	Slowakische Republik
Island	Slowenien
Israel	Spanien
Italien	Tschechische Republik
Japan	Türkei
Kanada	Ungarn
Korea	Vereinigtes Königreich
Lettland	Vereinigte Staaten

Quelle: eigene Darstellung © I.M.U. 2019

**I.M.U.**

le Organisation mit Sitz in Paris. Man bezeichnet die OECD auch als Organisation der Industriestaaten, da es sich bei fast allen der aktuell 35 Mitglieder um Industrieländer handelt (vgl. **Abbildung 4**).

Die OECD hat sich die folgenden Aufgaben, die satzungsmäßig verankert sind, als Ziele gesetzt:

- Förderung einer optimalen Wirtschaftsentwicklung und eines steigenden Lebensstandard in den Mitgliedsstaaten
- Förderung des Wirtschaftswachstums in Mitgliedsländern und Entwicklungsländern
- Begünstigung einer Ausweitung des Welthandels
- Sicherung finanzieller Stabilität

Hinsichtlich der vor allem steuerlichen Verrechnungspreisproblematik bei grenzüberschreitenden Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen war jedoch nicht die OECD Vorreiterin für eine praxisnahe Handlungsunterstützung. Die erste staatliche Behörde, die sich mit der steuerlichen Problematik von Verrechnungspreisen auseinandergesetzt hat, war die US-amerikanische Finanzbehörde. Deren Internal Revenue Service (IRS) hatte seine Richtlinien zur Verrechnungspreisermittlung im Jahre 1969 erstmals veröffentlicht.

Die OECD veröffentlichte ihren ersten Bericht zum Thema „Verrechnungspreise und Multinationale Unternehmen“ erst 1979 auf Initiative der USA. Der Bericht handelte den gesamten Bereich der Verrechnungspreisproblematik ab. Schwerpunktmäßig wurde neben den Ausführungen zu den Berechnungsmethoden auch auf die Bereiche Warenlieferungen,

Dienstleistungen, Überlassung von immateriellen Vermögensgegenständen sowie Darlehen eingegangen. Im Anhang wurde den Mitgliedsstaaten empfohlen, die enthaltenen Grundsätze bei der Prüfung von Verrechnungspreisen zu berücksichtigen.

Der Fokus zur Beurteilung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen wurde durch die OECD auf den Grundsatz des Fremdvergleiches gelegt. Dieser Grundsatz macht die Preisfestsetzung zwischen unabhängigen Dritten zum Maßstab des „richtigen“ Verrechnungspreises zwischen verbundenen Unternehmen. Er fand international breite Anerkennung. Jedoch bestanden über seine inhaltliche Konkretisierung zwischen den Staaten erhebliche Meinungsverschiedenheiten. Vor diesem Hintergrund sah die OECD sich aufgerufen, sowohl den nationalen Steuerverwaltungen als auch den multinationalen Unternehmen wieder eine international konsensfähige Richtlinie an die Hand zu geben. Leitgedanke bei der Entwicklung einer überarbeiteten Richtlinie war für die OECD, den Zweifelsfragen und Risiken, die durch die rasche Entwicklung des Welthandels und die damit einhergehenden zunehmenden und neuen Verrechnungspreisfragen entstanden, effizient begegnen zu können. So wurde der Bericht von 1979 nach weiteren Berichten in den Jahren 1984 und 1992 noch einmal überarbeitet und der erste Teil 1995 unter dem Titel „OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen“ als Richtlinie veröffentlicht. Ein Jahr später, im März 1996, wurde auch der zweite Teil der Richtlinie verabschiedet, der sich mit immateriellen Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen beschäftigt. Die Veröffentlichung als Richtlinie sollte verdeutlichen, dass den Mitgliedsstaaten die allgemeine Anwendung der Grundsätze der Richtlinie empfohlen wird. Die OECD hat in der Zwischenzeit ihre Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen mehrfach überarbeitet. Am 10.7.2017 wurde die derzeit aktuelle Ausgabe veröffentlicht.

Im Zuge der Entwicklung und Intensivierung des grenzüberschreitenden Lieferungs- und Leistungsverkehrs haben einzelne Staaten schon aufbauend auf dem Bericht von 1979 eigene Verrechnungspreisgrundsätze eingeführt, was auch für die Bundesrepublik Deutschland gilt. Bereits im Jahr 1983 hatte die deutsche Finanzverwaltung die „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze)“ vorgelegt in Form eines Schreibens des Bundesministeriums für Finanzen (BMF), das zu § 1 AStG erging. Ziel des BMF-Schreibens war es, das geltende Recht anhand der deutschen Rechtsprechung zu berücksichtigen sowie das deutsche Steuerrecht an die im OECD-Bericht aus dem Jahr 1979 dokumentierte internationale Praxis heranzuführen.

Der deutsche Gesetzgeber hat zuletzt mit Verabschiedung des „Anti-BEPS-Umsetzungsgesetzes“ vom 20.12.2016 neue Maßstäbe für die Verrechnungspreisdokumentation und -gestaltung für im Inland ansässige Unternehmen konkretisiert.

## 4.2 Wesentliche Grundsätze der OECD Verrechnungspreisrichtlinie

Die Richtlinien der OECD bestätigen den sogenannten **Fremdvergleichsgrundsatz** (dealing-at-arm's-length) als maßgeblichen Standard für die Festlegung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen. Die Argumentation der OECD bezüglich der Rechtfertigung des Grundsatzes des Fremdvergleichs baut darauf auf, dass durch den Grundsatz des Fremdverhaltens eine weitestgehende Gleichstellung von verbundenen und unabhängigen Unternehmen erreicht wird. Durch die Gleichstellung sollen die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen dem Marktgeschehen angenähert werden, da dadurch die am Markt entstandenen Preise unabhängiger Unternehmen zum Maßstab werden. Zudem gelingt durch die Anpassung/Vereinheitlichung auch eine Reduktion steuerlicher Wettbewerbsunterschiede.

Der Fremdvergleichsgrundsatz hat sich in der Mehrzahl der Fälle als effizient erwiesen, da es bei der Beurteilung des Verrechnungspreises überwiegend um Fälle geht, die den Kauf oder Verkauf von Wirtschaftsgütern betreffen, bei denen sich der Fremdpreis aus einer vergleichbaren Transaktion zwischen vergleichbaren unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen ermitteln lässt.

Da die Verrechnungspreise auch wesentlich von der Risiko- und Funktionsverteilung der an dem Lieferungs- bzw. Leistungsverkehr beteiligten Unternehmen abhängig sind, enthält die OECD-Richtlinie auch Vorgaben bezüglich der Durchführung einer Risiko- und Funktionsanalyse der verbundenen Unternehmen. Die Vorgabe lautet, vor der Analyse von einer Aufgabenverteilung auszugehen, wie sie im Vertrag der beiden Parteien festgelegt ist. Es erfolgt eine umfangreiche Analyse aller wirtschaftlich bedeutenden Aktivitäten und Verantwortlichkeiten. Berichtigungen sind vorzunehmen, wenn es materielle Unterschiede zu den Funktionen gibt, die von unabhängigen Unternehmen ausgeführt werden.

Da der Fremdvergleichsgrundsatz für die Ermittlung von Verrechnungspreisen wesentlich ist, erfolgt an dieser Stelle zusammenfassend eine Definition des Grundsatzes, bevor die Anwendungsvoraussetzungen näher erläutert werden:

Der **Fremdvergleich** als Instrument zur Ermittlung eines quantitativen Verrechnungspreismaßstabes, des sogenannten Fremdpreises, fordert eine Verrechnung konzerninterner Lieferungen und Leistungen zu Preisen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart haben oder vereinbart hätten.

#### 4.2.1 Anwendbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes

Die grundsätzliche Anwendbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes hängt im Wesentlichen von zwei Voraussetzungen ab. Zum einen muss das Vergleichsgeschäft von voneinander unabhängigen Dritten abgeschlossen worden sein. Zum anderen muss grundsätzlich die Vergleichbarkeit von Vergleichsgeschäft und innerhalb des Konzerns vollzogener Transaktion gegeben sein. Das erste Merkmal steht für den Wortbestandteil „fremd“, das zweite Merkmal für den Wortbestandteil „Vergleich“. Insbesondere in den Fällen der Nutzung von immateriellen Vermögensgegenständen wie z. B. der Vereinbarung von Lizenzgebühren für die Nutzung eines Markenrechts werden in der Praxis schnell Grenzen erreicht. Eine sachgerechte Beurteilung in derartigen Fällen ist schwierig. Die einzelnen Anwendungsvoraussetzungen des Fremdvergleichsgrundsatzes sollen im Folgenden zur Verdeutlichung noch einmal konkretisiert werden:

##### a Dritte, die voneinander unabhängig sind

Sofern ein Fremdvergleich anhand von tatsächlich existenten Geschäften zwischen fremden Dritten beurteilt werden kann (**konkreter Fremdvergleich**), ist es unabdingbar, dass das Vergleichsgeschäft zwischen voneinander unabhängigen Dritten abgeschlossen wurde. Diese Voraussetzung erfüllen Dritte, die in unterschiedlichen Konzernen eingebunden sind, sehr wohl. Dritte, die in denselben Konzern eingebunden sind, erfüllen die Voraussetzung nicht. So kann man von einer konkreten Unabhängigkeit eines Unternehmens immer dann ausgehen, wenn weder der leistungserbringenden noch der leistungsempfangenden Unternehmung Mittel zur Verfügung stehen, die geeignet sind, auf die Geschäftsführung eines anderen Unternehmens (auch gegen dessen Widerstand) einzuwirken.

Ist der konkrete Fremdvergleich nicht möglich, wird von Preisen ausgegangen, die fremde Dritte unter gleichen Voraussetzungen fiktiv miteinander vereinbart hätten (hypothetischer Fremdvergleich). Hier ist eine Prüfung notwendig, wie sich Dritte unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen verhalten hätten.

Darüber hinaus ist darauf zu achten, dass ein Ansatz gewählt wird, der die übernommenen Funktionen beider beteiligter Gesellschaften umfasst. Wird nur eine Seite betrachtet, besteht die Gefahr, dass bei der ausländischen Gesellschaft beispielsweise Ergebnisse entstehen, die dem Funktionsbereich der inländischen Gesellschaft zuzurechnen sind.

##### b vergleichbare Verhältnisse

Ein weiterer Wesensbestandteil des Fremdvergleichsgrundsatzes ist der Vergleich. Ein Vergleich zwischen abhängigen und unabhängigen Unternehmen ist jedoch nur möglich, wenn diese Unternehmen bzw. die betrachtete zugrunde lie-

gende Transaktion auch vergleichbar ist. Jedoch ist Vergleichbarkeit hier nicht im Sinn absoluter Deckungsgleichheit zu verstehen. Die OECD-Leitlinien schwächen die Anforderungen an eine Vergleichbarkeit insoweit ab, als nur bedeutende Merkmale hinreichend vergleichbar sein müssen. So scheiden nicht bedeutende Merkmale aus dem Vergleich aus. Als wichtig und wesentlich wird nur angesehen, dass keiner der Unterschiede die maßgeblichen Bedingungen wesentlich beeinflusst. Des Weiteren sieht die OECD für den Fall, in dem nicht vergleichbare Verhältnisse vergleichbar gemacht werden sollen, eine Anpassungsrechnung vor. Die OECD sieht in ihrer Richtlinie z. B. folgende Faktoren vor, welche die Vergleichbarkeit bestimmen (Aufzählung nicht abschließend):

- Merkmale von Vermögenswerten und Dienstleistung
- Funktionsweise der betrachteten Unternehmen (Funktionsanalyse, auch bezogen auf den Umfang des Kapitaleinsatzes und das jeweilige übernommene Risiko)
- Vertragsbedingungen, die der Transaktion zugrunde liegen (Garantiebestimmungen, Handlungsvolumen, Zahlungs-/Lieferbedingungen, Nebenabsprachen)
- wirtschaftliche Umstände im Sinne des Marktes auf dem operiert wird (Marktmacht, Größe der Märkte, Absatzland, Situation der Branche, Wettbewerbsintensität, staatliche Marktregulierung)
- gewählte Geschäftsstrategien (z. B. Markterschließung, Marktbehauptung, Marktverteidigung, Innovation, Diversifikation)

#### Beispiel für einen Fall, in dem der Fremdvergleichsgrundsatz nicht ohne Weiteres anzuwenden ist:

Ein unabhängiges Unternehmen U führt den Verkauf eines immateriellen Wirtschaftsgutes nicht durch, da das Gewinnpotenzial des Gutes nicht hinreichend geschätzt werden kann und ein Veräußerungspreis nicht ohne Risiken zu ermitteln ist. Die Konzernmutter M plant mit dem Tochterunternehmen T dieselbe Transaktion zu tätigen und führt das Geschäft trotz Risiken zum Preis XY durch.

→ Es handelt sich hierbei um eine konzernspezifische Verhaltensweise, die nur zwischen einer Gruppe von verbundenen Unternehmen üblich oder gar denkbar ist. Das Geschäft kann nicht als solches aufgrund der Tatsache, dass unabhängige Unternehmen von einer solchen Transaktion abgesehen hätten, steuerlich beanstandet werden. Es liegt insoweit eine zivilrechtliche Ge-

staltungsfreiheit zum generellen Abschluss von Verträgen vor. Die wirtschaftlichen Folgeauswirkungen der Transaktion für jeweilige Konzernunternehmen müssen jedoch im Nachgang betrachtet werden.

#### 4.2.2 Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes durch die Finanzverwaltungen

Die Finanzverwaltung hat bei der Überprüfung der Besteuerungsgrundlagen grundsätzlich zunächst die Angaben des Steuerpflichtigen zugrunde zu legen. Das Anwendungsgebiet der Finanzverwaltung für den Fremdvergleichsgrundsatz sind regelmäßig Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen miteinander verbundenen Unternehmen.

Die Finanzverwaltung soll nur dann ausnahmsweise von den Angaben des Steuerpflichtigen abweichen dürfen, wenn die Angaben vom tatsächlich umgesetzten Geschäftsvorfall abweichen oder der zugrunde liegende Geschäftsvorfall von dem abweicht, was fremde Dritte bei einer wirtschaftlich vernünftigen Verhaltensweise vereinbart hätten.

#### 4.3 Grundsätze der deutschen Finanzverwaltung

In der praktischen Umsetzung der verschiedenen Fassungen der OECD-Richtlinie fielen die Regelungen in den einzelnen Mitgliedsstaaten bisher uneinheitlich aus. Als einziger weltweit einheitlicher Standard findet sich der Fremdvergleichsgrundsatz als Grundlage in allen einzelstaatlichen Gesetzen wieder. Verrechnungspreise müssen demnach, um steuerlich anerkannt zu werden, dem Fremdvergleich standhalten (vgl. auch Ausführungen weiter oben).

Der Fremdvergleich als Generalklausel zur Abgrenzung der Einkünfte verbundener Unternehmen findet im deutschen Steuerrecht in verschiedenen Regelungen seinen Niederschlag. Zu nennen sind hier z. B.:

##### – verdeckte Gewinnausschüttung

Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne von § 8 Abs. 3 S. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) ist eine Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung bei einer Körperschaft durch Zuwendung von Vorteilen der Gesellschaft an einen Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung. Diese muss ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis haben und sich auf die Höhe des Einkommens (genauer Unterschiedsbetrag gemäß § 4 Abs. 1 EStG in Verbindung mit § 8 Abs. 1 KStG) der Körperschaft auswirken. Als Beispiele sind folgende Fälle denkbar:

- Ein Gesellschafter-Geschäftsführer wird mit einem zu hohen Gehalt entlohnt.
- Gesellschafter verkauft ein Wirtschaftsgut an

die Gesellschaft und erhält dafür einen überhöhten Preis.

- Gesellschafter erhält für ein der Gesellschaft gewährtes Darlehen zu hohe Zinsen.

Ob es sich im Einzelfall um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt, bemisst die Finanzverwaltung mittels des Fremdvergleiches, das heißt, sie vergleicht die gewährten Vergütungen mit Vergütungen zwischen unabhängigen Dritten.

##### – verdeckte Einlage

Eine verdeckte Einlage liegt gemäß § 8 Abs. 3 S. 3 KStG vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Körperschaft – insbesondere einer Kapitalgesellschaft – außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ebenso wie im Falle der verdeckten Gewinnausschüttung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Beispiele für verdeckte Einlagen sind:

- verdecktes Grund- oder Stammkapital
- Verkauf eines Wirtschaftsgutes durch einen Gesellschafter zu einem zu niedrigen Preis
- Forderungsverzicht eines Gesellschafters gegenüber der Gesellschaft außerhalb der allgemeinen Sanierung

Ob eine verdeckte Einlage vorliegt, bemisst die Finanzverwaltung genauso wie bei einer verdeckten Gewinnausschüttung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz.

##### – die in den Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) enthaltenen Gewinnkorrekturvorschriften

Der Fremdvergleich findet sich nicht nur in den unilateralen Rechtsgrundsätzen zur Ergebnisabgrenzung, sondern daneben auch in bilateralen (völkerrechtlichen) Verträgen in Form von Doppelbesteuerungsabkommen. So enthalten die meisten DBA der Bundesrepublik mit dem Ausland eine Gewinnberichtigungsklausel auf Basis des Fremdvergleichs, die im Wesentlichen der des Art. 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens entspricht. Danach sind Gewinnkorrekturen zulässig, wenn international verbundene Unternehmen im Rahmen ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbaren, die ein fremdes unabhängiges Unternehmen nicht akzeptiert hätte. Ähnliche Wirkung entfaltet die Gewinnkorrekturvorschrift des Art. 7 Abs. 2 des OECD-Musterabkommens für Betriebsstätten.

##### – § 1 AStG

Bezogen auf den Kontext der Verrechnungspreise bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen steht in erster Linie § 1 AStG im Fokus der Betrachtung. Dort hat der Gesetzgeber in § 1 Abs. 1 S. 1 AStG den Fremdvergleichsgrundsatz erstmalig legal definiert:

» Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahestehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (**Fremdvergleichsgrundsatz**), sind seine Einkünfte [...] so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.

Darüber hinaus wird in den folgenden Absätzen der Vorschrift die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes noch inhaltlich konkretisiert; die zulässigen Methoden zur Ermittlung des Verrechnungspreises werden angeführt. Im Rahmen der Konkretisierung der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes wird bestimmt, dass zur Ermittlung des Verrechnungspreises unterstellt werden soll, dass sich unabhängige Unternehmen gemäß der Grundsätze einer ordentlichen, gewissenhaften Geschäftsleitung verhalten.

Die Methoden zur Ermittlung des Verrechnungspreises, die innerhalb des Gesetzes benannt werden, decken sich weitestgehend mit den Vorgaben der OECD-Richtlinie zu den vorgegebenen Ermittlungswegen.

Die Verrechnungspreismethoden werden in **Kapitel 6** ausführlich beschrieben und anhand von Beispielen erläutert.

#### 4.4 Das BEPS-Projekt

Die OECD entwickelte im Jahr 2013 einen ersten Entwurf für Maßnahmen gegen „Base Erosion and Profit Shifting“ (BEPS). Darunter versteht man umfassende Regelungen zur Verhinderung von unzulässigen Gewinnverlagerungen und Steuervermeidung.

Spätestens im Zuge der Globalisierung entstanden Unternehmen, die weltweit tätig sind, während gleichzeitig der deutsche Gesetzgeber nur auf der nationalen Ebene steuerrechtliche Regelungen erlassen kann. Durch zum Teil wesentliche Unterschiede und fehlende Harmonisierung der nationalen Besteuerungsgrundlagen können Anreize für multinationale Unternehmen entstehen, Steueroptimierungen (z.B. durch Gewinnverlagerungen) gezielt vorzunehmen. Dies benachteiligt rein national tätige Unternehmen, die im Wettbewerb mit multinationalen Unternehmen stehen, da sie eben nicht Unterschiede nationaler Steuergesetzgebungen ausnutzen können.

Verstärkt wird dieser Effekt durch Länder, die diese Unterschiede in den nationalen Steuergesetzgebungen ganz gezielt nutzen, um ihren Standort im Kampf um die Ansiedlung von Unternehmen zu optimieren bzw. so überhaupt erst Steuerschlupflöcher geschaffen haben. Nur beispielhaft und nicht abschließend sollen hier die Niederlande im Rahmen von Lizenz-/

Patenschutzmodellen oder Luxemburg im Bereich der Finanzwirtschaft genannt werden.

Im Jahr 2015 veröffentlichte die OECD einen endgültigen 15-Punkte-Aktionsplan, der im selben Jahr von den G20-Regierungschefs einstimmig gebilligt wurde. Als besonders wichtig in Bezug auf die Thematik der internationalen Verrechnungspreise sind dabei die Aktionspunkte 8 bis 10 und 13 einzustufen. Die Punkte 8 bis 10 sind dabei zusammengefasst zu betrachten. Sie thematisieren die Bestimmung eines sachgerechten Verrechnungspreises zwischen international tätigen Konzernen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes und beinhalten Reglementierungen hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Zinsen für Fremdkapital, der Ausnutzung von geringerer Versteuerung von immateriellen Wirtschaftsgütern auf nationaler Ebene und der Dokumentation des Vorgangs der Bestimmung von Verrechnungspreisen.

Ziel der OECD Maßnahmen ist die Schließung von Besteuerungslücken, der Abbau der oben erwähnten Unterschiede zwischen nationalen Steuergesetzgebungen und die Verbesserung der Transparenz. Im Ergebnis tragen die Ziele dem Grundgedanken Rechnung, nach dem die Besteuerung entsprechend der Leistungsfähigkeit erfolgen soll.

Da die genannten BEPS-Empfehlungen zunächst einmal nicht mehr als politische Empfehlungen sind, bedürfen sie der Umsetzung in das jeweils nationale Recht. Im internationalen Vergleich sind bereits vor Umsetzung der BEPS-Empfehlungen viele Maßnahmen zur Verhinderung von Steuervermeidung und Gewinnverlagerungen in deutsches Recht eingefügt worden. So sind an dieser Stelle, z.B. die seit 2008 existierende Zinsschranke oder die Hinzurechnungsbesteuerung zu nennen.

Um zu verdeutlichen, wie Steuervermeidungsmodelle zumindest in der Vergangenheit gewirkt haben, werden typische Voraussetzungen nachfolgend anhand der Steuervermeidungsstrategie „Double Irish with a Dutch Sandwich“ (vgl. **Abbildung 5**) skizziert. Die beschriebene Vorgehensweise basiert auf dem Rechtsstand 2016.

Die Grundidee eines Steuervermeidungsmodells besteht grundsätzlich darin, durch eine optimierte Strukturierung der Geschäftsvorfälle innerhalb des Konzerns steuerpflichtige Gewinne aus Ländern mit hohen effektiven Steuersätzen in Länder mit niedrigeren effektiven Steuersätzen zu transferieren. Zu betonen ist, dass solche Modelle häufig nicht einmal gegen geltendes Recht verstoßen, sondern lediglich bewusst oder unbewusst geförderte Gesetzeslücken ausnutzen.

Das Modell Double Irish with a Dutch Sandwich wurde bisher besonders durch Unternehmen der Technologiebranche genutzt, da sie regelmäßig über wesentliche immaterielle Vermögensgegenstände (Lizenzen, Patente, Markennamen) verfügen. Diese können ohne größeren Aufwand grenzüberschreitend auf andere Gesellschaften übertragen werden. Im Mittelpunkt dieser Steuergestaltungsstrategie standen Irland und die Niederlande, wie **Abbildung 5** verdeutlicht.

**Erste Voraussetzung:** Es existiert ein Gefälle zwischen den einzelnen Staaten hinsichtlich der Besteuerung von Körperschaften, z. B. Irland 12,5% und Deutschland 15% zuzüglich Gewerbesteuer.

**Ausgangssituation:** Die amerikanische Muttergesellschaft erzielt in verschiedenen Hochsteuerländern Einkünfte, die grundsätzlich auch in diesen Ländern besteuert werden. Ziel des Modells ist die möglichst geringe Besteuerung der Einkünfte aus diesen Hochsteuerländern.

**Notwendige Konzernstruktur:** Zur Steueroptimierung gründet die Muttergesellschaft in Irland zwei Gesellschaften (TU und E1), die selbst in einem Mutter-Tochter-Verhältnis zueinander stehen, sowie eine weitere Gesellschaft in den Niederlanden (E2), die ebenfalls von der TU gesellschaftsrechtlich beherrscht wird. Die Besonderheit besteht darin, dass die Gesellschaft TU zwar in Irland gegründet wurde und die E1 gesellschaftsrechtlich kontrolliert, aber ihren Geschäftssitz in einer sogenannten Steueroase hat, z. B. auf den Britische Jungferninseln. Die E2 ist in der Regel eine reine Zwischengesellschaft ohne eigene Beschäftigte und verfügt ausschließlich über immaterielle Vermögensgegenstände (z. B. Lizenzen und Patente).

**Zweite Voraussetzung:** Der Ansässigkeitsstaat der TU wird von der amerikanischen und irischen Finanzverwaltung unterschiedlich festgesetzt.

