

---

# Praxis der deutschen Verrechnungspreisbildung

**Handelskammer Deutschland Schweiz**

**5. März 2024**

**Günter Morlock**

**Sachgebietsleiter**

**beim Zentralen Konzernprüfungsamt Stuttgart**

**Winfried Ruh**

**Steuerberater**

**Fachberater für Internationales Steuerrecht**

# Praxis der deutschen Verrechnungspreisbildung

## Gliederung

- **Aktuelle Rechtsquellen**
- **Konzerndienstleistungen**
- **Verrechnungspreisbestimmung bei Vertriebsgesellschaften**
- **Aktuelle Entwicklungen bei der Konzernfinanzierung**
- **Überlassung immaterielle Wirtschaftsgüter**

# Verrechnungsbildung

## Überblick Verrechnungspreismethoden

### Verrechnungspreismethoden

#### Transaktionsbezogene Standardmethoden

#### Gewinnorientierte Methoden

Preis-  
vergleichs-  
methode

Wieder-  
verkaufs-  
preis-  
methode

Kosten-  
aufschlags-  
methode

Geschäftsvorfall-  
bezogene Netto-  
gewinnmethode  
(TNMM)

Gewinn-  
aufteilungs-  
methode  
(PSM)

(globale)  
Gewinn-  
vergleichs-  
methode  
(CPM)

## Konzerndienstleistungen

### Preisvergleichsmethode („comparable uncontrolled price method“, „CUP“) (1/2)

- **Vergleich** der vom Steuerpflichtigen angesetzten Preise mit **Preisen aus vergleichbaren Fremdgeschäften unter vergleichbaren Umständen** zwischen Fremden am Markt.
- Die Preisvergleichsmethode **bildet den Fremdvergleichsgrundsatz am besten ab** („direkteste und unmittelbarste Methode“).
- Die Preisvergleichsmethode ist jedoch nur anwendbar, wenn bei Vergleichsgeschäften/den Vergleichsunternehmen **folgende Bedingungen** zumindest **ähnlich** und Anpassungen möglich sind:
  - Merkmale/Besonderheiten der Produkte
  - Ausgeübte Funktionen, übernommene Risiken und eingesetzte WG
  - Vertragliche Bedingungen
  - Wirtschaftliche Umstände im Markt sowie
  - Geschäftsstrategie

Da diese Kriterien in der Praxis selten erfüllt sind beschränkt sich die Anwendung der CUP im Wesentlichen auf börslich gehandelte Produkte oder Käufe/ Lieferungen von gleichartigen Produkten in vergleichbarem Umfang von/an fremde Dritte.

# Konzerndienstleistungen

## Preisvergleichsmethode (2/2)

### Äußerer Preisvergleich:

Marktpreise von vergleichbaren Geschäften zwischen Fremden.

**Beispiel:** Lieferung Produkt an Konzernvertriebsgesellschaft;  
Wettbewerber liefert (vergleichbares) Produkt an  
(vergleichbare) Vertriebsgesellschaft.

### Innerer Preisvergleich (betriebsinterner Fremdvergleich):

Marktentstandene Preise, die der Steuerpflichtige mit Fremden bei vergleichbaren Geschäften vereinbart hat.

### Häufigster Anwendungsfall der Preisvergleichsmethode.

**Beispiel:** Lieferung Produkt an Konzernvertriebsgesellschaft;  
Lieferung (vergleichbares) Produkt an unabhängigen  
ausländischen Händler in einem vergleichbaren Markt.

**Fazit:** Preisvergleichsmethode ist zwar als idealtypische Methode anzusehen, aufgrund der mangelnden Verfügbarkeit von Vergleichsdaten in der Praxis aber allenfalls im Wege des inneren Preisvergleichs anwendbar.



**Hinweis:** Preisvergleichsmethode findet bei Vertriebs-Tochterges. häufig in Form eines inneren Preisvergleichs auf Basis eines Rabattvergleichs statt. Zudem ist die Methode nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung im Finanzierungsbereich vorrangig anzuwenden

# Konzerndienstleistungen

## Kostenaufschlagsmethode (1/2)

- Bestimmung VP durch Anwendung eines **angemessenen** und **fremdüblichen Gewinnaufschlags auf die Vollkosten**.
- Ausgangspunkt ist nicht der Marktpreis, sondern Plan-, Normal- oder Istkosten.
- **Idee:** Marktwirtschaftlich geführtes Unternehmen ist nur dauerhaft funktionsfähig, wenn Kosten voll gedeckt und ein Mindestgewinn erzielt wird (langfristige Preisuntergrenze).

<b>Beispiel:</b>	Plan-, Normal- oder Istkosten	100
	+ <u>Branchenüblicher Gewinnaufschlag</u>	<u>12</u>
	= Verrechnungspreis	112

- Höhe des fremdüblichen Gewinnaufschlags orientiert sich an:
  - Branchenüblichen Verhältnissen
  - Risiko, Funktion und Marktstellung des Unternehmens

# Konzerndienstleistungen

## Kostenaufschlagsmethode (2/2)

- **„Ultima Ratio“- Methode**, wenn für die Preisvergleichs- oder Wiederverkaufspreismethode keine Marktpreise als Fremdvergleichswerte verfügbar sind.

- Am häufigsten angewandte Standardmethode in Deutschland!



- **Nachteile:**



- Dem liefernden Unternehmen wird aufgrund der Verwendung „normalisierter“ Gewinnaufschläge stets ein sicherer Gewinn unterstellt.
- Einbeziehung der Nachfrageverhältnisse fehlt. Damit werden bei der Preisfestsetzung nur unternehmensinterne Faktoren des Liefernden / Leistenden, nicht aber die des Abnehmers berücksichtigt.
- Unklarheit des Kostenbegriffs durch Verwendung unterschiedlicher Kostenbegriffe für die Verrechnungspreisermittlung, soweit dafür betriebswirtschaftliche Gründe sprechen (Wahlfreiheit zwischen Kostenbegriffen).

- **Praxisproblem: Ermittlung fremdübliche Kostenbasis/fremdübliche Höhe des Gewinnaufschlags;** Daumenregel: 5 – 10 % lt. BMF v. 24.12.1999, 5 – 15 % lt. österreichischem BMF; bei Routinedienstleistungen mit geringer Wertschöpfung 5 % gem. OECD-VPL

- **Anwendungsbereiche:**

Produktion (insb. für hochkomplexe technische Güter und Halbfertigfabrikate), Lohn- und Auftragsfertigung, Konzerndienstleistungen, Auftragsforschung.

## Konzerndienstleistungen - Fallbeispiele

### Kostenaufschlagsmethode - Konzerndienstleistungen



- Tochter GmbH entwickelt für den Konzern Anwendungen für Industrie 4.0
- Beschäftigung hochqualifizierter Softwareingenieure
- Es liegen keine Fremdvergleichspreise vor
- Im gesamten Konzernverbund wird für Konzerndienstleistungen die Kostenaufschlagsmethode angewandt mit einem einheitlichen Gewinnaufschlag von 5 %
- Bemessungsgrundlage für den Gewinnaufschlag sind die gesamten Istkosten ohne weitere Differenzierung

#### Fragen:

- Ist die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode möglich?
- Ist die Bemessungsgrundlage korrekt (Einbeziehung Ist- oder Plankosten, außerordentlicher Aufwand)?
- Ist der Gewinnaufschlag angemessen?

## Konzerndienstleistungen - Fallbeispiele

### Kostenaufschlagsmethode – Softwareentwicklung Gewinnaufschlag (1/2)

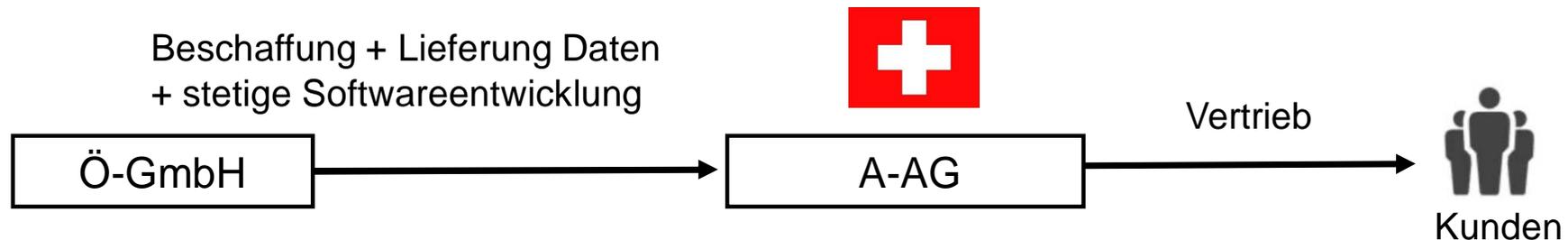


- Die inländische C GmbH hat zur **Erbringung von Softwareentwicklungsleistungen** die indische Tochtergesellschaft C Ltd in Bangalore gegründet.
- Die Leistungsverrechnung erfolgt auf Basis der Kostenaufschlagsmethode mit einem **Gewinnaufschlag von 5%**.
- Die indische Steuerverwaltung hält angesichts der **standortbedingt** geringen Arbeitslohnkosten sowie der **Hochschulausbildung** der meisten Mitarbeiter einen **Gewinnaufschlag von 24%** für angemessen und verweist zudem auf Datenbankstudien. Dieser Wert entspricht im Übrigen der **indischen „Safe Harbour“-Regelung** für IT-Dienstleistungen.
- Der **Income Tax Appellate Tribunal Mumbai** hat 2015 für den Pharma-Bereich Gewinnaufschläge von 15,66 % für Auftragsfertigung / 17,43 % für Auftragsforschung im Verhältnis Indien-USA als fremdüblich angesehen (Fall **Watson Pharma**)

