



Internationale Verrechnungspreise

Methoden der Preisermittlung und
Dokumentationsvorschriften

In dieser Ausgabe lesen Sie:

■ Editorial	2
■ Was sind Verrechnungspreise?	3
■ Gesetzliche Mitwirkungspflichten	4
■ Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen	6
■ Methoden der Verrechnungspreisermittlung	9
■ Besonderheiten bei Funktionsverlagerungen	13
■ Das Konzept der EU Transfer Pricing Dokumentation	16

In dieser Ausgabe lesen Sie:

1. Einführung	S. 3
1.1 Was sind Verrechnungspreise?	
1.2 Der rechtliche Rahmen	
2. Gesetzliche Mitwirkungspflichten	S. 4
2.1 Grundsätze der Aufzeichnungspflicht	
2.2 Für welche Unternehmen gelten die Dokumentationsvorschriften?	
2.3 Fristen	
2.4 Sanktionen infolge einer Verletzung der gesetzlichen Mitwirkungspflicht	
3. Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen ..	S. 6
3.1 Grundlegendes	
3.2 Sachverhaltsdokumentation	
3.3 Angemessenheitsdokumentation	
4. Methoden der Verrechnungspreisermittlung .	S. 9
4.1 Preisvergleichsmethode	
4.2 Kostenaufschlagsmethode	
4.3 Wiederverkaufspreismethode	
4.4 Gewinnaufteilungsmethode	
4.5 Transaktionsbezogene Nettomargenmethode	
5. Besonderheiten bei Funktionsverlagerungen	S. 13
5.1 Was ist eine Funktionsverlagerung?	
5.2 Bewertung des Transferpakets	
5.3 Abweichung der tatsächlichen Gewinnentwicklung	
5.4 Dokumentation	
6. Das Konzept der EU Transfer Pricing Dokumentation	S. 16

Editorial

Sehr geehrte Leserinnen und Leser,

das Thema Verrechnungspreise gewinnt in Zeiten komplexer multinationaler Wertschöpfungsketten ständig an Bedeutung. Die Zeiten, in denen ein Produkt an einem Ort hergestellt und vertrieben wurde, sind längst auch bei mittelständischen Unternehmen vorbei. Internationale Konzernunternehmen arbeiten durch einen intensiven Ressourcenaustausch immer enger zusammen und der internationale Vertrieb wird häufig durch Vertriebsgesellschaften im jeweiligen Vertriebsland koordiniert. Im Rahmen dieser Entwicklungen gewinnt das Thema Verrechnungspreise zunehmend an Bedeutung.

Im Gegensatz dazu werden Steuern nach wie vor auf nationaler Ebene erhoben. Die Finanzverwaltung ist daher darauf bedacht, das nationale Steueraufkommen zu sichern. Der im steuerlichen Hoheitsgebiet erwirtschaftete Erfolg soll ungekürzt im Inland versteuert werden. Daher achtet die Finanzverwaltung zunehmend auf eine angemessene grenzüberschreitende Einkunftsabgrenzung, das Thema Verrechnungspreise wird zu einem Schwerpunkt jeder steuerlichen Betriebsprüfung.

Die Optimierung der konzernweiten Steuerquote und die Vermeidung einer Doppelbesteuerung bzw. eines kostenintensiven Verständigungsverfahrens sind daher wichtige Ziele der Verrechnungspreisgestaltung.

Die folgenden Ausführungen sollen Ihnen einen Überblick über die Dokumentationsvorschriften von Verrechnungspreisen geben, eine unternehmensspezifische Beratung hinsichtlich dieses Themas kann jedoch nicht ersetzt werden.

Eine informative Lektüre wünscht Ihnen

Ihr Team von PKF

1. Einführung

1.1 Was sind Verrechnungspreise?

Als Verrechnungspreise werden die Preise bezeichnet, die konzernangehörige oder anderweitig verbundene Unternehmen untereinander für erbrachte Lieferungen und Leistungen (Warenlieferungen, Dienstleistungen, Nutzungsüberlassungen, etc.) vereinbaren und in Rechnung stellen. Sie werden also nicht durch den Markt bestimmt, sondern intern durch das Unternehmen festgelegt. Vor allem für Unternehmen, die in einem internationalen Verbund tätig sind, spielen Verrechnungspreise in der heutigen Zeit eine große Rolle.

Bei der Gestaltung der Verrechnungspreise fließen eine Vielzahl betriebswirtschaftlicher Aspekte ein. Neben der optimalen Koordination der im Unternehmen vorhandenen Ressourcen, der Vereinfachung der Planung und der Preiskalkulation spielt unter anderem die Einkommensverteilungsfunktion zwischen den Konzernunternehmen eine wichtige Rolle bei der Verrechnungspreisgestaltung. Das leistungsabgebende Unternehmen generiert einen Ertrag, während das leistungsempfangende Unternehmen einen Aufwand verbucht.

Konzerninterne Leistungsbeziehungen haben im internationalen Konzern einen unmittelbaren Einfluss auf die Besteuerungsgrundlage eines Landes. Durch eine Verlagerung von Gewinnen in Länder mit niedrigerer Steuerbelastung, wäre eine Optimierung der Steuerquote im Konzern möglich. In der Praxis ist eine solche Gewinnverlagerung jedoch nur in sehr engen Grenzen durchführbar.

Halten die Verrechnungspreise einem Fremdvergleich nicht Stand, sind also nicht angemessen, und kommt es dadurch zu einer Verkürzung des deutschen Steuersubstrates, ist eine außerbilanzielle Korrektur und damit eine Nachversteuerung die Folge. Die zu Unrecht verlagerten Einkünfte wurden jedoch vielleicht bereits im Ausland besteuert. Eine Doppelbesteuerung ist die Folge. Diese kann zwar im Rahmen eines Verständigungsverfahrens

beseitigt werden, was aber zusätzliche Kosten und Arbeit verursacht. Aus diesem Grund sollte der Fremdvergleichsgrundsatz bei der Gestaltung der Verrechnungspreise unbedingt beachtet und entsprechend der gesetzlichen Vorschriften dokumentiert werden.

1.2 Der rechtliche Rahmen

Die Grundlagen der Verrechnungspreise werden in § 1 Außensteuergesetz (AStG) behandelt. Demnach müssen die angesetzten Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Ist das nicht der Fall ist dennoch der fremdübliche Verrechnungspreis anzusetzen. Eine außerbilanzielle Korrektur ist durchzuführen. Des Weiteren werden im Außensteuergesetz die Methoden zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise dargestellt und der Sachverhalt der Funktionsverlagerung definiert.

Neben den allgemeinen verfahrensrechtlichen Bestimmungen (z. B. Aufbewahrungspflichten nach § 147 AO) enthält die Abgabenordnung (AO) in § 90 alle Regelungen hinsichtlich der Dokumentationspflicht von Sachverhalten mit Auslandsbezug und in § 162 die Folgen eines Verstoßes gegen diese Pflichten. Die AO wird durch die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) ergänzt, die Einzelheiten hinsichtlich Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen erläutert.