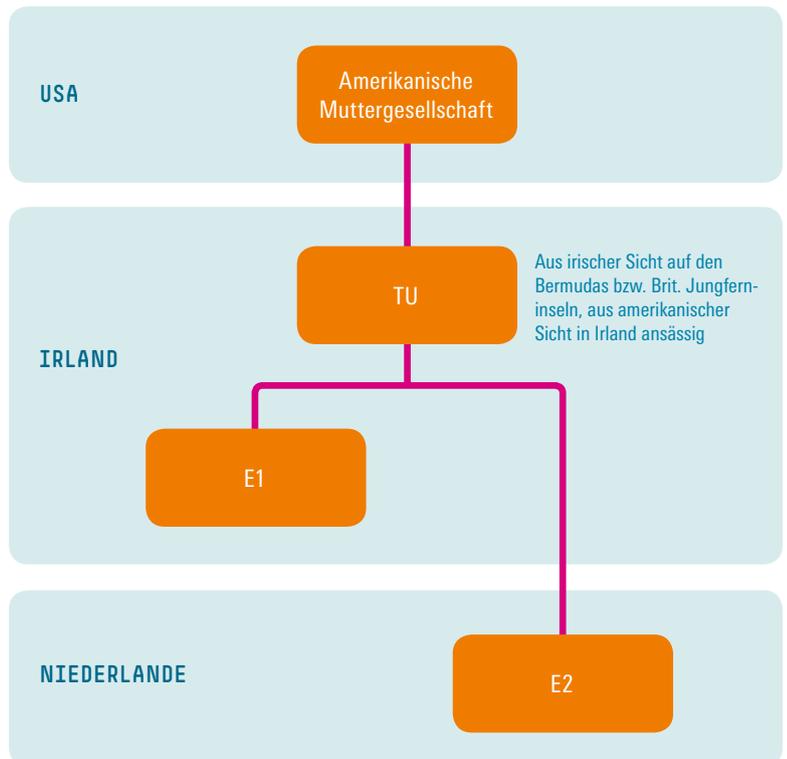
**Skizzierte Funktionsweise:** Die E1 erzielt als operative Gesellschaft die Einkünfte aus verschiedenen Ländern (z. B. Deutschland). In den jeweiligen Ländern (z. B. Deutschland) sind häufig lediglich Servicegesellschaften tätig, die im Wesentlichen Dienstleistungen (z. B. Marketing) für den Konzern erbringen, aber selbst nicht am operativen Kerngeschäft beteiligt sind. Häufig werden diese Dienstleistungen nach der Kostenaufschlagsmethode weiterbelastet, sodass die Steuerbelastung in diesen Hochsteuerländern bereits relativ gering ausfällt.

Die durch die E1 in Irland erzielten Einkünfte unterliegen grundsätzlich dem irischen Körperschaftsteuersatz in Höhe von 12,5%.

Zur Senkung der Steuerlast zahlt die E1 nun Lizenzentgelte an die E2 mit Sitz in den Niederlanden auf Basis eines gesondert geschlossenen Lizenzvertrages. Der E1 entstehen somit Betriebsausgaben und sie kann so ihre Besteuerungsgrundlage reduzieren. Bei der E2 unterliegen die Einkünfte zwar grundsätzlich der Besteuerung, aber in den Niederlanden unterliegen Einkünfte aus der Überlassung von Lizenzen bzw. Patenten einem lediglich ermäßigten Körperschaftsteuersatz. Die Rechte wurden vorher von der amerikanischen Muttergesellschaft auf die E2 übertragen.

Anschließend erfolgt eine Ausschüttung der Erträge durch E2 an ihre Muttergesellschaft TU, die aus Sicht der E2 ihren Sitz auf den Britischen Jungferninseln hat. In den Niederlanden werden, wie in diesem Fall, weitergeleitete Lizenzentgelte keiner Quellenbesteuerung unterworfen. Dies gilt auch dann nicht, wenn die empfangene Gesellschaft (TU) ihren Sitz

Die typische Konzernstruktur zur Nutzung des „Double Irish with a Dutch Sandwich“



Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Richter/Hontheim (2013) © I.M.U. 2019

I.M.U.

in einem sogenannten Steuerparadies wie den Britischen Jungferninseln hat. Auf den Britischen Jungferninseln sind die Lizenzgebühren (steuerlich) am vorläufigen Ziel angekommen. Dort werden diese Einkünfte zunächst angesammelt. Erst zum Zeitpunkt der Gewinnausschüttung durch die TU an die amerikanische Muttergesellschaft würden die in der Steueroase „geparkten“ Einkünfte der US-amerikanischen Besteuerung unterliegen.

Im Ergebnis wird durch die beschriebene Verfahrensweise eine Besteuerung bis zur endgültigen Ausschüttung vermieden.

## 5 NEUE BEPS - DOKUMENTATIONSFORDERUNGEN

Wie bereits in Kapitel 4 erläutert, wurden die Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten des Steuerpflichtigen durch den BEPS-Aktionsplan und insbesondere Aktionspunkt 13 deutlich erweitert, um der zunehmenden grenzüberschreitenden Steueroptimierung durch multinationale Konzerne aus Sicht der nationalen Finanzverwaltungen zu begegnen. Die OECD will mit dem BEPS-Aktionsplan und insbesondere mit

Aktionspunkt 13 im Ergebnis eine möglichst vollständige Transparenz über alle steuerlich relevanten Sachverhalte multinationaler Konzerne schaffen, um eine gerechte Steuerfestsetzung sicherzustellen.

Der Ruf nach Transparenz und einer gerechten Besteuerung hat – zumindest in der Wahrnehmung der Bevölkerung – in den letzten Jahren stark zugenommen: durch öffentliche Diskussionen, Veröffentlichungen steuerlich getriebener Geschäftsmodelle multinationaler Konzerne (vgl. **Kapitel 4.4**, Beispiel Double Irish with a dutch sandwich) sowie durch den zunehmenden Wettbewerb um das Steuersubstrat zwischen Ländern.

Multinationale Konzerne werden abwägen müssen, ob eine aggressive rein auf Steuervermeidung abzielende Geschäftspolitik angesichts der deutlich steigenden regulatorischen Anforderungen, der Umsetzung dieser regulatorischen Möglichkeiten durch die Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen und mögliche hieraus resultierende Reputationsrisiken in der Öffentlichkeit noch lohnenswert sind. Es ist davon auszugehen, dass weder Vorstand bzw. Geschäftsführung noch Aufsichtsgremien ein Interesse an Reputationsschäden oder materiellen Effekten (z.B. hohe Steuernachzahlungen) durch steuerliches Fehlverhalten haben.

In jedem Fall werden multinationale Konzerne zur Umsetzung der Anforderungen aus Aktionspunkt 13 verstärkt gezwungen sein, risiko- und prozessorientierte Managementsysteme aufzusetzen, um steuerlich relevante Risiken überwachen zu können (vgl. § 91 Abs. 2 AktG). In der Praxis werden dies häufig interne Verrechnungspreisrichtlinien sein, um in allen Konzernunternehmen eine einheitliche Vorgehensweise sicherzustellen. Auch zu beobachten ist der Einsatz von sogenannten Tax Compliance Managements Systemen (Tax CMS), die auf die grundsätzliche Einhaltung von Regeln (intern und extern) im Unternehmen ausgerichtet und integraler Bestandteil der Corporate Governance (Grundsätze guter Unternehmensführung) eines Unternehmens sind (vgl. IDW PS 980). Ziel und Zweck eines Tax CMS ist es, sämtliche Strukturen, Arbeitsabläufe und Sachverhalte im Unternehmen zu identifizieren, zu kontrollieren und zu überwachen, die steuerliche Auswirkungen haben oder haben könnten. Die Verrechnungspreisdokumentation ist insoweit also Teil eines Tax CMS.

Im Vorgriff auf die folgenden Ausführungen kann aber bereits an dieser Stelle festgestellt werden, dass die Finanzverwaltung durch Umsetzung des BEPS-Aktionsplans in das deutsche Steuerrecht mehr Möglichkeiten zur Verfügung stehen um Besteuerungsgrundlagen bei unzureichender Dokumentation beanstanden zu können. Neben den verfahrensrechtlich verschärften Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten ist hier die steuerliche Behandlung von immateriellen Vermögenswerten (z. B. Lizenzen) oder die Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs zu nennen.

## 5.1 Die Umsetzung des BEPS-Aktionspunkts 13 im deutschen Steuerrecht

Die Verrechnungspreisdokumentation im Sinne des BEPS-Aktionspunkts 13 besteht grundsätzlich aus den drei Teilbereichen

- Local File
- Master File
- Country-by-Country Report

Die einzelnen Bestandteile der Verrechnungspreisdokumentation und ihre erfolgte gesetzliche Transformation ins deutsche Steuerrecht können **Abbildung 6** entnommen werden.

Dieser dreistufige Ansatz berücksichtigt dabei einerseits die Perspektive aus der Sicht der Konzernobergesellschaft (Master File) und andererseits auch aus Sicht jeder einzelnen Konzerngesellschaft (Local File). In ähnlicher Form existierten bereits zuvor Vorschriften (z. B. EU-Master-File-Ansatz) innerhalb der EU.

Das Country-by-Country Reporting (CbCR) ist dagegen eine völlige Neuerung und soll insbesondere der Finanzverwaltung dazu dienen, Risiken im Vorfeld zu erkennen und ihre Prüfungshandlungen, z. B. im Rahmen von Betriebsprüfungen, daraufhin abzustimmen (vgl. **Kapitel 5.3**). Der deutsche Gesetzgeber hat zwar die Pflicht zur Erstellung von Master File, Local File und CbCR und die Mindestinhalte teilweise gesetzlich vorgeschrieben (z. B. in Anlage zu § 5 GAufzV à Stammdokumentation). In der Gestaltung und Form der Dokumentation ist der Steuerpflichtige allerdings grundsätzlich frei, so dass in der Praxis von konzernindividuellen Lösungen auszugehen ist.

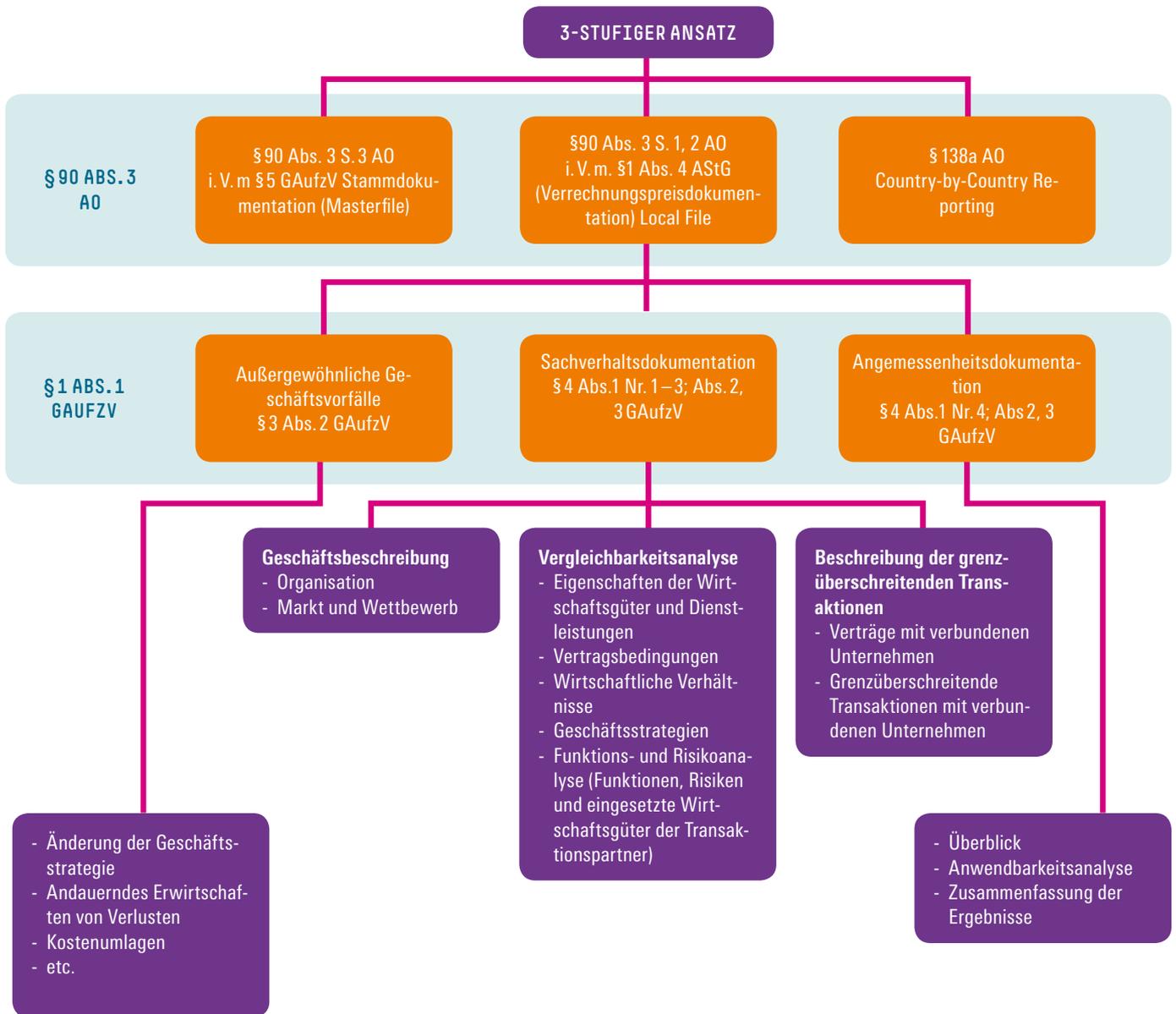
## 5.2 Local File

Die Pflicht zur Erstellung eines Local Files für jede einzelne rechtliche Einheit multinationaler Konzerne ergibt sich für deutsche Unternehmen aus § 90 Abs. 3 S. 1 und 2 AO. Dort heißt es:

„*Ein Steuerpflichtiger hat über die Art und Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen im Sinne des § 1 Abs. 4 des Außensteuergesetzes (AStG) Aufzeichnungen zu erstellen. Die Aufzeichnungspflicht umfasst neben der Darstellung der Geschäftsvorfälle (Sachverhaltsdokumentation) auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Fremdvergleichsgrundsatz beachtende Vereinbarung von Bedingungen, insbesondere Preisen (Verrechnungspreisen), sowie insbesondere Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung, zur verwendeten Verrechnungspreismethode und zu den verwendeten Fremdvergleichsdaten (Angemessenheitsdokumentation).*“

Ziel der Vorschriften ist es insbesondere, Informationsasymmetrien zwischen multinationalen Unternehmen (MNE) und den Finanzverwaltungen entgegenzu-

## Der dreistufige Ansatz gegen BEPS im deutschen Steuerrecht



Quelle: eigene Darstellung © I.M.U. 2019

I.M.U.

wirken. Mit Verweis auf § 1 Abs. 4 AStG wird deutlich, dass nur grenzüberschreitende Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen und ihm nahestehenden Personen bzw. zu ausländischen Betriebsstätten aufgezeichnet werden müssen.

Darüber hinaus wird deutlich, dass der Local File aus einer Sachverhaltsdokumentation und einer Angemessenheitsdokumentation besteht.

Ergänzt werden die verfahrensrechtlichen Vorschriften der Abgabenordnung um die Vorschriften der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung (GAufzV). Danach besteht der Local File zusätzlich aus der Aufzeichnung außergewöhnlicher

Geschäftsvorfälle (§ 3 Abs. 2. GAufzV). Die Aufzeichnungspflichten (und damit der Local File) gemäß § 90 Abs. 3 AO gelten nur für Unternehmen, die die Schwellenwerte nach § 6 Abs. 2 GAufzV überschreiten. Die Schwellenwerte (Entgelte) betragen für die Lieferung von Gütern/Waren 6 Millionen Euro oder für andere Leistungen als die Lieferung von Gütern/Waren 600 TEuro mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG.

Die Sachverhaltsdokumentation besteht im Wesentlichen aus einer allgemeinen Unternehmensbeschreibung, der Einordnung in die rechtliche Struktur des Konzerns, allen wesentlichen Geschäftsvorfällen

und den damit zusammenhängenden Beträgen sowie einer Analyse der angewandten Verrechnungspreisbestimmungen. Die Sachverhaltsdokumentation hat auch das Marktumfeld des Unternehmens einschließlich der marktbeeinflussenden Parameter darzustellen. Sie dient dann als Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse (vgl. Abschnitt **Vergleichbarkeitsanalyse**).

Auf der Sachverhaltsdokumentation aufbauend umfasst die Angemessenheitsdokumentation insbesondere die Auswahl der Verrechnungspreismethode für jede Geschäftsbeziehung mit nahestehenden Personen und den Nachweis für die fortwährende Angemessenheit des gewählten Verrechnungspreises. „Fortwährend“ bedeutet unter anderem, dass die gewählten Verrechnungspreise nach Möglichkeit auf den Daten basieren sollen, die zum Zeitpunkt der Durchführung vorhanden waren (Ex-ante Preissetzung).

Die Angemessenheitsdokumentation ist insoweit und mit Blick auf den Titel dieser Handlungshilfe das Kernstück der Verrechnungspreisdokumentation.

### 5.2.1 Sachverhaltsdokumentation

Die Sachverhaltsdokumentation umfasst dabei zunächst als übergeordneten Punkt eine Darstellung des Sachverhalts und kann danach in die drei Teile Geschäftsbeschreibung, Beschreibung der grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen und die Funktions- und Risikoanalyse als wesentlichen Bestandteil der Vergleichbarkeitsanalyse untergliedert werden.

Im Vorfeld bedarf es einer weitreichenden Datensammlung und Befragung des Managements. Hierbei kann nach folgenden Schritten vorgegangen werden:

#### 1 Sammeln und Zusammenstellen relevanter Informationen

Bei der Durchführung der Ermittlung des Sachverhalts durch die verantwortliche Stelle im Unternehmen (z. B. Steuerabteilung) sind zunächst bereits vorhandene Informationen zu erfassen. Mögliche Quellen zur Informationsgewinnung können sein:

- Interviews mit Facharbeitern oder Befragung anhand von Fragebögen
- Marktstudien
- Publikationen und Fachbeiträge
- Unternehmenspräsentationen
- Organigramme
- Auswertungen von Verträgen und Vereinbarungen
- Produktbroschüren
- Finanzdaten (Geschäftsbericht, Jahresabschluss, Lagebericht)
- Internet-/Intranetauftritt

#### 2 Konzeptionierung eines Fragebogens

Auf Basis des ersten Schrittes könnte dann ein Fragebogen entwickelt werden, der sowohl noch benötigte als auch näher zu plausibilisierende Informationen beinhaltet.

#### 3 Durchführung von Interviews

Mit Vertretern des Unternehmens sind die Interviews durchzuführen, welche die Fragen zu Geschäft, Geschäftsmodell, Wertschöpfungskette sowie zum Funktions- und Risikoprofil beantworten können. Die Interviews werden z. B. durch Mitarbeiter der Steuerabteilung geführt. Folgende Abteilungen sollten zwingend im Rahmen der Interviews befragt werden:

- Forschung und Entwicklung
- Produktion
- Qualitätssicherung/After Sales Services
- Marketing
- Vertrieb/Bestellannahme/Logistik/Lagerhaltung
- Einkauf
- Finanzen/Treasury
- Administration

#### 4 Analyse und Bewertung der gesammelten Informationen im Hinblick auf Verrechnungspreise

Als nächstes müssen die erlangten Informationen bezüglich ihrer Vergleichbarkeit analysiert und bewertet werden. Dazu sind insbesondere Verträge zwischen Konzernunternehmen als auch Verträge mit Dritten zu betrachten.

#### 5 Zusammenstellung der bisher ermittelten Daten

Die erhaltenen Informationen werden zu einer ersten Datensammlung aggregiert.

## FALLBEISPIEL: DIE AWESOME BIKE AG

---

Beispielhaft werden im Rahmen der Sachverhaltsdokumentation die einzelnen Schritte Geschäftsbeschreibung, Beschreibung der grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen sowie die Funktions- und Risikoanalyse auf Grundlage des nachfolgend beschriebenen fiktiven Unternehmens illustriert:

- Die Awesome Bikes AG (AB AG) ist eine in Europa und China ansässige Unternehmensgruppe mit Sitz in München. Das Unternehmen stellt Fahrräder für alle Zwecke her (Standardräder, Damenräder, Mountainbikes, E-Bikes, Rennräder) sowie dazu gehörendes Zubehör und Werkzeug. Das Sortiment stammt zu 90% aus eigener Herstellung.
- Die AB AG hat ein oligopolistisches Marktumfeld. Der Marktanteil in Deutschland belief sich im letzten Geschäftsjahr auf 12%. Am Weltmarkt hat die AB AG einen Anteil von 4%. Der Marktanteil nach Produktgruppen beläuft sich auf 5% für Fahrräder und 2,5% für Zubehör weltweit. In Europa und China kann die AB AG seit Jahren den Marktanteil halten. Es ist kurz- bis mittelfristig mit einem mäßigen aber konstanten Wachstum zu rechnen.

Die größten Konkurrenten sind „IFH-Räder“ (Berlin, Deutschland), „RFK-Bikes“ (Detroit, USA) und „Thebike“ (Groningen, Niederlande). Die 3 Wettbewerber machen gemeinsam einen Anteil von 55% am Weltmarkt aus. Die AB AG hat es sich zum Ziel gesetzt, in weiteren europäischen Ländern und den USA zu expandieren. IFH-Räder planen eine Expansion auf dem japanischen Markt, während RFK-Bikes sich in Australien ansiedeln möchte. Thebike planen einen Eintritt in den südamerikanischen Markt und haben eine Erweiterung der Produktpalette angekündigt.

- Der Hauptsitz des Konzerns befindet sich in München. Von dort aus werden alle Teilunternehmen gesteuert. Die Steuerung umfasst insbesondere die Verwaltung der Unternehmen in China und in ganz Europa sowie das Management der Bereiche Finance, IT, Law, Taxes und Human Resources. Die Kosten für die Dienstleistungen der Funktionen werden anhand diverser Schlüssel (z. B. Umsatz, Anzahl der Mitarbeiter) mit einem Aufschlag auf die Kosten von 5% an die Tochtergesellschaften des Mutterunternehmens weitergeleitet. Die Entscheidungen hinsichtlich der Preisgestaltung, der Anzahl produzierter Einheiten und der Marketingmaßnahmen werden in der Zentrale des Unternehmens getroffen und sind für den gesamten Konzern gültig. Kosten aus Garantie- und Gewährleistungen werden von der Muttergesellschaft getragen. Die Forschungs- und Entwicklungsabteilung hat ihren Sitz in der Zentrale in München. Jegliche immaterielle Wirtschaftsgüter sind Eigentum der AB AG. Dazu zählen unter anderem das Patent auf einen besonders langlebigen Akku, der in die E-Bikes eingebaut wird, sowie ein Vertriebsrecht für den Verkauf von Produkten der AB AG durch ein fremdes Unternehmen bzw. einen Händler.
- Zu dem AB-Konzern gehören Vertriebsgesellschaften in Deutschland, Österreich, Frankreich, den Niederlanden, China und Großbritannien (z. B. AB Vert. GB). In China und Polen befindet sich jeweils ein Produktionsstandort (z. B. AB Prod. PL). Nachdem die Fahrräder und die anderen Artikel z. B. in Polen hergestellt wurden, werden sie in ein zentrales Lager, das dem deutschen Vertriebsunternehmen gehört, geliefert und von dort aus in die anderen europäischen Länder versendet. In China werden die Produkte direkt am Herstellungsort gelagert und von dort an die Abnehmer geliefert.
- Die produzierten Artikel werden von den Lagerstätten direkt an die eigenen Läden und sonstigen Abnehmer geliefert. Von der Muttergesellschaft ausgehende Aufträge werden in Euro berechnet.
- Die AB AG verkauft über eigene und fremde Geschäfte. Vertriebsgesellschaften befinden sich in allen genannten Ländern mit Ausnahme von Polen.

## Geschäftsbeschreibung

Die Geschäftsbeschreibung soll im Wesentlichen einen Überblick über die Struktur und die Organisation des Gesamtunternehmens (Organigramm) ermöglichen und die Marktbedingungen des Geschäftsumfelds (Wettbewerb) einschließlich der detaillierten Geschäftsfeldbeschreibung (Segmente) erläutern.

## FALLBEISPIEL: DIE AWESOME BIKE AG

---

In Fortsetzung des fiktiven Unternehmensbeispiels aus Kapitel 5.2.1 könnte die Geschäftsbeschreibung für den „Local File Deutschland“ der AB AG wie folgt dargestellt werden:

### 1 Organisation

- a rechtliche Struktur und Anteilsverhältnisse
- b regionale Organisation:  
In Deutschland ist die AB AG lediglich mit ihrer Muttergesellschaft und der deutschen Vertriebs- und Lagergesellschaft vertreten.
- c internationale Organisation:  
Die AB AG ist in Europa und Asien mit rechtlich selbstständigen Unternehmen organisiert.
- d Unternehmensgeschichte  
Die AB AG wurde im Jahr 1970 in München gegründet.

