Verrechnungspreise im Fokus der Betriebsprüfung

IHK Südlicher Oberrhein

15. November 2023

Günter Morlock
Sachgebietsleiter
beim Zentralen Konzernprüfungsamt Stuttgart

Winfried Ruh
Steuerberater
Fachberater für Internationales Steuerrecht

Verrechnungspreisbildung und -dokumentation

Gliederung

I. Überblick

II. Verrechnungspreisbildung mit Fallbeispielen

- Verrechnungspreismethoden
- Konzernfinanzierung
- Immaterielle Wirtschaftsgüter
- Funktionsverlagerung

III. Verrechnungspreisdokumentation

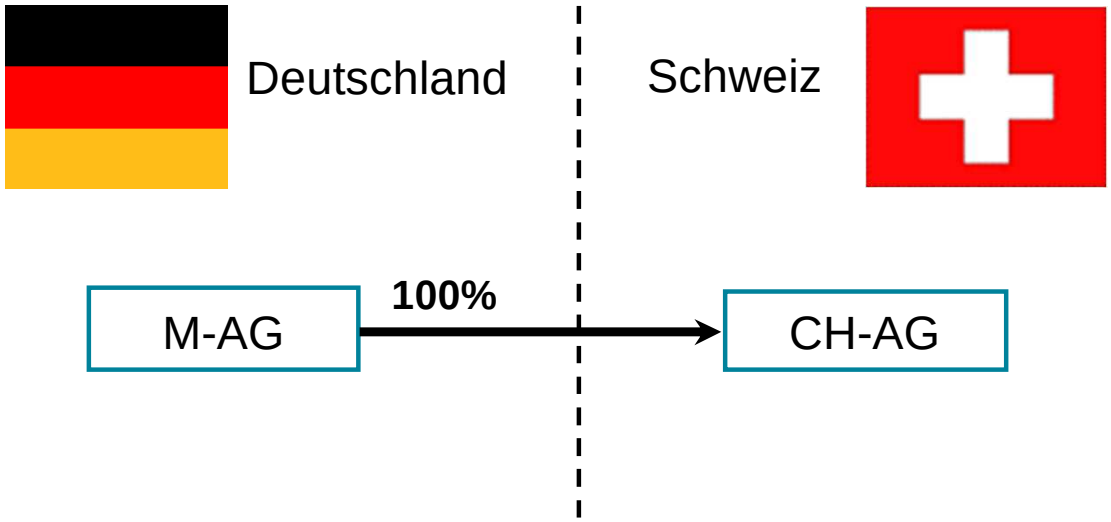
IV. Verrechnungspreise in der Betriebsprüfungspraxis

I. Überblick

Verrechnungspreisdefinition

Verrechnungspreise (VP) =

Wertansätze für Produkte, Dienstleistungen und andere Güter, die zwischen verbundenen Unternehmen grenzüberschreitend übertragen oder überlassen werden.



- Lieferung von Produkten
- Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter (WG)
- Dienstleistungen
- Darlehensgewährung
- Arbeitnehmerentsendung

→ VP-Problematik betrifft ausschließlich **multinationale** Unternehmen (einschließlich ausländischer Betriebsstätten)