Als internationale Rechtsgrundlagen sind die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) zu beachten. Soweit ein DBA auf einen Sachverhalt anwendbar ist, werden die nationalen Vorschriften durch die abkommensrechtlichen Normen beschränkt. Art. 9 des OECD-Musterabkommen regelt die Gewinnberichtigung verbundener Unternehmen. Darüber hinaus enthält die Verrechnungspreisrichtlinie der OECD Hinweise über die Gestaltung und Angemessenheitsprüfung von Verrechnungspreisen. Die Richtlinien haben keine unmittelbare Bindungswirkung, sind jedoch als Interpretation des Art. 9 OECD-Musterabkommen in den meisten Ländern anerkannt.

2. Gesetzliche Mitwirkungspflichten

§ 90 Abs. 3 AO regelt die besonderen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei Geschäftsbeziehungen mit Auslandsbezug. Demnach sind über diese Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen Aufzeichnungen zu erstellen, die es der Behörde ermöglichen, die Angemessenheit der Geschäftsbeziehungen zu überprüfen.

Ob eine Geschäftsbeziehung angemessen ist, richtet sich dabei nach dem Fremdvergleichsgrundsatz, der geprüft werden muss. Ein konkreter Fremdvergleich ist jedoch nur möglich, wenn tatsächlich existierende Rechtsgeschäfte unter fremden Dritten als Vergleichsgrundlage vorliegen. Da das jedoch häufig nicht der Fall ist, ist ein sog. hypothetischer Fremdvergleich durchzuführen. Es muss also ermittelt werden, was wirtschaftlich handelnde fremde Dritte unter den gegebenen Umständen vereinbart hätten.

2.1 Für welche Unternehmen gelten die Dokumentationsvorschriften?

Die Dokumentationspflichten gelten grds. für natürliche und juristische Personen, die in Deutschland unbeschränkt oder beschränkt einkommensteuer- bzw. körperschaftsteuerpflichtig sind, sowie für Mitunternehmenschaften.

Steuerpflichtige, die grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zu **nahe stehenden Personen** unterhalten, haben diese grundsätzlich aufzuzeichnen und dadurch die Angemessenheit der Verrechnungspreise nachzuweisen. Eine nahestehende Person ist in folgenden Fällen gegeben:

- **Wesentliche Beteiligung:** zwischen den Unternehmen besteht unmittelbar oder mittelbar ein wesentliches Beteiligungsverhältnis von mehr als 25 %. Auch wenn ein Dritter an beiden Unternehmen wesentlich beteiligt ist, liegt ein „Nahestehen“ im Sinne des Gesetzes vor.
- **Beherrschender Einfluss:** liegt vor, wenn eines der

Unternehmen aufgrund struktureller Gegebenheiten vom anderen abhängig ist oder beide Unternehmen von einem Dritten abhängig sind.

- **Interessenidentität:** Diese bezieht sich auf die privaten Interessen des Unternehmers. Ein eigenes Interesse an der Gewinnverlagerung könnte z. B. angenommen werden, wenn das andere Unternehmen dem Bruder des Unternehmers gehört.

Das Gesetz enthält Erleichterungen der Dokumentationspflichten für bestimmte Unternehmen. Diese müssen dann keine gesonderte Verrechnungspreisdokumentation mehr erstellen, sondern es genügt die Erteilung von Auskünften und die Vorlage bereits bestehender Aufzeichnungen. Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein:

- Die Summe der Entgelte für Lieferungen von Gütern und Waren aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden ausländischen Personen ist kleiner als 5 Millionen Euro
- und**
- die Summe der Vergütungen für andere Leistungen (z. B. Dienstleistungen) aus Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden ausländischen Personen übersteigt nicht 500.000 Euro.

Zusammenhängende inländische Unternehmen sind bei der Überprüfung der Grenzen zusammenzurechnen.

Beispiel 1: Eine inländische Muttergesellschaft bezieht im betrachteten Wirtschaftsjahr von ihrer ausländischen Tochtergesellschaft T1 Waren zu einem Preis von 2 Millionen Euro und liefert gleichzeitig Waren an eine andere ausländische Tochtergesellschaft T2 für 2,5 Millionen Euro. Die Summe der Entgelte aus Warenlieferungen beträgt 4,5 Millionen Euro; Vergütungen für sonstige Leistungen fallen nicht an. Die Muttergesellschaft ist von der Dokumentationspflicht befreit, da beide Betragsgrenzen unterschritten werden.

Beispiel 2: Eine ausländische Muttergesellschaft (M) hat zwei Tochtergesellschaften im Inland (T1 und T2). M liefert im betrachteten Wirtschaftsjahr Waren für 3 Millionen Euro an T1 und erhält zusätzlich eine Vergütung für erbrachte Dienstleistungen in Höhe von 300.000 Euro von T1. Daneben zahlt M Zinsen an T2 für ein von T2 gewährtes Darlehen in Höhe von 250.000 Euro. Die beiden Tochtergesellschaften T1 und T2 sind für die Prüfung der beiden Betragsgrenzen zusammenzurechnen. Somit beträgt die Summe der Vergütungen für sonstige Leistungen im Wirtschaftsjahr 550.000 Euro und übersteigt damit die Freigrenze von 500.000 Euro. Die inländischen Tochtergesellschaften müssen grundsätzlich einzeln oder gemeinsam eine Verrechnungspreisdokumentation erstellen.

Wird eine der Betragsgrenzen in einem Wirtschaftsjahr erstmalig überschritten, so ist ab dem kommenden Wirtschaftsjahr eine Dokumentation zu erstellen. Liegen die Voraussetzungen für eine Befreiung in einem Wirtschaftsjahr erstmalig vor, so ist das betreffende Unternehmen erst ab dem darauf folgenden Wirtschaftsjahr von den Dokumentationspflichten befreit.

2.2 Fristen

Der Steuerpflichtige hat seine Aufzeichnungen auf Verlangen der Finanzbehörde zum Zwecke der Betriebsprüfung fristgerecht vorzulegen. Die Frist zur Vorlage beträgt bei gewöhnlichen Geschäftsvorfällen 60 Tage. Bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen beträgt sie lediglich 30 Tage.

Ein außergewöhnlicher Geschäftsvorfall liegt vor, wenn er nicht zum gewöhnlichen Geschäftsbetrieb des Steuerpflichtigen gehört und einen beträchtlichen Einfluss auf dessen Einkünfte hat (z. B. die Übertragung und Überlassung wesentlicher Wirtschaftsgüter im Rahmen von Funktionsverlagerungen). Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind zeitnah, d. h. in einem engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall, zu erstellen. Diese Voraussetzung gilt als erfüllt, wenn die Aufzeichnungen 6 Monate nach Ende des Wirtschaftsjahres in dem sich der Geschäftsvorfall ereignet hat, erstellt werden.

2.3 Sanktionen infolge einer Verletzung der gesetzlichen Mitwirkungspflicht

Eine Verletzung der Dokumentationsvorschriften führt seitens der Finanzverwaltung zu der widerlegbaren Vermutung, dass die angesetzten Verrechnungspreise nicht angemessen sind. Kann der Steuerpflichtige diese Vermutung nicht widerlegen, kommt es zu einer Schätzung der Besteuerungsgrundlagen. Basis sind dabei die Verrechnungspreise, die aus Sicht der Finanzverwaltung angemessen sind. Preis- und Margenspannen können dabei zu Lasten den Steuerpflichtigen voll ausgeschöpft werden.