### 2 Geschäftsbeschreibung

- a Produkte:  
Standard-Fahrräder, Damenräder, Hollandräder, Mountainbikes, E-Bikes, Rennräder, Helme, Radsportausstattung, Fahrradwerkzeugsets und sonstiges Zubehör
- b Kunden:  
Privatpersonen, Freizeiteinrichtungen (Freizeit & Spaß Gmb), Fahrradverleihe und Einzelhändler
- c Lieferanten:
  - Vorprodukte werden von Lieferanten aus dem Aus- und Inland bezogen.
  - Verarbeitete Produkte werden von konzerneigenen Unternehmen bezogen; einige wenige fertige Waren werden direkt von fremden Lieferanten bezogen.
- d Preisfindung:  
Die Preise für Produkte der AB AG sind aufgrund ihrer hohen Qualität im oberen Marktsegment angesiedelt.
- e Geschäftsstrategie:
  - qualitative Produkte zu angemessenen Preisen anbieten
  - Das Unternehmen strebt eine weitere Verbreitung in anderen europäischen Ländern und in Kanada an.

### 3 Marktbedingungen

- a Markt:
  - oligopolistischer Markt

- In den nächsten 10 Jahren ist ein anhaltendes Marktwachstum von 2% pro Jahr zu erwarten.
- b Wettbewerbssituation:
- Größte Konkurrenten sind die IFH-Räder AG (Berlin, Deutschland), RFK-Bikes Corp. Ltd. (Detroit, USA) und Thebike Corp. (Groningen, Niederlande).
  - Die AB AG ist 2017 der neuntgrößte Konzern auf dem Markt für Fahrräder und Zubehör. Die Marktintensität und der damit verbundene Wettbewerbs- und Innovationsdruck sind sehr hoch.
  - Zielsetzung des Unternehmens ist es, sich weiter auf den Märkten Europas zu etablieren und in den Markt Nordamerika zu expandieren.
  - Wettbewerber gewinnen Marktanteile in Großbritannien und in Australien.
  - Ein Konkurrent schließt Filialen in Skandinavien, da ein Skandal ihre Absätze stark einbrechen ließ und sich die Präsenz auf diesem Markt nicht mehr rentiert.
- c Marktanteil
- Marktanteil in Deutschland im letzten Geschäftsjahr: 12%
  - Am Weltmarkt für Fahrräder und Zubehör hat der Konzern einen Marktanteil von 4%.
  - Marktanteil nach Produktgruppen: 5% bei Fahrrädern allgemein und 2,5% bei Zubehör.

### Beschreibung der grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen

Die Beschreibung grenzüberschreitender konzerninterner Transaktionen hat zum Ziel, alle relevanten grenzüberschreitenden Transaktionen und bestehenden Verträge sowie realisierte Transaktionsvolumina aufzuzählen und zu erläutern.

## FALLBEISPIEL: DIE AWESOME BIKE AG

In Fortsetzung des fiktiven Unternehmensbeispiels aus Kapitel 5.2.1 könnte die Beschreibung der grenzüberschreitenden Transaktionen für den Local File Deutschland der AB AG z.B. in der folgenden tabellarischen Form erfolgen (vgl. Tabelle 1 und Tabelle 2).

### 1 Verträge mit verbundenen Unternehmen

- Liste konzerninterner Vertriebsverträge
- Liste konzerninterner Fertigungsverträge
- Liste konzerninterner Dienstleistungsverträge (zentral erbrachte Leistungen der AB AG an ihre Tochterunternehmen)

Tabelle 1

### Angaben zu Vertriebsverträgen innerhalb des Konzerns

Vertragsparteien	Gegenstand des Vertrags
AB Prod. PL und AB Vertr./Lager GmbH	Lieferung auf Anfrage von Standardfahrrädern und E-Bikes zu festen Konditionen.
AB Vertr./Lager und AB Vertr. NL	siehe oben
AB Vertr./Lager und AB Vertr. FR	siehe oben
AB Vertr./Lager und AB Vertr. AUS	siehe oben
usw.	usw.

Quelle: eigenes Beispiel © I.M.U. 2019

I.M.U.

### 2 Grenzüberschreitende Transaktionen mit verbundenen Unternehmen

- Konzerninterne Waren- und Dienstleistungen

Tabelle 2

### Ausführungen zu Transaktionsvolumina innerhalb eines Konzerns

Unternehmen	Warenverkauf der AB Prod. PL an...	Erbrachte Dienstleistungen der AB Prod. PL gegenüber...
AB Vertr./Lager	30.987 Mio. Euro	1.784 Mio. Euro

Unternehmen	Warenverkauf der AB Vertr./Lager an...	Erbrachte Dienstleistungen der AB Vertr./Lager gegenüber...
AB Vertr. FR	26.781 Mio. Euro	2.532 Mio. Euro
AB Vertr. GB	20.657 Mio. Euro	1.233 Mio. Euro
AB Vertr. NL	12.365 Mio. Euro	654 Mio. Euro
AB Vertr. AUS	10.324 Mio. Euro	564 TEuro

Quelle: eigenes Beispiel © I.M.U. 2019

I.M.U.

### Vergleichbarkeitsanalyse

Wie bereits in Kapitel 5.2.1 beschrieben, ist die Funktions- und Risikoanalyse ein wesentlicher Bestandteil der Vergleichbarkeitsanalyse. Letztere hat den Zweck, die Fremdüblichkeit eines Verrechnungsprei-

ses durch einen Vergleich mit einer Markttransaktion zwischen fremden Dritten zu prüfen und die Einflüsse der einzelnen Faktoren auf den Verrechnungspreis aufzuzeigen. Die Vergleichbarkeitsanalyse lässt sich in folgende Abschnitte unterteilen:

- 1 Eigenschaften der Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen
- 2 Vertragsbedingungen
- 3 wirtschaftliche Verhältnisse
- 4 Geschäftsstrategien
- 5 Funktions- und Risikoanalyse

Nachfolgend werden die Punkte 1 bis 4 nur kurz skizziert. Schwerpunkt der folgenden Ausführungen ist die Darstellung der Funktions- und Risikoanalyse.

### **1. Eigenschaften der Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen**

Marktwertunterschiede zwischen materiellen Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen können sich insbesondere aus qualitativen Unterschieden ergeben. Letztere können sich insbesondere in den Bereichen physische Eigenschaften, Qualität, Zuverlässigkeit, Verfügbarkeit und Liefermenge sowie bei Dienstleistungen in Art und Umfang der Leistung feststellen lassen und sind bei der Festlegung von Verrechnungspreisen angemessen zu berücksichtigen.

Von besonderer Praxisrelevanz ist die Angemessenheit von Verrechnungspreisen im Zusammenhang mit der entgeltlichen Nutzung von immateriellen Vermögenswerten zwischen Konzerngesellschaften. Die Ermittlung und Angemessenheit richtet sich insbesondere nach den Faktoren

- Art des Geschäftsvorfalles (Lizenzvergabe oder Verkauf),
- Art des Wirtschaftsguts (Patent, Marke oder Know-how),
- Dauer und Grad der Nutzbarkeit des Rechts,
- voraussichtliche Vorteile aus der Verwendung des Wirtschaftsguts.

### **2. Vertragsbedingungen**

In der Praxis wird es - für den Steuerpflichtigen wie für die Finanzverwaltung - vielfach schwierig sein an Vertragsinhalte zwischen fremden Dritten zu gelangen, die als Vergleichsmaßstab dienen können.

Die deutsche Finanzverwaltung orientiert sich bei der Beurteilung der Angemessenheit wirtschaftlicher Sachverhalte zwischen verbundenen Unternehmen unter anderem daran, ob vertragliche Vereinbarungen auch tatsächlich von Beginn an durchgeführt worden sind.

### **3. Wirtschaftliche Verhältnisse**

Bei der Darstellung der wirtschaftlichen Verhältnisse im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse kann man sich z. B. an den nicht verbindlichen Maßstäben gemäß OECD-Richtlinien und VWGV (Verwaltungsgrundsatzverfahren des BMF) orientieren.

### **4. Geschäftsstrategien**

Da die Geschäftsstrategien den Ansatz der Verrechnungspreise maßgeblich beeinflussen können, ist es sinnvoll, sie so früh wie möglich zu dokumentieren. Der Inhalt dieser Ausführungen sollte sein:

- Inhalt der Strategie
- Ergebnisprognose
- Prämissen der strategischen Planung

Geschäftsstrategien haben in der Praxis einen bedeutenden Einfluss auf die Vergleichbarkeit von Transaktionen, vor allem im Hinblick auf die Erschließung von neuen Märkten, die Erweiterung bestehender Märkte und deren Erhaltung.

### **5. Funktions- und Risikoanalyse**

Mittels der Funktions- und Risikoanalyse soll die Verteilung der Funktionen und Risiken zwischen den einzelnen Konzerngesellschaften dargestellt werden. Sie ist deshalb ein entscheidender Faktor für die Wahl der Verrechnungsmethode. Die Übernahme von bestimmten Risiken (z.B. Preisrisiko, Währungsrisiko etc...) durch das leistungserbringende Konzernunternehmen kann die Höhe des Verrechnungspreises beeinflussen.

Im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse werden die jeweiligen betriebswirtschaftlichen und rechtlichen Funktionen des einzelnen Unternehmens in der Wertschöpfungskette sowie seine individuell zu tragenden Risiken beurteilt.

Mögliche Funktionen, die bei der Ermittlung und Angemessenheit von Verrechnungspreisen relevant sind, können z. B. die konzernübergreifende Zuordnung der Forschung und Entwicklung betreffen.

Bei der Ermittlung des Verrechnungspreises zu berücksichtigende Risiken könnten sich z. B. aus der Übernahme des Preisrisikos, der Lagerhaltung, der Währungsrisiken oder des Risikos von ausfallenden Forderungen ergeben.

Die Funktions- und Risikoanalyse ist dabei als laufender, ständig zu aktualisierender Prozess zu verstehen. Änderungen in der Geschäftsstrategie oder exogen wirkende Einflussfaktoren (z. B. das Marktumfeld) gehen auch häufig mit einer geänderten Verteilung von Funktionen und Risiken einher und haben somit auch unmittelbaren Einfluss auf die Höhe vereinbarter Verrechnungspreise.

Die Dokumentation insbesondere der immateriellen Vermögensgegenstände und ihres Anteils an der Wertschöpfung ist von wesentlicher Bedeutung für die Frage der Angemessenheit von Verrechnungspreisen. Man kann sich bei der Dokumentation beispielsweise an folgenden Fragestellungen orientieren:

- Welche für die Wertschöpfungskette relevanten Wirtschaftsgüter (z. B. Markenrechte) gibt es im Unternehmen?
- Welche Bedeutung haben diese? Welchen Beitrag leisten sie in der Wertschöpfungskette?
- Welchem Unternehmen sind sie rechtlich und ökonomisch zuzuordnen?

- Welches Unternehmen erschafft das immaterielle Wirtschaftsgut auf welche Art und Weise?
- Welche Entscheidungsprozesse stecken hinter den immateriellen Wirtschaftsgütern im Konzern bei ihrer Überlassung?
- Von wem werden die Risiken kontrolliert, die sich aus der Erstellung der immateriellen Wirtschaftsgüter ergeben können?
- Welches Unternehmen im Konzern finanziert die Erstellung der immateriellen Wirtschaftsgüter? Welche finanziellen Risiken resultieren daraus?
- Welches Unternehmen im Konzern bekommt das immaterielle Wirtschaftsgut zur Verfügung gestellt? Wie wird die Nutzung vergütet?

## FALLBEISPIEL: DIE AWESOME BIKE AG

Die Funktions- und Risikoanalyse könnte wie folgt in tabellarischer Form dargestellt werden.

Tabelle 3

Beispiel für die Darstellung der Verteilung von Funktionen im Konzern

Funktion	AB AG (Dtl.)	Vertriebsgesellschaft (Landesgesellschaft)	Produktionsgesellschaft (Polen und China)
Forschung und Entwicklung	x		
Produktionsplanung	x		
Produktion			x
Qualitätskontrolle			x
zentrales Marketing	x		
Vertrieb		x	
Rechnungsstellung		x	
Lagerhaltung		x	x
lokale Verwaltung	x	x	
zentrale Verwaltung	x		

Quelle: eigenes Beispiel © I.M.U. 2019

I.M.U.

Tabelle 4

Beispiel für die Verteilung von Risiken innerhalb des Konzerns

Risiko	AB AG (Dtl.)	Vertriebsgesellschaft (Landesgesellschaft)	Produktionsgesellschaft (Polen und China)
Forschung und Entwicklung	x		
Preisrisiko	x	x	x
Volumen Marktrisiko		x	x
Lagerhaltungsrisiko	x	x	x
Marketingrisiko	x		
Garantierisiko		x	x
Produkthaftungsrisiko	x		
Währungsrisiko	x		
Forderungsausfallrisiko		x	x
zentrale Verwaltung	x		

Quelle: eigenes Beispiel © I.M.U. 2019

I.M.U.

Darüber hinaus sollte die Funktions- und Risikoanalyse auch eine Übersicht über die (zivilrechtlichen) Besitzverhältnisse der immateriellen Wirtschaftsgüter innerhalb des Konzerns beinhalten.

Tabelle 5

Beispiel für die Darstellung der Zuordnung von Besitzverhältnissen relevanter immaterieller Wirtschaftsgüter

	AB AG (Deutschland)	Vertriebsgesellschaft (Landesgesellschaft)	Produktionsgesellschaft (Polen und China)
Markenname	x		
Patente	x		
Know-how	x		x
Software	x		
Kundenstamm	x	x	

Quelle: eigenes Beispiel © I.M.U. 2019

I.M.U.

## 5.2.2 Angemessenheitsdokumentation

Gesetzliche Grundlage für die Angemessenheitsdokumentation ist, wie in Kapitel 5.1.1 dargestellt, § 90 Abs. 3 S. 2 AO. Der Steuerpflichtige ist danach verpflichtet, insbesondere Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung, zur verwendeten Verrechnungspreismethode und zu den verwendeten Fremdvergleichsdaten zu dokumentieren.

### *Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung*

Die Dokumentation von Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung dürfte den Steuerpflichtigen in den meisten Fällen aufgrund bereits zusammengestellter Daten keine Schwierigkeiten bereiten.

### *Verwendete Verrechnungspreismethode und verwendete Fremdvergleichsdaten*

Kernbestandteile der Angemessenheitsdokumentation sind die Darstellung der gewählten Verrechnungspreismethode und die verwendeten Fremdvergleichsdaten. Es reicht hierbei nicht aus sich auf eine rein deskriptive Beschreibung zu beschränken. Vielmehr ist der Nachweis zu erbringen, dass die verwendeten Methoden und Daten dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen müssen.

In der Literatur werden verschiedene Vorgehensweisen zur Dokumentation der Angemessenheit beschrieben. Aufgrund der großen Gemeinsamkeiten kann und wird an dieser Stelle auf eine differenzierte Unterscheidung verzichtet.

Grundsätzlich lassen sich die folgenden vier Schritte identifizieren:

- 1 Überblick über alle grundsätzlich zulässigen Verrechnungspreismethoden
- 2 Anwendbarkeitsanalyse
- 3 konkrete Anwendung der ausgewählten Methode
- 4 Zusammenfassung

zu 1) Überblick über alle grundsätzlich zulässigen Methoden

Die Erstellung eines Überblicks über alle grundsätzlich zulässigen Verrechnungspreismethoden und ihre Eignung für die betrachtete Transaktion ist nicht obligatorisch, bietet sich aber an und ist in der Praxis häufig vorzufinden.

Nicht zu unterschätzen ist, dass ein solcher Überblick der Finanzverwaltung bereits zu Beginn einer Betriebsprüfung signalisieren kann, dass die gewählte Verrechnungspreismethode nicht willkürlich, sondern Ergebnis einer systematischen Überprüfung der in Frage kommenden Methoden ist.

zu 2) Anwendbarkeitsanalyse

Im Rahmen der Anwendbarkeitsanalyse wird geprüft, welche Methode für den zu bewertenden konzerninternen Geschäftsvorfall grundsätzlich am geeignetsten ist.

Ob eine Methode dem Grunde nach geeignet ist oder nicht, ist unter anderem vom zugrunde liegenden konzerninternen Geschäftsvorfall abhängig. Bestimmte Methoden eignen sich z. B. für Fälle von Warenlieferungen, nicht aber in Fällen von Dienstleistungen und umgekehrt.

Darüber hinaus hängt die Wahl der Verrechnungspreismethode neben dem Funktions- und Risikoprofil der beteiligten Unternehmen (vgl. Abschnitt **Vergleichbarkeitsanalyse**) von den verfügbaren Vergleichstransaktionen bzw. Fremdvergleichsdaten ab.

Im ersten Schritt ist zu überprüfen, ob hinreichend vergleichbare Transaktionen zwischen Konzernunternehmen und fremden Dritten existieren. Die Analyse der Vergleichbarkeit sollte entsprechend dokumentiert werden.

Als Grundsatz kann gelten: Die Vergleichbarkeit ist gegeben, wenn sich Unterschiede zwischen den Transaktionen nicht oder nur unwesentlich auf die Konditionen (z. B. Preise) auswirken. Solche Unterschiede sind typischerweise unterschiedliche Zahlungsziele oder Lieferbedingungen.

Liegen nicht hinreichend vergleichbare Transaktionen zwischen Konzernunternehmen und fremden Dritten vor (z. B. im Fall der Überlassung von Markenrechten), hat der Steuerpflichtige auf externe Vergleichsdaten (z. B. Datenbanken, öffentliche Finanzdaten von Vergleichsunternehmen) zurückzugreifen.

zu 3) Konkrete Anwendung der ausgewählten Methode

Die auf Basis der vorherigen Ausführungen ausgewählten und die geeignetsten Methoden sind separat für die verschiedenen konzerninternen Transaktionen anzuwenden. Die Anwendung und die Ergebnisse sollten aus Gründen der Nachvollziehbarkeit in allen Details dargestellt werden. In der Praxis werden fremdübliche Preise häufig mit Bandbreiten angegeben.

zu 4) Zusammenfassung

Die Dokumentation sollte mit der Zusammenfassung der Ergebnisse und einer abschließenden Beurteilung zur Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise abschließen.

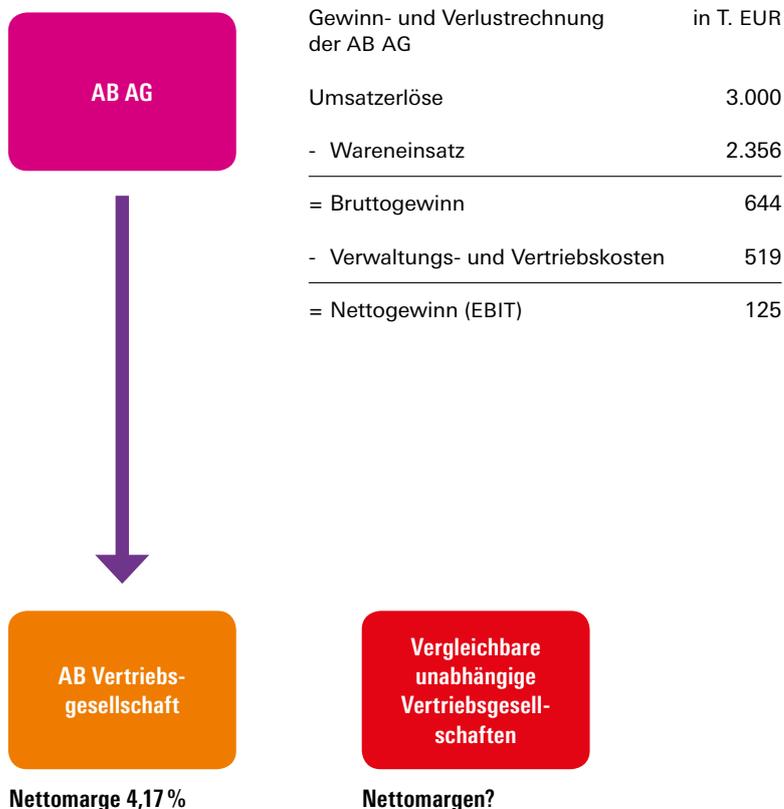
## FALLBEISPIEL: DIE AWESOME BIKE AG

Die Angemessenheitsdokumentation von Verrechnungspreisen soll exemplarisch anhand von zwei beispielhaften Transaktionen, Warenlieferungen (im Beispiel: Fahrräder) und Dienstleistungen (im Beispiel: Durchführung von Schulungen), beschrieben werden.

**Warenlieferung** → Lieferung von Fahrrädern durch die AB AG an die verschiedenen Ländervertriebsgesellschaften:

Abbildung 7

Ermittlung der Nettomarge



Zur Bestimmung der Verrechnungspreise für die konzerninterne Lieferung von Fahrrädern wird die sogenannte „transaktionsbezogene Nettomargenmethode“ verwendet. Im folgenden Beispiel werden die Begriffe Nettomarge und EBIT-Marge teilweise synonym nebeneinander berücksichtigt.

Neben dieser existieren grundsätzlich auch andere Methoden zur Verrechnungspreisermittlung, wie z. B. die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode oder die Kostenaufschlagsmethode. Diese Methoden eignen sich vorliegend allerdings nicht, da beispielsweise die Preisvergleichsmethode ein hohes Maß an Vergleichbarkeit voraussetzt.

Die transaktionsbezogene Nettomargenmethode basiert auf Fremddaten von Vergleichsunternehmen, die aus einer externen Unternehmensdatenbank und/oder veröffentlichten Finanzdaten externer Unternehmen entnommen werden können. Man spricht in diesem Zusammenhang auch häufig von sogenannten Peer-Groups.

Die Unternehmen, die zu einem Fremdvergleich herangezogen werden, sollten dem betrachteten Unternehmen möglichst ähnlich sein. Zu bevorzugen sind grundsätzlich Vergleichsunternehmen, die sich auch geografisch im direkten Umfeld befinden. Fasst man diesen Kreis größer, sollten die Gründe – genauso wie die grundsätzliche Vorgehensweise bei der Auswahl der Unternehmen - entsprechend dokumentiert werden.

Nachdem die Daten, die Rendite- bzw. Margenkennzahlen, beschafft wurden, werden die Nettomargen von den unabhängigen, vergleichbaren Dritten mit denen der AB AG verglichen.

In unserem Fallbeispiel beträgt die Nettomarge der AB AG 4,17% (vgl. **Abbildung 7**). Sie ergibt sich aus dem Quotienten der Posten Nettogewinn (EBIT) und Umsatzerlöse.

Die durchschnittlichen Netto- bzw. die EBIT-Margen der ausgewählten Vergleichsunternehmen (Peer-Group) für die letzten 3 Geschäftsjahre sind der **Tabelle 6** zu entnehmen.

Ohne auf die mathematisch-statistischen Besonderheiten bei der Berechnung von Bandbreiten an dieser Stelle einzugehen, liegt die Bandbreite der durchschnittlichen EBIT-Margen der Vergleichsunternehmen zwischen 2,51% und 4,30%.

Ein Vergleich der Daten zeigt, dass die EBIT-Marge der AB AG in Höhe von 4,17% in der ermittelten Bandbreite von 2,51% bis 4,30% liegt. Damit kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass die AB AG angemessene Preise bei der Lieferung von Waren innerhalb des Konzerns angesetzt hat und dass der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten wurde.

**Dienstleistung** → Durchführung von Schulungen für Mitarbeiter der verschiedenen Konzernunternehmen durch Mitarbeiter der AB AG:

Zur Bestimmung der Verrechnungspreise für die konzerninterne Durchführung von Schulungen wird die sogenannte Gewinnaufschlagsmethode verwendet.

Der AB AG entstehen aus der Durchführung der Schu-

Quelle: eigenes Beispiel, eigene Darstellung © I.M.U. 2019



Tabelle 6

Vergleichsunternehmen	Ø EBIT-Marge (der letzten 3 Geschäftsjahre)
Itabike Ltd.	1,82%
NLBIKE Corp.	2,13%
FarausCo	2,51%
DNDBIKE Co. Ltd.	2,97%
BikeCo Ltd.	3,44%
DriveCo Ltd.	3,58%
Beik GmbH	3,69%
TracCo AG	4,30%
HelmDE GmbH	5,38%
Ausmount S. E.	6,01%

Quelle: eigenes Beispiel © I.M.U. 2019



lungen Aufwendungen von 405 TEuro. Auf Basis externer Datenbanken wurde festgestellt, dass ein Gewinnaufschlag von 5% angemessen im Sinne des Fremdvergleichsgrundsatzes ist. Im Ergebnis berechnet die AB AG daher insgesamt Kosten von 425 TEuro gegenüber den Leistungsempfängern.

Die sachgerechte Verteilung der Kosten auf die verschiedenen Leistungsempfänger (im Beispiel: die verschiedenen Vertriebsgesellschaften) kann mittels eines sogenannten Allokationsschlüssels erfolgen. Bemessungsgrundlage ist im vorliegenden Beispiel die Anzahl der Mitarbeiter der jeweiligen Unternehmen, die an den Seminaren teilgenommen haben.

Die Kosten werden nun anhand des Allokationsschlüssels verteilt (vgl. **Tabelle 7**).