I. Überblick

International anerkannter Fremdvergleichsgrundsatz als Verrechnungspreismaßstab

- Für die Bestimmung angemessener VP gilt der international anerkannte **Fremdvergleichsgrundsatz** („dealing at arm´s length“), der in Art. 9 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) und praktisch allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) verankert ist.
- **Ziel:** Abwicklung gewinnbeeinflussender Geschäftsbeziehungen im internationalen Unternehmensverbund wie unter unabhängigen Dritten zu Marktpreisen.
- Entsprechen VP nicht Marktpreisen, ermöglicht **Art. 9 OECD-MA** über den Fremdvergleichsgrundsatz eine steuerliche Einkunftskorrektur.
- International anerkannte **VP-Methoden** zur Abbildung des Fremdvergleichsgrundsatzes und Ermittlung / Verprobung der VP.
- Bestimmung des fremdüblichen VP (möglichst) auf Basis von Fremdvergleichswerten, die im Rahmen einer **Vergleichbarkeitsanalyse** an die ausgeübten Funktionen, übernommenen Chancen / Risiken und eingesetzten WG des verbundenen Unternehmens anzupassen sind (**Funktions- und Risikoanalyse**).
- Verprobung der fremdüblichen Vergütung des verbundenen Unternehmens (verb. UN) im Rahmen der **Wertschöpfungsanalyse** auf Basis von werttreibenden Faktoren (Werttreiber).

I. Überblick

Funktions-, Risiko- und Wertschöpfungsanalyse als Basis des Fremdvergleichs

- Funktions- und Risikoanalyse dient der Feststellung der ausgeübten wirtschaftlichen **Tätigkeiten / Verantwortlichkeiten**, der **übernommenen Risiken und Chancen** sowie der **eingesetzten Wirtschaftsgüter (WG) der verbundenen Unternehmen**. Dabei folgt die Zuordnung der Risiken im Regelfall den übernommenen Funktionen.
- **Zentrale Bedeutung für VP-Bestimmung**, da Fremdvergleich nur möglich ist, wenn das **Funktions- und Risikoprofil der in den Fremdvergleich einbezogenen Vergleichs-unternehmen bekannt** und mit dem betroffenen verb. UN vergleichbar sind.
- Die Funktionen, Risiken und eingesetzten WG der Transaktionspartner sind **entscheidend für die Ergebnisverteilung im Rahmen einer Transaktion.**
- Zusätzliche Verprobung mit **Wertschöpfungsanalyse**, ob Vergütung des verb. UN – gemessen an seinem Wertschöpfungsbeitrag – angemessen ist. **Ziel**: verursachungsgerechte Verteilung des Gesamtgewinns auf die einzelnen verb. UN. Hierzu sind die maßgeblichen **Werttreiber** der verb. UN zu bestimmen (**Wettbewerbsfaktoren** z.B. Marken-/Produktrechte, Einkaufs- oder IT-Knowhow/Kundenstamm/Vertriebskonzept/Personal/Standort).
- **Auf Basis dieser Analysen erfolgt eine Unterscheidung** in (funktions-, risiko- und werttreiberarme) **Routineunternehmen** sowie **Entrepreneure / Strategieträger**. Letzteren steht der Residualgewinn des Konzernverbunds zu.

I. Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Strategieträgerkonzept mit Residualgewinn auf Basis Funktions- und Risikoanalyse

Strategieträger

- Ausführung strategischer Funktionen
- Treffen aller wesentlichen Entscheidungen
- Übernahme fast aller Risiken (zB Produkthaftungs-, Markt-, Absatz, Forderungsausfall- und Währungsrisiko)
- Trägt Chancen (Gewinn) und Risiken (Verlust)
- Besitzt immaterielle Wirtschaftsgüter

Routinegesellschaft

- Ausführung von „Basisfunktionen“ im Bereich von Produktion, Verkauf oder Dienstleistung (zB Lohnfertigung, Handelsvertretung)
- Keine wesentlichen Entscheidungsbefugnisse
- Keine Übernahme von nennenswerten Risiken
- Besitzt kein wesentliches immaterielles Vermögen

Residualgewinn/-verlust

Routinegewinn

in Anlehnung an *Macho/Steiner/Spensberger* „Verrechnungspreise Kompakt“, S.233

I. Überblick

Analyse der Fremdvergleichswerte nach Grad der Vergleichbarkeit

Fremdvergleichsanalyse *

VERGLEICHBARKEITSPRÜFUNG

- Geschäftsstrategie / ökonomische
- Werttreiber, Funktionen und Risiken
- Vertragsbedingungen
- Merkmale der Produkte und Dienstleistungen