Folgende Fälle führen zu einer Verletzung der Mitwirkungspflichten und zu dementsprechenden Sanktionen:

- **keine Vorlage von Aufzeichnungen oder Vorlage von unverwertbaren Aufzeichnungen:** Es wird ein Zuschlag von mind. 5 % und max. 10 % des Mehrbetrages der Einkünfte, der sich nach der Berichtigung der Verrechnungspreise ergibt, angesetzt. Der Zuschlag darf jedoch nicht weniger als 5.000 Euro betragen.
- **Verspätete Erstellung der Aufzeichnungen:** Ein Verstoß gegen die zeitnahe Erstellung der Aufzeichnungen löst für sich noch keinen Zuschlag aus. Die verspätet erstellten Aufzeichnungen müssen bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen berücksichtigt werden. Können die Aufzeichnungen dadurch jedoch nicht oder nur verspätet vorgelegt werden, sind die damit verbundenen Sanktionen unvermeidbar.
- **Verspätete Vorlage der Aufzeichnungen:** Dies führt zu einem Strafzuschlag von mind. 100 Euro pro Tag der Fristüberschreitung, jedoch max. 1.000.000 Euro.

Empfehlung: Eine möglichst zeitnahe Erstellung ist auch bei gewöhnlichen Geschäftsvorfällen zu empfehlen, da im Fall einer Betriebsprüfung die Unterlagen binnen 60 Tagen vorgelegt werden müssen und die kurzfristige Erstellung zeit- und kostenintensiv sein kann. Auch besteht die Gefahr, dass das Know-How über die Geschäftsvorfälle in der Zwischenzeit durch Mitarbeiterfluktuation verloren geht. Eine nicht fristgerechte Vorlage der Unterlagen führt dann unter Umständen zu vermeidbaren Strafzuschlägen.

3. Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen

3.1 Grundlegendes

Die Steuerpflichtigen müssen bei Geschäftsbeziehungen mit ausländischen nahe stehenden Personen die Geschäftsvorfälle bzgl. ihrer Art und ihres Inhaltes aufzeichnen. Des Weiteren sind die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen der Geschäftsbeziehungen zu dokumentieren (Sachverhaltsdokumentation) und die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes aus Sicht des Steuerpflichtigen darzulegen (Angemessenheitsdokumentation).

Der Fremdvergleichsgrundsatz (arm's length principle) besagt, dass sich nahestehende Personen untereinander wie unabhängige Dritte verhalten müssen. Es muss also die Frage beantwortet werden, ob ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter das Geschäft unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen gegenüber fremden Dritten ebenso abgewickelt hätte.

Die Dokumentation muss so erstellt werden, dass es einem sachverständigen Dritten in angemessener Zeit möglich ist, die Sachverhalte zu erfassen und festzustellen, ob und inwieweit der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten wurde. Der Steuerpflichtige hat sich zu bemühen, die Angemessenheit seiner Verrechnungspreise zu begründen. Die Dokumentation ist entweder schriftlich oder elektronisch zu erstellen. Die Aufzeichnungen sind zu ordnen und 10 Jahre lang aufzubewahren. Stellt der Steuerpflichtige nachträglich Unrichtigkeiten fest, hat er das unverzüglich anzuzeigen und richtig zu stellen (Berichtigungspflicht).

Der Fremdvergleichsgrundsatz besagt, dass sich nahestehende Personen untereinander wie unabhängige Dritte verhalten müssen.

3.2 Sachverhaltsdokumentation

Der Steuerpflichtige hat im Rahmen der Sachverhaltsdokumentation zunächst allgemeine Informationspflichten über Geschäftsbetrieb, Organisationsstruktur und Beteiligungsverhältnisse zu erfüllen (3.2.1). Daneben ist eine Darstellung der Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen erforderlich (3.2.2). Kernbereich der Sachverhaltsdokumentation ist eine umfangreiche Funktions- und Risikoanalyse (3.2.3), die Ausgangspunkt für die anschließende Angemessenheitsdokumentation (3.3) ist.

3.2.1 Allgemeine Informationen über Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbetrieb und Organisationsaufbau

Der Steuerpflichtige hat im Rahmen der Dokumentation einen allgemeinen Teil über grundlegende Sachverhalte zu erstellen, der einen ersten Überblick über das Unternehmen vermitteln soll. In diesem Teil sind die Tätigkeitsbereiche des Unternehmens, dessen Produkte, Lieferanten und Kunden, die Situation am Markt (Wettbewerb, Marktanteil...), sowie die Preisfindung ggü. Lieferanten und Kunden zu erläutern. Die Aufzeichnungen sollen einen Einblick in den wesentlichen Wertschöpfungsprozess des Unternehmens vermitteln. Des Weiteren sind Angaben über die Beteiligungen und Betriebsstätten des Unternehmens zu machen.

3.2.2 Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen

Um einen Überblick über die konzerninternen Vereinbarungen möglich zu machen, sollen alle Verträge und

sonstigen Vereinbarungen mit verbundenen Unternehmen aufgelistet werden. Darunter fallen beispielsweise Einkaufsverträge, F&E-Verträge, Lizenzverträge, Personalentsendungsvereinbarungen, Darlehensverträge etc. Daneben sind Inhalt und die Auswirkungen der Vereinbarungen darzustellen. Sämtliche Leistungsbeziehungen mit verbundenen Unternehmen sind zu erläutern. So sind bei Warenlieferungen z. B. die Art und Menge der gelieferten Produkte, deren Preise und die vereinbarten Konditionen aufzuführen.

Weiterhin ist eine Auflistung der immateriellen Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige im Rahmen der Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden nutzt oder zur Nutzung überlässt inkl. der dafür vereinbarten Vergütungen erforderlich.

Empfehlung: Es sollten für sämtliche konzerninterne Transaktionen schriftliche Verträge abgeschlossen und umgesetzt werden. Die vereinbarten Verrechnungspreise lassen sich so in Bezug auf ihre Angemessenheit einfacher rechtfertigen. Bei langfristigen Geschäftsbeziehungen sollten entsprechende Preisanpassungsklauseln vertraglich fixiert werden.

Beispiel: Ein Mutterunternehmen (M) produziert elektronische Bauelemente (Spulen, Transistoren, etc.). Dabei werden große Mengen an Kupfer verarbeitet, das M von einer verbundenen Tochtergesellschaft (T) bezieht. T liefert zu einem vertraglich festgelegten Preis von 6.000 Euro je Tonne. Steigt nun der Kupferpreis auf den Rohstoffmärkten und ist keine Preisanpassungsklausel zwischen den Beteiligten vereinbart, so führt der Marktpreisanstieg automatisch zu einem fremdunüblichen Verrechnungspreis. Ein unabhängiger Lieferant würde sich durch entsprechende Vertragsklauseln vor starken Marktschwankungen schützen.

3.2.3 Funktions- und Risikoanalyse

Die Funktions- und Risikoanalyse ist ein grundlegender Bestandteil der Verrechnungspreisdokumentation und sollte ausreichend detailliert durchgeführt werden. Ziel einer solchen Analyse ist es, den relativen Wertschöpfungsbeitrag jedes Beteiligten im Konzernverbund zu ermitteln. Auf dieser Grundlage kann dann die richtige Verrechnungspreismethode und -höhe ermittelt werden.