Tabelle 7

#### Die Verrechnung der innerhalb des Konzerns erbrachten Dienstleistungen

AB-Konzern	Anzahl der Mitarbeiter	Anteil der Mitarbeiter in %	Kosten in TEuro
AB AG	52	6,35%	27
AB Vertr. GmbH	90	10,99%	47
AB Vertr. NL	55	6,72%	29
AB Vertr. FR	83	10,13%	43
AB Vertr. AUS	70	8,55%	36
AB Vertr. GB	78	9,52%	41
AB Prod. PL	196	23,93%	102
AB Prod. CN	85	10,38%	44
AB Vertr. CN	110	13,43%	57
Gesamt	819	100%	425

Quelle: eigenes Beispiel © I.M.U. 2019

**I.M.U.**

#### Dokumentation außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle

Des Weiteren sind gemäß § 3 Abs. 2 GAufzV außergewöhnliche Geschäftsvorfälle zu dokumentieren.

Der Gesetzgeber führt in Absatz 2 auf, welche Geschäftsvorfälle als außergewöhnlich im Sinne der Vorschrift anzusehen sind:

- 1 der Abschluss und die Änderung langfristiger Verträge, die sich erheblich auf die Höhe der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus seinen Geschäftsbeziehungen auswirken (z. B. Geschäftsbesorgungsverträge),
- 2 Vermögensübertragungen im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen,
- 3 die Übertragung und die Überlassung von Vermögenswerten im Zusammenhang mit wesent-

lichen Funktions- und Risikoänderungen im Unternehmen,

- 4 Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit einer für die Verrechnungspreisbildung erheblichen Änderung der Geschäftsstrategie sowie der Abschluss von Umlageverträgen.

Die Abgabenordnung fordert eine zeitnahe Dokumentation solcher außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle (§ 90 Abs. 3 S. 8 AO). Als zeitnah erstellt gilt die Dokumentation, wenn sie innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres erstellt worden ist, in dem sich der Geschäftsvorfall ereignet hat (§ 3 Abs. 1 GAufzV).

#### 5.3 Master File

Die Pflicht zur Erstellung eines Master Files ergibt sich aus § 90 Abs. 3 S. 3 AO. Dort heißt es:

„ Hat ein Steuerpflichtiger Aufzeichnungen im Sinne des Satzes 1 für ein Unternehmen zu erstellen, das Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe ist, so gehört zu den Aufzeichnungen auch ein Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe und über die von ihr angewandte Systematik der Verrechnungspreisbestimmung, es sei denn, der Umsatz Unternehmens hat im vorangegangenen Wirtschaftsjahr weniger als 100 Millionen Euro betragen.

Sinn und Zweck dieser Vorschrift ist die Darstellung der wirtschaftlichen Tätigkeit der gesamten Unternehmensgruppe aus der Perspektive der Konzernobergesellschaft (Konzernmutter). Der Master File soll auch dazu dienen, der Finanzverwaltung Anhaltspunkte zur Bewertung der Verrechnungspreispolitik hinsichtlich wirtschaftlicher, rechtlicher, finanzieller und steuerlicher Zusammenhänge zu geben.

Konkret bedeutet das: Der Master File beinhaltet allgemeine Informationen über alle Mitglieder des multinationalen Konzerns sowie über deren weltweite Geschäftstätigkeit und Verrechnungspreispolitik. Er wird für den gesamten Konzern oder für einen einzelnen Geschäftsbereich erstellt.

Gemäß § 90 Abs. 3 S. 3 und § 5 Abs. 1 GAufzV soll die Dokumentation des Master Files folgende Inhalte umfassen:

- Organisationsaufbau des Konzerns (Darstellung in Form von Schaubildern)
- Rechts-, Eigentums- und Beteiligungsstruktur

Der Steuerpflichtige ist hinsichtlich Form und Art der Darstellung auch bei der Darstellung des Master Files grundsätzlich frei (vgl. **Kapitel 5.2**). Wichtig ist, dass die Darstellung nach einheitlichen Kriterien, sowie über das jeweilige Wirtschaftsjahr hinaus in gleicher Form (Stetigkeitsgrundsatz) vorgenommen und dokumentiert wird. Der Master File

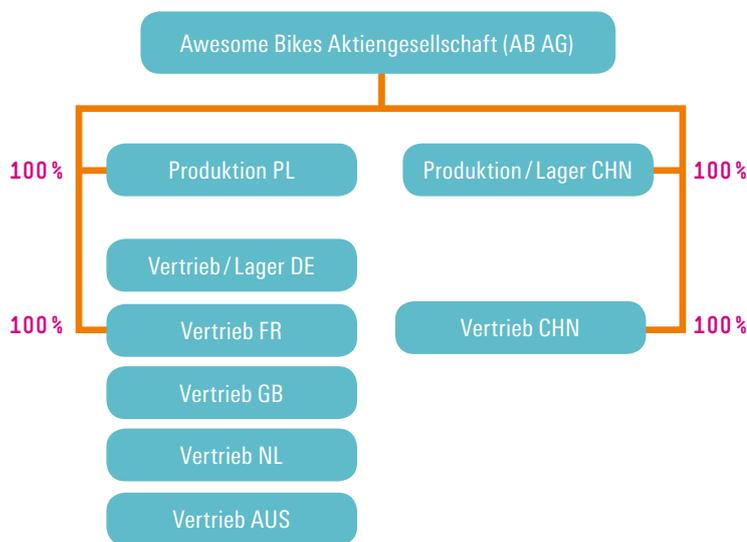
kann in englischer Sprache verfasst und von jedem Unternehmen des Konzerns verwendet werden.

Es ist anzumerken, dass im Ausland unter Umständen niedrigere Grenzen für die Verpflichtung zur Erstellung eines Master Files bestehen als in Deutschland (in Deutschland: Umsatzerlöse > 100 Millionen Euro). Das hat zur Folge, dass von ausländischen Konzerngesellschaften selbst dann die Vorlage ei-

nes Master Files durch ausländische Finanzbehörden verlangt werden kann, wenn die Umsatzerlöse aller deutschen Konzernunternehmen im Vorjahr weniger als 100 Millionen Euro betragen. Als konkrete Beispiele sind Österreich mit einem Schwellwert von 40 Millionen Euro (Stand 1.1.2017) und Polen mit einem Schwellwert von 20 Millionen Euro (Stand 1.1.2017) zu nennen.

Abbildung 8

**Aufbau des AB-Konzerns**

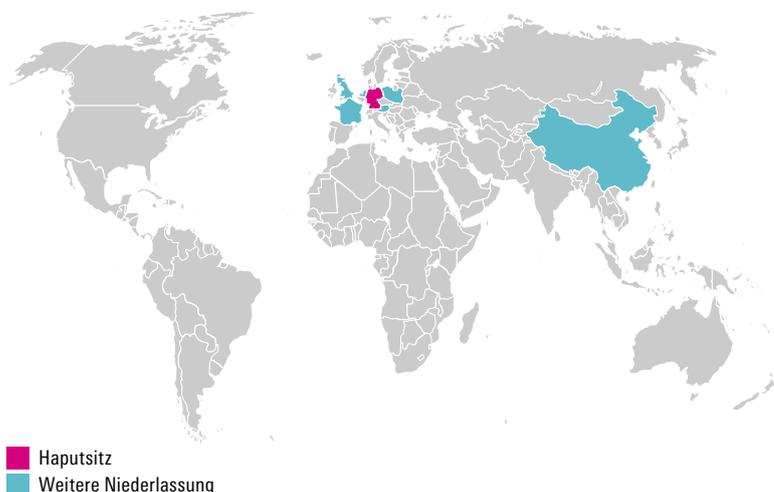


Quelle: eigenes Beispiel © I.M.U. 2019



Abbildung 9

**Weltweite Standorte der AB AG**



■ Hauptsitz  
■ Weitere Niederlassung

Quelle: eigenes Beispiel © I.M.U. 2019



**FALLBEISPIEL: DIE AWESOME BIKE AG**

Die Darstellung des „Master Files Konzern“ der AB AG kann exemplarisch wie folgt aussehen:

**1. Rechts-, Eigentums- und Beteiligungsstruktur:** (vgl. **Abbildung 8**):

**2. Geografische Verteilung** (vgl. **Abbildung 9**)

Wie zu erkennen ist, befinden sich die meisten Niederlassungen der AB AG in Europa. China ist der einzige Niederlassungsort außerhalb von Europa.

**3. Beschreibung der Geschäftstätigkeit(en) des Gesamtkonzerns AB AG**

An dieser Stelle kann auf die bereits erfolgte Darstellung im Rahmen der Dokumentation des Local Files (vgl. **Kapitel 5.2**) verwiesen werden.

**4. Beschreibung der Lieferkette der 5 größten Produkte/Dienstleistungen gemessen am Umsatz**

a Produkte mit einem Anteil von mehr als 5% am Umsatz der AB AG:

· Standardfahrräder	35%
· E-Bikes	20%
· Mountain Bikes	15%
· Rennräder	8%
· Hollandräder	8%
· Werkzeugsets	5%
· Sonstige	9%

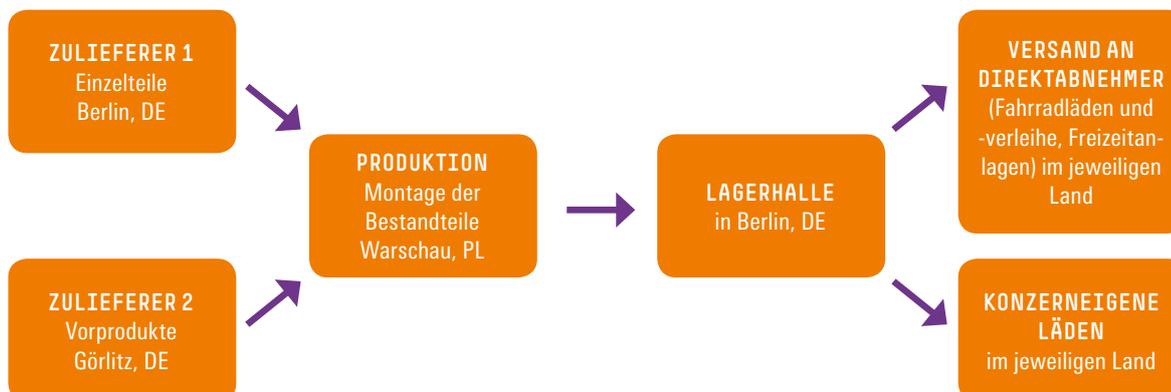
b Lieferkette für Standardfahrräder (vgl. **Abbildung 10**)

Hinweis: Es müssen alle relevanten Lieferketten im Konzern aufgezeigt werden. Das hier dargestellte, stark vereinfachte Beispiel dient lediglich zur Orientierung. Wenn es zum Verständnis nötig ist, muss eine detailliertere Darstellung in den Masterfile eingefügt werden. Ggf. lohnt es sich, in dem Masterfile ein Kapitel mit weiteren Diagrammen sowie einem Inhaltsverzeichnis zu erstellen, damit der Betriebsprüfer sich dort leichter einen Überblick verschaffen kann.

**5. Beschreibung aller gravierenden Umstrukturierungen (z. B. Übernahmen bzw. Mergers and Acquisitions)**

2011: Übernahme von UK Wheels als Vertriebsgesellschaft. UK Wheels bestand aus 10 Fahrradläden im gesamten Vereinigten Königreich.

## Darstellung der relevanten Lieferketten innerhalb des Konzerns



Quelle: eigenes Beispiel © I.M.U. 2019

**I.M.U.**

2014: Akquirierung einer leer stehenden Produktions- und Lagerhalle in Peking, China. Diese wurden zeitnah vollständig renoviert. Noch im selben Jahr wurden 32 Läden in den Großstädten (Peking, Shanghai, Chongqing) erworben. Die AB AG erwartet, dass sich die Investitionen bereits im Jahr 2025 vollständig amortisieren werden. Businesspläne zur Beurteilung der Vorteilhaftigkeit der Investitionen liegen vor und können bei Bedarf eingesehen werden.

#### 6. Wesentliche Immaterielle Wirtschaftsgüter des Konzerns:

- Erklärung zu: Eigentum, Nutzung, Ort und Strategie im Hinblick auf die Entwicklung der immateriellen Wirtschaftsgüter, Markenname, Patente, Software, Kundenstamm und Lizenzen
- Erklärung und Darstellung der umgesetzten Verrechnungspreisrichtlinien für immaterielle Wirtschaftsgüter
- Übertragungen von immateriellen Wirtschaftsgütern innerhalb des Konzerns

#### 7. Konzerninterne Finanztätigkeiten anhand des letzten Jahresabschlusses der Muttergesellschaft und Tochtergesellschaften sowie anhand des Konzernabschlusses

- Beschreibung der internen und externen Finanzierungstätigkeit  
Angabe der Unternehmen in der Unternehmensgruppe, die eine Finanzierungs-, Cashmanagement oder Assetmanagementfunktion ausüben und nach welchem Recht das betreffende Unternehmen organisiert ist sowie eine Angabe des Ortes der tatsächlichen Geschäftsleitung des Unternehmens.
- Festgelegte Verrechnungspreisrichtlinien für Finanztransaktionen  
Beschreibung der Verrechnungspreisstrategie des

Konzerns hinsichtlich der Finanzierungsbeziehung in der Unternehmensgruppe

#### 8. Finanzielle Lage und steuerliche Position des Konzerns

- Zur Feststellung der finanziellen Lage kann mit Finanzkennzahlen gearbeitet werden. Die Wichtigsten sind:
  - Eigenkapitalquote
  - Eigenkapitalrentabilität
  - Gesamtkapitalrentabilität
  - Umsatzrentabilität
  - Personalaufwandsquote
  - Verschuldungsgrad
  - Anlageintensität
  - Liquiditätsgrad I bis III
  - Bruttogewinnmarge
  - operative Gewinnmarge
  - Konzerngesamtumsatz
- Auflistung von Advance Price Agreements (APA)
- Auflistung von Advanced Tax Rulings

#### 5.4 Country-by-Country Reporting

Die Verpflichtung zur Erstellung des Country-by-Country Report ergibt sich aus § 138a Abs.1 S.1 AO:

„Ein Unternehmen mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland (inländisches Unternehmen), das einen Konzernabschluss aufstellt oder nach anderen Regelungen als den Steuergesetzen aufzustellen hat (inländische Konzernobergesellschaft), hat nach Ablauf eines Wirtschaftsjahres für dieses Wirtschaftsjahr einen länderbezogenen Bericht dieses Konzerns zu erstellen und dem Bundeszentralamt für Steuern zu übermitteln, wenn

1. der Konzernabschluss mindestens ein Unternehmen mit Sitz und Geschäftsleitung im Ausland (ausländisches Unternehmen) oder eine ausländische Betriebsstätte umfasst und

2. die im Konzernabschluss ausgewiesenen, konsolidierten Umsatzerlöse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens 750 Millionen Euro betragen.

Der Zweck dieser Vorschrift, also der Erstellung eines länderbezogenen Berichts, besteht darin, die Finanzverwaltung in die Lage zu versetzen, vor Aufnahme von konkreten Prüfungshandlungen mögliche Hinweise auf steuerrechtlich relevante Tatbestände wie z.B. Gewinnverlagerungen zu erkennen und bei der Prüfungsplanung zu berücksichtigen.

Die Finanzverwaltung soll sich mit dem Country-by-Country Report auch grob über die Risikoverteilung im Unternehmen informieren können. Der CbCR soll aber nicht als ein unmittelbares Beweismittel in einer Prüfung dienen.

Er enthält – in Anlehnung an das im Jahr 2015 durch die OECD zeitweise veröffentlichte Schema – typischerweise Informationen zu folgenden Aspekten:

- eine Übersicht der Steuerhoheitsgebiete, in denen das Unternehmen Geschäftstätigkeiten durchführt. Dies umfasst im Wesentlichen
  - die Umsatzerlöse und sonstigen Erträge aus Geschäftsvorfällen mit nahestehenden Unternehmen,
  - die Umsatzerlöse und sonstigen Erträge aus Geschäftsvorfällen mit fremden Unternehmen,
  - die Summe aller sonstigen Erträge der oben genannten Umsatzerlöse,
  - die angefallenen Ertragssteuern des Wirtschaftsjahres,
  - die im Wirtschaftsjahr gezahlten und zurückgestellten Ertragssteuern,
  - das Jahresergebnis vor Ertragssteuern,
  - die Summe des Eigenkapitals,
  - thesaurierte Gewinne,
  - die Anzahl der Beschäftigten,
  - die materiellen Vermögenswerte.

Darüber hinaus hat der Country-by-Country Report Informationen über folgende Geschäftstätigkeiten zu enthalten:

- Forschung und Entwicklung
- Besitz oder Verwaltung von geistigem Eigentum
- Einkauf oder Beschaffung
- Verarbeitung oder Produktion
- Verkauf, Marketing oder Vertrieb
- Verwaltungs-, Management- oder Supportdienstleistungen
- Erbringung von Dienstleistungen für fremde Dritte
- konzerninterne Finanzierung
- regulierte Finanzdienstleistungen

- Versicherung
- Besitz von Aktien oder anderen Wertpapieren mit Beteiligungscharakter
- ruhende Tätigkeiten
- sonstige Tätigkeiten.

Zur Erstellung des CbCR kann z. B. auf Daten und Informationen aus Abschlüssen für aufsichtsrechtliche Zwecke zurückgegriffen werden. Angegebene Beträge sind jeweils zum für das jeweilige Jahr geltenden durchschnittlichen Wechselkurs in die funktionale Währung des berichtenden Unternehmens umzurechnen. Die hierfür verwendeten Quellen sind in einem zusätzlichen Abschnitt des CbCR kurz zu beschreiben.

## FALLBEISPIEL: DIE AWESOME BIKE AG

---

Annahme: Die AB AG mit Sitz in Deutschland ist als Konzernobergesellschaft zur Erstellung eines Konzernabschlusses in Deutschland verpflichtet und hat im Jahr 2017 Umsatzerlöse von insgesamt 761 Millionen Euro erzielt. Daher ist die AB AG zur Erstellung eines CbCR gemäß § 138a Abs. 1 S. 1 AO verpflichtet.

In Anlehnung an die zu Beginn des Kapitels dargestellten Mindestinhalte zu Posten der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung und darzustellenden Geschäftstätigkeiten könnte der CbCR im Fall der fiktiven AB AG unseres Beispiels folgende Form haben:

---

**Übersicht über die Aufteilung der Erträge, Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Steuerhoheitsgebieten**

**Name der Unternehmensgruppe: AB Konzern (Betreffendes Geschäftsjahr: 2017; Verwendete Währung: Euro)**

Steuerhoheitsgebiet		Deutschland	Niederlande	Frankreich	Großbritan-nien	Polen	China
Umsätze (in Mio.) mit:	Fremde Unternehmen	50	2	4	5	41	25
	Nahestehende Unternehmen	152	93	138	120	0	131
	Insgesamt	202	95	142	125	41	156
Vorsteuergewinn (-verlust)		195	90	136	118	39	145
Tatsächlich gezahlte Ertragssteuern		58	23	27	30	8	41
Laufender Ertragssteuer-aufwand (im Be-richtsjahr)		12	5	6	8	3	9
Ausgewiesenes Kapital		40	22	34	25	5	32
Einbehaltener Gewinn		32	23	15	25	9	40
Beschäftigtenzahl		151	68	95	79	90	215
Materielle Vermögenswerte (ohne flüssige Mittel)		50	30	38	41	10	29

Quelle: eigenes Beispiel © I.M.U. 2019

**I.M.U.**

**Auflistung aller Konzernunternehmen der multinationalen Unternehmensgruppe**

**Name der internationalen Geschäftsgruppe: AB Konzern (Betreffendes Geschäftsjahr: 2017)**

Steuerhoheitsgebiet		Deutschland	Polen	Nieder-lande	Frank-reich	Großbri-tannien	Öster-reich	China	
Im Hoheitsgebiet ansässige Konzerneinheiten		AB AG	AB Vertr. GmbH	AB Prod PL.	AB Ver-tr. NL	AB Ver-tr. FR	AB Vertr. GB	AB Ver-tr. AUS	AB Prod/Lager CN AB Vertr. CN
Gründungsstaat, falls abweichend vom Ansäs-sigkeitsstaat		DE	DE	PL	NL	FR	GB	AUS	CN CN
Wichtigste Geschäfts-tätigkeit(en)	Forschung und Entwicklung	x	-	-	-	-	-	-	-
	Besitz/Verwertung von geistig-em Eigentum	x	-	x	-	-	-	-	-
	Einkauf oder Beschaffung	x	-	x	-	-	-	-	x -
	Verarbeitung oder Produktion	-	x	x	-	-	-	-	x -
	Verkauf, Marketing oder Vertrieb	x	-	-	x	x	x	x	x x
	Management- oder Unterstüt-zungsleistungen	x	-	-	-	-	-	-	- -
	Erbringung von Dienstleistungen an fremde Dritte	x	-	-	-	-	-	-	- -
	Interne Finanzierungstätigkeiten	x	-	-	-	-	-	-	- -
	Regulierte Finanzdienst-leistun-gen	x	-	-	-	-	-	-	- -
	Versicherungen	x	-	-	-	-	-	-	- -
	Besitz von Aktien mit Beteili-gungscharakter	x	-	-	-	-	-	-	- -
Ruhende Tätigkeit	-	-	-	-	-	-	-	- -	

Quelle: eigenes Beispiel © I.M.U. 2019

**I.M.U.**

## 6 AKTUELLE ERMITTLUNG UND METHODISCHE ENTWICKLUNG STEUERLICHER VERRECHNUNGSPREISE

Die konkrete Ermittlung von Verrechnungspreisen erfolgt grundsätzlich in zwei Stufen: Auf der ersten Stufe erfolgt die Auswahl der zulässigen Verrechnungspreismethode. Auf dieser Basis ist auf der zweiten Stufe eine sogenannte Vergleichskomponente zu bestimmen. Dies kann je nach gewählter Verrechnungspreismethode z.B. der Preis, der Kostenaufschlag oder die Gewinnmarge sein. Die gewählte Vergleichskomponente wird dann einem Fremdvergleich unterzogen, um zu ermitteln, ob der angesetzte Verrechnungspreis dem Fremdvergleich entspricht. Dadurch muss das im Inland steuerpflichtige Unternehmen die Verrechnungspreismethoden zur Überprüfung und zum Nachweis der Angemessenheit berücksichtigen.

Das Außensteuergesetz gibt die im Inland zulässigen Verrechnungspreismethoden vor.

Zu unterscheiden sind die in § 1 Abs. 3 AStG genannten transaktionsbezogenen Standardmethoden sowie die unter bestimmten Voraussetzungen anzuwendenden transaktionsbezogenen Gewinnmethoden.

Als transaktionsbezogene **Standardmethoden** gelten die

- Preisvergleichsmethode,
- Wiederverkaufspreismethode und
- Kostenaufschlagsmethode.

Als transaktionsbezogene **Gewinnmethoden** gelten die

- Nettomargenmethode und
- Gewinnaufteilungsmethode.

Die einzelnen Verrechnungspreise werden im Folgenden grundlegend erläutert.

### 6.1 Transaktionsbezogene Standardmethoden

#### 6.1.1 Preisvergleichsmethode

Im Rahmen der Preisvergleichsmethode wird der zwischen den nahestehenden Unternehmen vereinbarte Preis mit den Beträgen verglichen, die bei vergleichbaren Geschäften unter Dritten am Markt vereinbart wurden. Ausgangsgröße für solche vergleichsweise herangezogenen Marktpreise können also nur solche Wertansätze sein, die nicht durch gesellschafts- bzw. gesellschaftsbedingte Dispositionen beeinflusst werden können. Aus theoretischer Sicht besteht ein derartiger Marktpreis nur in vollkommenen Märkten und bei Vorliegen entsprechender Konkurrenzbeziehungen. In der Praxis muss man sich mit vorliegenden Marktpreisen begnügen, da ein vollkommener Markt nicht existiert. Voraussetzung für die praktische Anwendbarkeit der Preisvergleichsmethode ist eine hohe Vergleichbarkeit im Hinblick auf die physische Beschaffenheit des Gegenstandes der Leistungsbeziehung, dessen Qualität, die Liefer-, Zahlungs- und Abnahmebedingungen, die Liefermenge sowie die Marktverhältnisse.

Bei der Vornahme des Preisvergleiches zur Ermittlung der Angemessenheit des Verrechnungspreises lassen sich wiederum verschiedene Möglichkeiten unterscheiden (vgl. **Abbildung 11**).

#### a Vergleich der Verrechnungspreise mit Preisen für vergleichbare Geschäfte zwischen oder mit Dritten (vgl. **Abbildung 12**)

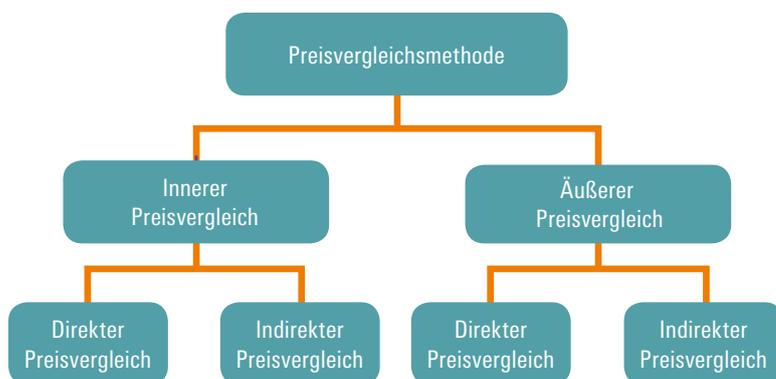
Bei äußeren Preisvergleichen werden Werte angesetzt, die ausschließlich zwischen voneinander unabhängigen Dritten festgestellt wurden. Vorhandene Preise zwischen anderen Konzernunternehmen finden insoweit als Vergleichsmaßstab keine Anwendung.