Fremdvergleichsquellen

Interner Fremdvergleich
Preise/ Margen aus Geschäftsvorfällen der Gesellschaft / Unternehmensgruppe mit Dritten

Externer Fremdvergleich
Preise / Margen aus Geschäftsvorfällen zwischen konzernfremden Unternehmen

uneingeschränkt vergleichbar

- Nahezu identische Geschäftsbedingungen
- Unterschiede, ggf. nach Anpassung ohne Auswirkung auf die Preisgestaltung

eingeschränkt vergleichbar

- Unterschiede in Geschäftsbedingungen mit geringer Auswirkung auf Vergleichbarkeit
- Eingeschränkte Vergleichbarkeit durch Anpassung möglich

unvergleichbar

- Wesentliche Unterschiede in Geschäftsbedingungen ohne Möglichkeit adäquater Anpassungsrechnungen
- Referenzwerte sind ohne Aussagekraft (z.B. lückenhaft, unüberprüfbar)

In Anlehnung an Greil/Schwarz/Stein, in: beck-seminare, Verrechnungspreise im Mittelstand, 2021, S.90.

II. Verrechnungspreisbildung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Gesetzliche Grundlage – Überblick zu § 1 AStG in der Fassung vom 02.06.2021

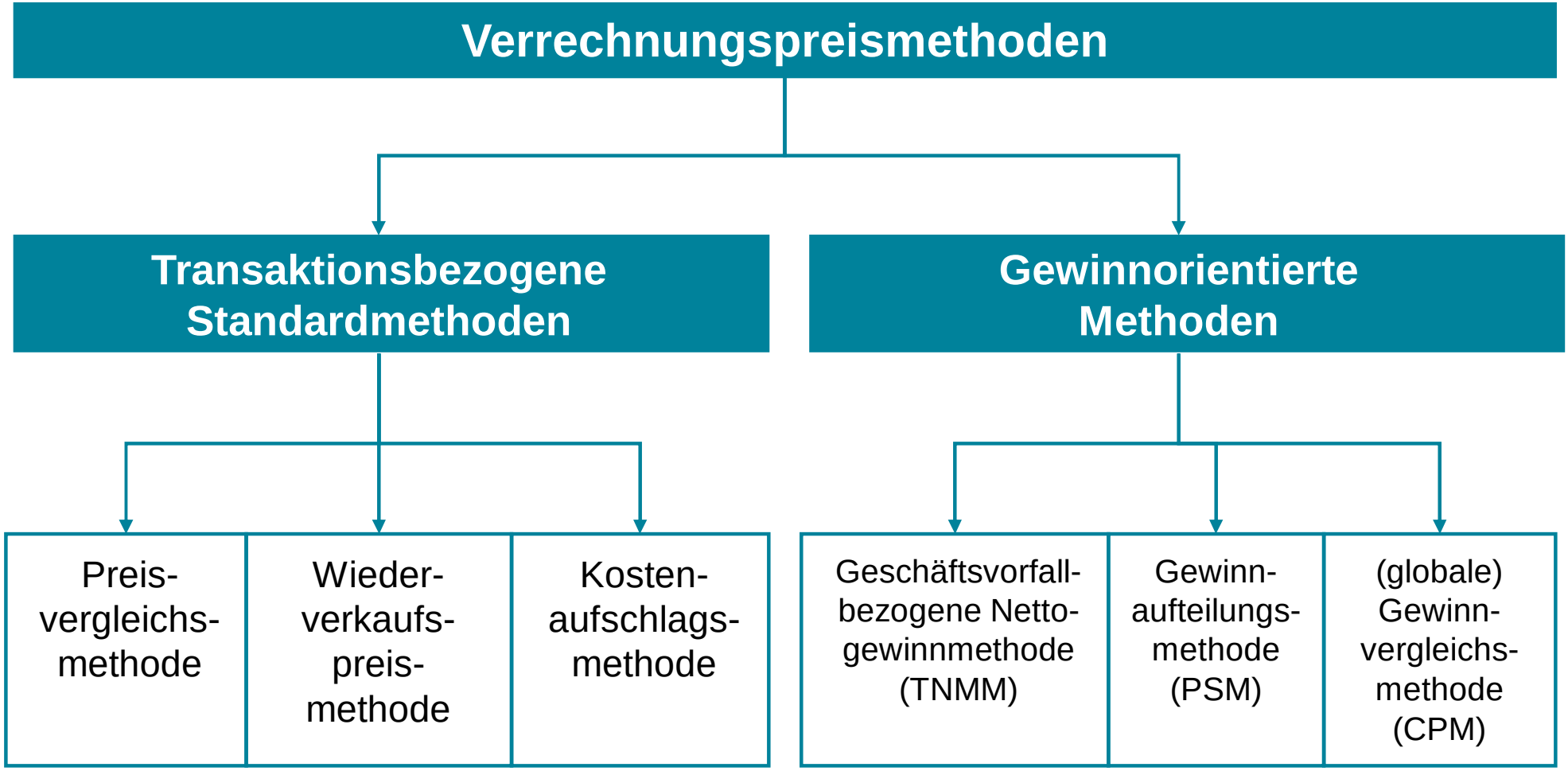
§ 1 Abs. 1 AStG	Fremdvergleichsgrundsatz und Korrekturnorm
§ 1 Abs. 2 AStG	Nahestehende Personen
§ 1 Abs. 3 AStG	Grundsätze der Verrechnungspreisbestimmung: Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse, Funktions- und Risikoanalyse, Vergleichbarkeitsanalyse, Regelungen zum Zeitpunkt der schuldrechtlichen Vereinbarung, Verrechnungspreismethoden
§ 1 Abs. 3a AStG	Bandbreiten und Interquartilsbetrachtung, Mediankorrektur, Mittelwert bei Anwendung des sog. „hypothetischen Fremdvergleichs“
§ 1 Abs. 3b AStG	Funktionsverlagerungen
§ 1 Abs. 3c AStG	Immaterielle Werte
§ 1 Abs. 4 AStG	Geschäftsbeziehungen
§ 1 Abs. 5 AStG	Betriebsstätten – Umsetzung sog. „Authorized OECD Approach“ (AOA)
§ 1 Abs. 6 AStG	Ermächtigungsgrundlage für eine Rechtsverordnung zu den Absätzen 1, 3, 3a, 3b, 3c und 5
§ 1a AStG	Preisanpassungsklausel für Übertragungen von Immaterieller Wirtschaftsgüter

In Anlehnung an *Kugler/Morlock*, in: Seminarskript StBK Südbaden zu „Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht“, 02.2022, S. 56.

II. Verrechnungsbildung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Überblick Verrechnungspreismethoden



II. Verrechnungspreisbildung

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.

II. Verrechnungspreisbildung

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

II. Verrechnungspreisbildung

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
./.	Marktübliche Bruttomarge des Wiederverkäufers	35
=	Angemessener Verrechnungspreis	65

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

Vorteil:

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

II. Verrechnungspreisbildung

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**

II. Verrechnungspreisbildung

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

II. Verrechnungspreisbildung

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.

II. Verrechnungspreisbildung - Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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 Kostenaufschlags-methode 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?

