
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).

Beispiel:	Plan-, Normal- oder Istkosten	100
	+ Branchenüblicher Gewinnaufschlag	12
	= 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)

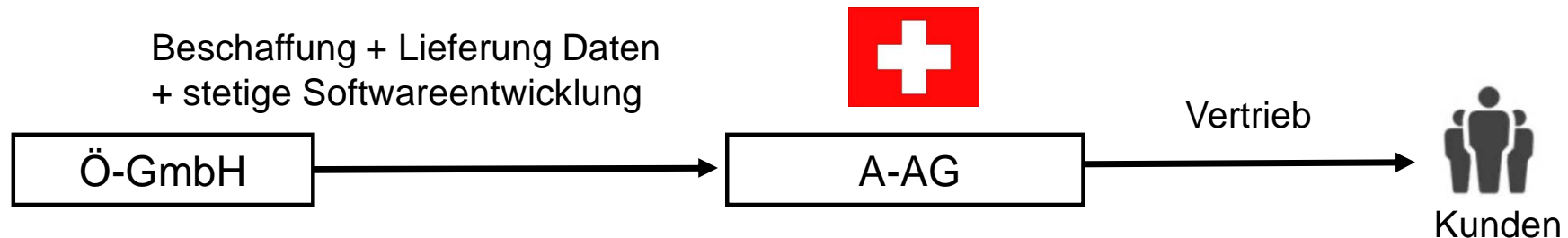


- Die inländische C GmbH hat zur **Erbringung von Softwareentwicklungsleistungen** die indische Tochtergesellschaft C Ltd in Bangalore gegründet.
- Die Leistungsverrechnung erfolgt auf Basis der Kostenaufschlagsmethode mit einem **Gewinnaufschlag von 5%**.
- Die indische Steuerverwaltung hält angesichts 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&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 Literaturlauffassung, 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 Materialpreisssteigerungen.
- 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.

Beispiel:	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? **

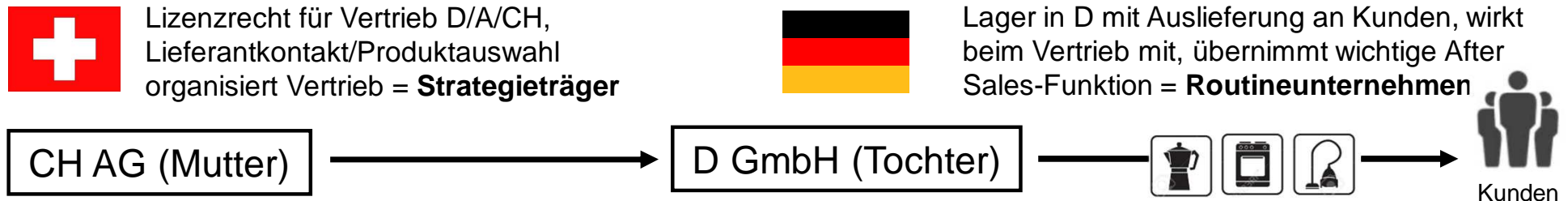
* vgl. hierzu BFH-Urteil vom 17.05.2022, VII R 2/19 sowie abweichend Auffassung des Finanzgerichts München vom 27.10.2022, 14 K 588/20.