**Beratungshinweis:** Sofern die C GmbH zur Vermeidung von Problemen mit der indischen Finanzverwaltung von vorneherein einen Gewinnaufschlag von 24 % im Rahmen des indischen „Safe Harbour für VP“ ansetzt unterliegt sie der Anzeigepflicht für Steuergestaltungen nach § 138e Abs. 2 AO

## Konzerndienstleistungen - Fallbeispiele

### Kostenaufschlagsmethode – Softwareentwicklung Gewinnaufschlag (2/2)



- Die **Ö-GmbH erfasst Daten bei Sportveranstaltungen**, verarbeitet diese in der eigenen Software und übermittelt die Daten an die (substanzarme) CH-Schwestergesellschaft A-AG zur Vermarktung an die Kunden.
- Die Ö-GmbH übt die Funktionen **Softwareneu- und Softwareweiterentwicklung, Datensammlung, EDV-Betreuung der verb. UN sowie Ausbildung der weltweit tätigen Scouts zur Datenerfassung** aus.
- Die Vergütung der Ö-GmbH erfolgte über die **Kostenaufschlagsmethode mit einem Gewinnzuschlag von 5 %**
- Abweichend hiervon ging das **Österreichische Bundesfinanzgericht\*** für die **Softwareneu- und Softwareweiterentwicklung** von einem Gewinnaufschlag von **15 %** aus. Für die EDV-Betreuung hielt das Gericht einen Gewinnaufschlag von **8,83 %**, für die Ausbildung der „Scouts“ **10 %** sowie für die reine Datenerfassung und damit zusammenhängende Leistungen **5 %** für angemessen.

\* Urteil des ÖBFG vom 22.11.2018, RV/2100386/2017.

# Konzerndienstleistungen

## Kostenaufschlagsmethode – Gewinnaufschläge bei Dienstleistungen (1/2)

- **Daumenregel:** 5 - 10 % lt. BMF-Schreiben v. 24.12.1999
- Nach den **österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien** können *“als **Orientierungshilfe** [...] für den Gewinnaufschlag bei **Dienstleistungen** mit Routinecharakter eine Größenordnung zwischen **5 % und 15 % herangezogen werden**”* (Tz. 79 der ÖVPR 2010).
- EU Joint Transfer Pricing Forum: **Gewinnaufschläge** (auf die Vollkosten) bei (unabhängigen) europäischen Dienstleistern:  
1,7 % (unteres Quartil), 4,7 % (Median), 10,7 % (oberes Quartil)\* 8,3 % (Durchschnitt)
- Gemäß Mitteilung EU-Kommission über Tätigkeit des EU-Verrechnungspreisforum aus 2011 beträgt ein **angemessener Gewinnaufschlag** “zwischen 3 und 10 %, häufig um 5 %“, wenn konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung erbracht werden.  
Anwendung bei Mehrfachdienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, die in vielen Fällen
  - im Rahmen eines einzigen Vertrags erbracht werden und
  - im Allgemeinen eine Kostenbündelung und Zuweisungsschlüssel beinhalten
- Die **OECD** erlaubt für **Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung** (Low Value Adding Services) einen vereinfachten **Gewinnzuschlag von 5 %**, sofern diese nicht zum Kernbereich der Wertschöpfung des Unternehmens zählen, nicht zu unternehmerischen Risiken führen und nicht gegenüber Dritten erbracht werden.  
**Beispiele:** Rechnungswesen, HR, IT-Dienstleistungen (sofern keine Haupttätigkeit), Öffentlichkeitsarbeit, juristische Dienstleistungen, allgemeine Verwaltungs- und Bürodienstleistungen

## Konzerndienstleistungen

### Kostenaufschlagsmethode – Gewinnaufschläge bei Dienstleistungen (2/2)

Interquartilsbandbreiten und Mittelwert über die einzelnen Servicekategorien für die Jahre 2008 bis 2014\*

Services	1. Quartil	Median	3. Quartil	Mittelwert	Bandbreite
Legal	3,2%	11,6%	30,6%	18,6%	27,4%
Accounting	3,1%	6,3%	13,3%	9,7%	10,2%
Finance	1,8%	5,7%	13,9%	11,4%	12,1%
<u>R&amp;D</u>	2,6%	5,3%	10,7%	7,7%	8,1%
IT	2,7%	5,3%	10,2%	7,6%	7,5%
Management	1,2%	4,0%	9,2%	7,3%	8,0%
Marketing & PR	1,4%	3,8%	6,9%	4,9%	5,5%
HR	1,3%	2,5%	4,6%	3,2%	3,3%
Transport	1,0%	2,4%	4,9%	3,6%	3,9%
Backoffice	0,5%	1,8%	4,3%	3,2%	3,8%

\* Schwarz/Stein/Holinski/Hoffman in DB 2016, Kostenaufschläge bei der Verrechnung von konzerninternen Dienstleistungen, S. 2860.

# Konzerndienstleistungen

## Kostenaufschlagsmethode – Anwendungsfragen in der Praxis

- Vorrangige **Anwendung auf Plankostenbasis** nach BFH-\* und überwiegender Literaturauffassung, die Finanzverwaltung bevorzugt u.a. bei Konzernumlagen Istkosten
- **Vorteil Plankosten: Fremdüblichkeit** aufgrund der verursachungsgerechten Zuordnung von Unwirtschaftlichkeiten und Kostenvorteilen beim Leistungserbringer
- **Aber: Hoher Aufwand** wg. prognoseorientiertem Rechnungswesen/Anpassung bei abweichender Beschäftigung, Unterscheidung in **variable und Fixkosten notwendig**
- **Soll-Ist-Vergleich vermeidet Kostenmanipulationen** und ermöglicht Anpassungen bei ungeplanten Lohn- und Materialpreisstigerungen.
- In der **Praxis** aus Vereinfachungsgründen häufig Anwendung auf **Istkostenbasis** (teilweise verbunden mit Budgetwerten) => **tendenziell niedrigere Gewinnaufschläge** wg. geringerem Risiko; geringere Streit anfälligkeit sowie Gleichklang mit Istdaten aus Datenbankstudien\*
- **Materialkosten** bei Auftragsfertigung: Anwendung voller Gewinnaufschlag oder nur **Handlingsfee?** (BFH v. 09.08.2023: Gewinnaufschlag setzt Wertschöpfungsbeitrag voraus – Lieferantenauswahl, Preisverhandlungen, Qualitätsbestimmung, Mengenbestimmung, Verhandlung Lieferkonditionen)\*
- Behandlung von **Bestandsveränderungen** sowie **außergewöhnlichen/betriebsfremden Kosten** (zB Kosten für Umstrukturierungen, Abfindungen für Geschäftsführer oder Spenden)
- Behandlung **Wechselkursrisiko** (insbesondere bei Konzernumlagen)
- Einbeziehung von **Fremdfinanzierungszinsen**
- **Unterschiedliche Gewinnaufschläge** für Routine- und höherwertige Dienstleistungen bei einem UN erfordern Einrichtung einer Kostenstellenrechnung

\* Vgl. hierzu BFH-Urteil v. 09.08.2023, I R 54/19 sowie hierzu Busch, BFH urteilt zu VP-Aspekten bei Warentransaktionen, DB 2024, 208.

## Vertriebsgesellschaften

### Wiederverkaufspreismethode (1/2)

- „**Retrograde Methode**“ in Form einer Rückrechnung vom „Endkunden-Verkaufspreis“ des Wiederverkäufers (= verb. UN) auf den Lieferpreis des Konzernlieferanten durch Kürzung um eine marktübliche Bruttogewinnspanne („Spannenrückrechnung“).
- Bruttogewinnspanne ist der Betrag, aus dem der Wiederverkäufer seine Aufwendungen für den Vertrieb und andere Funktionen decken und einen Gewinn erzielen kann.

<b>Beispiel:</b>	Marktpreis bei Wiederverkauf an Fremde	100
	<u>./. Marktübliche Bruttomarge des Wiederverkäufers</u>	<u>35</u>
	= Angemessener Verrechnungspreis	65

- Auch hier Anwendung des betriebsinternen Fremdvergleichs als „innerer“ Margenvergleich möglich.

#### Vorteil:



- Weniger Berichtigungen als bei Preisvergleichsmethode notwendig, weil Handels-  
spannen nicht so stark durch Produktunterschiede beeinflusst sind.

# Vertriebsgesellschaften

## Wiederverkaufspreismethode (2/2)

### ■ Nachteile:



- Weniger genau als Preisvergleichsmethode, weil Handelsspanne von anderen (gewichtigen) Faktoren wie Bilanzierungsweise, Managementqualität oder Geschäftsstrategie abhängig ist.
- Bemessung Gewinnaufschlag abhängig von Exklusivität des Vertriebsrechts sowie Funktionsumfang, Handelsvolumen und Kostenstruktur des Wiederverkäufers.

### ■ Praxisproblem:

- Regelmäßig **geringe Verfügbarkeit von (anpassbaren) Vergleichswerten** aus Datenbanken/Unternehmensregister oder von Verbänden insb. im Mittelstand.
- bei **Datenverfügbarkeit** fehlen oftmals Angaben zu den ausgeübten Funktionen und Risiken der Vergleichsunternehmen.

### ■ Anwendungsbereich:

- Bei Lieferungen von einem verb. UN an ein anderes verb. UN mit Weiterveräußerung an einen fremden Dritten

➔ Besonders geeignet für **Vertriebsgesellschaften**

## Vertriebsgesellschaften

### Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM) (1/2)

- „Transactional Net Margin Method“ (**TNMM**) vergleicht den Nettogewinn einzelner Transaktionen mit Nettogewinnen vergleichbarer Transaktionen Dritter oder des Steuerpflichtigen bei vergleichbaren Fremdgeschäften (interner Betriebsvergleich).

#### Definition Nettogewinn:

Ordentliches Betriebsergebnis im Verhältnis zu Umsatz (Umsatzrendite), Voll- oder Teilkosten (Net Cost Plus) oder betriebsnotwendigem Kapital (Return on Assets).