Die OECD hat im Rahmen ihres BEPS-Projekts darauf hingewiesen, dass der äußere Preisvergleich regelmäßig bei standardisierten Massengütern angewendet werden kann. Zwei weitere Anwendungsfelder stellen einfache konzerninterne Finanzierungstransaktionen und Lizenzgeschäfte dar. Für einfache Finanzierungstransaktionen eignet sich dieses Verfahren besonders gut, da übliche Zinssätze und sonstige Kapitalmarktdaten durch die Transparenz der Finanzmärkte in vielen Fällen abrufbar sind. Mögliche, für die Recherche zu verwendende Datenbanken werden z. B. auch durch RoyaltyStat, LexisNexis oder RoyaltySource bereitgestellt.

Im Rahmen von inneren Preisvergleichen erfolgt die Bezugnahme auf solchen Werten als Beurteilungsmaßstab, die das verbundene Unternehmen oder eine nahe stehende Person selbst in der Vergangenheit mit unabhängigen Dritten vereinbart hat. Anwendbar ist diese Vorgehensweise allerdings nur dann, wenn gleichartige Lieferungen oder Leistungen sowohl konzernintern, als auch an Außenstehende erfolgen. In der Praxis ist diese innere Vergleichbarkeit oftmals nicht gegeben. Gründe für die schlechte Vergleichbarkeit

Abbildung 11

#### Varianten der Preisvergleichsmethode



Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Becker / Kroppen (1999) © I.M.U. 2019

I.M.U.

ergeben sich z. B. aufgrund unterschiedlicher geographischer Gegebenheiten und Transaktionsvolumina.

Der äußere und der innere Preisvergleich haben gemeinsam, dass beide Varianten einen Fremdvergleich zu Geschäften mit oder zwischen unabhängigen Dritten voraussetzen.

### b Vergleich der Verrechnungspreise direkt oder indirekt mit anderen Preisen (vgl. Abbildung 13)

Direkte Preisvergleiche können nur dann vorgenommen werden, wenn die verglichenen Geschäfte nahezu gleichartig sind. Dazu müssen die maßgebenden Bewertungs- und Einflussmethoden identisch sein.

#### Beispiel

Das Mutterunternehmen M liefert 1.000 No-Name-Anzüge in Dunkelbraun und in minderwertiger Qualität an das Tochterunternehmen T zu einem Preis von 50 Euro pro Anzug. Unmittelbar vor dieser Transaktion hat M ähnliche 1.000 Anzüge mit vergleichbarer Qualität an E (externes Unternehmen) zu einem Preis von 80 Euro pro Anzug zu gleichen Lieferkonditionen veräußert.

→ Auf diese beiden Transaktionen ist der direkte innere Preisvergleich anwendbar. Das Mutterunternehmen M hatte nämlich zeitnah ein vergleichbares Geschäft (vergleichbare Art und Menge) mit einem konzernexternen Unternehmen abgewickelt. Daraus folgt, dass der Verrechnungspreis zwischen M und T dem Fremdvergleich zwischen M und E nicht standhält und um 30 Euro zu niedrig angesetzt wurde. Der Verrechnungspreis zwischen M und T ist entsprechend zu korrigieren.

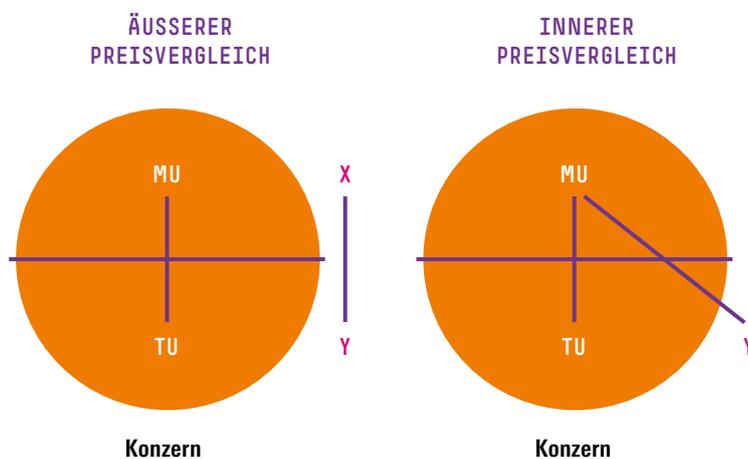
Bei indirekten Preisvergleichen werden auch nicht gleichartige Geschäfte verglichen, bei denen es allerdings möglich ist, die abweichenden Faktoren zu beseitigen. Es besteht somit die Notwendigkeit, Anpassungsrechnungen vorzunehmen, um die Sachverhalte miteinander vergleichbar zu machen. Derartige Bereinigungen müssen jedoch in jedem Fall in der Verrechnungspreisdokumentation dargestellt werden.

#### Beispiel

Ausgangspunkt des Beispiels ist der geschilderte Sachverhalt zwischen M und T sowie M und E. Jedoch handelt es sich bei der Transaktion zwischen M und E nicht mehr um 1.000, sondern nur noch um 500 Anzüge. Diese wurden zu einem Preis von 68 Euro pro Stück veräußert.

→ Hier greift der indirekte innere Preisvergleich. Die Transaktionen sind zwar ähnlich, jedoch

### Äußerer und innerer Preisvergleich

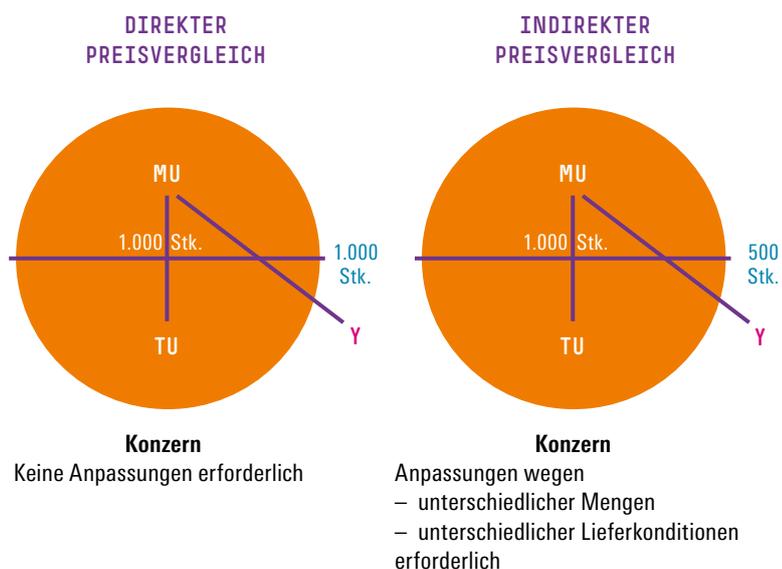


Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Becker / Kroppen (1999) © I.M.U. 2019

I.M.U.

Abbildung 13

### Direkter und indirekter Preisvergleich



Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Becker / Kroppen (1999) © I.M.U. 2019

I.M.U.

können die Preise aufgrund der unterschiedlich abgesetzten Mengen nicht direkt miteinander verglichen werden. Bereinigt man allerdings die Vergleichstransaktion zwischen E und M um die Tatsache, dass nur halb so viele Anzüge veräußert wurden und damit der Preis aufgrund eines eventuell nicht gewährten Mengenrabattes höher ist, hält der zwischen M und T angesetzte Verrechnungspreis von 50 Euro pro Stück dem Fremdvergleich stand.

Festgestellte Abweichungen zwischen dem internen Verrechnungspreis und dem Preis zwischen oder mit unabhängigen Dritten (bei vergleichbaren Transaktionen) sind ein Indiz dafür, dass die im Rahmen der konzerninternen Transaktion vereinbarten Bedingungen gegenüber Dritten nicht vereinbart worden wären.

### Beispiel

Das Unternehmen V1 vereinbart mit dem verbundenen Unternehmen V2 die Erbringung einer Dienstleistung zu einem Verrechnungspreis von 10 Euro/Stunde. Die unabhängigen Drittunternehmen D1 und D2 vereinbaren für eine vergleichbare Leistung einen Stundensatz von 50 Euro/Stunde. Diese nicht unwesentliche Abweichung ist ein Indiz dafür, dass die zwischen V1 und V2 vereinbarten Preise einem Fremdvergleich nicht standhalten.

### 6.1.2 Wiederverkaufspreismethode

Die transaktionsbezogene Wiederverkaufspreismethode findet insbesondere bei Unternehmen Anwendung, die im Vertriebsbereich tätig sind.

Wichtige Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Wiederverkaufspreismethode ist, dass ein verbundenes Unternehmen gegenüber einem anderen ausländischen Konzernunternehmen Lieferungen und Leistungen erbringt. Daran anschließend erfolgt die Weiterveräußerung an unabhängige Dritte (vgl. **Abbildung 14**).

Bei der Ermittlung des Verrechnungspreises wird von dem Wert ausgegangen, zu dem ein verbundenes Unternehmen (hier Unternehmen B) seine Lieferungen und Leistungen an unabhängige Dritte (hier Unternehmen X) veräußert. Es erfolgt eine retrograde Vorgehensweise, indem der Wiederverkaufspreis zwischen B und X um marktübliche Abschläge, die insbesondere die übernommenen Vertriebsfunktionen und Risiken des Verkäufers sowie eine angemessene Gewinnmarge enthalten (Rohgewinnmarge) (vgl. **Abbildung 15**), gekürzt wird.

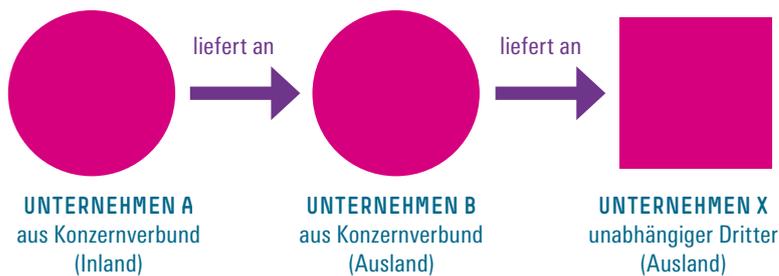
Die marktübliche Gewinnmarge wird in Form eines Prozentsatzes vom Umsatz festgelegt. Somit können Endabnehmerpreise flexibel an den Markt(gewinn) angepasst werden, an den sich wiederum der Verrechnungspreis anpasst. Das wesentliche praktische Problem dieser Methode besteht in der Ermittlung einer angemessenen Wiederverkaufsspanne.

Bei der Festlegung der Rohgewinnmarge (G) sind sämtliche Faktoren zu beachten, die im Zusammenhang mit den Kosten des Unternehmens (hier Unternehmen B) stehen oder einen sonstigen Einfluss auf den Gewinn des Unternehmens haben. Relevant sind insbesondere die Vertriebsfunktionen und Risiken, die das Unternehmen zur Durchführung der Lieferung oder Leistung übernommen hat. Je mehr Aktivitäten und Risiken vom Unternehmen B übernommen werden, desto höher darf die Marge (G) aufgrund der vor Ort angefallenen zusätzlichen Kosten sein.

Geht man bei der Ermittlung der Rohgewinnmarge beispielsweise von einem einfachen Zwischenhändler aus, dessen Aufgabe lediglich darin besteht, ein erworbenes Produkt in unveränderter Form weiterzuve-

Abbildung 14

#### Leistungsbeziehungen bei der Wiederverkaufspreismethode

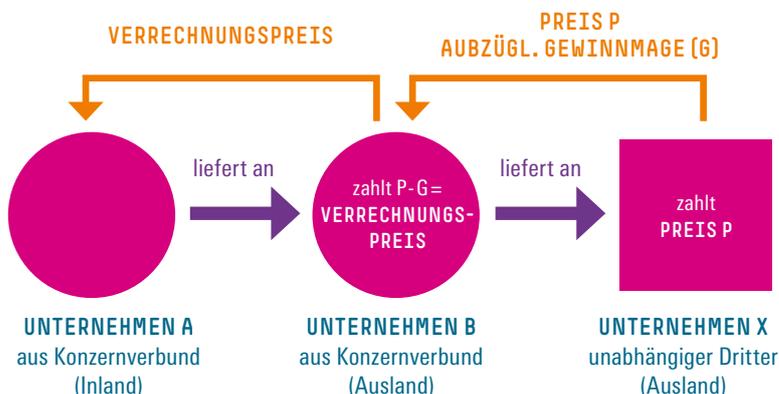


Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Becker / Kroppen (1999) © I.M.U. 2019

I.M.U.

Abbildung 15

#### Verrechnungspreis gemäß Wiederverkaufspreismethode



Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Becker / Kroppen (1999) © I.M.U. 2019

I.M.U.

räußern, kann das übernommene Risiko und analog dazu die Rohgewinnmarge (G) als gering eingeschätzt werden. Unterstellt man hingegen ein Vertriebsunternehmen mit umfangreichen eigenen Vertriebsaktivitäten inklusive Marketing, eigener Lagerhaltung und eigenem Absatzrisiko, liegen ausgeprägte Funktionen sowie ein erhöhtes Risikopotenzial beim konzernverbundenen Zwischenhändler B vor. Zu nennen sind hier beispielhaft Währungs- und Lagerhaltungsrisiken. Die in diesem Fall anzusetzende Rohgewinnmarge (G) ist gegenüber dem einfachen Zwischenhändler aufgrund der Risiken höher. Folglich wäre der zwischen den Konzernunternehmen A und B zulässige Verrechnungspreis entsprechend geringer.

Die Rohgewinnmarge wird in der Regel zu Beginn eines Jahres festgelegt und auf alle innerjährlichen Transaktionen angewendet. Wesentliche unterjährliche Umsatzschwankungen können zu Problemen im Zusammenhang mit der festgelegten Rohgewinnmarge führen. Gegebenenfalls müssen in solchen Fällen sogar unterjährig Korrekturen ermittelt werden. Diese sind wiederum in der bestehenden Verrechnungspreisdokumentation entsprechend darzulegen.

Die Wiederverkaufspreismethode stellt im Gegensatz zur Preisvergleichsmethode geringere Anforderungen an die Produktvergleichbarkeit. Eher hängt die Zulässigkeit der Methode von der Ähnlichkeit der Funktionen, Risiken und Vertragsbedingungen des konzerninternen Geschäfts mit dem Fremdgeschäft ab.

### 6.1.3 Kostenaufschlagsmethode

Bei der Kostenaufschlagsmethode wird der Verrechnungspreis bestimmt, indem zunächst die Selbstkosten des liefernden oder leistenden Unternehmens ermittelt und dann im Anschluss um einen angemessenen Gewinnaufschlag erhöht werden. Der Prozess entspricht somit dem genau umgekehrten Ablauf zur Wiederverkaufspreismethode.

#### Beispiel

$$\begin{array}{l}
 \text{Selbstkosten des liefernden /} \\
 \text{leistenden Unternehmen} \\
 \\
 + \text{ branchen-/betriebsüblicher Gewinnaufschlag} \\
 \hline
 = \text{ angemessener Verrechnungspreis}
 \end{array}$$

Die Kostenaufschlagsmethode (auch Cost-Plus-Methode genannt) findet in solchen Fällen Anwendung, in denen für gelieferte Waren, Dienstleistungen und immaterielle Wirtschaftsgüter keine Marktpreise als Vergleichsmaßstäbe zur Verfügung stehen.

Folgende konzerninterne Geschäftsvorfälle mit Auslandsbezug zählen zu den Hauptanwendungsbereichen:

- Lieferung von Halbfertigerzeugnissen
- Langfristige Liefer- und Leistungsvereinbarungen

- Nicht marktfähige oder marktgängige Dienstleistungen
- Auftragsforschungen
- Gemeinschaftseinrichtungen mehrerer verbundener Unternehmen

Wie die anderen Standardmethoden folgt auch die Kostenaufschlagsmethode dem Grundsatz des Fremdvergleichs. Die Forderung zur Anwendung des Fremdvergleichs bezieht sich hier sowohl auf die Ermittlung der Kostenbasis als auch auf die Höhe des Gewinnaufschlags. Aus diesem Grund werden die Selbstkosten nach den Kalkulationsmethoden ermittelt, die das leistende Unternehmen bei seiner Preispolitik auch gegenüber fremden Dritten zugrunde legt.

Zur Ermittlung der Kostenbasis sind alle anerkannten Kostenrechnungsmethoden anwendbar, soweit diese auch für die Kalkulation gegenüber Dritten angewendet werden oder zumindest betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen. Aufgrund des Grundgedankens der Kostenaufschlagsmethode, dass marktwirtschaftliche Unternehmen langfristig ihre Kosten decken und darüber hinaus noch Gewinne erwirtschaften, sind bei der Ermittlung der Selbstkosten in der Regel die fixen sowie die variablen Kostenbestandteile einzubeziehen.

Die den Kosten hinzuzurechnenden Gewinnaufschläge sollten betriebs- oder branchenüblich sein. Je nach Betrachtungsgegenstand wird hier von einem anderen Gewinnbegriff ausgegangen. So können z. B. Spielräume beim Zeitbezug (Periodengewinn), bei der Kalkulationseinheit (Produktgewinn, Bereichsgewinn, Unternehmensgewinn) sowie bei den verwendeten Rechengrößen (Kapitalgewinn, kalkulatorischer Gewinn) entstehen.

Aufgrund der Spielräume bei der Bestimmung der Kostenbasis sowie auch aufgrund eines angemessenen Gewinnzuschlags lassen sich beide Größen nicht eindeutig ermitteln.

Die steuerpflichtigen Konzernunternehmen haben bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode einen Ermessenspielraum bezüglich

- des Umfangs der zu verrechnenden Kosten (Vollkosten vs. Teilkostenansatz),
- der zu verrechnenden Kostenarten (indirekte oder direkte Kosten),
- des Zeitbezugspunkts der zu verrechnenden Kosten (Ist-, Standard- oder Plankostensatz) und
- des zugrunde zu legenden Kostenbegriffs (wertmäßig oder pagatorisch).

Ebenso ist die Bestimmung des Gewinnaufschlages nicht eindeutig. Dieser soll sich an der Funktions- und Risikoverteilung der beteiligten Unternehmen orientieren. So bieten sich betriebs- und branchenübliche Gewinnaufschläge an oder solche, die zu einer Eigenkapitalrendite mindestens in Höhe der Kapitalmarkrendite führen. Vernachlässigt wird bei diesem Vorgehen zur Bestimmung des Gewinnaufschlages, dass

Tabelle 10

## Transaktionsbezogene Standardmethoden

Standard- methode	Anwendungs- fälle	Charakterisierung	
		leistendes UN	empfangendes UN
Preisvergleichs- methode	Lieferung von Standardprodukten	Strategieträger/ Routine- unternehmen	Strategieträger/ Routine- unternehmen
	Einbringung von marktgängigen Dienstleistungen	Strategieträger/ Routine- unternehmen	Strategieträger/ Routine- unternehmen
Wiederverkaufspreis- methode	Warenlieferung an Vertriebsgesellschaft	Strategieträger	Routine- unternehmen
Kostenauf- schlags- methode	Lohnfertigung	Routine- unternehmen	Strategieträger
	Auftragsforschung	Routine- unternehmen	Strategieträger
	Erbringung von Routinedienstleistungen	Routine- unternehmen	Strategieträger

Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Becker / Kroppen (1999) © I.M.U. 2019

**I.M.U.**

der Gewinn letztlich durch den am Markt erzielten Preis bestimmt wird und nicht in Form von standardisierten Sätzen existiert. Dies führt dazu, dass in der Praxis Gewinnaufschläge meist willkürlich festgelegt werden.

Festzuhalten bleibt in jedem Fall, dass um dem Fremdvergleichsmaßstab zu genügen, ein Vergleich mit Gewinnaufschlägen erfolgen sollte, die der Leistende/Liefernde bei Lieferungen/Leistungen gegenüber konzernunabhängigen Dritten ansetzt. Liegen jedoch nicht direkt vergleichbare Gewinnaufschläge vor, sind in diesen Fällen Anpassungsrechnungen vorzunehmen, um die Unterschiede zu beseitigen.

Wird eine niedrigere Kostenbasis gewählt (z.B. Teilkosten), ist der Gewinnaufschlag entsprechend höher anzusetzen, da dieser zum Teil auch zur Deckung von Gemeinkosten dient.

Darüber hinaus muss ein Gewinnaufschlag auch immer in Abhängigkeit von den Funktionen und Risiken ermittelt werden, die das Unternehmen trägt.

#### Beispiel zur Ermittlung der Kosten anhand der Fixkostendeckungsrechnung

variable Kosten pro Stk.	12,0
+ Erzeugnis-Fixkosten	5,0
+ Erzeugnisgruppen-Fixkosten	4,0
+ Bereichsfixkosten	2,5
+ Unternehmens-Fixkosten	3,0

+ Unternehmens-Fixkosten	3,0
+ Netto-Gewinn pro Stk.	3,0
<hr/>	
= Verrechnungspreis*	29,5

Da sich die Kostenaufschlagsmethode nicht auf Marktdaten bezieht, sondern die angefallenen Kosten die Berechnungsgrundlage für die Verrechnungspreise darstellen, kann sie nur Anwendung beim liefern den Unternehmen finden. Scheiden die beiden anderen Standardmethoden aufgrund fehlender Marktdaten aus, so stellt die Kostenaufschlagsmethode eine angemessene Alternative dar. Ansonsten sind aufgrund des fehlenden Marktbezugs die Preisvergleichsmethode sowie die Wiederverkaufspreismethode vorzuziehen.

Zusammenfassend lässt sich für die Anwendung der jeweiligen Methoden festhalten: Zum einen hängt es von Art, Umfang und Qualität der verfügbaren Fremdvergleichsdaten ab, welche Methode zur Anwendung kommt. Zum anderen ist der Umfang der übernommenen unternehmerischen Funktionen und Risiken ausschlaggebend.

Im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse werden Unternehmen entweder als Strategieträger oder Routineunternehmen eingestuft. Ein Routineunternehmen zeichnet sich dadurch aus, dass die erzielten Gewinne zwar im Zeitablauf relativ konstant, jedoch üblicherweise eher niedrig anzusetzen sind. Ein Strategieträger zeichnet sich dagegen durch einen hohen Bestand an immateriellen Wirtschaftsgütern und durch die Übernahme wesentlicher Funktionen sowie Risiken aus. Dementsprechend fließt dem Strategieträger ein Großteil des Gewinns zu.

Tabelle 10 zeigt zusammenfassend die typischen Anwendungsfälle der Standardmethoden.

#### 6.1.4 Nettomargenmethode

Im Rahmen der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode wird für ein betrachtetes konzerninternes Geschäft die betriebliche Nettomarge mit den Gewinnen verglichen, die das verbundene Unternehmen mit unabhängigen Dritten bzw. die ähnliche unabhängige Unternehmen aus vergleichbaren Geschäften erzielen. Die Nettomarge ergibt sich, indem der Nettogewinn, in der Regel das EBIT (engl. Earnings Before Interests and Taxes, dt. Ergebnis vor Zinsen und Steuern = betriebliches Ergebnis), zu einer geeigneten Bezugsgröße, in der Regel den Umsatzerlösen, ins Verhältnis gesetzt wird.

$$\frac{\text{EBIT}}{\text{Umsatzerlöse}} = \text{Nettomarge}$$

Diese konzerninterne EBIT-Marge wird mit der EBIT-Marge verglichen, die dasselbe Unternehmen aus gleichartigen Geschäften gegenüber Dritten erzielt. Ist dieser innere Vergleich nicht möglich, stellt die Methode auf vergleichbare Geschäfte zwischen

(konzern-) unabhängigen Dritten (äußerer Vergleich) ab.

Der zu ermittelnde Verrechnungspreis lässt sich nach zwei unterschiedlichen Verfahrensweisen der Nettomargenmethode bestimmen:

In der ersten Variante wird, ausgehend vom zwischen den verbundenen Unternehmen angesetzten Verrechnungspreis, eine Rückrechnung vorgenommen. Man kürzt den gezahlten Verrechnungspreis um den durch Fremdvergleich ermittelten Nettogewinn bzw. die EBIT-Marge und erhält die im liefernden Unternehmen entstandenen Kosten der Lieferung oder Leistung. Stimmen die auf diesem Wege errechneten Kosten nicht mit den tatsächlichen Kosten überein, hält der vereinbarte Verrechnungspreis einem Fremdvergleich nicht stand und muss entsprechend korrigiert werden.