** 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)

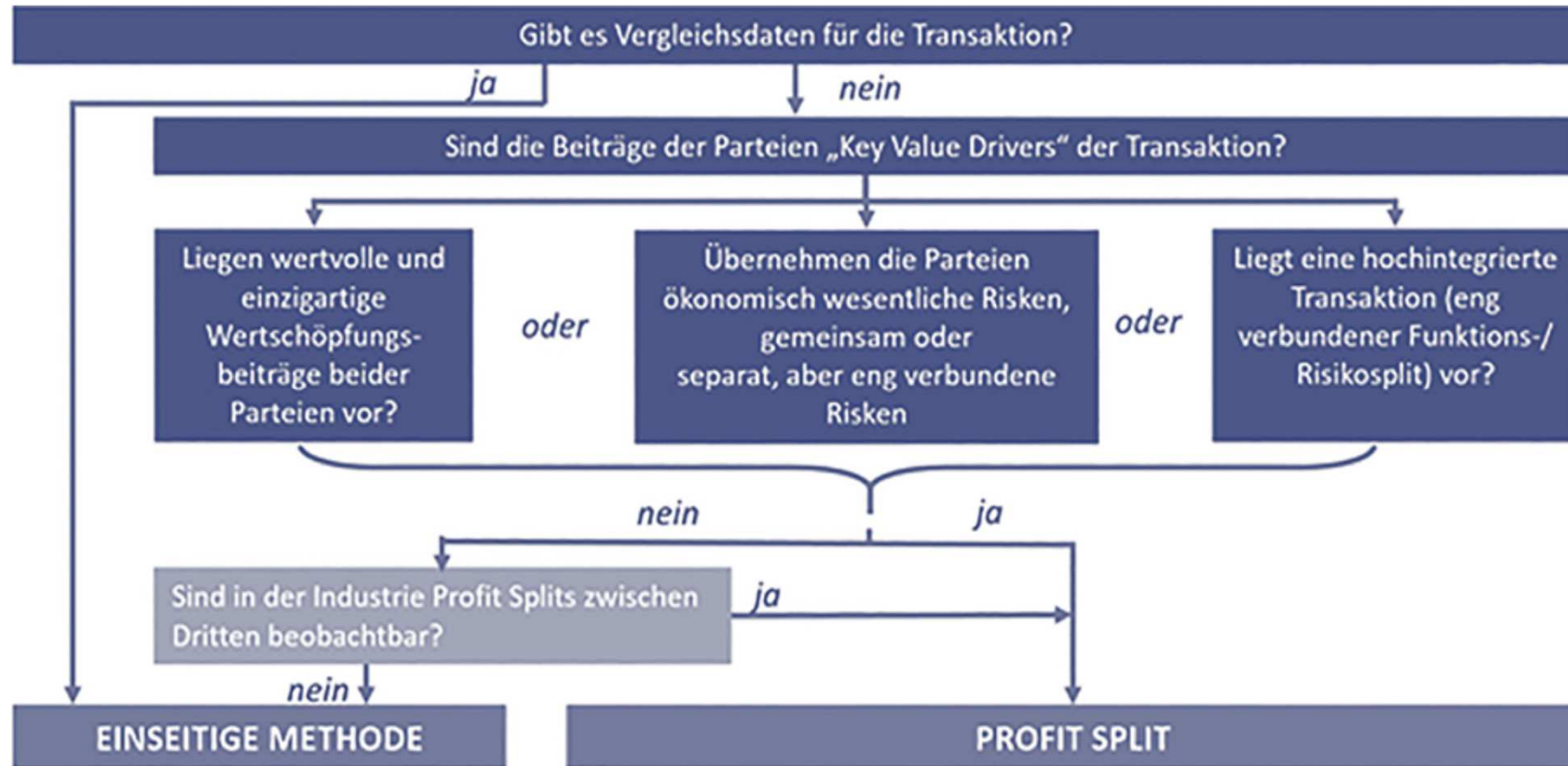
Aufteilung der Gewinne auf Basis der Betriebsergebnisse unabhängiger Unternehmen mit ähnlichen Tätigkeiten/Bedingungen (externe Marktdaten).
Bei eingeschränkter Vergleichbarkeit sind Anpassungen erforderlich.

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.