- Falls Vergleichsdaten nicht vorhanden (Regelfall): Rückgriff auf **Datenbankvergleiche**.
- **Nachteil:**



- **Datenbanken enthalten i. d. R. keine transaktionsbezogene Daten**, sondern lediglich standardisierte, unternehmensbezogene Gewinn-, Rendite- oder Finanzkennzahlen.

- **Lösung:**



- OECD-VPL: **Relativierung der Transaktionsbezogenheit** zugunsten einer **Gesamtunternehmensbetrachtung** mit Fokus auf Kriterium der **Vergleichbarkeit**  
➔ Annäherung an die US-geprägte globale Gewinnvergleichsmethode (CPM)

## Vertriebsgesellschaften

### Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM) (2/2)

- **OECD-VPL:** Anerkennung der TNMM als eigenständige / gleichrangige Methode, wenn diese zu zuverlässigeren Ergebnissen führt als Standardmethoden.
- Erstmalige **Anerkennung** der TNMM nach den OECD-Grundsätzen durch die **Finanzverwaltung** in den VWG-VP 2021/2023
- TNMM ist die **in der internationalen Praxis** (insbesondere USA) **am häufigsten angewandte VP-Methode** (insbesondere für Vertriebsgesellschaften, aber auch bei Dienstleistungen)
- Vorteile: **geringere Komplexität**, Unterschiede im Rechnungswesen sowie bei den Funktionen/ Risiken sind weniger relevant
- **Verprobung** über die Kostenaufschlagsmethode und Profit Split Methode möglich
- Anwendung in der Praxis erfordert im Regelfall eine nachträgliche Anpassung der Verrechnungspreise nach Ablauf des WJ (sog. **Year-End-Anpassung**), was von der Finanzverwaltung nun (endlich) anerkannt wurde (= **Outcome Testing Approach**, vgl. Tz. 3.42 VWG-VP 2023)
- Year-End-VP-Nachbelastungen können zu einer nachträglichen **Erhöhung des Zollwerts** führen, für die eine **Nachanmeldung bei der Zollbehörde** durchzuführen ist. Demgegenüber führt eine VP-Verringerung nach aktueller Rechtslage nicht zu einer nachträglichen Zollgutschrift.\*

Frage: Ist aus Vereinfachungsgründen zumindest für mittelständische UN **alternative Anwendung von verfügbaren typischen Referenzwerten** auf Basis einer hohen Beobachtungszahl ohne Website Screening differenziert nach Größe, Branche und Region möglich? \*\*

\* vgl. hierzu BFH-Urteil vom 17.05.2022, VII R 2/19 sowie abweichend Auffassung des Finanzgerichts München vom 27.10.2022, 14 K 588/20.

\*\* vgl. Schwarz/Stein/Rieder, IStR 2022, 830.



# Vertriebsgesellschaften - Fallbeispiel

## Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM)



- **CH AG** hat mit hohem Aufwand **Lizenz für Haushaltsgeräte-Vertrieb D/A/CH** einer bekannten Marke erworben
- **CH AG wählt Produkte aus, hält Lieferantenkontakt/tätigt Einkauf** einschl. Transport, hat wesentliche Handelshäuser akquiriert/Onlinevertriebsportal an Endkunden aufgebaut, **bestimmt Vertrieb einschl. Preisgestaltung**
- **D GmbH unterhält Lager**, nimmt **Auslieferung** an Kunden vor, wirkt beim Vertrieb als LRD mit, übernimmt wichtige **After-Sales-Funktion**
- Die **Funktions- und Risikoanalyse einschl. Werttreiberanalyse führt zum Ergebnis**, dass die CH AG als Strategieträger und die D GmbH als **Routineunternehmen** anzusehen ist.
- **Fremdvergleichswerte oder fremdübliche Gewinnaufschläge sind nicht verfügbar**, eine Datenbankstudie ist zu aufwändig und dürfte aufgrund mangelnder Vergleichsunternehmen wenig aussagekräftig sein
- **Allgemeine Benchmarkingwerte für Vertriebsgesellschaften** weisen für Konsumgüter eine EBIT-Marge von 1,9 % bis 7,9 % mit einem **Median von 4,2 %** aus.\*

### Fragen:

- Kann die Verrechnungspreisbildung für die Lieferungen der von der CH AG eingekauften Produkte an die D GmbH auf Basis der TNMM mit einer über dem Median liegenden EBIT-Marge von 5 % erfolgen?
- Ist die Nutzung der Vertriebslizenz durch die D GmbH zusätzlich zu vergüten?
- Werden YE-Anpassungen auf den Zielwert 5 % durch die deutsche FV akzeptiert? Führen diese zu Zollproblemen?

# Vertriebsgesellschaften

## Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (PSM) (1/2)

- Bei der „Profit Split Method“ wird der **Gesamtgewinn**, den verb. UN aus gemeinsam getätigten Transaktionen erzielen, **entsprechend dem erzielten Beitrag** auf die beteiligten UN **aufgeteilt**.
- Die Aufteilung erfolgt dabei **unter Berücksichtigung** der von den verb. UN ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und dem dabei eingesetzten Kapital.
- PSM **bildet** Realität der konzerninternen **Funktions- und Risikoverteilung besser ab**.
- **Ermessensspielraum**, insb. bei Wahl **Aufteilungsschlüssel** => Skepsis bei Betriebsprüfungen
- Mittlerweile aber auch von der **deutschen FV** anerkannt, wenn Anwendung entsprechend der Prüfungshilfe des EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF)/OECD (siehe folgende Folie) sowie auch für **Verprobungszwecke**
- Die **Gewinnaufteilung** kann nach dem Wertschöpfungsbeitrag (Umsatz abzüglich Vorleistungen) oder den folgenden beiden **Methoden** erfolgen:

### Beitragsanalyse (Vergleichende Gewinnaufteilung)

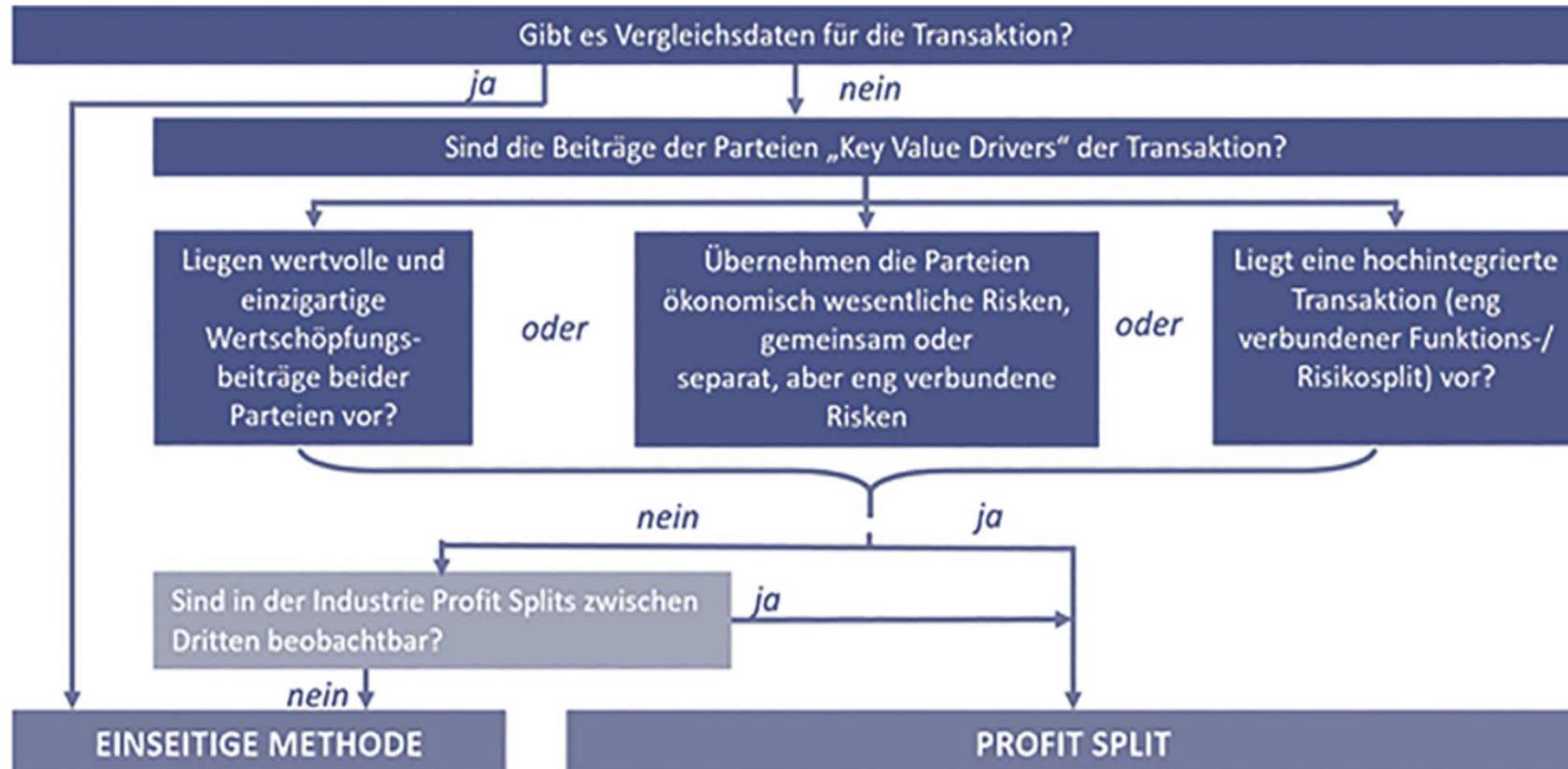
Aufteilung der Gewinne auf Basis der Betriebsergebnisse unabhängiger Unternehmen mit ähnlichen Tätigkeiten/Bedingungen (externe Marktdaten).  
Bei eingeschränkter Vergleichbarkeit sind Anpassungen erforderlich.