In einem ersten Schritt wird beschrieben, wie sich die Funktionen und Risiken zwischen den Parteien verteilen und wer für welche immateriellen Wirtschaftsgüter verantwortlich ist. In einem zweiten Schritt ist zu ermitteln, welche Funktionen, Risiken und immateriellen Wirtschaftsgüter die größte Bedeutung innerhalb der Wertschöpfungskette haben und welche lediglich Routinecharakter besitzen (siehe Tab. 1).

Tab. 1: Beispiel einer vereinfachten Risikoanalyse:

	Bedeutung	Mutter	Tochter
Funktionen			
F & E	***	***	-
Produktion	**	**	-
Vertrieb	**	-	**
Risiken			
Marktrisiko	***	***	-
Gewährleistungsrisiko	*	*	-
Lagerisiko	**	*	*
Wirtschaftsgüter			
Patente	***	***	-
Kundenstamm	**	-	**
Technologie	***	***	-

Durch die Analyse soll es möglich werden, eine Unternehmenscharakterisierung vorzunehmen. Diese ist notwendig, um vergleichbare Unternehmen für die Überprüfung des Fremdvergleichsgrundsatzes identifizieren zu können.

Es werden folgende Unternehmenstypen unterschieden:

Strategieträger: Tätigt die für den Konzernerfolg maßgebenden Funktionen, trägt die signifikanten Risiken und verfügt über die wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter (zentrales Unternehmen im Konzern).

Routineunternehmen: üben nur unwesentliche Funktionen aus (z. B. konzerninterne Dienstleistungen oder einfache Vertriebsfunktionen), besitzen keine wesentlichen Wirtschaftsgüter und tragen nur geringfügige Risiken.

Mittelunternehmen: Unternehmen, die weder Strategieträger noch Routineunternehmen sind.

Diese Charakterisierung der beteiligten Unternehmen entscheidet auch darüber, welche Verrechnungspreismethode anwendbar ist.

3.3 Angemessenheitsdokumentation

Die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen der Geschäftsbeziehungen sind zu dokumentieren und ihre Angemessenheit ist aus Sicht des Steuerpflichtigen mit geeigneten Mitteln nachzuweisen. Der Angemessenheitsdokumentation kommt als Kern der Verrechnungspreisdokumentation besondere Bedeutung zu. Die Aufzeichnungen müssen es einem sachverständigen Dritten ermöglichen, innerhalb einer angemessenen Zeit festzustellen, ob der Steuerpflichtige den Fremdvergleichs-

grundsatz beachtet hat. Hierfür muss der Steuerpflichtige die Eignung der angewendeten Verrechnungspreismethode sowie die Angemessenheit der zu Grunde gelegten Preise aus seiner Sicht begründen.

Die Angemessenheit der Preise hat der Steuerpflichtige in einem ersten Schritt durch betriebsinterne und -externe Vergleichsdaten darzustellen. Dies sind Daten über vergleichbare Geschäfte, die er mit fremden Dritten abge-

geschlossen hat oder die zwischen zwei fremden Dritten abgeschlossen wurden.

Dabei ist vor allem auf die Vergleichbarkeit der Transaktionen zu achten (vergleichbare Unternehmen, vergleichbare Lieferung oder Leistungen, vergleichbare Konditionen etc.). Die ermittelten Vergleichsdaten bewegen sich regelmäßig innerhalb einer Bandbreite möglicher Werte. Innerhalb der Bandbreite

ist der wahrscheinlichste Wert, im Zweifel ein Mittelwert anzusetzen und zu begründen. Ist die Bandbreite zu groß (z. B. durch nicht exakte Vergleichbarkeit der Transaktionen), ist eine weiterführende Analyse der in Frage kommenden Werte durchzuführen. In einem zweiten Schritt hat der Steuerpflichtige für jede Transaktion bzw. für jedes Transaktionsbündel aufzuzeigen, welche Verrechnungspreismethode jeweils angewandt wurde. Es ist zu erläutern, warum die angewendete Methode im vorliegenden Fall besser geeignet war um den Fremdvergleichsgrundsatz zu überprüfen als die anderen Methoden

**Die Angemessenheit
der Preise hat der Steuer-
pflichtige in einem ersten
Schritt durch betriebsinterne
und -externe Vergleichsdaten
darzustellen.**

4. Methoden der Verrechnungspreisermittlung

Gundsätzlich kann der Steuerpflichtige seine Verrechnungspreise nach einem eigenen System festlegen. Er ist dabei nicht an eine der Methoden oder an andere Vorgaben gebunden. Lediglich bei der Überprüfung der Angemessenheit im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation ist der Steuerpflichtige verpflichtet, eine der Methoden anzuwenden.

Der Fremdvergleichsgrundsatz besagt, dass die verrechneten Preise zwischen „nahestehenden Personen“ den Preisen entsprechen müssen, die zwischen fremden Dritten unter sonst gleichen Bedingungen vereinbart würden. Das Außensteuergesetz gibt explizit drei **transaktionsbezogene Standardmethoden** zur Bestimmung von angemessenen Verrechnungspreisen vor, die vorrangig zu behandeln sind:

- Preisvergleichsmethode
- Kostenaufschlagsmethode
- Wiederverkaufspreismethode

Voraussetzung für deren Anwendung ist die Existenz von Fremdvergleichswerten. Lassen sich keine sinnvollen Fremdvergleichswerte in Form von Marktpreisen oder Margen für einzelne Transaktionen ermitteln, so kann der Steuerpflichtige unter bestimmten Voraussetzungen die **gewinnorientierten Verrechnungspreismethoden** anwenden. Hierunter fallen die:

- Gewinnaufteilungsmethode
- Transaktionsbezogene Nettomargenmethode

Diese Methoden sind nach Auffassung der Finanzverwaltung jedoch nur in Spezialfällen anwendbar, wenn die Standardmethoden nicht möglich sind. Warum die Standardmethoden im vorliegenden Fall nicht angewendet werden können, ist deshalb nachzuweisen und im Rah-

men der Angemessenheitsdokumentation zu dokumentieren. Letztlich bestimmt sich die Auswahl einer geeigneten Verrechnungspreismethode jedoch immer nach den jeweiligen Verhältnissen des Einzelfalls.

4.1 Standardmethoden

Im Idealfall sollen die Standardmethoden auf Transaktionsbasis durchgeführt werden. Häufig ist die Datenbeschaffung dann jedoch zu schwierig, weshalb gleichartige Transaktionen zusammengefasst werden können, wenn sie ein genügendes Maß an Vergleichbarkeit aufweisen.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung stehen die drei Standardmethoden gleichberechtigt nebeneinander. Es ist jedoch grds. die Methode zu wählen, die dem Fremdvergleichsgrundsatz in der betrachteten Transaktion am ehesten entspricht. Bei der Wahl der anzuwendenden Methode ist daher auch die Funktions- und Risikoverteilung zwischen den beteiligten Konzernunternehmen zu beachten.

4.1.1 Preisvergleichsmethode (comparable uncontrolled price method)

Die Preisvergleichsmethode hat den direktesten Bezug zum Marktpreis. Um die Fremdvergleichbarkeit zu überprüfen, werden die Verrechnungspreise mit den Preisen zwischen nicht verbundenen Unternehmen verglichen. Dies ist jedoch nicht immer einfach, da sich die Suche nach Vergleichswerten häufig schwierig gestaltet.