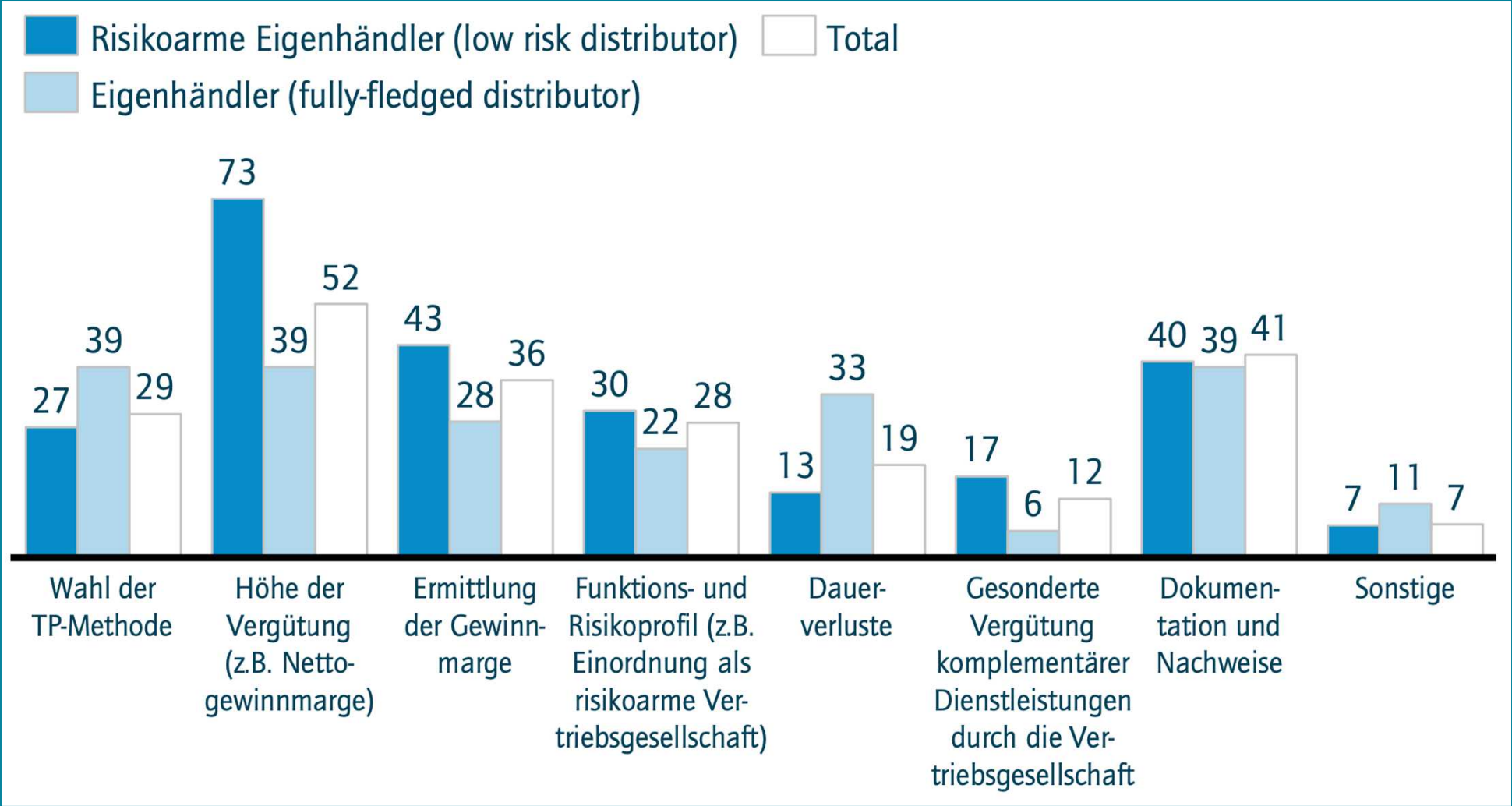
Vertriebsgesellschaften

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
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ziel: Definition von standardisierten TNMM-Margen (Return On Sales (ROS)) für bestimmte Basistätigkeiten im Marketing und Vertrieb ▪ Geltungsbereich: Vertreiber physischer Güter mit niedrigem F+R-Profil, bei denen TNMM anwendbar ist, keine Anwendung auf Vertrieb von Rohstoffen/ Dienstleistungen/immateriellen WG ▪ Hierzu Unterscheidung in fünf Intensitätsfaktoren („Faktorintensität“) und drei Branchengruppen ▪ Aus Kombination der Intensitätsfaktoren und der Branchengruppen werden Bandbreiten für fremdübliche Umsatzrenditen für die VTG ermittelt einschl. von Zu- und Abschlägen von 0,5% auf den von der OECD ermittelten Wert ▪ Zusätzlicher Verprobungsmechanismus über Berry Ratio: Bestimmung Ober-/Untergrenze für Vergütung VTG; falls ROS außerhalb der Bandbreite Anpassung EBIT-Marge auf nächstgelegenen Punkt der Bandbreite ▪ Weitere Anpassungen möglich, wenn verb. UN in einem Land mit Kreditrating mit BBB+ oder schlechter ansässig ist ▪ Grundsätzlich positiver Beitrag zur Vereinfachung der VP-Bestimmung bei VTG ▪ Anwendung ab 2025