### Restgewinnanalyse (international üblicher)

Aufteilung Gewinn in 2 Stufen:  
1) Zunächst erhält jeder Geschäftspartner eine angemessene **Mindestrendite**.  
2) Verbleibender Gewinn wird auf Basis individueller Beiträge (z. B. Wert der eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter) verteilt.

# Vertriebsgesellschaften

## PSM – Anwendungsmöglichkeiten gem. OECD/EU JTPF (2/2)



- Mögliche **Aufteilungsschlüssel**: Personen, Umsatz/Menge, **Kosten**, **Wertschöpfung**, Vermögen
- **Anwendungsmöglichkeiten**: Überlassung / Verwendung **wertvoller IWG**, Digital Economy, Financial Services, **Global Trading**, dezentrale F+E-Funktionen zB bei Produkt- und Softwareentwicklung

**Beratungshinweis:** Anwendung nur möglich, sofern sorgfältige Dokumentation der Auswahl/ Eignung/konkreten Anwendung der PSM einschl. Begründung der Aufteilungsschlüssel

# Vertriebsgesellschaften – Fortführung TNMM-Fallbeispiel zu Haushaltsgerätevertrieb

## Gewinnaufteilungsmethode nach Wertschöpfungsbeiträgen/Werttreibern

Identifizierte Wertschöpfungsprozesse	Relativer Wert*	CH AG	D GmbH
Vertriebslizenz	30%	30%	0%
Auswahl Produkte/Lieferanten	25%	25%	0%
Entwicklung Vertriebskonzept einschl. Plattform und Softwareinfrastruktur	15%	12,5%	2,5%
After Sales Service	15%	0%	15%
Vertriebsleistungsmerkmale (u.a. schneller Versand, kostenlose Rücksendung)	10%	2,5%	7,5%
Standort Lager – Hafennähe	5%	0%	5%
Summe	100%	70%	30 %

➔ **Aufteilung des Gesamtgewinns im Verhältnis 70 % zu 30 %**

### Betriebsprüfungsszenario:

Die BP akzeptiert die Aufteilung des Gesamtgewinns auf Wertschöpfungsbasis nicht und nimmt eine **Aufteilung auf Kostenbasis vor**, die zu einer Gewinnaufteilung im Verhältnis 50 % CH AG und 50 % D GmbH führt. Ist dieser Ansatz ohne Berücksichtigung der besonderen Werttreiber der CH AG gerechtfertigt?

\* Bestimmung/Schätzung der anteiligen Bedeutung der Wertschöpfungsprozesse im Verhältnis zur Gesamtwertschöpfung beider Unternehmen, vgl. hierzu auch das Beispiel von Schreiber in Kroppen/Rasch, Handbuch Internationale VP, VerwGrS, Verf., Tz. 180.

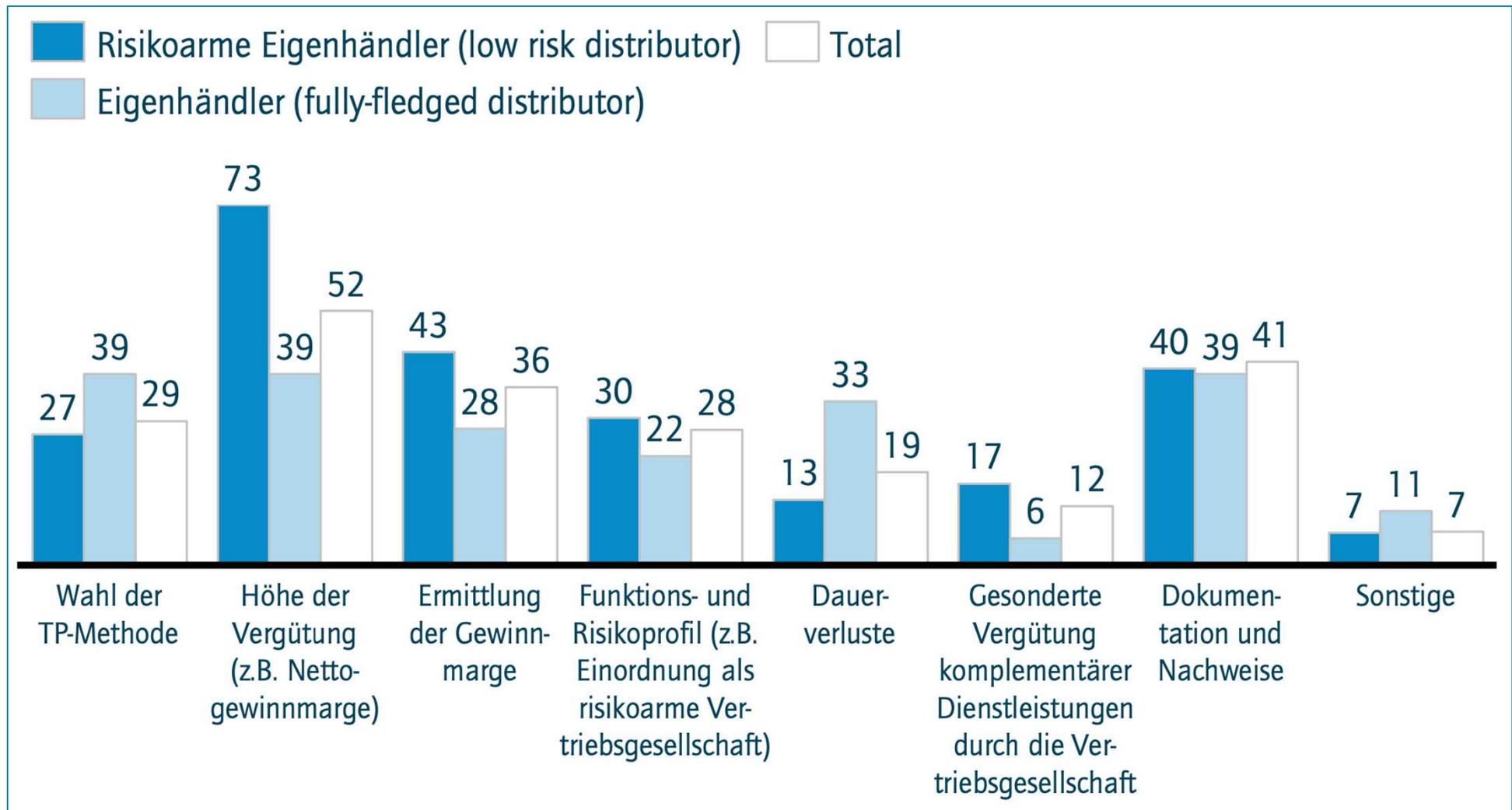
## Vertriebsgesellschaften

### Hinweise zur Verrechnungspreisbildung bei Vertriebsgesellschaften (VTG)

- Oftmals **keine Anwendung der Wiederverkaufspreismethode** mangels Vergleichsdaten möglich, es sei denn es liegen Daten zum internen Preisvergleich vor.
- => **regelmäßig Anwendung TNMM** auf Datenbankbasis, die aber u.a. aufgrund des Nachweises der fremdüblichen Nettogewinnmarge streitanfällig ist.
- **Verluste:** Nach der BFH-Rechtsprechung muss VTG innerhalb von ca. 5 Jahren einen angemessenen Totalgewinn erzielen, wobei **Verlustphase 3 Jahre nicht überschreiten soll** (widerlegbare Vermutung, die bei marktbedingten Ursachen, Managementfehlern oder der Übernahme von Markterschließungskosten durch FRD nicht gilt).  
=> **regelmäßig nur eingeschränkte Anerkennung von Dauerverlusten bei VTG** durch Finanzverwaltung, sofern o.g. Zeiträume überschritten werden, vgl. Tz. 3.31ff. VWG-VP 2023
- Übernahme **Markterschließungskosten** durch Muttergesellschaft wird bei Routine-Vertriebsgesellschaften grundsätzlich anerkannt, sofern der Hersteller seine Gewinnauffälle in überschaubarer Zeit durch höhere Lieferpreise ausgleichen kann (vgl. OECD-VPL 2017, Tz. 1.119 sowie 1.131 sowie VWG-VP 2023, Tz. 3.33)
- **Hohe Umsatzrenditen ausländischer VTG** von 10 - 15 % werden in BP oftmals nicht anerkannt, es sei denn es gelingt der schwierige Nachweis, dass vergleichbare VTG mit LRD-Profil auf diesem Markt ähnlich hohe Renditen erzielen und vergleichbare VTG Markterschließung übernommen haben.

# Vertriebsgesellschaften

## Strittige Prüffelder bei Vertriebsgesellschaften in aktuellen Betriebsprüfungen\*



\* Bärsch/Ditz/Eberenz/Heimbürger/Kluge/Scholz, DB 2023, 1307, 1310, Abb. 7.