Zwei Formen sind abhängig von den Gegebenheiten des Einzelfalls anwendbar:

- **Interner Preisvergleich:** Vergleich mit Marktpreisen, die ein Konzernunternehmen mit Fremden vereinbart hat. Dieser interne Preisvergleich sollte nach Möglich-

keit immer vorrangig angewendet werden, wenn er verfügbar ist. Die Suche nach Vergleichsunternehmen kann dadurch vermieden werden.

Beispiel: Ein deutsches Unternehmen verkauft Fertigerzeugnisse. Die Rohstoffe zu deren Herstellung bezieht es sowohl von verbundenen Unternehmen, als auch von fremden Dritten. Unter diesen Umständen könne die Verrechnungspreise durch die Preisvergleichsmethode auf ihre Angemessenheit überprüft werden.

- **Externer Preisvergleich:** Vergleich mit „marktüblichen“ Preisen, die für eine vergleichbare Lieferung oder Leistung am Markt zwischen fremden Dritten zustande kommen. In diesem Zusammenhang muss die Vergleichbarkeit der Transaktionen genau geprüft werden. Die herangezogenen Unternehmen müssen in etwa dieselbe Struktur haben.

Beispiel: Bei der Überprüfung von Zinsen für Darlehen innerhalb des Konzerns, ist eine Vergleichbarkeit mit marktüblichen Zinsen am Finanzmarkt häufig möglich.

Die Anforderungen an die Vergleichbarkeit der Geschäftsbeziehungen sind bei dieser Methode sehr hoch. Nur wenn keine wesentlichen Unterschiede zwischen den zu vergleichenden Transaktionen und den beteiligten Unternehmen bestehen bzw. wenn bestehende Unterschiede durch entsprechende Anpassungsrechnungen ausgeglichen werden können, kann die Preisvergleichsmethode angewendet werden.

Da eine direkte Vergleichbarkeit der Transaktionen selten der Fall ist, sind häufig entsprechende Anpassungsrechnungen durchzuführen. Werden z. B. zwei Transaktionen verglichen, die bis auf die Menge der bestellten Güter identisch sind, ist eine Mengenanpassung vorzunehmen. Dabei sollten z. B. auch Mengenrabatte berücksichtigt werden. Ein weiteres Beispiel wäre die Umrechnung von Marktpreisen einer Ware in Standardqualität auf Warenqualitäten, für die kein besonderer Marktpreis besteht.

Generell sind folgende Quellen für den externen Preisvergleich denkbar:

- Beobachtbare Märkte (Börsen, etc.)
- Wettbewerbsanalysen (Preislisten, etc.)
- Datenbanken (z. B. für Lizenzgebühren etc.)
- Detaillierte Marktanalysen

Die folgenden Beispiele zeigen das grundsätzliche Vorgehen bei der Ermittlung von Fremdvergleichswerten anhand der Preisvergleichsmethode.

Da eine direkte Vergleichbarkeit der Transaktionen selten ist, sind häufig entsprechende Anpassungsrechnungen durchzuführen.

Beispiel 1: Eine Muttergesellschaft (M) gewährt ihrer Tochtergesellschaft (T) ein Darlehen in Höhe von EUR 1 Million mit einer Laufzeit von drei Jahren. Unter Anwendung der Preisvergleichsmethode sind vergleichbare Darlehen heranzuziehen. Neben der Darlehenssumme und der Laufzeit sind weitere Faktoren, die auf Kapitalmärkten einen

Einfluss auf den Preis (=Effektivzins) haben, für einen (uneingeschränkten) Preisvergleich maßgeblich, z. B.

- Währung
- Verzinsung (fest/variabel)
- Besicherung
- Schuldner-Rating etc.

Der Steuerpflichtige ist generell verpflichtet, solche Vergleichsdaten bereitzustellen, sodass der Betriebsprüfer die Fremdüblichkeit der vereinbarten Verrechnungspreise innerhalb einer angemessenen Frist überprüfen kann. Soweit der Steuerpflichtige innerbetriebliche Vergleichsdaten bereitstellen kann, sind diese vorzugsweise zu verwenden. In diesen Fällen wird die Angemessenheitsdokumentation erheblich vereinfacht. In Bezug auf das obige Beispiel dienen weitere Darlehensverhältnisse mit unabhängigen Dritten, die zumindest eingeschränkt vergleichbar mit dem konzerninternen Darlehen sind, als zulässige Fremdvergleichswerte.

Erweitertes Beispiel: Eine Bank gewährt T ein Darlehen unter ähnlichen Konditionen. Die Effektivverzinsung

beträgt 5% p. a. Als Verrechnungspreis für das von M an T vergebene Darlehen (konzerninterne Darlehen) ist also eine Effektivverzinsung von ca. 5 % p. a. angemessen. Allerdings ist die Annahme der uneingeschränkten Vergleichbarkeit der beiden Darlehen in der Regel nicht praxisnah, sodass häufig Anpassungsrechnungen vorgenommen werden müssen.

Stehen keine innerbetrieblichen Daten zur Verfügung, so können veröffentlichte Zinsstrukturkurven von Bundesanleihen, LIBOR/EURIBOR-Zinssätze etc. als alternative Quellen herangezogen werden (äußerer Preisvergleich). Diese sind dann um einen entsprechenden Risikoaufschlag an die Verhältnisse des Schuldners anzupassen.

Beispiel 2: Ein Konzernunternehmen (M) verkauft an sein Tochterunternehmen (T) das Produkt A zum Preis von 100 GE. T trägt sämtliche Transportkosten sowie -risiken, da die Ware von T abgeholt wird (Incoterm: EXW = ex works). Desweiteren verkauft M an eine dritte Person (D) ebenfalls das Produkt A zum Preis von 110 GE. M liefert jedoch die Ware an den Bestimmungsort von D und trägt alle damit zusammenhängenden Transportkosten, die annahmegemäß 10 GE betragen (Incoterm: DDP = delivered duty paid).

Der innere Vergleichspreis beträgt somit 110 GE und ist als Vergleichsmaßstab für den konzerninternen Verkauf maßgeblich. Allerdings sind die beiden Transaktionen nur eingeschränkt vergleichbar, da ihnen unterschiedliche Handelsklauseln (EXW vs. DDP) zugrunde liegen. Der Fremdvergleichspreis ist also um einen entsprechenden Anpassungsbetrag zu kürzen, da er einen Aufpreis für die übernommenen Transportkosten enthält. Dieser beträgt per Annahme 10 GE. Der Fremdvergleichspreis beträgt somit 110 GE abzüglich 10 GE (=100 GE). Damit ist der konzernintern vereinbarte Preis von 100 GE angemessen.

4.1.2 Kostenaufschlagsmethode (cost plus method)

Die Kostenaufschlagsmethode simuliert bei der Ermittlung der angemessenen Verrechnungspreise die betriebsinterne Kalkulation. Der Verrechnungspreis wird also mit dem Preis verglichen, zu dem die Lieferung oder

Leistung einem fremden Dritten am Markt angeboten werden würde.