Branchengruppe	Branchengruppe 1	Branchengruppe 2	Branchengruppe 3
Faktorintensität			
hoher OAS / jeder OES <i>> 45 % / jedes Level</i>	3,50 % +/- 0,5 %	5,00 % +/- 0,5 %	5,50 % +/- 0,5 %
mittlerer/hoher OAS / jeder OES <i>30 % - 44,99 % / jedes Level</i>	3,00 % +/- 0,5 %	3,75 % +/- 0,5 %	4,50 % +/- 0,5 %
mittlerer/niedriger OAS / jeder OES <i>15 % - 29,99 % / jedes Level</i>	2,50 % +/- 0,5 %	3,00 % +/- 0,5 %	4,50 % +/- 0,5 %
niedriger OAS/nicht niedr. OES <i>< 15 % / 10 % oder höher</i>	1,75 % +/- 0,5 %	2,00 % +/- 0,5 %	3,00 % +/- 0,5 %
niedriger OAS / niedriger OES <i>< 15 % / < 10 %</i>	1,50 % +/- 0,5 %	1,75 % +/- 0,5 %	2,25 % +/- 0,5 %

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

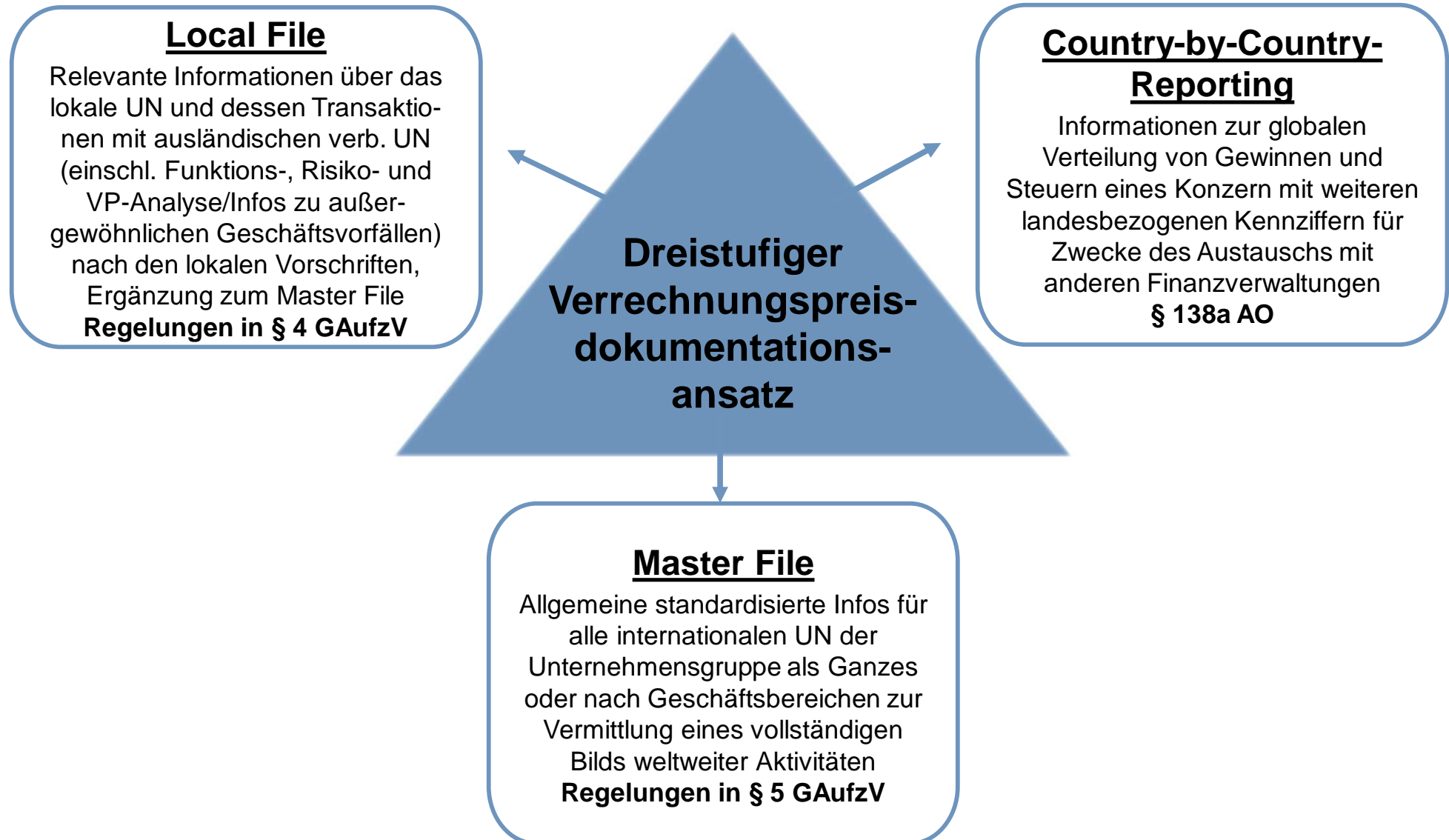