## OECD-Vereinfachungsregelungen zur angemessenen Vergütung von Routine-VTG

Übersicht	Branchengruppe	Branchengruppe 1	Branchengruppe 2	Branchengruppe 3
<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Ziel: <b>Definition von standardisierten TNMM-Margen</b> (Return On Sales (ROS)) für bestimmte Basistätigkeiten im Marketing und Vertrieb</li> <li>▪ <b>Geltungsbereich:</b> Vertreiber physischer Güter mit niedrigem F+R-Profil, bei denen TNMM anwendbar ist, keine Anwendung auf Vertrieb von Rohstoffen/ Dienstleistungen/immateriellen WG</li> <li>▪ Hierzu Unterscheidung in <b>fünf Intensitätsfaktoren</b> („Faktorintensität“) und <b>drei Branchengruppen</b></li> <li>▪ Aus Kombination der Intensitätsfaktoren und der Branchengruppen werden <b>Bandbreiten für fremdübliche Umsatzrenditen</b> für die VTG ermittelt einschl. von <b>Zu- und Abschlägen von 0,5%</b> auf den von der OECD ermittelten Wert</li> <li>▪ Zusätzlicher <b>Verprobungsmechanismus</b> über <b>Berry Ratio:</b> Bestimmung Ober-/Untergrenze für Vergütung VTG; falls ROS außerhalb der Bandbreite Anpassung EBIT-Marge auf nächstgelegenen Punkt der Bandbreite</li> <li>▪ Weitere <b>Anpassungen</b> möglich, wenn verb. UN in einem <b>Land mit Kreditrating mit BBB+ oder schlechter</b> ansässig ist</li> <li>▪ Grundsätzlich positiver Beitrag zur <b>Vereinfachung der VP-Bestimmung bei VTG</b></li> <li>▪ <b>Anwendung ab 2025</b></li> </ul>	Faktorintensität			
	<b>hoher OAS / jeder OES</b> <i>&gt; 45 % / jedes Level</i>	<b>3,50 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>	<b>5,00 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>	<b>5,50 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>
	<b>mittlerer/hoher OAS / jeder OES</b> <i>30 % - 44,99 % / jedes Level</i>	<b>3,00 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>	<b>3,75 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>	<b>4,50 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>
	<b>mittlerer/niedriger OAS / jeder OES</b> <i>15 % - 29,99 % / jedes Level</i>	<b>2,50 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>	<b>3,00 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>	<b>4,50 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>
	<b>niedriger OAS/nicht niedr. OES</b> <i>&lt; 15 % / 10 % oder höher</i>	<b>1,75 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>	<b>2,00 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>	<b>3,00 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>
	<b>niedriger OAS / niedriger OES</b> <i>&lt; 15 % / &lt; 10 %</i>	<b>1,50 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>	<b>1,75 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>	<b>2,25 %</b> <i>+/- 0,5 %</i>

**OAS:** net operating asset intensity (Verhältnis Betriebsvermögen zu Umsatz)  
**OES:** operating expense intensity (Verhältnis Betriebsausgaben zu Umsatz)

**Branchengruppe 1 mit niedrigem Gewinnlevel:**  
z.B. Lebensmittel, Haushaltsgeräte, Baumaterial

**Branchengruppe 2 mit mittlerem Gewinnlevel:**  
z.B. IT-Produkte, Elektroartikel, Kleidung und Textilien, Möbel, Kunststoffe und Chemikalien, Pharmazeutika, Unterhaltungselektronik, Haushalts- und Bürogeräte

**Branchengruppe 3 mit hohem Gewinnlevel:**  
z.B. Medizintechnik und Gesundheitsbedarf, Industriemaschinen/ -werkzeuge/ -komponenten/-bedarf; Fahrzeuge einschl. Zubehör

## Vertriebsgesellschaften – Pillar 1 Amount B

### Hinweise und Ausblick

- Finaler Bericht v. 19.02.2024 soll **Anhang zu Kapitel IV der OECD-VPL** werden
- Anwendung für **Basistätigkeiten im Bereich Marketing und Vertrieb** => Routine VTG
- Ziel: Vereinfachungen insb. für **Steuerverwaltungen mit begrenzten Ressourcen** für aufwändige VP-Prüfungen
- Es gelten im Gegensatz zu Pillar 1 Amount A **keine Umsatzgrenzen** für die Anwendung
- Staaten können entscheiden, ob Amount B umgesetzt werden soll  
=> **keine verpflichtende Umsetzung** durch OECD-Staaten
- Bei Umsetzung entweder Vorgabe von **verpflichtenden Zielmargen oder Safe-Harbour Wahlrecht** für UN mit Mindestanwendungsdauer von 3 Jahren
- Keine **Bindungswirkung**, sofern nur ein beteiligter Staat Amount B umsetzt - Streitpotential
- **Abgrenzung von Basistätigkeiten zu Nicht-Basistätigkeiten** über Kriterien, die derzeit in einem weiteren Bericht erarbeitet werden, der am 31.03.2024 abgeschlossen sein soll.
- **Hohe Komplexität** der aus Datenbankstudien abgeleiteten **Preismatrix sowie enge Margenkorridore** von +/- 0,5 % sind problematisch für die Praxis

**Fazit:** Sofern beteiligte Staaten Regelungen in gleicher Weise umsetzen höhere Rechtssicherheit und Vermeidung von Datenbankstudien/Verwaltungskosten. Andernfalls jedoch Risiko eines erhöhten Streitpotentials wegen fehlender Bindungswirkung.

---

# **Praxis der deutschen Verrechnungspreisdokumentation und Betriebsprüfungspraxis**

**Handelskammer Deutschland Schweiz**

**5. März 2024**

**Günter Morlock**

**Sachgebietsleiter**

**beim Zentralen Konzernprüfungsamt Stuttgart**

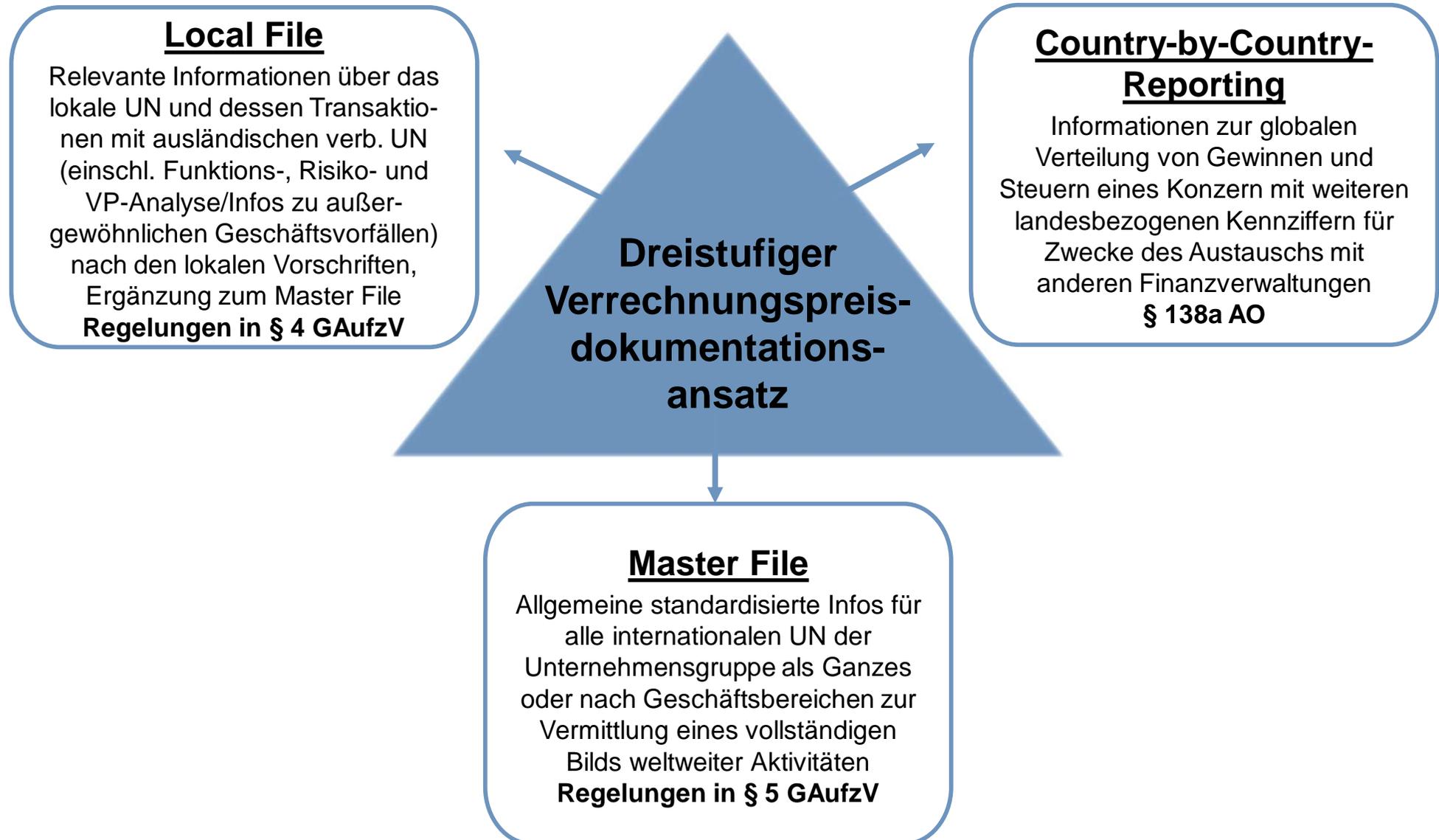
**Winfried Ruh**

**Steuerberater**

**Fachberater für Internationales Steuerrecht**

# Verrechnungspreisdokumentation

## Dreistufiger Verrechnungspreisdokumentationsansatz



# Verrechnungspreisdokumentation

## Local File – Überblick Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV)

### Allgemein erforderliche Aufzeichnungen gem. § 4 Abs. 1 GAufzV:

- Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbetrieb, Organisationsaufbau § 4 Abs.1 Satz 1 GAufzV
- Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen zu verbundenen Unternehmen § 4 Abs.1 Satz 2 GAufzV
- Funktions- und Risikoanalyse, § 4 Abs.1 Satz 3 GAufzV
- Verrechnungspreis-Analyse § 4 Abs.1 Satz 4 GAufzV

### In besonderen Fällen erforderliche Aufzeichnungen gem. § 4 Abs. 2 GAufzV:

- Information über Sonderumstände, z.B. Vorteilsausgleich
- Angaben bei Beteiligungen an Umlageverträgen
- Angaben zu VP-Zusagen und Vereinbarungen mit ausländischen Finanzbehörden (z.B. Advance Pricing Agreements)
- Angaben zu VP-Anpassungen durch ausländische Finanzbehörden
- Angaben zu Dauerverlusten
- Angaben zu wesentlichen Funktions-/ Risikoänderungen

Im laufenden WJ Lieferentgelte > 6 Mio € bzw. Leistungsentgelte > 0,6 Mio € mit KonzernGes. (bzw. Betriebsstätten)

# Verrechnungspreisdokumentation

## Local File – Überblick Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV)

### Aufzeichnungen zu Datenbanken gem. § 4 Abs. 3 GAufzV:

Bei Verwendung von Datenbankstudien sind zu dokumentieren:

- verwendete Suchstrategie
- verwendete Suchkriterien
- Suchergebnis
- der (außerhalb der Datenbank durchgeführte) weitere Selektionsprozess

Der gesamte **Suchprozess** des UN muss **zum Zeitpunkt der Außenprüfung** unter den Bedingungen, unter denen der Steuerpflichtige den Suchprozess vorgenommen hat, **nachvollziehbar und elektronisch prüfbar sein.**

### Begründung

FV soll Möglichkeit besitzen, den ursprünglichen Suchprozess des UN prüfen zu können (Datenbankscreening und eventuelle manuelle Selektion) und ggfs. eigene Recherchen - basierend auf der Suche des UN - durchführen können.