Ausgangspunkt sind die anfallenden Selbstkosten (Kostenbasis) für die zu betrachtende Transaktion. Die Finanzverwaltung akzeptiert in diesem Zusammenhang auch die Verwendung von Plandaten. Deren Ermittlung muss jedoch genau dokumentiert werden und ihre Anwendung ist zu begründen. Ein regelmäßiger Soll-/Ist-Vergleich mit ggf. nachfolgenden Preisanpassungen ist in diesem Fall regelmäßig vorzunehmen. Zu diesen Werten wird dann ein angemessener Gewinnaufschlag addiert.

Selbstkosten
+ angemessener Gewinnaufschlag
<hr style="width: 50%; margin: auto;"/>
= Verrechnungspreis

Grundsätzlich erkennt die Finanzverwaltung alle gängigen Kostenrechnungssysteme an, wenn sie gegenüber einem fremden Dritten ebenfalls zugrunde gelegt werden (könnten) und den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen. Eine Bewertung mit Teilkosten wäre also ebenfalls denkbar. In diesem Fall muss neben einem angemessenen Gewinnaufschlag auch ein Aufschlag zur Deckungen der sonstigen Kosten berücksichtigt werden. Bei der Festlegung des Gewinnaufschlags müssen alle Umstände des Falles, wie z. B. Risiken und Marktgegebenheiten berücksichtigt werden.

Die Kostenaufschlagsmethode ist immer dann anzuwenden, wenn ein Routineunternehmen Lieferungen bzw. Leistungen an einen Strategieträger erbringt, also z. B. beim Transfer von Halbfertigerzeugnissen oder bei der Erbringung von Dienstleistungen. Handelt es sich jedoch um zentrale unternehmerische Aufgaben, die über den Erfolg des ganzen Konzerns entscheiden, ist die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode nicht sinnvoll, da die Überprüfung der Vergütung unternehmerischer Risiken nicht möglich ist. Aus diesem Grund ist vor Anwendung der Kostenaufschlagsmethode ein detailliertes Funktions- und Risikoprofil zu erstellen, um zu erfahren, ob die Gesellschaft Routinetätigkeiten ausübt.

Im nächsten Schritt ist ein entsprechendes unabhängiges Vergleichsunternehmen zu identifizieren. Die Auswahl solcher Unternehmen sollte anhand objektiver Suchkriterien erfolgen. Neben Funktions- und Risikoeigenschaften der in Frage kommenden Unternehmen eignen sich u. a. Größenverhältnisse, Marktbedingungen etc. In der Regel sind entsprechende Anpassungsrechnungen vorzunehmen, um einen sinnvollen Vergleich der Gewinnaufschläge zu erhalten.

Beispiel: Eine deutsche Muttergesellschaft ist zu 100 % an ihrer französischen Tochter beteiligt. Diese produziert Vorprodukte für Stromgeneratoren, die sie ausschließlich an die Mutter liefert. Die Tochter hat daher nur geringe Funktionen und Risiken. Daten über vergleichbare Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Dritten liegen dem Unternehmen nicht vor. In diesem Fall bietet sich die Anwendung der Kostenaufschlagmethode an.

Die Herstellungskosten betragen 100 EUR pro Stück. Der branchenübliche Gewinnzuschlag für eine vergleichbare Funktions- und Risikoübernahme ergeben eine Spanne zwischen 5 % und 10 %. Der Verrechnungspreis für ein Vorprodukt sollte zwischen 105 EUR und 110 EUR liegen.

Der „übliche“ Gewinnaufschlag bewegt sich in der Praxis zumeist etwa bei 3-7% der Vollkosten. Nachvollziehbar begründete Abweichungen (z. B. aufgrund der Branche) sind jedoch möglich und ggf. auch notwendig.

4.1.3 Wiederverkaufspreismethode (resale price method)

Die Wiederverkaufspreismethode ist eine retrograde Ermittlung der Verrechnungspreise, ausgehend vom Absatzpreis, zu dem die von einer nahestehenden Person bezogenen Lieferungen oder Leistungen verkauft werden. Sie ist vor allem für Lieferungen oder Leistungen eines Strategieträgers an ein Routineunternehmen anzuwenden, also z. B. bei Lieferungen an Vertriebsunternehmen. Der Verrechnungspreis ermittelt sich wie folgt:

$$\begin{array}{r} \text{Absatzpreis} \\ - \text{übliche Bruttogewinnmarge} \\ \hline = \text{Verrechnungspreis} \end{array}$$

Der Gewinnabschlag ermittelt sich hier ebenfalls unter Berücksichtigung der Funktionen (Umfang der Betriebsausgaben) und der Risiken und kann durch „inneren“ bzw. „äußeren“ Vergleich abgeleitet werden.

Nur wenn die Gewinnmarge weitgehend der eines vergleichbaren Unternehmens entspricht, kann der Verrechnungspreis angemessen sein.

Beispiel: Eine französische Muttergesellschaft ist zu 100 % an einer deutschen Tochter beteiligt. Die Tochter vertreibt die von der Mutter hergestellten Produkte in Deutschland. Aufgrund der fehlenden Produktbreite der Muttergesellschaft vertreibt T neben den Produkten des Konzerns auch Produkte eines Konkurrenten aus den USA in bedeutendem Umfang. Der Kaufpreis den die Tochter an den Konkurrenten zahlen muss, ermöglicht ihr eine Gewinnmarge/einen Deckungsbeitrag von 25 % bis 30 %. Die Qualität der Produkte und die Markenbekanntheit in Deutschland sollen in beiden Fällen ähnlich sein. Die Tochter hat ausschließlich eine Vertriebsfunktion. Aus diesem Grund muss sich der konzerninterne Verrechnungspreis an der im Fremdgeschäft erzielbaren Marge orientieren. Die Tochter muss auch bei den Produkten der Mutter eine Marge von 25 % bis 30 % erzielen können.

4.2 Gewinnerorientierte Verrechnungspreismethoden

Diese Verrechnungspreismethoden können nur dann angewendet werden, wenn die Standardmethoden im vorliegenden Fall aufgrund mangelnder Fremdvergleichswerte zu keinem fremdüblichen Ergebnis führen. Warum die gesetzlich vorgegebenen Standardmethoden im vorliegenden Fall nicht anwendbar sind, ist im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation zu erläutern.

4.2.1 Gewinnaufteilungsmethode (Profit split method)

Die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode bietet sich vor allem bei Transaktionen an, bei denen beide (oder mehrere) verbundene Unternehmen ähnlich stark zum Wertschöpfungsprozess des Produktes beitragen oder sie sich die Risiken teilen. Dadurch wird die Zuordnung

der Strategieführerschaft nicht möglich. Der gemeinsame Gewinn wird auf Basis des jeweiligen Wertschöpfungsbeitrages auf die beteiligten Unternehmen aufgeteilt. Als Aufteilungsschlüssel wird häufig das investierte Kapital herangezogen. Als Voraussetzung der Gewinnaufteilungsmethode muss eine genaue Analyse des Wertschöpfungsprozesses durchgeführt werden.

4.2.2 Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (Transactional net margin method)

Die transaktionsbezogene Nettomargenmethode untersucht den Nettogewinn, den ein Unternehmen aus einer konzerninternen Transaktion erzielt und setzt ihn ins Verhältnis zu einer geeigneten Bezugsgröße (z. B. den Umsatz, Kosten...). Daraus ergibt sich die Nettomarge. Anhand

dieser soll die Fremdvergleichskonformität bewiesen werden. Sie sollte im Idealfall der Nettomarge entsprechen, die das Unternehmen bei vergleichbaren Fremdgeschäften erzielt. Ist dieser Vergleich nicht möglich, soll sie der Nettomarge entsprechen, die unabhängige Unternehmen bei vergleichbaren Transaktionen erzielen.