II. Verrechnungspreisbildung – Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

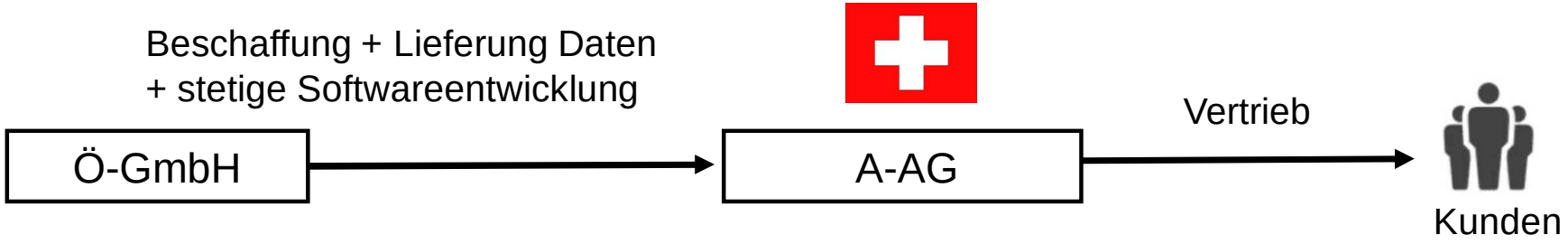
Kostenaufschlagsmethode – Softwareentwicklung Gewinnaufschlag (1/2)

- 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

II. Verrechnungspreisbildung – 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.

II. Verrechnungspreisbildung

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

II. Verrechnungspreisbildung

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%**
R&D	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.

II. Verrechnungspreisbildung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Kostenaufschlagsmethode – Anwendungsfragen in der Praxis

- Vorrangige **Anwendung auf Plankostenbasis** nach überwiegender Literaturauffassung sowie wohl auch Verwaltungsauffassung. **Ausnahme**: Konzernumlagen
- **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 Materialpreissteigerungen.
- In der **Praxis** aus Vereinfachungsgründen häufig Anwendung auf **Istkostenbasis** (teilweise verbunden mit Budgetwerten/Toleranzgrenzen) – Ablehnung in Kommentierung!
- **Materialkosten** bei Auftragsfertigung: Anwendung voller Gewinnaufschlag oder nur **Handlingsfee?** (vgl. FG München vom 26.11.2019, demnächst BFH-Revisionsentscheidung)
- Behandlung von **Bestandsveränderungen** sowie **außergewöhnlichen/betriebsfremden Kosten** (zB 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

II. Verrechnungspreisbildung

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 **Gesamtunternehmensbetrachung** mit Fokus auf Kriterium der **Vergleichbarkeit**
    → Annäherung an die US-geprägte globale Gewinnvergleichsmethode (CPM)

II. Verrechnungspreisbildung

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 Verrechnungs-preise 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.

II. Verrechnungspreisbildung – Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM)

Lizenzrecht für Vertrieb D/A/CH, Lieferantkontakt/Produktauswahl organisiert Vertrieb = **Strategieträger**

Lager in D mit Auslieferung an Kunden, wirkt beim Vertrieb mit, übernimmt wichtige After Sales-Funktion = **Routineunternehmen**

- **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?

* *Schwarz/Stein*, DB 2022, S. 1017, 1020.