Dazu muss vom UN auch die verwendete **Konfiguration der Datenbank** dokumentiert werden.

**Die Daten sind der Finanzverwaltung** für eine effektive Prüfung gem. § 147 Abs. 6 AO in **elektronischer Form zur Verfügung zu stellen.**

# Verrechnungspreisdokumentation

## Local File: Übersicht allgemein erforderliche Aufzeichnungen (1/2)

### Sachverhaltsdokumentation gem. § 4 Abs. 1 Nr. 1 - 3 GAufzV

#### ➤ **Allgemeine Informationen**

- Darstellung der Beteiligungsverhältnisse zwischen Steuerpflichtigen und nahestehenden Personen
- Darstellung der organisatorischen und operativen Konzernstruktur sowie deren Veränderungen
- Beschreibung der Management- und Organisationsstruktur
- Beschreibung der Tätigkeitsbereiche des Steuerpflichtigen und der Geschäftsstrategie sowie deren Veränderungen

#### ➤ **Geschäftsbeziehungen**

- Übersicht über Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen (geschäftsvorfallbezogen, Gruppenbildungen sind aber grundsätzlich zulässig) und die ihr zugrunde liegenden Verträge und deren Veränderungen
- Auflistung der wesentlichen immateriellen Werte, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen nutzt oder zur Nutzung überlässt

#### ➤ **Funktions- & Risikoanalyse**

- Informationen über die vom Steuerpflichtigen und den nahestehenden Personen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken (Darstellung in Form von Star Charts möglich)
- Informationen über eingesetzte wesentliche Vermögenswerte, vereinbarte Vertragsbedingungen, Geschäftsstrategien sowie bedeutsame Markt- und Wettbewerbsverhältnisse
- Beschreibung der Wertschöpfungskette und Darstellung der Wertschöpfungsbeiträge (Wertschöpfungsanalyse, fakultativ gem. Tz. 3.7 VWG-VP 2023)

## Verrechnungspreisdokumentation

### Local File: Übersicht allgemein erforderliche Aufzeichnungen – VP-Analyse (2/2)

Angemessenheitsdokumentation gem. § 4 Abs. 1 Nr. 4 GAufzV =  
Verrechnungspreisanalyse

Aufzeichnung der wirtschaftlichen/rechtlichen Grundlagen für eine den Fremdvergleichsgrundsatz beachtende Vereinbarung von Preisen/Geschäftsbedingungen im Konzern

- Darstellung der **angewandten Verrechnungspreismethode** sowie Begründung der Auswahl und Geeignetheit dieser Methode
- Unterlagen über die Berechnungen bei der Anwendung der gewählten Methode
- Auflistung verwendeter vergleichbarer Geschäftsvorfälle einschl. Vergleichsunternehmen
- Datenbankstudien
- Nachweis der Verrechnungspreisbestimmung im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles
  - ➔ ***Aufzeichnung der zum Zeitpunkt der Preisbestimmung verfügbaren und verwendeten bedeutsamen Informationen***
- Sofern **Fremdvergleichsdaten/Datenbankstudien nicht verfügbar** sind:  
**Dokumentation auf Basis innerbetrieblicher Plandaten** gem. VWG-VP 2023 Tz. 3.40.

# Verrechnungspreisdokumentation

## Local File: Aktuelle Verwaltungsregelungen zu Verrechnungspreisen

### VWG 2020

#### formelle Fragen / Mitwirkungspflichten

- Erläuterung der **allgemeinen Mitwirkungspflichten** zu Auslands-sachverhalten gem. § 90 Abs. 2 AO (Beweisvorsorgepflichten, Beschaffungspflicht von Unterlagen bei verb. UN, Vorlage von E-Mails/Gutachten)
- Erläuterung zu den **besonderen Mitwirkungspflichten** zur VP-Doku insbesondere zu Vorlageverlangen und -fristen, Sprache und Methodenwahl
- Erläuterung **Schätzungsbefugnisse** und **Sanktionen** bei Verstößen gegen die Mitwirkungspflichten gem. § 162 AO

### VWG VP 2023

#### materielle Fragen

- **Grundsätze der Einkünftekorrektur** (Definition nahestehende Personen und Geschäftsbeziehung)
- Bedeutung und detaillierte Einzelheiten zur **Anwendung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien** (OECD-VPL)
- **Allgemeine Grundsätze** (Gegenberichtigungen, Ausgleichszahlungen, Verhältnis zum Zollwert)
- Glossar zu steuerlichen Begriffen
- **Aufhebung bisheriger BMF-Schreiben** zu Verrechnungspreisen

Anwendung auf alle offenen Fälle

# Verrechnungspreisdokumentation

## Local File: Mitwirkungspflichten nach VWG 2020 – Überblick wesentliche Aspekte

- **Zeitpunkt:** Grundsätzlich ist **VP-Doku erst auf Anforderung durch Betriebsprüfer**, dann aber innerhalb von **60 Tagen vorzulegen**. Fristverlängerung ist nur in begründeten Einzelfällen möglich. Fristbeginn ist die Bekanntgabe der Anforderung, nicht der Prüfungsbeginn. Bei Nachfragen können Ergänzungen innerhalb einer angemessenen Frist angefordert werden.
- **Fristverkürzung auf 30 Tage** bei **außergewöhnlichen** Geschäftsvorfällen (zB **wesentliche Funktions- / Risikoänderungen (einschl. Funktionsverlagerungen), Abschluss / Änderung wichtiger langfristiger Verträge, Umstrukturierungen**).
- **Vorsicht: außergewöhnliche Geschäftsvorfälle (s.o.) sind 6 Monate nach Ablauf Geschäftsjahr zu dokumentieren.** Wesentliche Änderungen bei **Dauersachverhalten** sind ebenfalls dokumentationspflichtig (z. B. Änderung Vertriebsvertrag). 
- Grundsätzlich **Doku jedes Geschäftsvorfalles ohne Wesentlichkeitsgrenze**. Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen ist zwar möglich, sofern diese wirtschaftlich vergleichbar sind, bleibt aber wg. potentieller Unverwertbarkeit risikobehaftet.
- **Fremdsprachige** Dokumentation ist **weiterhin nur mit Zustimmung des Finanzamts** zulässig. Der Antrag muss unverzüglich nach Anforderung der Dokumentation gestellt werden, kann aber auch bereits vor der Anfertigung erfolgen. Dokumentation in englischer Sprache wird im Regelfall akzeptiert.
- **Aufzeichnungspflicht der weltweiten Wertschöpfungskette**, die einem sachverständigen Dritten ein grundlegendes Verständnis der Wertschöpfung der Unternehmensgruppe und des Geschäftsmodells vermitteln muss.
- **Auswahl der geeignetsten VP-Methode durch die Finanzbehörde** insbesondere wenn die Ergebnisse der Alternativmethode wahrscheinlicher sind. (Umstrittene) Vorlagepflicht der hierfür erforderlichen Informationen
- **Aufzeichnungen müssen nach wie vor nicht den Nachweis der Angemessenheit der VP erbringen, sondern lediglich ernsthaftes Bemühen der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes zeigen** 

Finanzamt muss Nachweis erbringen, dass Verrechnungspreise mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

# Verrechnungspreisdokumentation

## Local File Mitwirkungspflichten nach VWG 2020 – Vorlage von E-Mails / Gutachten

### Umstrittene erstmalige Vorlagepflicht für elektronische Nachrichten (zusätzlich zu Gutachten)

Vorlage von „E-Mails, Messengerdienstanmeldungen sowie Nachrichten aus anderen elektronischen Kommunikationsmedien, soweit diese geschäftliche Inhalte mit steuerlichem Bezug aufweisen und damit insbesondere als Handels- oder Geschäftsbriefe anzusehen sind.“

#### Auffassung der Finanzverwaltung

**Ziel** E-Mailvorlage: Rekonstruktion Kommunikationsströme zur **Überprüfung der Entscheidungsbefugnis/** Funktionen für Zwecke der Funktions- und Risikoanalyse.

Vorlage nur, soweit es sich um **Handels- und Geschäftsbriefe** handelt, keine interne Post.

Verweis auf **übliche Praxis im Ausland**.

Möglicher **Anwendungsfall**: Konzerninterne Schaffung eines bestimmten Wirtschaftsguts, das lizenziert wird (wer hat wann was wo erschaffen?)

#### Auffassung der Kommentierung

Pauschale Anfragen zu E-Mails („Phishing Expeditions“) sind unzulässig, soweit diese sämtliche geschäftlichen Mails i.S. VP betrifft.