Empfehlung: Der Steuerpflichtige ist bei seinen Preisvereinbarungen grundsätzlich nicht an die steuerlichen Verrechnungspreismethoden gebunden, sondern lediglich bei der nachträglichen Angemessenheitsprüfung. Jedoch ist eine Preisgestaltung auf Grundlage der gesetzlichen Verrechnungspreismethoden sehr empfehlenswert, da sie die spätere Dokumentation erleichtert und das Risiko einer nachträglichen Einkünftekorrektur seitens der Finanzverwaltung minimiert.

5. Besonderheiten bei Funktionsverlagerungen

5.1 Was ist eine Funktionsverlagerung?

Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn:

- eine Funktion (Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben, die einen Teil der Wertschöpfungskette darstellen, z. B. F&E, Lagerhaltung etc.)
- einschließlich der dazugehörigen Wirtschaftsgüter und den damit verbundenen Chancen und Risiken (Transferpaket)
- von einem Unternehmen auf ein nahestehendes ausländisches Unternehmen endgültig übertragen oder zur Nutzung überlassen wird
- und es zu einer Einschränkung der Funktion beim abgebenden inländischen Unternehmen kommt (z. B. nicht bei Funktionsverdopplung).

Es dürfen nicht nur materielle Wirtschaftsgüter übertragen werden, sondern es muss damit eine unternehmerische

Chance verbunden sein (Ertragspotential). Die Gesamtheit der Funktion, die es zu bewerten gilt, wird als „Transferpaket“ bezeichnet.

5.2 Bewertung des Transferpakets

Der Wert der übertragenen Funktion ist so zu vergüten, wie es auch fremde Dritte untereinander getan hätten. Der erwartete zukünftige finanzielle Nutzen der Funktion muss also berücksichtigt werden. Aufgrund fehlender Vergleichswerte ist die Ermittlung des Preises meist nicht durch die Anwendung einer Standardmethode möglich, sondern muss durch den „hypothetischen Fremdvergleich“ erfolgen.

In einem ersten Schritt muss dabei der Wert der Funktion sowohl aus Sicht des verlagernden als auch aus Sicht des übernehmenden Unternehmens ermittelt werden. Synergieeffekte und Standortvorteile müssen berücksichtigt werden.

Die Wertminderung beim verlagernden Unternehmen stellt dann den Mindestpreis dar, die Werterhöhung beim übernehmenden Unternehmen ist der Höchstpreis für die Funktion. Innerhalb dieses Einigungsbereichs liegt der Wert, der dem Fremdvergleich am ehesten entspricht. Die Finanzverwaltung geht in der Regel vom Mittelwert aus.

Das Gewinnpotential ist dabei der Barwert der zu erwartenden Reingewinne nach Steuern. Die Abzinsung erfolgt über einen unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum. Die Anwendung eines begrenzten Kapitalisierungszeitraums muss vom Steuerpflichtigen glaubhaft gemacht werden.

Der Kapitalisierungszins ermittelt sich aus dem Zinssatz für eine risikolose Investition zzgl. eines Risikoaufschlags. Daraus resultiert eine Bandbreite von möglichen Werten für das Transferpaket. Der angemessene Verrechnungspreis ist grds. mit dem Mittelwert anzusetzen.

Beispiel: Eine Muttergesellschaft (MU) verlagert ihre Forschungsabteilung auf ihre ausländische Tochtergesellschaft (TU). Der aus dem Transferpaket jährlich zu erwartende Reingewinn nach Steuern in Form von Patenterlösen wird von MU auf 800.000 EUR geschätzt. Die Prognose von TU fällt aufgrund von Standortvorteilen um 200.000 EUR höher aus. Der anzuwendende Kapitalisierungszinssatz beträgt 10 %.

Der jeweilige Ertragswert beträgt demnach 8.000.000 EUR (MU) bzw. 10.000.000 EUR (TU). Der anzusetzende Wert des Transferpakets beträgt also 9.000.000 EUR. Ein anderer Wert zwischen 8.000.000 EUR und 10.000.000 EUR kann ebenfalls angesetzt werden, wenn dieser Ansatz begründet werden kann. Der angesetzte Wert ist MU entsprechend zu vergüten und sie hat diese Vergütung zu versteuern.

Alternativ kann das Transferpaket nach § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG mit den Einzelverrechnungspreisen seiner Bestandteile angesetzt werden (Ermittlung des Wertes des Trans-

ferpaketes als Ganzes sollte als Schattenrechnung durchgeführt werden), wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Der Steuerpflichtige macht glaubhaft, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter Bestandteil der Funktionsverlagerung sind. Als wesentlich gelten alle Wirtschaftsgüter, die für die verlagerte Funktion erforderlich sind und deren Fremdvergleichspreis insgesamt mehr als 25 % der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter des Transferpakets beträgt. Auch die Summe mehrerer immaterieller Wirtschaftsgüter darf diese Grenze nicht überschreiten.
- Der Steuerpflichtige macht glaubhaft, dass das Transferpaket mindestens ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut enthält und dieses genau bezeichnet wird. Das immaterielle Wirtschaftsgut muss für die verlagerte Funktion wesentlich sein und der Fremdvergleichspreis muss mehr als 25 % der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter und Vorteile des Transferpaketes betragen. Für das wesentliche immaterielle Wirtschaftsgut ist der Wert gesondert durch Fremdvergleich oder hypothetischen Fremdvergleich zu ermitteln. Die Bewertung mit Einzelpreisen ist auch dann möglich, wenn mehrere Wirtschaftsgüter wesentlich sind.

Der Steuerpflichtige macht glaubhaft, dass die Summe der Einzelverrechnungspreise dem Fremdvergleichsprinzip entspricht. Der auf Basis der Einzelverrechnungspreise ermittelte Preis darf jedoch nur angesetzt werden, wenn er innerhalb des Einigungspreises liegt. Die Abweichung vom Transferpaketpreis muss begründet werden.

- Der Steuerpflichtige macht glaubhaft, dass die Summe der Einzelverrechnungspreise dem Fremdvergleichsprinzip entspricht. Der auf Basis der Einzelverrechnungspreise ermittelte Preis darf jedoch nur angesetzt werden, wenn er innerhalb des Einigungspreises liegt. Die Abweichung vom Transferpaketpreis muss begründet werden.

Im Rahmen der Einzelbewertung dürfte der Verrechnungspreis für die verlagerte Funktion tendenziell niedriger sein. Im Gegenzug kann eine Einzelbewertung unter Umständen jedoch den Bewertungsaufwand erhöhen. Neben der Bewertung der einzelnen Wirtschaftsgüter ist auch das

Aufgrund fehlender Vergleichswerte ist die Preisermittlung nach Standardmethode nicht möglich, sondern muss durch den „hypothetischen Fremdvergleich“ erfolgen.

gesamte Transferpaket zu bewerten um nachzuweisen, ob es sich um ein „wesentliches“ immaterielles Wirtschaftsgut handelt. Es ergibt sich also ein doppelter Bewertungsaufwand.