II. Verrechnungspreisbildung

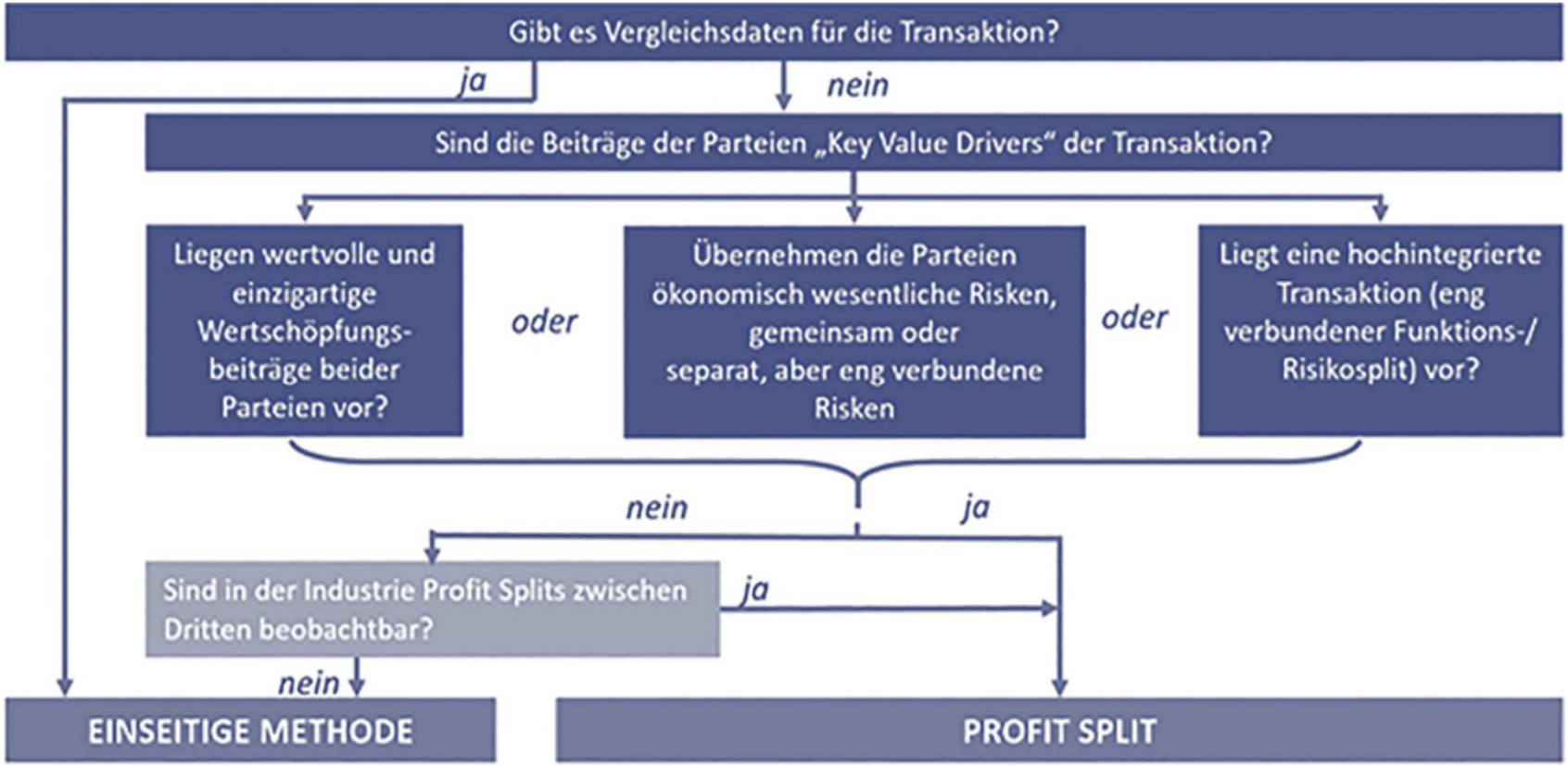
Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (PSM) (1/2)

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

II. Verrechnungspreisbildung

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



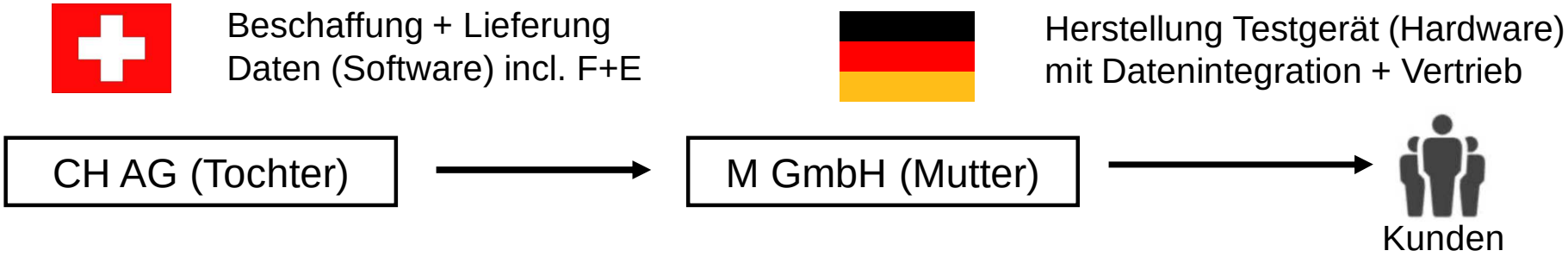
- Mögliche **Aufteilungsschlüssel**: Personen, Umsatz/Menge, **Kosten, Wertschöpfung**, Vermögen
- **Anwendungsmöglichkeiten**: Überlassung / Verwendung **wertvoller IWG**, Digital Economy, Financial Services, **Global Trading**, dezentrale F+E-Funktionen zB bei Produkt- und Softwareentwicklung