**Folge**: Zugriff auf elektronische Nachrichten muss erforderlich, zumutbar und verhältnismäßig sein  
→ Nur im **Ausnahmefall** oder wenn keine anderweitigen Unterlagen vorhanden sind  
→ Vorlage aller elektronischen Nachrichten **ohne konkretes Aufklärungsbedürfnis ist unzulässig**

Ablehnung der Vorlagepflicht für **Gutachten** in Bezug auf rechtliche Würdigungen  
→ bloße Herausgabe der **Sachverhaltsinformationen**

#### Beratungshinweis

Anfragen zur E-Mailvorlage in der BP sollten hinsichtlich ihrer **Verhältnismäßigkeit & Relevanz – auch im Hinblick auf eine anstehende gerichtliche Klärung** – geprüft werden. Das FG Hamburg hat mit Urteil v. 23.3.2023 die Einstufung von E-Mails als Handelsbriefe grundsätzlich bejaht, verneinte allerdings die Anforderung eines E-Mail-Gesamtjournals.

# Verrechnungspreisdokumentation

## Verwaltungsgrundsätze VP 2023 – Erläuterungen zur Anwendung der OECD-VPL

- Anwendung des **Fremdvergleichsgrundsatzes** – umfassende Sachverhaltsaufklärung und -würdigung notwendig, Berücksichtigung nur der im Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäfts bekannten Tatsachen.
- Hinweise zur Anwendung **Verrechnungsmethoden** und **Bewertungstechniken**
- **Vergleichbarkeitsanalyse** (Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen, Vorteilsausgleich, Bandbreitenbetrachtung, **Dauerverluste** (grundsätzlich keine Anerkennung bei Routineunternehmen innerhalb eines Fünfjahreszeitraums))
- Verwaltungsansätze zur **Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten**
- Behandlung von **immateriellen Werten** einschl. Anwendung **DEMPE-Grundsätze** und **Markennutzung**
- Hinweise zur Behandlung von **Warenlieferungen**
- Ausführungen zu **Dienstleistungen** in Bezug auf Konzernumlagen und „Safe Harbour“ für Routine-dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (Low Value Adding Services = LVAS)
- **Kostenumlagen** - Anwendung von kostenbasierten Bewertungen in Ausnahmefällen
- Hinweise zur Behandlung von **Funktionsverlagerungen**
- (aktualisierte) Erläuterungen zu **Finanzierungsbeziehungen** auf Basis der BFH-Rechtsprechung
- **Arbeitnehmerentsendungen** – Verweis auf Anwendung BMF-Schreiben vom 09.11.2001

Durch die eindeutige und umfassende Anwendung der OECD-VPL durch die deutsche Finanzverwaltung sollen Doppelbesteuerungen vermieden werden



# Verrechnungspreisdokumentation

## Local File: Erleichterungen für „kleinere“ Unternehmen

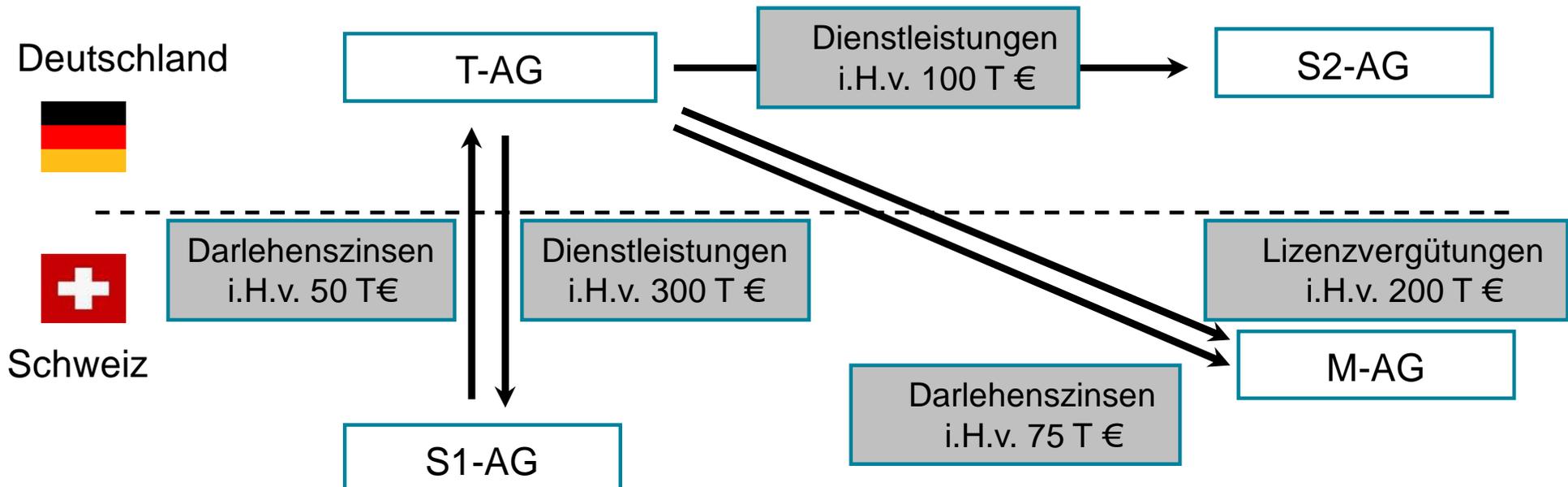
- Umfangreiche Dokumentationspflichten greifen gem. § 6 GAufzV grundsätzlich nicht für sog. „**kleinere Unternehmen**“.
- Lediglich **Verpflichtung zur Vorlage vorhandener Unterlagen** und zu **mündlichen Auskünften** zum Nachweis fremdüblicher VP-Ermittlung innerhalb von 60 Tagen nach Aufforderung durch Betriebsprüfer (Fristverlängerung möglich).

### Definition „**Kleineres Unternehmen**“:

- Umsätze aus Lieferungen von Gütern / Waren max. € 6 Mio. **und**
- andere Leistungen (insbesondere Dienstleistungen) max. EUR 600.000
- jeweils **im Verhältnis zu verbundenen Unternehmen** im Wirtschaftsjahr.

# Verrechnungspreisdokumentation-Fallbeispiel

## Local File: Erleichterungen für „kleinere“ Unternehmen (1/2)



- T = inländische Tochtergesellschaft
- S2-AG = inländische Schwestergesellschaft
- S1-AG = ausländische Schwestergesellschaft
- M-AG = ausländische Muttergesellschaft

## Verrechnungspreisdokumentation-Fallbeispiel

### Local File: Erleichterungen für „kleinere“ Unternehmen (2/2)

#### Beispiel - Lösung

■ Ermittlung der schädlichen Grenze des § 6 Abs. 2 GAufzV der V-AG:

- Leistungen an die inländische Schwestergesellschaft bleiben unberücksichtigt.
- Addition der Leistungen an / von ausländische(n) Schwestergesellschaften und der Muttergesellschaft:

$$300 \text{ T€} + 50 \text{ T€} + 200 \text{ T€} + 75 \text{ T€} = 625 \text{ T€} > 600 \text{ T€}$$

- Grenze von 600 T€ für andere Leistungen als Lieferungen wird überschritten!
- T-AG unterliegt im folgenden Veranlagungszeitraum in vollem Umfang den Dokumentationspflichten des § 90 Abs. 3 AO.



# Verrechnungspreisdokumentation

## Sanktionen bei Verstößen gegen Dokumentationspflicht - Local und Master File

### Gem. § 162 Abs. 3 AO

- Nichtvorlage der Dokumentation („Totalverweigerer“)
- Vorlage einer im Wesentlichen unverwertbaren Dokumentation
- verspätete Dokumentation außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle
  - Umkehr Beweislast
  - Ausschöpfung Preisbandbreiten zu Lasten des Unternehmens

### Gem. § 162 Abs. 4 AO

- Nichtvorlage der Dokumentation
- Vorlage einer im Wesentlichen unverwertbaren Dokumentation
  - Zuschlag je Veranlagungsjahr i. H. v. 5 -10 % der Einkunfts Korrektur (Ermessen des FA), min. aber T€5
- Verspätete Vorlage einer Dokumentation
  - Zuschlag min. EUR 100 pro Tag Fristüberschreitung, max. € 1 Mio..
- Keine Zuschläge bei entschuldbarer Nichterfüllung oder geringfügigem Verschulden



Erhebung je Geschäftsvorfall einmalig und nicht nur auf das Gesamt – Dokumentationspaket



# Verrechnungspreisdokumentation

## Ausblick: Verschärfungen ab 2025 \*

- **Generelle Vorlage** der VP-Doku im Rahmen einer **Betriebsprüfung ohne gesondertes Vorlageverlangen**
- Auch **außerhalb von Betriebsprüfungen** kann jederzeit eine **Anforderung** durch das Finanzamt beispielsweise im Rahmen einer Veranlagung erfolgen
- **Verkürzung der Vorlagefrist von 60 auf 30 Tage**
- Das Gesetz enthält keine Regelungen zur **Bestimmung von Art und Umfang** der angeforderten Informationen
  - ➔ **vollumfängliche Vorlagepflicht der VP-Doku innerhalb von 30 Tagen nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung?**
- **Verlängerung** in begründeten Fällen ist aber **weiterhin möglich**
- Anwendungszeitpunkt: grundsätzlich **ab Veranlagungszeitraum 2025**
- **Aber: Anwendung auch auf Steuern, die vor dem 1.1.2025 entstehen, sofern für diese Steuern nach dem 31.12.2024 Prüfungsanordnungen ergehen**



**Vorsicht:** Die generelle Vorlagepflicht für VP-Doku ist auch schon für laufende Jahre vor 2025 anwendbar, sofern die BP nach 2024 angeordnet wird!