Nachdem der angemessene Verrechnungspreis für die verlagerte Funktion in seiner Höhe feststeht, erfolgt die Verrechnung wahlweise über einen Kaufpreis (Veräußerung) oder eine laufende Lizenzvergütung (Nutzungsüberlassung). Bei der Kaufpreisverrechnung kommt es im Geschäftsjahr der Funktionsverlagerung zu einer Einmalbesteuerung, während beim Lizenzmodell die jährlichen Lizenzgebühren regulär besteuert werden.

5.3 Abweichung der späteren Gewinnentwicklung

Der Gesetzgeber geht davon aus, dass hinsichtlich der zukünftig zu erwartenden Gewinne eine erhebliche Unsicherheit besteht. Es ist deshalb davon auszugehen, dass fremde Dritte eine Preisanpassungsklausel vereinbart hätten. Ist dies bei der Funktionsverlagerung nicht der Fall, kann es zu einer Korrektur des Verrechnungspreises kommen, wenn sich innerhalb der folgenden zehn Jahre eine erhebliche Abweichung bei der Gewinnentwicklung ergibt. Eine erhebliche Abweichung ist anzunehmen, wenn der Verrechnungspreis unter Berücksichtigung der tatsächlichen Gewinnentwicklung nicht mehr innerhalb des damaligen Einigungsbereichs liegt. Die Finanzverwaltung kann in diesem

Fall einen einmaligen Anpassungsbetrag für das Jahr, das auf die Abweichung folgt, festsetzen. Nach der einmaligen Ausnutzung der Korrekturmöglichkeit sind spätere Anpassungen dann nicht mehr möglich.

Empfehlung: Die Gefahr der späteren Preisanpassung kann durch ein entsprechendes Lizenzmodell verhindert werden, da dieses automatisch zu Anpassungen an die Gewinnentwicklung führt.

Eine weitere Möglichkeit ist die Vereinbarung einer eigenen Earn-out-Klausel.

Eine weitere Möglichkeit ist die Vereinbarung einer eigenen Earn-out-Klausel. Dabei werden variable Kaufpreisbestandteile vereinbart. Steigen die tatsächlichen Gewinne innerhalb der Laufzeit der Earn-Out-Klausel an, sind nachträglich Zahlungen an den Verkäufer zu entrichten. Dieses Vorgehen ist in der Regel vorteilhaft, da die fremdüblichen Laufzeiten von Earn-Out-Klauseln

ca. 3 Jahre betragen. Die vom Gesetzgeber festgelegte 10-Jahres-Frist entspricht also nicht im Ansatz den marktüblichen Vertragsgestaltungen.

5.4 Dokumentation

Im Zuge einer Funktionsverlagerung liegt ein außergewöhnlicher Geschäftsvorfall vor, der den verschärften Dokumentationsvorschriften unterliegt. Eine Erstellung der Dokumentation ist deshalb innerhalb von sechs Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres in dem die Verlagerung stattfand durchzuführen.

6. Das Konzept der EU Transfer Pricing Dokumentation (EU TPD)

Die Europäische Kommission hat in Zusammenarbeit mit Vertretern der Wirtschaft und der Steuerverwaltungen einen Verhaltenskodex verabschiedet. Ziel ist es, die nationalen Verrechnungspreis-Dokumentationsvorschriften innerhalb der EU zu standardisieren.

Die EU TPD sieht vor, dass ein EU-weit tätiger Konzern eine zweiteilige Dokumentation zu erstellen hat:

- Die Masterfile-Dokumentation und
- eine länderspezifische Dokumentation (Countryfile).

Beide Teile zusammen bilden die Gesamtdokumentation für jeden EU Mitgliedsstaat.

In dem Masterfile sind der Konzern und dessen wirtschaftliche Abläufe sowie das Verrechnungspreissystem darzustellen. Das Masterfile wird durch die einzelnen länderspezifischen Dokumentationen der in der EU belegenen Konzernunternehmen ergänzt.

Die EU TPD ist nach deutschem Recht nicht verpflichtend anzuwenden. Allerdings ist die deutsche Finanzverwaltung der Ansicht, dass die EU TPD bereits vollständig in den deutschen Dokumentationsvorschriften abgebildet sei. Daraus lässt sich ableiten, dass die EU TPD in Deutschland anzuerkennen ist, soweit diese im Einklang mit dem Verständnis der deutschen Finanzbehörden steht.

Die Erstellung einer EU TPD führt für Unternehmen die EU-weit tätig sind zu einer Vereinfachung des Ablaufes der Verrechnungspreisdokumentation. Es ist nur ein einheitliches Masterfile zu erstellen, das in allen EU-Ländern verwendet werden kann. Für das einzelne Land ist dann nur noch ein weit weniger umfangreiches Countryfile nach den landesspezifischen Dokumentationsvorschriften zu erstellen. Außerdem wird eine Einigung der EU-Finanzbehörden im Rahmen des Verständigungsverfahrens bei grenzüberschreitenden Verrechnungspreisproblemen durch die einheitliche EU TPD erheblich vereinfacht.

Impressum

PKF FASSELT SCHLAGE Partnerschaft

www.pkf-fasselt.de

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft · Steuerberatungsgesellschaft · Rechtsanwälte

14050 **Berlin** · Platanenallee 11 · Tel. +49 30 306 907-0
 47059 **Duisburg** · Schifferstraße 210 · Tel. +49 203 30001-0
 20354 **Hamburg** · Jungfernstieg 7 · Tel. +49 40 35552-0

39340 **Haldensleben** · Hagenstr. 38 · Tel. +49 3904 66 38-0
 38350 **Helmstedt** · Bötticherstr. 51 · Tel. +49 5351 12 01-0
 39112 **Magdeburg** · Halberstädter Str. 40 A · Tel. +49 391 62 823-0
 14476 **Potsdam** · Am Lehnitzsee 5 · Tel. +49 33208 223 55
 56856 **Zell (Mosel)** · Schlossstraße 34 · Tel. +49 6542 96300-0

38122 **Braunschweig** · Theodor-Heuss-Str. 2 · Tel. +49 531 2403-0
 60325 **Frankfurt** · Ulmenstr. 37-39 · Tel. +49 69 17 00 00-0
 50670 **Köln** · Gereonstraße 34-36 · Tel. +49 221 1643-0

06114 **Halle** · Bernburger Straße 4 · Tel. +49 345 52 521-0
 04275 **Leipzig** · August-Bebel-Str. 61 · Tel. +49 341 3099-10
 56410 **Montabaur** · Steinweg 40-42 · Tel. +49 2602 93 11-0
 18055 **Rostock** · Am Vögenteich 26 · Tel. +49 381 491 24-0

Die Inhalte dieser PKF* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte dieser PKF* Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

*PKF Fasselt Schlage ist ein Mitgliedsunternehmen des PKF International Limited Netzwerks und in Deutschland Mitglied eines Netzwerks von Wirtschaftsprüfern gemäß § 319 b HGB. Das Netzwerk besteht aus rechtlich unabhängigen Mitgliedsunternehmen. PKF Fasselt Schlage übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für Handlungen oder Unterlassungen anderer Mitgliedsunternehmen. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter www.pkf-fasselt.de einsehbar.