Winfried Ruh

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 Verrechnungsmethode** 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, Messengerdienstnachrichten 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

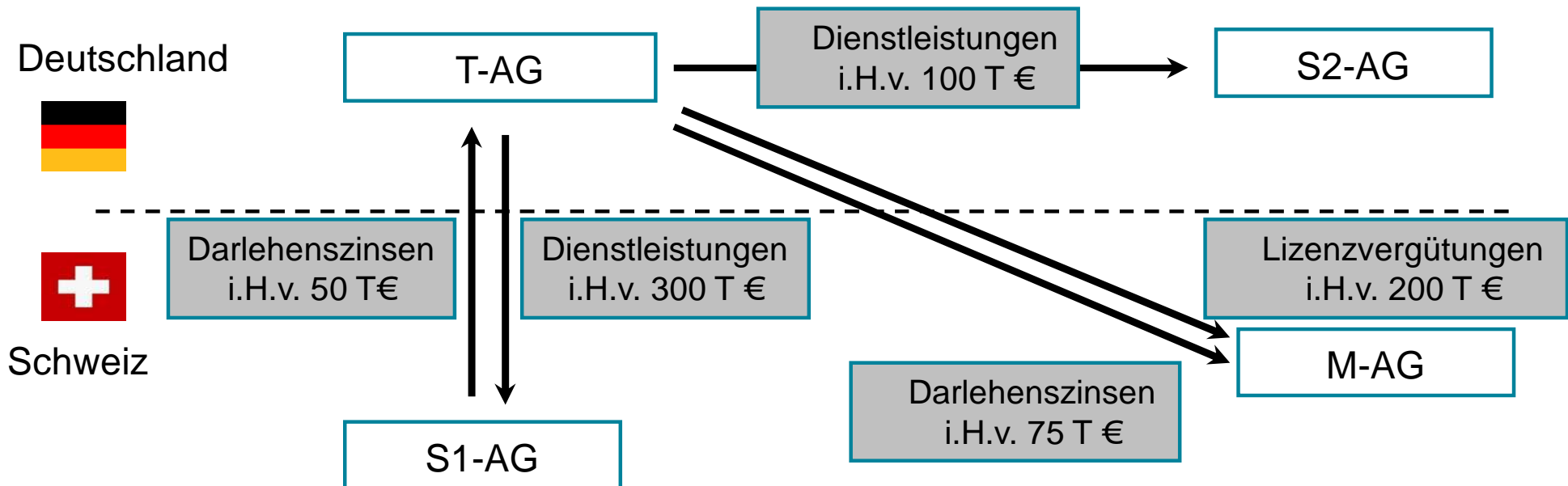
- Umfangreiche Dokumentationspflichten greifen gem. § 6 GAufzV grundsätzlich nicht für sog. „**kleinere Unternehmen**“.
- Lediglich **Verpflichtung zur Vorlage vorhandener Unterlagen** und zu **mündlichen Auskünften** zum Nachweis fremdüblicher VP-Ermittlung innerhalb von 60 Tagen nach Aufforderung durch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

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

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