Alternativ kann die Angemessenheit des Verrechnungspreises auch auf umgekehrte Weise geprüft werden. Addiert man die entstandenen Kosten des liefernden Konzernunternehmens und den durch Fremdvergleich ermittelten Nettogewinn bzw. die EBIT-Marge, erhält man den Verrechnungspreis. Dieser muss mit dem tatsächlich zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarten Verrechnungspreis übereinstimmen, um dem Fremdvergleich standzuhalten.

Die wichtigste Voraussetzung für die Anwendung der Nettomargenmethode ist, dass den einzelnen konzerninternen Geschäften Gewinne nachweisbar zugeordnet werden können. Die einheitliche Anwendung der Methode auf ein gesamtes Unternehmen mit einer Vielzahl unterschiedlicher Geschäftsvorfälle ist nicht zulässig.

### Beispiel

Die konzernzugehörige inländische Vertriebsgesellschaft V1 erzielt aus einer grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktion mit einem Umsatz von 30 Millionen Euro ein EBIT von 0,9 Millionen Euro. Die EBIT-Marge beträgt in diesem Fall 3%. Das unabhängige Vergleichsunternehmen D1 erzielt bei vergleichbaren Transaktionen eine EBIT-Marge von 5%. Wird die Vergleichsmarge auf den Umsatz von 30 Millionen Euro bezogen, ergibt sich ein EBIT von 1,5 Millionen Euro. Aufgrund der hohen Abweichung von 0,6 Millionen Euro kann gefolgert werden, dass der an V1 gezahlte Verrechnungspreis zu niedrig war. Der steuerliche Gewinn von V1 aus dieser Transaktion wird auf 1,5 Millionen Euro erhöht.

Die Nettomargenmethode hat gegenüber den Standardmethoden den Vorteil, dass der operative Gewinn verglichen wird. Dieser wird weniger stark durch Produkt- und Funktionsunterschiede beeinflusst, wie z.B. der Produktpreis oder der Rohgewinn.

### 6.1.5 Gewinnaufteilungsmethode

Die transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode kommt in der Praxis bei innerkonzernlichen Leistungen mit ausgeprägten wechselseitigen Beziehungen in Betracht.

Die Methode basiert auf der Analyse des Gesamtgewinns, der sich aus der Wertschöpfungskette zwischen den verbundenen Gesellschaften ergibt. Beleuchtet wird die Gewinnverteilung innerhalb des Konzernverbundes. Die tatsächliche Aufteilung des Gewinns wird mit der Aufteilung verglichen, wie sie (konzern-) unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen aus vergleichbaren Geschäften realisieren würden. Die (konzern-) unabhängigen Vergleichsunternehmen müssen dabei vergleichbare Funktionen ausüben, ähnliche Risiken tragen sowie über eine vergleichbare Kapital- und Sachanlagenausstattung verfügen.

### Beispiel

Die Konzernunternehmen A, B, C und D haben untereinander sehr enge Liefer- und Leistungsbeziehungen und produzieren innerhalb einer Wertschöpfungskette Gartenmöbel. Zur Ermittlung der Angemessenheit der untereinander vereinbarten Verrechnungspreise wird in einem ersten Schritt festgelegt, welcher Anteil an den ausgetauschten Lieferungen und Leistungen auf die Unternehmen A, B, C und D entfällt. Es wird Folgendes unterstellt:

Unternehmen A entwickelt die Konstruktion der Gartenmöbel und wählt die zur Produktion benötigten Rohstoffe aus. Diesen Prototyp veräußert Unternehmen A weiter an das verbundene Unternehmen B.

Unternehmen B produziert die von A entwickelten Gartenmöbel in großer Stückzahl und veräußert sie dann weiter an das verbundene Unternehmen C.

Unternehmen C veredelt die von B gefertigten Gartenmöbel bezüglich Farbe und Design. C veräußert die fertigen Möbel an Unternehmen D, das ausschließlich für den Vertrieb der Produkte zuständig ist.

→ Die Einzelbeiträge der an der Fertigstellung der Gartenmöbel beteiligten Unternehmen sind demnach unterschiedlich verteilt. Unternehmen A übernimmt mit den Entwicklungsarbeiten den wichtigsten Anteil in der Wertschöpfungskette. Unterstellt sei für Unternehmen A ein Anteil am Gesamtbeitrag aller Unternehmen in Höhe von 40%. Unternehmen B ist ebenfalls wesentlich an der Wertschöpfung beteiligt und leistet einen Anteil von 30% am Gesamtbeitrag. Unternehmen C übernimmt im Rahmen der Veredelung der Gartenmöbel nur noch einen Anteil von 20% am Gesamtprozess. Da Unternehmen D

ausschließlich mit dem Vertrieb der Fertigprodukte betraut ist, entfallen auf dieses Unternehmen annahmegemäß 10% der gesamten Wertschöpfung.

Die obigen Anteile ergeben sich, indem der jeweilige Beitrag eines Unternehmens in Relation zum Gesamtbeitrag aller Unternehmen gesetzt wird. Wendet man diesen Prozentsatz auf den gesamten Konzernerfolg aus dem Gartenmöbelgeschäft (Sparte Gartenmöbel) an, ergibt sich der prozentuale Anteil der einzelnen Unternehmen am Gesamtgewinn. Stimmt der so ermittelte Anteil am Gesamtgewinn nicht mit der tatsächlichen Verteilung des Gesamtgewinns auf die Unternehmen A, B, C und D überein, hält der vereinbarte Verrechnungspreis einem Fremdvergleich nicht stand.

## 7 VERRECHNUNGSPREISPOLITIK

Die Leitlinie zur Festsetzung von Verrechnungspreisen innerhalb eines Konzerns ist durch die jeweiligen Ziele der Konzernunternehmen vorgegeben. Auch wenn diese Ziele bei den verschiedenen Unternehmen nicht in allen Punkten übereinstimmen, so wird in der Praxis regelmäßig das Ziel der Gewinnmaximierung im Gesamtkonzern als Oberziel einheitlich. Es ist daher zu unterstellen, dass Konzernunternehmen im Rahmen der Verrechnungspreispolitik immer bestrebt sind, durch die Gestaltung von Verrechnungspreisen den höchsten Nutzen für den Konzern zu erzielen.

Der schon mehrfach angesprochene Grundsatz des Fremdvergleichs als Maßstab für die internationale Verrechnungspreisgestaltung schreibt vor, dass sich verbundene Unternehmen bei ihren Geschäftsbeziehungen untereinander so zu verhalten haben, wie dies unabhängige Dritte getan hätten.

Unternehmen können jedoch im Rahmen der gesetzlichen Grenzen sowohl strategische als auch taktische Verrechnungspreispolitik betreiben.

Unter strategischer Verrechnungspreispolitik versteht man dabei die Gestaltung von Verrechnungspreisen durch die bewusste Auswahl und Abstimmung möglicher Verrechnungspreismethoden mit der Geschäftsstrategie im Konzern.

Der strategischen Politik nachfolgend, kann zudem taktische Verrechnungspreispolitik betrieben werden, indem innerhalb der strategisch ausgewählten Verrechnungspreismethode sämtliche Ermessensspielräume ausgenutzt werden.

### 7.1 Strategische Verrechnungspreispolitik

Die Tatsache, dass das Gesetz verschiedene Verrechnungspreismethoden zulässt, verstärkt den Schluss, dass es „das richtige“ Verrechnungspreissystem nicht

gibt. Es existiert vielmehr eine Bandbreite möglicher Verrechnungspreise, deren Auswahl im Ermessen des Anwenders liegt.

Die Grenzen strategischer Verrechnungspreispolitik werden, wie bereits dargestellt, insbesondere durch das Steuerrecht gezogen. In Deutschland greift zur Begrenzung strategischer Verrechnungspreispolitik primär § 1 AStG. Neben dem Steuerrecht der einzelnen Länder beeinflussen zudem noch zoll- und devisenkontrollrechtliche Beschränkungen den Entscheidungsspielraum der Verantwortlichen.

Jedoch wird ein konzerninternes Verrechnungspreissystem nicht nur durch die beschriebenen „äußeren“ Einschränkungen begrenzt. Vielmehr beeinflussen konzerninterne Verhältnisse, wie z.B. das Grundverständnis der Konzernunternehmen über die eigene Funktions- und Risikoverteilung sowie das konkret betriebene Geschäft, das konzerninterne Verrechnungspreissystem.

Welche Faktoren bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen bezogen auf die internen Verhältnisse berücksichtigt werden müssen und welchem Ablauf die Gestaltung eines strategisch sinnvollen Verrechnungspreissystems zu folgen hat, wird in den folgenden vier Schritten erläutert:

#### 1. Identifikation der konzerninternen Funktions- und Risikoverteilung, insbesondere der Träger der Marktrisiken (Wer ist Strategieträger?)

In diesem Schritt wird ermittelt, welches Konzernunternehmen das Kernrisiko eines jeden Geschäfts, also das Marktrisiko, trägt. Die Finanzverwaltung sieht dieses Risiko sowie die Marktchancen im Konzern stets beim Produktionsunternehmen und versteht dieses als Strategieträger. Die OECD geht davon aus, dass die Marktchancen sowie Marktrisiken beim Vertriebsunternehmen oder beim Produktionsunternehmen innerhalb des Konzerns liegen können. Daraus wird deutlich, dass es im Ermessen der Konzernleitung liegt, welches Unternehmen die Strategieträgerschaft übernimmt.

Dieser Ermessensspielraum wird aber insoweit eingeschränkt, als die Trägerschaft der Geschäftsstrategie folgendes voraussetzt:

- a Der Strategieträger übernimmt die Kosten der Markteinführung sowie des Produktionsanlaufs. Folglich müssen ihm auch die aus der Markteinführung resultierenden Gewinne zufließen. Die Umverteilung dieses Gewinns auf ein anderes Unternehmen innerhalb des Konzerns ist folglich nicht zulässig.
- b Es muss sich um ein Unternehmen handeln, das ein angemessenes Gewicht innerhalb des Konzerns hat. Dazu muss die Gesellschaft selbstständig funktionsfähig und mit ausreichend Kapital ausgestattet sein.
- c Die Festlegung und Dokumentation, dass die Zuweisung der Strategieträgerschaft innerhalb des Konzerns aufgrund geschäftlicher Entscheidungen und nicht aufgrund gesellschaftlicher

Zwänge übernommen wurde, muss im Vorfeld erfolgen.

## 2. Analyse der Struktur einzelner Prozesse, die zusammen eine Wertschöpfungskette im Konzern bilden

Die Verrechnungspreispolitik wird neben der Funktions- und Risikoverteilung durch die Organisationsformen des von den Konzerngesellschaften betriebenen Geschäfts beeinflusst. Die Organisationsstrukturen, die direkten Einfluss auf die Möglichkeiten strategischer Verrechnungspreispolitik bei konzerninternen Lieferungen und Leistungen haben, sind der Vertrieb, die Produktion, die Forschung und Entwicklung sowie der Dienstleistungsbereich.

Insbesondere im Rahmen des Vertriebs stellt sich die Frage, ob die Produktionsgesellschaft selbst einen Direktvertrieb oder sonstige Vertriebswege betreibt. Aus der Entscheidung für eine bestimmte Vertriebsstruktur resultieren mitunter entgegengesetzte Konsequenzen für die Verrechnungspreispolitik. So ergeben sich bei einem Direktvertrieb der Produktionsgesellschaft keine Möglichkeiten der Verrechnungspreispolitik, da keine Verrechnungspreise erforderlich sind, solange die Produktionsgesellschaft direkt an die Endabnehmer (Dritte) liefert. Anders verhält es sich beim Vertrieb durch konzerninterne Kommissionäre und Handelsvertreter. Diese werden häufig über Provisionen, also prozentuale Erfolgsbeteiligungen, vergütet. Die Höhe der im Konzernverbund gezahlten Verkaufsprovisionen soll gemäß des Fremdvergleichsgrundsatzes an den Provisionen nicht in den Konzern eingebundener Kommissionäre und Handelsvertreter, die unter vergleichbaren Bedingungen tätig sind, gemessen werden. Hier ergibt sich ein schwer durch die Finanzverwaltung einzuschränkender Handlungsspielraum, da der Fremdvergleich mit Provisionen konzernfremder Dritter mangels öffentlich zugänglicher Informationen kaum möglich ist.

Die Produktionsfunktionen können dahingehend variiert werden, dass innerhalb des Konzerns vollwertige Produktionsgesellschaften auftreten oder aber Auftrags- und Lohnfertiger für andere Konzernunternehmen organisiert werden. Auch hieraus resultieren konträre Konsequenzen für die Verrechnungspreispolitik. So steht einer innerhalb des Konzernverbundes weitestgehend selbstständigen Produktionsgesellschaft eine relativ hohe Vergütung zu, wenn sie einen erheblichen Anteil am Gesamtproduktionsprozess übernimmt. Die anzusetzenden Verrechnungspreise sind entsprechend den von der Produktionsgesellschaft übernommenen Risiken und Funktionen höher als bei den integrierten Auftrags- und Lohnfertigern. Diese übernehmen in der Regel kein eigenes Marktrisiko und werden dementsprechend niedriger vergütet.

## 3. Aufbauend auf den Schritten 1 und 2: Analyse der von einzelnen Konzernunternehmen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken sowie Ermittlung der jeweiligen Anteile an der Konzernwertschöpfung (Funktions- und Risikoanalyse)

Das Ergebnis der bereits im Rahmen dieser Handlungshilfe ausführlich erläuterten Funktions- und Risikoanalyse bestimmt, welcher Anteil der Gesamtwertschöpfung aller am Wertschöpfungsprozess beteiligten Konzernunternehmen dem einzelnen Unternehmen zusteht.

## 4. Endgültige Gestaltung des Verrechnungspreissystems

Die Gestaltung des Verrechnungspreissystems unterteilt sich wiederum in drei Schritte. Sie baut auf den soeben beschriebenen Rahmenbedingungen auf:

- a) Festlegung der Verrechnungspreisstruktur
- b) Wahl der Verrechnungspreismethode
- c) Festlegung der Vergütung

Im ersten Schritt bestimmt ein Konzern, nach seiner betrieblichen Organisation, welche Gesellschaft Träger der Geschäftsstrategie und damit des Marktrisikos sein soll.

In einem zweiten Schritt werden auf der Basis dieser grundlegenden Strukturentscheidung den einzelnen Leistungsbeziehungen die entsprechenden Verrechnungspreismethoden zugeordnet.

In einem dritten Schritt werden die eigentlichen Vergütungselemente bestimmt, z. B. die Rohgewinnmargen bei der Wiederverkaufsmethode und die Gewinnaufschläge bei der Kostenaufschlagsmethode. Im Ergebnis erfolgt dadurch die Festlegung der konzerninternen Verrechnungspreise.

### 7.2 Taktische Verrechnungspreispolitik

Unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes scheint auf den ersten Blick jede Form von taktischer Verrechnungspreispolitik auszuschneiden.

Es darf jedoch nicht übersehen werden, dass sich auch fremde Dritte in vergleichbaren Situationen unterschiedlich entscheiden. Es gibt insoweit nicht den exakten Verrechnungspreis. Der angemessene Verrechnungspreis ist also niemals eine absolut bestimmbare Größe. Es gibt immer eine mögliche Bandbreite anzuerkennender Verrechnungspreise (vgl. **Tabelle 11**). Diese Bandbreite ist unabhängig davon, welche Verrechnungspreismethode gewählt wird.

Diese Bandbreite bietet der Konzernleitung zugleich den möglichen Ermessensspielraum bei der Anwendung einer Verrechnungspreismethode und deren sachgerechter Dokumentation.

Allerdings sind auch der taktischen Verrechnungspreispolitik insbesondere dort Grenzen gesetzt, wo die Finanzverwaltung oder die Rechtsprechung den Ermessensspielraum einschränkt. Dies bedeutet: Es

**Bandbreite zulässiger Verrechnungspreise**

Preisvergleichsmethode	Bandbreite von Preisen für vergleichbare Geschäftsvorfälle
Wiederverkaufspreismethode	Bandbreiten von marktüblichen Rohgewinnmargen, insbesondere wenn an unterschiedliche Endabnehmer geliefert wird.
Kostenaufschlagsmethode	Bandbreiten von betriebs- oder branchenüblichen Gewinnzuschlägen. Bei Anwendung unterschiedlicher Kalkulationsmethoden im Rahmen der Preisfestsetzung gegenüber Dritten kann zudem eine Bandbreite von verschiedenen Kostenbasen entstehen.
Gewinnorientierte Methode	Unterschiedliche Möglichkeiten der Gewinnaufteilung sowie als Vergleich dienender Gewinne schaffen eine Bandbreite von abzuleitenden Preisen.

Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Becker / Kroppen (1999) © I.M.U. 2019

**I.M.U.**

wird nicht akzeptiert, wenn ein Verrechnungspreis zwischen zwei verbundenen Unternehmen ohne wirtschaftlich relevante Gründe außerhalb der oberen bzw. unteren Grenze der möglichen Preise festgesetzt wird. Dadurch würden die Gewinne des benachteiligten Unternehmens dauernd geschmälert werden. Weitere praktische Grenzen bestehen darüber hinaus auch dort, wo die Setzung eines Verrechnungspreises Einfluss auf Umsatz- oder Verkehrssteuern, Zölle und Einfuhrabgaben hat.

## 8 PRAXISRELEVANTE PROBLEMFELDER VON VERRECHNUNGSPREISEN IN DER STEUERLICHEN BETRIEBSPRÜFUNG - EIN EINBLICK

### 8.1 Zweck und Rechtsgrundlage der Betriebsprüfung

In der Praxis werden die Begriffe Betriebsprüfung und Außenprüfung häufig parallel verwendet. Die Abgabenordnung definiert in den §§ 193 ff. AO formal nur die Außenprüfung. In den Unternehmen wird darunter jedoch regelmäßig die steuerliche Betriebsprüfung verstanden.

Es mag dahin gestellt bleiben, welchen Begriff man für diese Form der steuerlichen Unternehmensprüfung lieber gebraucht. Regelmäßig ist diese Prüfung bei den Steuerpflichtigen nicht gerne gesehen, da sie in den meisten Fällen mit zusätzlichem Vorbereitungs- und Bearbeitungsaufwand verbunden ist und fast immer die Sorge vor negativen steuerlichen Auswirkungen besteht. Im Folgenden wird im Rahmen dieser Handlungshilfe aus Vereinfachungsgründen der Begriff der Betriebsprüfung verwendet.

Die Betriebsprüfung ist Bestandteil des Besteuerungsverfahrens. Dadurch wird die systematische Überprüfung und Ermittlung von Besteuerungsgrundlagen sichergestellt. Mit dem Veranlagungsverfahren ist die Betriebsprüfung jedoch nicht zu verwechseln. Die Betriebsprüfung ist unabhängig davon zulässig, ob eine Steuer bereits festgesetzt, ob ein Steuerbescheid endgültig, vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist. Ergebnisse einer abgeschlossenen Betriebsprüfung haben somit unmittelbare Auswirkung auf die Steuerfestsetzung. Es ergehen im Nachgang regelmäßig geänderte Steuerbescheide, die zu Mehr- oder in selteneren Fällen auch zu Mindersteuern führen können.

Nähere Details zu Inhalt und Ablauf einer Betriebsprüfung hat die Finanzverwaltung selbst in der Betriebsprüfungsordnung (BpO) als Verwaltungsanweisung aufgeführt. Die BpO hat keinen Gesetzes-, sondern nur Richtliniencharakter. Sie entfaltet daher nur für die Finanzverwaltung eine Bindungswirkung. Nach der BpO ist der primäre Zweck der Betriebsprüfung die richtige Ermittlung und Beurteilung der steuerlich bedeutsamen Sachverhalte, nicht die Erzielung von Mehrsteuern. Die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse sind zugunsten wie auch zuungunsten des Steuerpflichtigen zu prüfen. Objektivität ist den Betriebsprüfern damit grundsätzlich auferlegt.

Aus der BpO kann der Steuerpflichtige zwar mangels Gesetzeskraft keine unmittelbaren Rechte für sich ableiten. Er kann sich jedoch immer auf Art. 3 des Grundgesetzes berufen, wonach er in diesem Zusammenhang als zu prüfender Steuerpflichtiger gleich allen anderen Steuerpflichtigen zu behandeln ist. Dies ist besonders wichtig im Hinblick auf die voraussetzende Neutralität und Objektivität der Betriebsprüfer.

Regelmäßig führt in der Betriebsprüfungspraxis das Thema der Ausgestaltung von konzerninternen Verrechnungspreisen, gerade bei multinationalen Unternehmensgruppen, zu erheblichem Konfliktpotenzial. Das geprüfte steuerpflichtige inländische Konzernunternehmen vereinbarte in der Vergangenheit mit anderen verbundenen Unternehmen für bestimmte Transaktionen Verrechnungspreise. Die Preisgestaltung wird im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation entsprechend erläutert und abgebildet. Konflikte resultieren dann, wenn der Betriebsprüfer einen anderen, nach seiner Auffassung ebenfalls plausiblen Verrechnungspreis ermittelt. Im Einzelfall ist dann immer genau zu prüfen und zu argumentieren, ob eine Anpassung der ursprünglichen Verrechnungspreise vorzunehmen ist oder nicht. Dieses Ar-

okumentationserfordernis trifft selbstverständlich im Problemfall beide Seiten, den Betriebsprüfer wie auch den Steuerpflichtigen.

Das die Thematik der steuerlichen Betriebsprüfung deutsche Unternehmen vor immer größere Herausforderungen stellt, bestätigte eine „Studie zur Praxis der Betriebsprüfung in Deutschland“ von PwC aus dem Jahre 2015 (vgl. PwC 2015). Danach treffen Betriebsprüfungen im Zeitverlauf nahezu jedes Unternehmen in Deutschland. Es überrascht dabei nicht, dass Großunternehmen regelmäßig einer höheren Prüfungshäufigkeit und -intensität unterliegen als kleine und mittlere Unternehmen.

Bei nahezu 60% der im Rahmen der Studie befragten Unternehmen war das Thema Verrechnungspreise ein wesentlicher Prüfungsschwerpunkt. Relevante Prüfungsgebiete waren insbesondere die vereinbarten Kostenumlagen und Gewinnmargen verbundener Unternehmen sowie die Dokumentation der Leistungsbeziehungen im Konzernverbund. Ein verstärktes Gewicht kam auch der Prüfung von Lizenzvergütungen hinsichtlich ihrer Angemessenheit sowie der Angemessenheit von vereinbarten Zinsen bei Finanzierungen zu.

Gerade bei internationalen Steuersachverhalten war auch ein zunehmender konkreter Austausch zwischen ausländischen und inländischen Steuerbehörden festzustellen. Die gegenseitige Abstimmung und der damit verbundene zeitnahe Datenaustausch erlauben es den beteiligten Steuerbehörden in Verbindung mit verschärften Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen nunmehr, relativ kurzfristig auch über komplexe grenzüberschreitende Konzerngestaltungen detaillierte Informationen zu erhalten (vgl. hierzu auch § 88b AO).

Hinzu kommt, dass die Digitalisierung der Betriebsprüfungen stetig zunimmt und der digitale Datenzugriff der Betriebsprüfer zum Standard geworden ist. Entsprechende EDV-gestützte optimierte Auswertungs- und Vergleichsprogramme erleichtern dem Betriebsprüfer heutzutage die Arbeit wesentlich.

Die Betriebsprüfung kann heute von Seiten der Finanzverwaltung somit effizienter und zugleich umfassender durchgeführt werden als noch vor einigen Jahren. Interessant ist, dass gerade bei den umsatzstarken Großunternehmen Mehrsteuerbelastungen die regelmäßige Konsequenz aus der Betriebsprüfung waren. Mindersteuern resultierten hingegen kaum. In seinem Monatsbericht vom November 2017 veröffentlichte das Bundesfinanzministerium, dass im Jahr 2016 Betriebsprüfungen bei insgesamt 186.472 Unternehmen stattgefunden haben. Dies entspricht einer Prüfquote von ca. 2,4%. Die Betriebsprüfer erzielten dabei ein Mehrergebnis von rund 14 Milliarden Euro.

## **8.2 Verrechnungspreiskorrektur in der Betriebsprüfung**

Die Finanzbehörde ermittelt verrechnungspreisbezogene Steuersachverhalte gemäß § 88 AO immer von

Amts wegen. Dieser Amtsermittlungsgrundsatz gilt über § 199 AO auch für die Betriebsprüfung. Der Steuerpflichtige hat daneben generelle Mitwirkungspflichten nach § 90 AO sowie ergänzende Mitwirkungspflichten im Rahmen der Betriebsprüfung gemäß § 200 AO.

Die sogenannte objektive Beweislast für steuerbegründende und steuererhöhende Tatsachen trägt immer die Finanzverwaltung. Das heißt, dass die Angaben des Steuerpflichtigen grundsätzlich der Besteuerung zugrunde zu legen sind, wenn keine ernststen Zweifel an dessen Angaben bestehen. Die Finanzverwaltung ist danach immer aufgefordert, die tatsächlichen Verhältnisse, die einen Steueranspruch begründen können, festzustellen. Für Verrechnungspreisgestaltungen ist in diesem Zusammenhang der Fremdvergleichsgrundsatz des § 1 AStG relevant und im Rahmen der Betriebsprüfung zu würdigen.

Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz sind Einkünfte von Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung mit einer ihm nahestehenden und im Ausland ansässigen Person so anzusetzen, wie sie zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. Es handelt sich bei § 1 AStG somit um eine zentrale Rechtsnorm für den Betriebsprüfer, in Folge festgestellter Verstöße gegen den Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Korrekturen der Ergebnisfestsetzung beim inländischen Steuerpflichtigen vorzunehmen.

Dies ist für den Steuerpflichtigen von großer Relevanz. Sollte die Finanzbehörde nämlich nicht nachweisen können, welche Werte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz tatsächlich vergleichbar sind oder nicht, so darf sie keine Ergebniskorrekturen zum Nachteil des Steuerpflichtigen vornehmen. Insbesondere ist es für die Finanzverwaltung unzulässig, ohne eindeutigen Nachweis für die Unzulässigkeit verwendeter Verrechnungspreise eine Schätzung von Besteuerungsgrundlagen zum Nachteil des Steuerpflichtigen durchzuführen.

Wann kann es nun überhaupt zu einer Korrektur der Verrechnungspreise durch die Finanzbehörde kommen? Hierzu werden die verschiedenen Abstufungen des Fremdvergleichs gemäß § 1 Abs. 3 S. 1–3 AStG überprüft.

Voraussetzung für eine Korrektur ist, dass der vom Steuerpflichtigen mit dem nahestehenden Konzernunternehmen vereinbarte Verrechnungspreis vom festgestellten Fremdvergleichswert signifikant abweichen muss. Durch die in diesem Fall vorzunehmende Verrechnungspreiskorrektur im Rahmen der Betriebsprüfung verändern sich für den inländischen Steuerpflichtigen die Einkünfte und als Folge daraus seine Steuerlast.

Nach § 1 Abs. 3 AStG sind zunächst nach dem sogenannten tatsächlichen Fremdvergleich solche Fremdvergleichswerte anzuwenden, die nach Vornahme sachgerechter Anpassungsrechnungen im Hinblick auf die ausgeübten unternehmerischen Funktionen, die im konkreten Fall eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Chancen und Risiken uneinge-

schränkt vergleichbar sind. Diese uneingeschränkte Vergleichbarkeit ist immer dann gegeben, wenn die Geschäftsbedingungen zwischen dem eigenen Sachverhalt und dem Fremdsachverhalt identisch sind oder durch geringe Anpassung identisch gemacht werden können.

Sind keine nach sachgerechten Anpassungsrechnungen uneingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte durch die Finanzbehörde ermittelbar bzw. nicht durch den Steuerpflichtigen belegbar, so wären im nächsten Schritt eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte nach Vornahme sachgerechter Anpassungen anzusetzen.

Die praktische Abstufung und Herleitung des tatsächlichen Fremdvergleichs in seinen unterschiedlichen Ausprägungsformen stellt sich im Einzelfall mitunter ziemlich schwierig und oft kaum praktikabel dar. Gründe dafür liegen z. B. in den besonderen Merkmalen und Besonderheiten der betroffenen Güter und Dienstleistungen. Zwischen Konzernunternehmen werden häufig einzigartige Produkte oder rechtlich geschützte immaterielle Güter ausgetauscht. Auch können die gehandelten Produkte einzelne Bestandteile ganzer Produktpaletten sein; und sind daher gar nicht unabhängig von anderen Produktkombinationen zu beurteilen. Diese Besonderheiten haben mitunter deutliche Auswirkungen auf die konzerninterne Preisgestaltung. Ein Fremdvergleich kann diese aufgrund der Konzernverflechtung bestehenden besonderen Einflussgrößen auf die Verrechnungspreisfestlegung oft gar nicht sachgerecht abbilden.

Beispielfälle, in denen Fremdvergleichsdaten tendenziell leichter und verlässlicher zu ermitteln sind, beziehen sich auf einfache Darlehensgewährungen oder auf Verkäufe von Vermögenswerten an nahestehende Konzernunternehmen, die das Kerngeschäft des Konzerns nicht unmittelbar berühren. Zu nennen in diesem Zusammenhang sind z. B. der konzerninterne Verkauf von nicht betriebsnotwendigem Grundvermögen oder von nicht betriebsnotwendigen Anteilsrechten. Die hierfür zugrunde gelegten Verrechnungspreise lassen sich durch externe Vergleichsgeschäfte (Marktpreise) regelmäßig gut einem tatsächlichen Fremdvergleich unterziehen. Signifikante Abweichungen zwischen den jeweiligen Marktpreisen (Marktzinskonditionen für identische Darlehenslaufzeiten und Risikoklassen, Grundstückspreise) und dem vereinbarten Verrechnungspreis würden im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt. Im Nachgang würden die Einkünfte des inländischen Steuerpflichtigen, wenn es sich bei diesem um den Verkäufer der Vermögenswerte handelt, bei einer festgestellten Unterschreitung des Verrechnungspreises entsprechend erhöht.

Die Betriebsprüfer verwenden zur Validierung des tatsächlichen Fremdvergleichs innerhalb gewisser Bandbreiten regelmäßig entsprechende Datenbanken. Die Anpassung ist jedoch zulasten des Steuerpflichtigen erst dann zulässig, wenn der aus Sicht des Steuerpflichtigen günstigste Wert der Bandbreite durch den vereinbarten Verrechnungspreis verfehlt wird.

Man kann sich vorstellen, dass die Bestimmung der Bandbreiten, verstanden als ein Werteintervall von Preisen, in Grenzfällen regelmäßig konfliktbelastet ist. Die Steuerpflichtigen sind daher im eigenen Interesse aufgefordert, die von ihnen vereinbarten Verrechnungspreise selbst im Vorfeld zu validieren und diese Validierung im Rahmen ihrer Verrechnungspreisdokumentation unter Nennung von Fremdvergleichswerten zu belegen. Im Fall der Prüfung kann diese präzise Dokumentation dem Betriebsprüfer dann direkt vorgelegt und der Prüfer damit hoffentlich überzeugt werden. Mögliche tiefergehende Rückfragen und zusätzliche Eigenberechnungen des Betriebsprüfers werden dadurch häufig vermieden.

Neben dem vorrangigen tatsächlichen Fremdvergleich regelt § 1 Abs. 3 AStG auch den sogenannten hypothetischen Fremdvergleich. Diese Methodik ist relativ abstrakt und aufwendiger. Beim hypothetischen Fremdvergleich erfolgt die Überprüfung der Verrechnungspreise auf Basis eines sogenannten gesondert ermittelten Einigungsbereichs. Dieser wird durch die Gewinnerwartungen der beteiligten Parteien festgelegt. Der Einigungsbereich wird dadurch ermittelt, dass der Steuerpflichtige eine Funktionsanalyse und eine innerbetriebliche Planungsrechnung durchführt. Auf diese Weise werden der theoretische Mindestpreis des Leistenden und der theoretische Höchstpreis des Leistungsempfängers ermittelt. Dieser Einigungsbereich ist derjenige, den unabhängige Dritte für eine derartige Transaktion zugrunde legen würden. Eine Korrektur der Einkünfte darf im Rahmen der Betriebsprüfung auf der Grundlage des hypothetischen Fremdvergleichs nur erfolgen, wenn der vereinbarte Verrechnungspreis außerhalb des Einigungsbereichs liegt.

Zusammenfassend bleibt festzustellen, dass aufgrund der bestehenden Beweislastpflicht für die Finanzbehörde grundsätzlich erhebliche Schwierigkeiten bestehen, in Betriebsprüfungen die vereinbarten Verrechnungspreise zu entkräften. Insbesondere, wenn der Steuerpflichtige sich kooperativ im Rahmen der Sachverhaltsermittlung zeigt und eine Verrechnungspreisdokumentation erstellt hat. Allerdings kann die Finanzverwaltung bei Verstoß gegen die Mitwirkungspflichten durch den Steuerpflichtigen, wie z. B. bei Nichtvorlage oder mit erheblichen Mängeln behafteter Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation (Local File, Master File, Country-by-Country Reporting), die vorgenommene Verrechnungspreisgestaltung verwerfen.

Verrechnungspreiskorrekturen im Rahmen der Betriebsprüfung verlangen den nachgewiesenen Verstoß gegen den Fremdvergleichsgrundsatz. Die Vorschriften des § 1 Abs. 3 AStG zum tatsächlichen und hypothetischen Fremdvergleich mit den damit verbundenen gestiegenen Dokumentationsanforderungen stellen für die Steuerpflichtigen und ihre Berater regelmäßig hohe Anforderungen dar.

Mit der Umsetzung des Anti-BEPS-Gesetzes hat der deutsche Gesetzgeber das Informationsniveau zugunsten der Finanzverwaltung erheblich verbes-

sert. Insbesondere durch das neue, über § 138a AO vorgeschriebene Country-by-Country Reporting hat die deutsche Finanzverwaltung die Möglichkeit einer ersten Grobwürdigung möglicher steuerlicher Risiken, die bei der Festlegung von Verrechnungspreisen in einem Konzernverbund vorliegen. Die kritische Vorabdurchsicht des Country-by-Country Reporting wird bei zukünftigen Betriebsprüfungen voraussichtlich der erste Bearbeitungsschritt der Betriebsprüfer sein. Im Nachgang werden dann die übrigen Bestandteile der Verrechnungspreisdokumentation geprüft.

Aufgrund der in den letzten Jahren aus Sicht des Fiskus offensichtlich effizienter praktizierten und gemessen am Steueraufkommen mit gestiegenem Erfolg durchgeführten Betriebsprüfungen bleibt abzuwarten, ob und inwieweit es den Steuerpflichtigen gelingen wird, ihre Verrechnungspreisdokumentation in Zukunft noch überzeugender und damit unangreifbarer gestalten zu können.

### **8.3 Auffällige Prüfungsfelder in der Betriebsprüfungspraxis**

#### **8.3.1 Kostenumlagen und Gewinnaufschläge**

Vertragliche Vereinbarungen zwischen nahestehenden Unternehmen sehen in der Praxis häufig sogenannte Kostenumlagen für erbrachte Dienstleistungen vor. Diese Dienstleistungsverträge beinhalten regelmäßig die Vergütung für ein ganzes Bündel betriebswirtschaftlicher, rechtlicher oder technischer Tätigkeiten.

Zu nennen sind z.B. Tätigkeiten aus den betrieblichen Funktionen der Buchhaltung, des Controllings, der Internen Revision, des Personalbereichs, des Einkaufs, der Öffentlichkeitsarbeit, der IT sowie des Einkaufs. Oft werden diese Funktionen durch Fachabteilungen der Konzernobergesellschaft oder durch konzernzugehörige Spezialgesellschaften gegenüber nahestehenden Unternehmen erbracht.

Aus Praktikabilitätsgründen, aber auch mitunter aus nationalen und internationalen Gestaltungsgründen werden die Kostenumlagen regelmäßig als Pauschalen vereinbart. Die Pauschalen können dabei unterschiedlich ausgestaltet sein. Denkbar sind fixe Pauschalen, die in Monats- oder Jahresbeträgen mit konstanten Beträgen in Rechnung gestellt werden. Alternativ sind auch Kostenumlagen denkbar, die auch Variable Bestandteile enthalten, wie z.B. nach tatsächlich erbrachten Leistungsstunden der jeweiligen Fachabteilung verursachungsrecht abgerechnete Beträge, neben einem fixen Sockelbetrag.

Für Zwecke der internationalen Verrechnungspreisdokumentation ist es wichtig, dass die empfangenen und erbrachten Dienstleistungen sachgerecht dokumentiert sind. Ferner ist die Herleitung der insgesamt für die Verrechnung zur Verfügung stehenden Kostenbasis beim Leistungserbringer sowie dessen jeweilige Kostenverteilungsschlüssel offenzulegen. Als Verteilungsschlüssel sind z.B. die Gesamtleistungsstunden oder Gesamtgeschäftsvorfälle der die

Dienstleistung erbringenden Einheit relevant. Die Verteilung der Kosten kann dann nach der voraussichtlichen Inanspruchnahme der jeweiligen Dienstleistung durch den Leistungsempfänger erfolgen.

Aus der Dokumentation muss auch der Nutzen des Leistungsempfängers hervorgehen. Wenn z.B. der Leistungsempfänger keine eigenen Mitarbeiter oder besondere EDV-Ausstattung vorhält, wären die in einer Dienstleistungsvereinbarung vorgesehenen Positionen der Personal- oder IT-Abteilung ohne relevanten Nutzen und müssten durch den Betriebsprüfer korrigiert werden.

Die sachgerechte Dokumentation umfasst somit mindestens den Kostenumlagevertrag, eine Gesamtaufstellung der umlagefähigen Kosten des Leistungserbringers, die Verteilungsschlüssel und die Grundlagen ihrer Berechnung sowie die verbale Beschreibung der jeweiligen Dienstleistungen. Der konkrete Nutzen des Leistungsempfängers muss ebenfalls erläutert werden.

Sollte in dem Dienstleistungsvertrag für den Leistungsempfänger kein Recht zur Einsichtnahme in die mitunter sensible Kostenaufstellung des Leistungserbringers vorgesehen oder dieses sogar explizit ausgeschlossen sein, besteht die Gefahr, dass im Rahmen der Betriebsprüfung die gesamte verrechnete Kostenumlage beim Leistungsempfänger als verdeckte Gewinnausschüttung angesehen wird. Damit unterbliebe der Betriebsausgabenabzug beim Leistungsempfänger.

Ein Gewinnaufschlag wird regelmäßig durch den Leistungserbringer auf die der Dienstleistungsvereinbarung zugrunde liegende Umlage pauschal hinzugechnet. Liegt ein akzeptierter Dienstleistungsvertrag vor, ist regelmäßig eine pauschale Gewinnaufschlagsquote von bis zu 5% nicht zu beanstanden. In Einzelfällen sind auch höhere Margen denkbar. Auch hier wäre im Zweifel der Fremdvergleich heranzuziehen. Danach müsste überprüft werden, was der Einkauf identischer Dienstleistungen bei fremden Dritten insgesamt kosten würde. Bei sehr spezialisierten konzerninternen erbrachten Dienstleistungen ist der Fremdvergleich schwieriger durchzuführen und nachzuweisen.

#### **8.3.2 Finanztransaktionen**

Jedes steuerpflichtige Unternehmen kann seine Eigen- und Fremdkapitalausstattung grundsätzlich frei festlegen. Die steuerlichen Folgen sind jedoch unterschiedlich in Abhängigkeit von der gewählten Kapitalstruktur.

In nationalen und internationalen Konzernverbänden spielt das Thema Konzernfinanzierung und Finanzierungssicherung regelmäßig eine wichtige Rolle. Dabei können die gewählten Finanzbeziehungen sehr vielfältig sein. Die Bandbreite reicht von konzerninternen Darlehen, Cash-Pool-Vereinbarungen bis hin zu Bürgschaften, Rangrücktrittsvereinbarungen oder Patronatserklärungen.

Für sämtliche konzerninternen Finanzbeziehungen sind die geltenden Verrechnungspreisregelungen zu beachten. Relevant sind auch hier z.B. die Vorschrif-

ten zur Vermeidung der verdeckten Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, der verdeckten Einlage gemäß § 8 Abs. 3 S. 3 KStG oder der Einhaltung des schon mehrfach genannten § 1 AStG.

Nach den genannten Vorschriften muss der konzerninterne Finanzierungszinssatz derart festgelegt sein, dass der Fremdvergleichsgrundsatz stets erfüllt ist. Ansonsten hat der Betriebsprüfer die Pflicht zur Korrektur des Verrechnungspreises.

Dass auch die Vereinbarung von konzerninternen Finanzierungsgeschäften ein Konfliktpotenzial in der Betriebsprüfung beinhalten kann, sollen die folgenden in der Praxis verwendeten Ansätze zur Herleitung eines Verrechnungspreises verdeutlichen. Es geht auch hierbei immer um das Problem der Konkretisierung des Fremdvergleichs. Zu nennen sind dabei der sogenannte Bankenansatz, der Marktansatz sowie die Aufschlagsmethode.

Der weit verbreitete Bankenansatz setzt dabei als Ausgangsgröße für die Verrechnungspreisermittlung einen konkreten externen Bankenzinssatz voraus. Dieser Zinssatz kann entweder aus vorhandenen Darlehensbeziehungen des kreditgewährenden Unternehmens oder übriger Konzernunternehmen abgeleitet werden. Denkbar wäre auch die Anfrage von Bankangeboten, falls keine Kreditverträge im Konzernverbund bestehen.

Der Bankenansatz hat jedoch seine Schwächen. Regelmäßig bestehen zwischen nahestehenden Konzernunternehmen andere Zwecke der Kreditvergabe, als Kreditinstitute sie zwangsläufig gegenüber ihren Kunden verfolgen. Banken müssen gewerbsmäßig Gewinn aus der Kreditvergabe erzielen. Zwischen der Bank und dem Kunden besteht ein professionelles Geschäftsverhältnis, das die individuelle Risikosituation des Kreditnehmers bei der Bemessung der Zinssätze adäquat berücksichtigen muss. Die Beurteilung der Bonität des Kunden durch eine Bank ist daher wirtschaftlich nicht zwingend mit der Bonitätsbeurteilung zwischen Konzernunternehmen vergleichbar.

Bei Konzernverbänden kann das Gewinnerzielungsziel aus einem Kreditgeschäft von ganz untergeordneter Bedeutung sein. Hier geht es mitunter mehr um die Aufnahme und Weitergabe von Mitteln durch eine einheitliche Stelle unter Ausnutzung von Größenvorteilen.

Zudem besteht bei internationalen Finanztransaktionen das Problem, welchen nationalen Bankenzinssatz man überhaupt verwenden soll. Die vorhandenen Zinssätze, aber auch die Nebenbedingungen in den Kreditverträgen können zwischen einzelnen Ländern des Konzernverbunds erheblich variieren und die Wahl und Begründung des sachgerechten Zinssatzes erschweren.

Der Marktansatz sieht zur Herleitung eines angemessenen konzerninternen Zinssatzes den Bezug zum Anleihenmarkt vor. Problematisch ist hierbei, dass diese Methode nur für Konzernunternehmen einer bestimmten Rechtsform und Größe Anwendung finden kann. Zinssätze an Anleihemärkten sind aufgrund der höheren Markttransparenz auch regelmäßig niedriger als bei klassischen Kreditvergaben. Erforderliche

Anpassungsrechnungen erschweren die operationale Anwendung der Methode ziemlich und machen den Marktansatz nur für einen überschaubaren Kreis von Transaktionen direkt anwendbar.

Bei der Aufschlagsmethode wird ausgehend von einem Basiszinssatz ein Zinsaufschlag verrechnet. Fraglich und in der Betriebsprüfung konfliktbelastet ist hierbei immer die Wahl des sachgerechten und den Betriebsprüfer überzeugenden Basiszinssatzes sowie die Festlegung des Risikozuschlags.

Heurung/Kollmann/Hofacker (2017) erarbeiteten zur Lösung des Problems ein sogenanntes Drei-Dimensionen-Konzept, das die Ansätze aus nationaler und internationaler Rechtsprechung sowie bisheriger Betriebsprüfungspraxis berücksichtigt. Die erste Dimension umfasst dabei die Rolle des Kreditgebers, die zweite Dimension berücksichtigt die Position des Kreditnehmers und die dritte Dimension berücksichtigt mögliche Anpassungen. Der als konzerninterner Verrechnungspreis resultierende Zinssatz durchläuft dabei hintereinander alle drei Dimensionen und stellt somit eine kumulierte Ergebnisgröße dar.

Die erste Dimensionskomponente berücksichtigt dabei im Wesentlichen die Refinanzierungsstrategie des kreditgebenden Konzernunternehmens. Unproblematisch ist die Konstellation in den Fällen, in denen der Kreditgeber die weitergereichten Finanzmittel seinerseits extern refinanziert hat. Ziel ist hierbei die Bündelung und Weitergabe von Mitteln im Konzernverbund durch Ausnutzung von Größenvorteilen.

Der externe Refinanzierungssatz stellt die erste zu berücksichtigende Teilkomponente des Verrechnungspreises dar.

Sollte kein aktuelles Refinanzierungsgeschäft beim konzerninternen Kreditgeber bestehen, könnte auf vergangene Transaktionen unter Berücksichtigung der zwischenzeitlichen Zinsentwicklung zurückgegriffen werden. In diesem Fall bestünde die Notwendigkeit der zeitlich sachgerechten Überleitung.

Sollte aufgrund der eigenen sehr guten Liquidität des Kreditgebers gar keine Refinanzierung, auch nicht in der Vergangenheit, stattgefunden haben, könnte nach Heurung/Kollmann/Hofacker hilfsweise auf einen aktuellen Habenzinssatz für Geldanlagen am Kapitalmarkt zurückgegriffen werden. Dieser Zinssatz entspricht dabei den Kosten der entgangenen Anlagealternative des Kreditgebers, den er vom Kreditnehmer mindestens erhaltenen muss.

In Zeiten möglicher Negativzinsen für Geldanlagen ist dieser Ansatz bei nicht vorhandenem Refinanzierungserfordernis des Kreditgebers zumindest umstritten. Es könnte aus einer solchen Konstellation gefolgert werden, dass es für den konzerninternen Kreditgeber wirtschaftlicher sein kann, Finanzmittel an eine nahestehende Person in der ersten Dimension mit einem Zinssatz von 0,0% zu gewähren. Dies ist günstiger, als für alternative Geldanlagen negative Zinsen zu entrichten.

Die zweite Dimensionskomponente berücksichtigt Besonderheiten des Kreditnehmers, hier insbesondere die Ausfallwahrscheinlichkeit. Für den Kreditneh-

mer muss somit eine Bonitätsprüfung nach klassischen Ratinggesichtspunkten erfolgen. Konzernverbundeffekte, die sich positiv auf die Bonität des Kreditnehmers auswirken, sollen grundsätzlich außen vor bleiben. Nur rechtlich durchsetzbare Konzernbesicherungen, wie z. B. qualifizierte Rangrücktrittsvereinbarungen oder Bürgschaften, dürfen sich verbessernd auf das Rating des Kreditnehmers auswirken. Auf Basis des ermittelten spezifischen Ratings kann dann der individuelle Credit Spread des Kreditnehmers abgeleitet werden. Darunter ist der risikospezifische Bonitätszuschlag zu verstehen. Dieser Bonitätszuschlag verteuert den Verrechnungspreis und wird somit als Ergebnis der zweiten Dimension hinzuaddiert.

In der dritten Dimension werden noch mögliche weitere Aufschläge für spezifische Risiken oder weitere Abschläge für spezifische Chancen der Finanztransaktion berücksichtigt. Gründe können z. B. in konkret vorhandenen Länder- oder Währungsrisiken bestehen.

Dieser dreigeteilte Ansatz verdeutlicht anschaulich die Komplexität der Leistungsbeziehungen im Finanzbereich zwischen Konzernunternehmen. Durch die Zerlegung des einheitlichen Verrechnungspreises in verschiedene Komponenten wird versucht, sowohl externe Refinanzierungsaspekte des Kreditgebers als auch individuelle Risikoausprägungen des Kreditnehmers und weitere externe Faktoren ursächlich abzubilden. Inwieweit die Betriebsprüfer sich davon in Zukunft überzeugen lassen, bleibt abzuwarten.

### Zusammenfassendes Beispiel

Die Konzernobergesellschaft D mit Sitz in Deutschland gewährt ihrer australischen Tochtergesellschaft A ein Darlehen über 10 Millionen Euro. Die Laufzeit beträgt ab dem 1.7.2018 fünf Jahre. Bei der Z-Bank wurde das Konzerndarlehen mit einem Zinssatz von 2,50% durch D refinanziert. A hatte per 1.4.2018 eine Unternehmensanleihe mit einer ebenfalls fünfjährigen Laufzeit ausgegeben. Durch eine anerkannte Ratingagentur wurde die Anleihe mit der Stufe A1 bewertet. Unter Berücksichtigung des Ratings lässt sich für A ein Credit Spread von 30 Basispunkten ableiten. Weitere Kreditsicherheiten wurden zwischen D und A nicht vereinbart. Außerdem sind keine besonderen Risiken oder Chancen erkennbar.

Dimension: Kreditgeber D	2,5%
Dimension: Kreditnehmer A	0,3%
Dimension: Anpassungen	0,0%
<hr/>	
Verrechnungspreis/-zinssatz D/A:	2,8%

### 8.3.3 Lizenzvergütungen

Ein weiterer Schwerpunkt im Rahmen der Betriebsprüfung sind seit einigen Jahren konzerninterne Ge-

staltungen im Zusammenhang mit der Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern wie z. B. Rechten, Marken und Patenten.

Der Betriebsprüfer untersucht dabei zunächst immer die Fremdüblichkeit entsprechender Lizenzvergütungen dem Grunde nach. Dabei wird der Frage nachgegangen, ob das zugrunde liegende Geschäft in seiner konkret vereinbarten Ausgestaltung überhaupt eine (steuer)rechtliche Relevanz entfalten darf. Im nächsten Schritt geht es dann um die Frage der maximal zu akzeptierenden Höhe der Lizenzvergütung.

Besonders aufmerksam wird ein Betriebsprüfer immer dann, wenn die praktizierte konzerninterne Gestaltung zu Verlusten im Inland oder hohen Gewinnen im Ausland führte.