➔ **frühzeitige und intensive Vorbereitung der zukünftig zwingend vorzulegenden VP- Doku geboten!**

# Verrechnungspreisdokumentation

## Ausblick: sonstige Verschärfungen ab 2025

- Einführung eines „**qualifiziertes Mitwirkungsverlangen**“ nach Ablauf von **sechs Monaten** nach der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung, das **innerhalb von einem Monat zu beantworten** ist
- Für den Fall der verspäteten Beantwortung fällt zwingend ein „**Mitwirkungsverzögerungsgeld**“ von **75 €/Tag** der Mitwirkungsverzögerung an (höchstens für 150 Kalendertage => max. 11.250 €)
- **Für Unternehmen mit Umsatz > 12 Mio. €** oder Konzernumsatz > 120 Mio. € **Erhöhung „Mitwirkungsverzögerungsgeld“ auf bis zu 25.000 €/Tag** (höchstens für 150 Kalendertage => max. 3,75 Mio. €)
- Vermeidung qualifiziertes Mitwirkungsverlangen durch **Abhaltung von Regelgesprächen** mit Vereinbarung von Rahmenbedingungen gem. § 199 Abs. 2 AO
- Verschärfte **Berichtigungspflicht von Steuererklärungen für Folgejahre** gem. § 153 AO sofern:
  - die auf die Außenprüfung basierenden **Steuerbescheide unanfechtbar** geworden sind **und**
  - die **Prüfungsfeststellungen** auch für **bereits abgegebene Erklärungen zu Änderungen** führen (insb. bei **Dauersachverhalten** wie VP).

➔ Zur Vermeidung der Berichtigungspflicht sollten **Prüfungsfeststellungen** sich **nur auf den BP-Zeitraum beziehen** mit entsprechender **Klarstellung im Prüfungsbericht**

**Fazit:** Die ab 2025 anwendbaren Verschärfungen bezwecken eine **Beschleunigung von Außenprüfungen („zeitnahe BP“)**. Die kurzen Antwortfristen im Rahmen des Mitwirkungsverlangens sind aber gerade für mittelständische Unternehmen problematisch und erfordern eine **frühzeitige und intensive Vorbereitung der zukünftig zwingend vorzulegenden Verrechnungspreisdokumentation.**

## Betriebsprüfungspraxis

### BP-Aufgriffe in Bezug auf die VP-Dokumentationspflichten

- **Unvollständiger Umfang/Inhalt der VP-Doku**, insb. unvollständige Offenlegung von Geschäftsbeziehungen zu Konzernunternehmen.
- Fehlende Dokumentation **außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle**.
- **Fehlende Fremdvergleichsdaten** / Nichtanerkennung der Fremdvergleichsdaten mangels Vergleichbarkeit des Vergleichsunternehmens führt zu Schätzung durch BP.
- Einforderung objektiver **Beweis für die Fremdüblichkeit** der VP, obwohl vom UN nur eine Begründung der Fremdüblichkeit erforderlich ist.
- **Mangelnde Unterstützung** Vertriebsgesellschaft durch **ausländische Konzernmutter**.
- Nichtanerkennung einer Dokumentation in einer **anderen Sprache** (Englisch wird aber im Regelfall anerkannt).
- Nur im **Ausnahmefall** Festsetzung von **Sanktionen**, weil i.d.R das „ernsthafte Bemühen“ zur Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der VP-Ermittlung erfüllt sein dürfte. Gleichwohl beruhen **1/3 der VP-Mehrbelastungen auf Schätzungen!**\*
- Zulässige **Anforderung der VP-Dokumentation** im Rahmen von **Zollprüfungen** zur Prüfung der konkreten Erhebung der verrechnungspreisbasierten Zölle.

\* Vgl. hierzu Studie zur Praxis der Betriebsprüfung in Deutschland, [www.pwc.de/BP-2018](http://www.pwc.de/BP-2018), 30, Abb. 23.

## Typische BP-Aufgriffe bei Verrechnungspreisen\*

- **hohe Renditen ausländischer Vertriebsgesellschaften (VTG) / Betriebsstätten**, die mit vergleichsweise geringen Renditen bei der Muttergesellschaft einhergehen.
- (Hohe) **Verluste** oder geringe Rendite **inländischer Vertriebsgesellschaften**
- **Fehlende Verrechnung von Dienstleistungen** an ausländische verb. UN.
- **Kostenaufschlagsmethode**: Kostenbemessungsgrundlage, Höhe des Gewinnaufschlags sowie Nutzenstiftung beim Leistungsempfänger („Benefit Test“)
- Nur **eingeschränkte Anerkennung von Datenbankstudien**, insb. wg. mangelnder Vergleichbarkeit der Vergleichs-UN
- **Nutzungsüberlassungen** von immateriellen Wirtschaftsgütern (Höhe der Lizenz bzw. Nichtverrechnung von Lizenzen)
- **Kostenumlagen** durch ausländische Konzerngesellschaften:
  - Abgrenzung des nicht abzugsfähigen Gesellschafteraufwands von abzugsfähigen Verwaltungs- oder Personalkostenumlagen.
  - Kosten für die Implementierung von (weltweit eingesetzten) ERP-Systemen.
- **Finanzierungen** von ausländischen Tochtergesellschaften: Höhe des Zinssatzes, Cash Pool, Vergütung von Garantien und Bürgschaften



# Abkürzungsverzeichnis

## Im Vortrag verwendete Abkürzungen

<b>AbzStEntModG</b>	<b>Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer</b>	<b>Ggfs.</b>	<b>Gegebenenfalls</b>
<b>AO</b>	<b>Abgabenordnung</b>	<b>Grds.</b>	<b>grundsätzlich</b>
<b>AOA</b>	<b>Authorised OECD Approach</b>	<b>idR</b>	<b>in der Regel</b>
<b>APA</b>	<b>Advance Pricing Agreement</b>	<b>inl.</b>	<b>Inländisch/e</b>
<b>AStG</b>	<b>Außensteuergesetz</b>	<b>IWG</b>	<b>Immaterielle Wirtschaftsgüter</b>
<b>ATADUmsG</b>	<b>Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie</b>	<b>JTPF</b>	<b>Joint Transfer Pricing Forum</b>
<b>ausl.</b>	<b>ausländisch/e</b>	<b>LRD</b>	<b>Low Risk Distributor</b>
<b>BFH</b>	<b>Bundesfinanzhof</b>	<b>LVAS</b>	<b>Low Value Adding Services</b>
<b>BMF</b>	<b>Bundesministerium der Finanzen</b>	<b>Mitw.-</b>	<b>Mitwirkungspflichten</b>
<b>BP</b>	<b>Betriebsprüfung</b>	<b>pflichten</b>	
<b>BS</b>	<b>Betriebsstätte</b>	<b>OECD-MA</b>	<b>OECD- Musterabkommen</b>
<b>BsGaV</b>	<b>Betriebsgewinnaufteilungsverordnung</b>	<b>OECD-RL</b>	<b>OECD Richtlinie</b>
<b>CbCR</b>	<b>Country-by-Country-Reporting</b>	<b>OECD-VPL</b>	<b>OECD-Verrechnungspreisleitlinien</b>
<b>CPM</b>	<b>Comparable Profits Method</b>	<b>PSM</b>	<b>Profit Split Method</b>
<b>DBA</b>	<b>Doppelbesteuerungsabkommen</b>	<b>RL</b>	<b>Richtlinien</b>
<b>DEMPE</b>	<b>Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation</b>	<b>TNMM</b>	<b>Transactional Net Margin Method</b>
<b>EK</b>	<b>Eigenkapital</b>	<b>Verb. UN</b>	<b>verbundene Unternehmen</b>
<b>F+E</b>	<b>Forschung und Entwicklung</b>	<b>VJ</b>	<b>Vorjahr</b>
<b>FK</b>	<b>Fremdkapital</b>	<b>VP</b>	<b>Verrechnungspreis</b>
<b>Fkt.-verlg</b>	<b>Funktionsverlagerung</b>	<b>VTG</b>	<b>Vertriebsgesellschaft</b>
<b>FRD</b>	<b>Full Risk Distributor</b>	<b>VWG</b>	<b>Verwaltungsgrundsätze 2020</b>
<b>FV</b>	<b>Finanzverwaltung</b>	<b>VWG-VP</b>	<b>Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspr.2023</b>
<b>FVerIV</b>	<b>Funktionsverlagerungsverordnung</b>	<b>VZ</b>	<b>Veranlagungszeitraum</b>
<b>GAufzV</b>	<b>Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung</b>	<b>WG</b>	<b>Wirtschaftsgut</b>
<b>Ges.</b>	<b>Gesellschaft</b>	<b>WJ</b>	<b>Wirtschaftsjahr</b>
		<b>YE</b>	<b>Year End</b>
		<b>z. B.</b>	<b>zum Beispiel</b>
		<b>zzgl.</b>	<b>zuzüglich</b>

## Winfried Ruh

- Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht
- Gesellschafter-Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH am Standort Freiburg
- Berater von mittelständischen Unternehmen in sämtlichen Fragen des Internationalen Steuerrechts, insb. Verrechnungspreise, Betriebsstätten, Quellenbesteuerung, Hinzu- und Wegzugsbesteuerung und grenzüberschreitende Arbeitnehmerbesteuerung.
- Autor verschiedener Veröffentlichungen im Bereich des Internationalen Steuerrechts u.a. in den Zeitschrift EXPERT FOCUS und IWB sowie beim Beck-Verlag (Münchner Kommentar-Reihe)
- Referent zu Themen des Internationalen Steuerrechts u.a. bei der IHK Südlicher Oberrhein, der Handelskammer Deutschland Schweiz sowie bei EXPERT Suisse.
- Mitglied des Außenwirtschaftsausschusses der IHK Südlicher Oberrhein

**bws // graf kanitz**  
beraten . prüfen . steuern

**bws Graf Kanitz GmbH**  
**Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**  
**Steuerberatungsgesellschaft**

**Konrad-Goldmann Straße 8**  
**D-79100 Freiburg**  
**Telefon +49 761 38 36 0**  
**Telefax +49 761 38 36 138**  
**winfried.ruh@bwsgk.de**  
**www.bwsgk.de**