Außereuropäische Länder, aber auch einige Staaten innerhalb der EU wie z. B. die Niederlande oder Luxemburg hatten in ihren nationalen Steuergesetzen im Rahmen des internationalen Steuerwettbewerbs Regelungen verankert, die für Einnahmen aus der Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern eine besonders niedrige Besteuerung vorsahen.

Für multinationale Unternehmen wurden damit steuerliche Anreize geschaffen, entsprechende Gewinne durch die Übertragung der zugrunde liegenden immateriellen Wirtschaftsgüter innerhalb des Konzernverbunds in diese aus gesamtsteuerlicher Sicht vorteilhaften Länder zu verlagern. Hierzu wurden in den entsprechenden Niedrigsteuereändern Zweckgesellschaften gegründet und diesen dann die immateriellen Wirtschaftsgüter übertragen.

Diesen sogenannten Lizenzbox- oder auch Patentbox-Modellen hat der deutsche Steuergesetzgeber mit der Einführung des neuen § 4j EStG „Aufwendungen für Rechteüberlassungen“ einen deutlichen Riegel vorgeschoben. Ab dem 1.1.2018 gilt diese Lizenzschranke, wonach unter bestimmten Voraussetzungen der Betriebsausgabenabzug aus der Rechteüberlassung im Inland teilweise verboten ist.

Die Überprüfung der Einhaltung dieser speziellen Regelung wird folglich im Rahmen zukünftiger Betriebsprüfungen neben dem allgemeinen Fremdvergleichsgrundsatz für derartige Vertragsgestaltungen ein wichtiges Themenfeld sein. Folgende wesentliche Voraussetzungen enthält der neue § 4j EStG:

- Das Vorliegen von Aufwendungen für die Überlassung der Nutzung oder des Rechts auf Nutzung von Rechten, insbesondere von Urheberrechten und gewerblichen Schutzrechten, von gewerblichen, technischen, wissenschaftlichen und ähnlichen Erfahrungen, Kenntnissen und Fertigkeiten, z. B. Plänen, Mustern und Verfahren.
- Die Einnahmen aus der Rechteüberlassung müssen beim Leistungserbringer einer niedrigen Besteuerung unterliegen. Von einer niedrigen Besteuerung ist auszugehen, wenn die von der Regelbesteuerung abweichende Besteuerung beim Leistungserbringer (Gläubiger der Leistungsvergütung) zu einer Besteuerung aus Ertragsteuern von weniger als 25% führt.

- Bei den Vertragsparteien muss es sich um nahe-stehende Personen im Sinne des § 1 AStG handeln.

Als Rechtsfolge sind Aufwendungen aus entsprechen- den Vereinbarungen nur zum Teil beim Leis- tungsempfänger (Schuldner der Leistungsvergütung und Nutzer der überlassenen Rechte) steuerlich ab- ziehbar.

Der nicht abziehbare Teil ermittelt sich durch die folgende Formel:

$$\frac{25\% - \text{Belastung durch Ertragsteuern in } \%}{25\%}$$

### Beispiel

Die inländische T-GmbH hat im Jahr 2018 Li- zenzaufwendungen an die ausländische Mutter- gesellschaft M-AG für die entsprechende Nut- zung eines von dieser gehaltenen Markenrechts über insgesamt 1 Million Euro geleistet. Die kor- respondierenden Lizenzeinnahmen unterliegen bei der ausländischen M-AG einer dort gelten- den Vorzugsbesteuerung für Lizenzeinnahmen von 5%. Die weiteren Voraussetzungen des 4 j EStG sind erfüllt.

Die Lizaufwendungen sind im Inland nur teilweise als Betriebsausgabe abziehbar. Der nichtabziehbare Teil beträgt 80% [(25% - 5%) ÷ 25%]. Bei der inländischen T-GmbH entsteht somit eine effektive Ertragsteuermehrbelastung von 24%. Dabei wird die durchschnittliche in- ländische Gesamtsteuerbelastung von 30% mit dem nicht abziehbaren Teil von 80% multipli- ziert.

Folglich ist in Zukunft im Konzernverbund stets prospektiv zu prüfen, ob die im Ausland erzielbaren Steuervorteile aus der Niedrigbeste- erung nicht durch die resultierende Mehrbelas- tung aufgrund der Nichtabziehbarkeit von Auf- wendungen im Inland überkompensiert werden.

Der deutsche Fiskus verfolgt mit dem § 4j EStG das Ziel, den für das Inland schädlichen in- ternationalen Steuerwettbewerb zu bekämpfen und die aus seiner Sicht faire Besteuerung von Lizenzeinnahmen sicherzustellen.

Die erfolgte Umsetzung des § 4j EStG stellt allerdings einen Alleingang Deutschlands dar, da auf OECD-Ebene Bestandschutz für die be- stehenden Niedrigsteuerregelungen bis zum Jahr 2021 gegeben ist.

Die Lizenzschranke greift nicht im Fall des sogenannten Nexus-Ansatzes gemäß § 4j Abs. 1 S. 4 EStG, der ursprünglich auf OECD-Ebene entwickelt wurde. Dieser besagt, dass die (das jeweilige Patent haltende) Lizenzgesellschaft selbst über ein hinreichendes Maß an eigener Substanz und Tätigkeit auf dem jeweiligen For- schungsgebiet verfügen muss. Soweit dann die

Lizenzbox dem Nexus-Ansatz entspricht, ist die Abzugsbeschränkung des § 4j Abs. 3 EStG nicht einschlägig.

Der Nexus-Ansatz verfolgt somit den Zweck, Vergünstigungen in Form des vollständigen Be- triebsausgabenabzugs für Lizaufwendungen im Inland nur noch für solche Fallgestaltungen zu gewähren, bei denen die Forschungs- und Entwicklungstätigkeit von der lizenzhaltenden Gesellschaft selbst oder als Auftragsforschung durch fremde Dritte erbracht wurde. Im Fall des reinen Patenterwerbs durch die die Lizen- zentgelte in Rechnung stellende Konzerngesell- schaft oder der Entwicklung durch nahestehen- de Personen sollen folglich keine Vergünstigun- gen mehr bestehen.

Die hinreichende Dokumentation durch ge- eignete Nachweise für das Vorliegen des Ne- xus-Ansatzes wird sicherlich im Rahmen der zukünftigen Betriebsprüfungen gewürdigt wer- den. Sie stellt daher für die Steuerpflichtigen und deren Berater weitere spezielle Herausfor- derungen dar.

Abschließend ist noch auf die generellen Doku- mentationspflichten hinzuweisen, mit denen der Steuerpflichtige die fremdübliche Vergütung der im- materiellen Wirtschaftsgüter nachweisen sollte. Ge- rade im Bereich der spezifischen Lizenzvereinbarun- gen kommt es vor, dass zwischen den nahestehenden Unternehmen Verträge abgeschlossen werden, für die es keine Vergleichsdaten gibt. Das hat zur Folge, dass bei solchen Sachverhalten hypothetisch geur- teilt wird. Da hier billiges Ermessen als Grundlage dient, ist eine Grenze des Fremdvergleichsgrunds- atzes zu erkennen, was die Lizenzvergütungen zu einem besonders anspruchsvollen Prüffeld im Rahmen einer Betriebsprüfung macht.

## 9 ANSATZMÖGLICHKEITEN FÜR DEN AUFSICHTSRAT

Um eine sachgerechte Überwachung des Vorstandes bezogen auf die von ihm praktizierte Verrechnungs- preispolitik und die Dokumentation der Verrech- nungspreisgestaltung gewährleisten zu können, ist es für den Aufsichtsrat unabdingbar, die bestehenden Methoden und Planungen sowie die damit verfolgten Strategien grundsätzlich zu verstehen. Die Entwick- lung eines Verständnisses für die im Unternehmen und im Konzern verfolgte Verrechnungspreisstrategie seitens des Aufsichtsrats kann im Rahmen der nach § 90 Abs. 1 S. 1 AktG vorgeschriebenen Follow-up-Be- richterstattung durch den Vorstand erfolgen.

Für Arbeitnehmervertreterinnen und -vertreter im Aufsichtsrat stellt sich mit Blick auf die Situation der

Beschäftigten implizit immer die Frage, inwieweit sich in diesem Zusammenhang, z. B. durch Gewinnverlagerungen ins Ausland, auch Risiken für im Inland beschäftigte Mitarbeiter ergeben.

Die im Zuge dessen vermittelten grundlegenden Informationen über die beabsichtigte Geschäftspolitik und Unternehmensplanung – insbesondere die Finanz-, Investitions- und Personalplanung – sollten vom Aufsichtsrat insbesondere auf die folgenden Fragestellungen hin überprüft werden:

- 1 In welchen verschiedenen Steuerhoheitsgebieten sind Konzerngesellschaften steuerlich erfasst?
- 2 Wie hoch ist die durchschnittliche Steuerbelastung der einzelnen Konzerngesellschaften, soweit es sich nicht um Organgesellschaften handelt?
- 3 Sind die entsprechenden Voraussetzungen gegeben, damit der Verrechnungspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz standhält?
  - a) Vergleichsgeschäft von/ mit unabhängigem Dritten abgeschlossen
  - b) Vergleichbare Verhältnisse
- 4 Wurde für die Ermittlung der steuerlichen Verrechnungspreise die „richtige“ Methode zugrunde gelegt?
- 5 Auf welchen Hintergründen basiert die entsprechend getätigte Transaktion?
- 6 Bestehen vermehrt Geschäftsbeziehungen zu einem bestimmten Unternehmen aus dem Konzernverbund? Falls dies der Fall ist, gilt es zu beleuchten, worin die Motivation dieser Geschäftsbeziehung liegt.
- 7 An welchen Stellen sieht die Geschäftsleitung steuerliche Risiken beim Ansatz bestimmter Verrechnungspreise? Wie wurden eventuell bestehende steuerliche Risiken ermittelt?
- 8 Was waren die wesentlichen Prüfungsfeststellungen der steuerlichen Betriebsprüfung im Zusammenhang mit der internationalen Verrechnungspreisgestaltung? Welche wesentlichen Auffälligkeiten wurden in der Vergangenheit durch die Prüfer festgestellt? Gab es wesentliche Änderungen der Steuerfestsetzungen im Rahmen der Betriebsprüfung? Wie wurde unternehmensintern auf die durchgeführten Anpassungen reagiert?
- 9 Existiert eine konzernweite Verrechnungspreisrichtlinie?
- 10 Wurde die Verrechnungspreisdokumentation mit den Teilbereichen Local File, Master File und Country-by-Country Reporting bereits für das betreffende Unternehmen bzw. konzernweit umgesetzt? Welche wesentlichen Schwierigkeiten bestanden oder bestehen derzeit noch bei der Erstellung dieser Dokumentationsbereiche? Welche konkreten Risiken sieht die Unternehmensleitung für die Zukunft aus der vorgenommenen Umstellung?
- 11 Wurden aufgrund der neuen gesetzlichen Regelungen im deutschen und internationalen Steuerrecht in der Vergangenheit möglicherweise praktizierte Modelle zur Steueroptimierung eingestellt oder angepasst? Welche Geschäftsbeziehungen sind durch die Änderungen konkret betroffen? Welche steuerlichen Auswirkungen ergeben sich dadurch für das einzelne betroffene Unternehmen und den Konzern?
- 12 Wurden für eventuell festgestellte Risiken entsprechende Rückstellungen gebildet?
- 13 Welche konkreten Auswirkungen haben die neuen Anforderungen an die Verrechnungspreisgestaltung und die Verrechnungspreisdokumentation auf das unternehmenseigene Risikomanagement?
- 14 Ist ein Tax-Compliance-Management-System implementiert? Wie ist sichergestellt, dass damit alle steuerlichen Vorschriften erfüllt werden? Wurde die Wirksamkeit und Angemessenheit des Tax-Compliance-Management-Systems durch einen unabhängigen Dritten, z. B. eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, geprüft und dessen Zweckmäßigkeit bestätigt?
- 15 Wurden die Angaben über Rechtsgeschäfte und Maßnahmen gegenüber beherrschenden Unternehmen – wenn anwendbar – im Abhängigkeitsbericht nach § 312 AktG dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend aufgeführt?
- 16 Kam es bei der Prüfung des Abhängigkeitsberichtes – wenn anwendbar – durch den Abschlussprüfer (gemäß § 313 AktG) zu Beanstandungen bezüglich des Ausweises der Rechtsgeschäfte und Maßnahmen oder deren wirtschaftlichen Gehalts?

- Dawid, Roman**: Überblick Verrechnungspreise, Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation. Tomson, Susanne/Buurman, Claas: Rechtliche Grundlagen der Verrechnungspreise. Bittner, Thomas: Funktions- und Risikoanalyse. Schwerdt, Daniel: Verrechnungspreismethoden und Ökonomische Analyse. Bittner, Thomas/Dawid, Roman/Metzner, Susann: Typische Problemfelder in Betriebsprüfungen (2015) In: Dawid, Roman (Hrsg.): Studie zur Praxis der Betriebsprüfung in Deutschland von der PricewaterhouseCoopers AG, Wiesbaden, Springer Gabler Verlag
- Bärsch, Sven Eric / Engelen, Christian / Färber, Niklas (2016)**: Die Dokumentation von Verrechnungspreisen und das Country-by-Country Reporting, in: Internationales Steuerrecht, Heft 16, S. 789 – 796.
- Becker, Jan Dierk / Loose, Thomas (2016)**: EU-Kommission präsentiert Vorschlag für eine Anti-BEPS-Richtlinie, in: Internationales Steuerrecht, Heft 4, S. 153 – 155.
- Becker, Helmut / Kroppen, Heinz-Klaus**: Handbuch Internationales Verrechnungspreise, Köln: O. Schmidt
- Bier, Bernd-Peter / Voß, Till Olaf (2017)**: Transparenz nur gegen Rechtsschutz. Auswirkungen des Country-by-Country Reportings und von weiteren Maßnahmen des OECD-Programms zu Base Erosion and Profit Shifting im globalen Konzern, in: Internationales Steuerrecht, Heft 10, S. 393–399.
- BMF Bundesministerium der Finanzen (Hg.) (2010)**: Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung), [http://www.gaufzv.de/uploads/media/BMF\\_Schreiben\\_v.13.10.2010\\_nahestehende\\_Personen\\_Verwaltungsgrundsätze\\_Funktionsverlagerung.pdf](http://www.gaufzv.de/uploads/media/BMF_Schreiben_v.13.10.2010_nahestehende_Personen_Verwaltungsgrundsätze_Funktionsverlagerung.pdf) [15.3.2019].
- BMF Bundesministerium der Finanzen (Hg.) (2017)**: Schreiben v. 11.06.2017 – IV B 5 – S. 1300 – 16 / 10010: 002, DCK 2017/0558036, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2017-07-11-Anforderungen-Country-by-Country-Report.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2017-07-11-Anforderungen-Country-by-Country-Report.pdf?__blob=publicationFile&v=2) [03.04.2019].
- BMF Bundesministerium der Finanzen (Hg.) (2017)**: Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Absatz 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung – GAufzV vom 12. Juli 2017, Bundesgesetzblatt Jahrgang 2017 Teil I Nr. 47 ausgegeben zu Bonn am 19. Juli 2017, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/2017-07-19-GAufzV.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/2017-07-19-GAufzV.pdf?__blob=publicationFile&v=3) [15.3.2019].
- BMF Bundesministerium der Finanzen (Hg.) (2015)**: Einigung von OECD und G20 auf internationale Standards gegen Gewinnkürzung und -verlagerung multinationaler Unternehmen, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Monatsberichte/2015/10/Inhalte/Kapitel-3-Analysen/3-3-beps-gewinnverkuerzung-und-gewinnverlagerung.html> [17.04.2019]
- BMF Bundesministerium der Finanzen (2017)**: Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – Übersicht über die 15 Aktionspunkte, <https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/2017-06-07-beps-15-aktionspunkte.html> [15.3.2019].
- BMF Bundesministerium der Finanzen (2017)**: Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich 2016
- Buse, Hendrik / Schreiber, Rolf / Greil, Stefan (2017)**: Neuerungen im Bereich der Verrechnungspreisdokumentation, in: Der Betrieb, Heft 10, S. 514 – 518.
- Dawid, Roman (Hg.) (2016)**: Verrechnungspreise – Grundlagen und Praxis, 2. Auflage, Wiesbaden, Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH.
- Ditz, Xaver / Bärsch, Sven Eric / Engelen, Christian (2016)**: Das neue Country-by-Country Reporting nach dem Regierungsentwurf des Anti-BEPS-Umsetzungsgesetzes vom 13.7.2016, in: Internationales Steuerrecht, Heft 20, S. 840 – 850.
- Ditz, Xaver / Bärsch, Sven Eric / Engelen, Christian (2017)**: Die neuen Pflichten zur Dokumentation von Verrechnungspreisen nach dem Regierungsentwurf des Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz vom 13.7.2016, in: Internationales Steuerrecht, Heft 19, S. 789 – 796.
- Ditz, Xaver/Quilitzsch, Carsten (2017)**: Die Änderungen im internationalen Steuerrecht durch das Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz, in: Deutsches Steuerrecht, Heft 6, S. 281 – 292.
- Grotherr, Siegfried (2016)**: Anwendungsfragen bei der länderbezogenen Berichterstattung – Country-by-Country Reporting, in: Internationales Steuerrecht, Heft 24, S. 991 – 1008.
- Geurts Matthias/Stacioli, Guido (2017)**: § 4j EstG-E – das neue Abzugsverbot für Lizenzaufwendungen, in: Internationales Steuerrecht, Heft 13, S. 514 – 522.
- Greil, Stefan/Fehling, Daniel (2017)**: Verrechnungspreisbestimmung im Zeitalter der Digitalisierung, in: Internationales Steuerrecht, Heft 18, S. 757–765.
- Heurung, Rainer / Kollmann Sinja / Hofacker Kristina (2017)**: Konzernfinanzierung in der steuerlichen Betrachtung, Konzept zur Bestimmung eines angemessenen Finanzierungszinssatz, in: Internationales Steuerrecht, Heft 1, S. 20 – 24.
- Hülster, Thomas (2016)**: Grenzen der Korrektur von Verrechnungspreisen in der Betriebsprüfung, in: Internationales Steuerrecht, Heft 21, S. 874–881.
- IDW Institut der Wirtschaftsprüfer (Hg.) (2006)**: WP Handbuch 2006 – Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung, Beratung, 13. Auflage, Berlin.
- Jochimsen, Claus / Zinowsky, Tim / Schraud, Angélique (2017)**: Die Lizenzschränke nach § 4j EStG – Ein Gesellenstück des deutschen Gesetzgebers, in: Internationales Steuerrecht, Heft 15, S. 593 – 601.
- Kaplan, Joshua (2013)**: Check-the-Box-Elections: Relevance in the International Context, in: Der Betrieb, Heft 23, S. 1261.
- Koch, Manuel (2016)**: BEPS und Intangibles oder die Grenzen des Fremdvergleichsgrundsatzes, in: Internationales Steuerrecht, Heft 21, S. 881 – 889.
- Koch, Manuel (2017)**: BEPS und der Vertrieb von Markenprodukten, in: Internationales Steuerrecht, Heft 18, S. 766 – 772.
- Musil, Andreas / Schulz, Jan (2013)**: Grenzüberschreitende Einkünfteverlagerungen in verbundenen Unternehmen und europarechtliche Handlungsspielräume der Mitgliedsstaaten, in: Deutsches Steuerrecht, Heft 42, S. 2205 – 2211.

**OECD Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Hg.)**

(2011): OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010, OECD Publishing, Paris, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2010\\_9789264125483-de#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-verrechnungspreisleitlinien-fur-multinationale-unternehmen-und-steuerverwaltungen-2010_9789264125483-de#page1), [24.04.2019].

**OECD Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Hg.)**

(2013): Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, [24.04.2019].

**OECD Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Hg.)**

(2016): Begrenzung der Gewinnverkürzung durch Zins- und wirtschaftlich vergleichbare Aufwendungen, Aktionspunkt 4 – Abschlussbericht 2015, OECD Publishing, Paris, [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/begrenzung-der-gewinnverkürzung-durch-zins-und-wirtschaftlich-vergleichbare-aufwendungen-aktionspunkt-4-abschlussbericht-2015\\_9789264255050-de#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/begrenzung-der-gewinnverkürzung-durch-zins-und-wirtschaftlich-vergleichbare-aufwendungen-aktionspunkt-4-abschlussbericht-2015_9789264255050-de#page1) [24.04.2019].

**OECD Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Hg.)**

(2017): Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2016-June 2017, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf> [24.04.2019].

**OECD Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Hg.)**

(2018): Members of the Inclusive Framework on BEPS, <https://www.oecd.org/ctp/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf> [03.04.2019].

**Oestreicher, Andreas / Hillmann, Lisa**

(2017): Zum Generalthema II: Bedeutung der OECD / G20 Empfehlungen für die Entwicklung der Vorschriften zu steuerlichen Verrechnungspreisen in Deutschland, in: Internationales Steuerrecht, Heft 16, S. 645 – 658.

**Oppel, Florian (2016):** BEPS in Europa:

(Schein-)Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016 / 1164 mit Nebenwirkungen, in: Internationales Steuerrecht, Heft 19, S. 797 – 803.

**Prangenberg, Arno / Müller, Matthias**

(2006): Konzernabschluss international – Einführung in die Bilanzierung nach IAS / IFRS und HGB, Stuttgart, Schäfer-Poeschel.

**Richter, Lutz / Hontheim, Stefanie (2013):**

Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikan-te Steuergestaltung der US-Konzerne, in: Der Betrieb, Heft 23, S. 1260 – 1264.

**Rödl & Partner (Hg.) (2016):** Verrechnungs-

preisdokumentation – OECD Master File und Country-by-Country Reporting ante portas, München, <https://www.roedl.de/themen/verrechnungspreise/oecd-masterfile-und-country-by-country-reporting>

**Schallmoser, Ullrich (2018):** 250. Ergän-

zungslieferung Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung-Kommentar Hübschmann, Hepp, Spitaler, Köln, Dr. Otto Schmidt.

**Seer, Roman (2018):** 154. Ergänzungsliefe-

rerung AO / FGO-Kommentar Tipke / Kruse, Köln, Dr. Otto Schmidt.

**Schreiber Rolf / Greil, Stefan (2017):** Das

„Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz“, in: Der Betrieb, Heft 1, S. 10 – 18.

## ABBILDUNGEN

Abbildung 1: Ergebnisverlagerung durch verdeckte Vorteilszuwendungen . . . . .	6
Abbildung 2: Einbeziehung in den Konzernabschluss in Abhängigkeit von der Form der Unternehmensbeziehung . . . . .	7
Abbildung 3: Internationales Steuergelände bei Kapitalgesellschaften (nominal) in Prozent . . . . .	10
Abbildung 4: Die Mitgliedsstaaten der OECD (2018) . . . . .	18
Abbildung 5: Die typische Konzernstruktur zur Nutzung des „Double Irish with a Dutch Sandwich“ . . . . .	23
Abbildung 6: Der dreistufige Ansatz gegen BEPS im deutschen Steuerrecht . . . . .	25
Abbildung 7: Ermittlung der Nettomarge . . . . .	32
Abbildung 8: Aufbau des AB-Konzerns . . . . .	34
Abbildung 9: Weltweite Standorte der AB AG . . . . .	34
Abbildung 10: Darstellung der relevanten Lieferketten innerhalb des Konzerns . . . . .	35
Abbildung 11: Varianten der Preisvergleichsmethode . . . . .	38
Abbildung 12: Äußerer und innerer Preisvergleich . . . . .	39
Abbildung 13: Direkter und indirekter Preisvergleich . . . . .	39
Abbildung 14: Leistungsbeziehungen bei der Wiederverkaufsmethode . . . . .	40
Abbildung 15: Verrechnungspreis gemäß Wiederverkaufsmethode . . . . .	40

## TABELLEN

Tabelle 1: Angaben zu Vertriebsverträgen innerhalb des Konzerns . . . . .	28
Tabelle 2: Ausführungen zu Transaktionsvolumina innerhalb eines Konzerns . . . . .	28
Tabelle 3: Beispiel für die Darstellung der Verteilung von Funktionen im Konzern . . . . .	30
Tabelle 4: Beispiel für die Verteilung von Risiken innerhalb des Konzerns . . . . .	30
Tabelle 5: Beispiel für die Darstellung der Zuordnung von Besitzverhältnissen relevanter immaterieller Wirtschaftsgüter . . . . .	30
Tabelle 6: EBIT-Marge der Vergleichsunternehmen . . . . .	32
Tabelle 7: Die Verrechnung der innerhalb des Konzerns erbrachten Dienstleistungen . . . . .	33
Tabelle 8: Übersicht über die Aufteilung der Erträge, Steuern und Geschäftstätigkeiten nach Steuerhoheitsgebieten . . . . .	37
Tabelle 9: Auflistung aller Konzernunternehmen der multinationalen Unternehmensgruppe . . . . .	37
Tabelle 10: Transaktionsbezogene Standardmethoden . . . . .	42
Tabelle 11: Bandbreite zulässiger Verrechnungspreise . . . . .	46

[WWW.BOECKLER.DE](http://WWW.BOECKLER.DE)