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

Grafik in Anlehnung an Bonna/Burgstaller/Faßbender/Frehner/Wolff-Seeger TPI 2021, 255

II. Verrechnungspreisbildung – Fallbeispiele

Gewinnaufteilungsmethode nach Wertschöpfungsbeiträgen (1/2)



- **CH AG liefert** herstellerbezogene **Datenbestände für Testgeräte für Smartphones**, die von der Muttergesellschaft M GmbH hergestellt und in D vertrieben werden.
- Die **Datenbestände** sind (vergleichbar mit Software) **entscheidend für den Verkaufserfolg der Testgeräte** (sog. **Werttreiber**), während die Herstellung der bloßen „Hardware“ auch durch externe Anbieter möglich wäre. Die **CH AG** fungiert quasi als **„know how“-Geber**.
- **Fremdvergleichspreise** oder fremdübliche Gewinnaufschläge sind **nicht verfügbar**
- Die **CH AG übt die Funktionen Forschung und Entwicklung**, **Datenbeschaffung/-zusammenstellung** (vergleichbar einem Softwarelieferanten) aus.
- **Die M GmbH** übt im Wesentlichen die Funktionen **Strategie, Produktion** (vergleichbar Hardwareherstellung) sowie **Logistik und Vertrieb** aus.

Fragen:
- Ist hier die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode möglich?
- Wie können die jeweiligen Wertschöpfungsbeiträge bestimmt werden?

II. Verrechnungspreise – Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Gewinnaufteilungsmethode nach Wertschöpfungsbeiträgen (2/2

Identifizierte Wertschöpfungsprozesse	Relativer Wert*	M-GmbH	CH AG
Forschung & Entwicklung (Basisforschung, Produktentwicklung)	30%	5%	25%
Management der Lieferkette (Beschaffung, Produktion, Logistik, Vertrieb)	45%	30%	15%
Geschäftsbereich-Management (Geschäftsstrategie, PR, Produktdesign)	15%	12%	3%
Unterstützung (Finanzen, IT, HR, Recht, Steuer, Rechnungswesen)	10%	8%	2%
Summe	100%	55%	45%

→ **Aufteilung des Gesamtgewinns aus diesem Produktbereich im Verhältnis 55 % zu 45 %**

Betriebsprüfungsszenario:

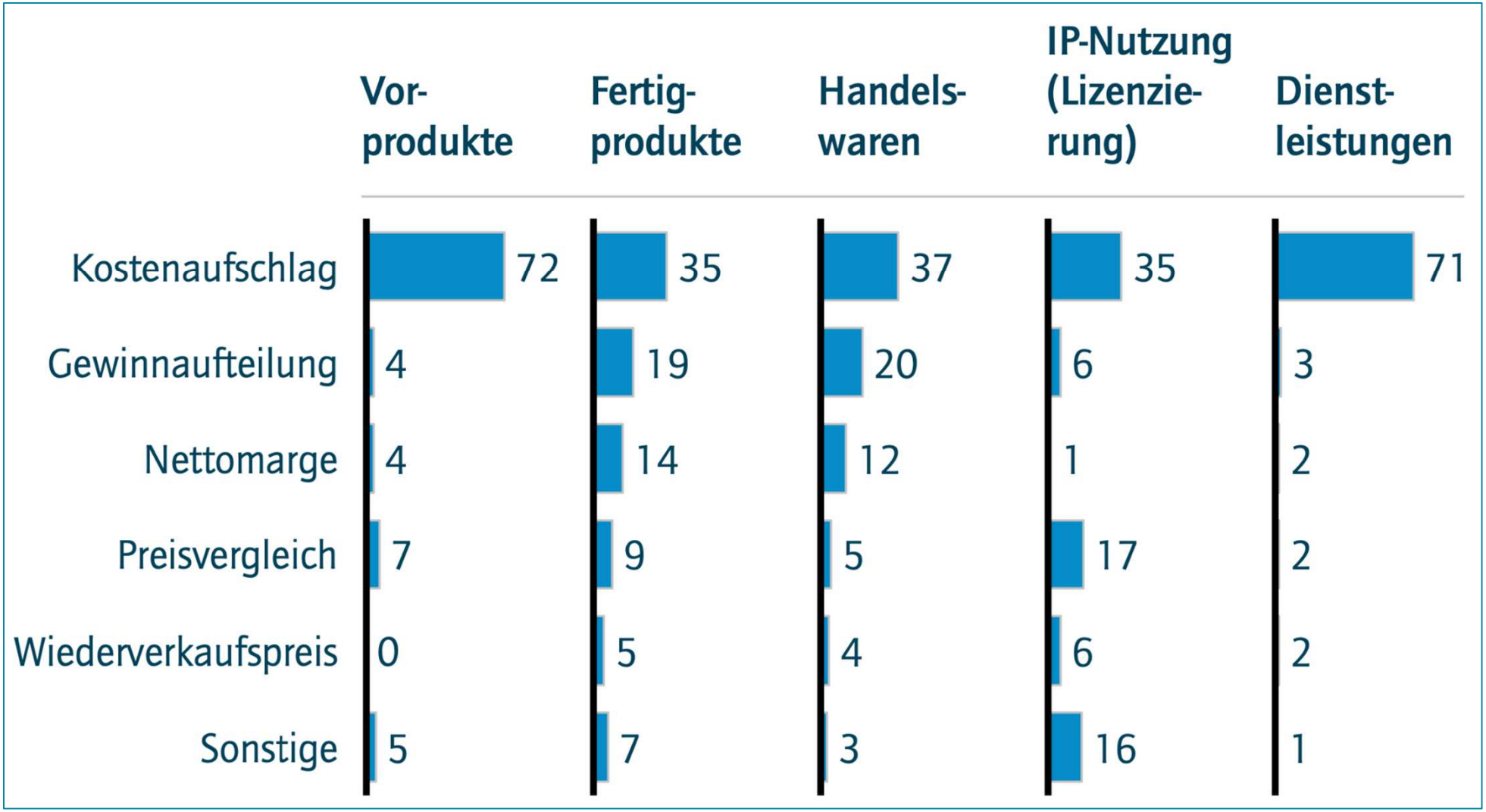
Die Betriebsprüfung akzeptiert die Aufteilung des Gesamtgewinns auf Wertschöpfungsbasis nicht und nimmt eine **Aufteilung auf Kostenbasis vor,** die zu einer Gewinnaufteilung im Verhältnis 75 % GmbH zu 25 % CH AG führt. Ist dieser Ansatz ohne Berücksichtigung des besonderen Werttreibers der CH AG gerechtfertigt?

* Bestimmung/Schätzung der anteiligen Bedeutung der Wertschöpfungsprozesse im Verhältnis zur Gesamtwertschöpfung beider Unternehmen

II. Verrechnungspreisbildung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Anwendung der VP-Methoden in D in Abhängigkeit von der Transaktionsart*

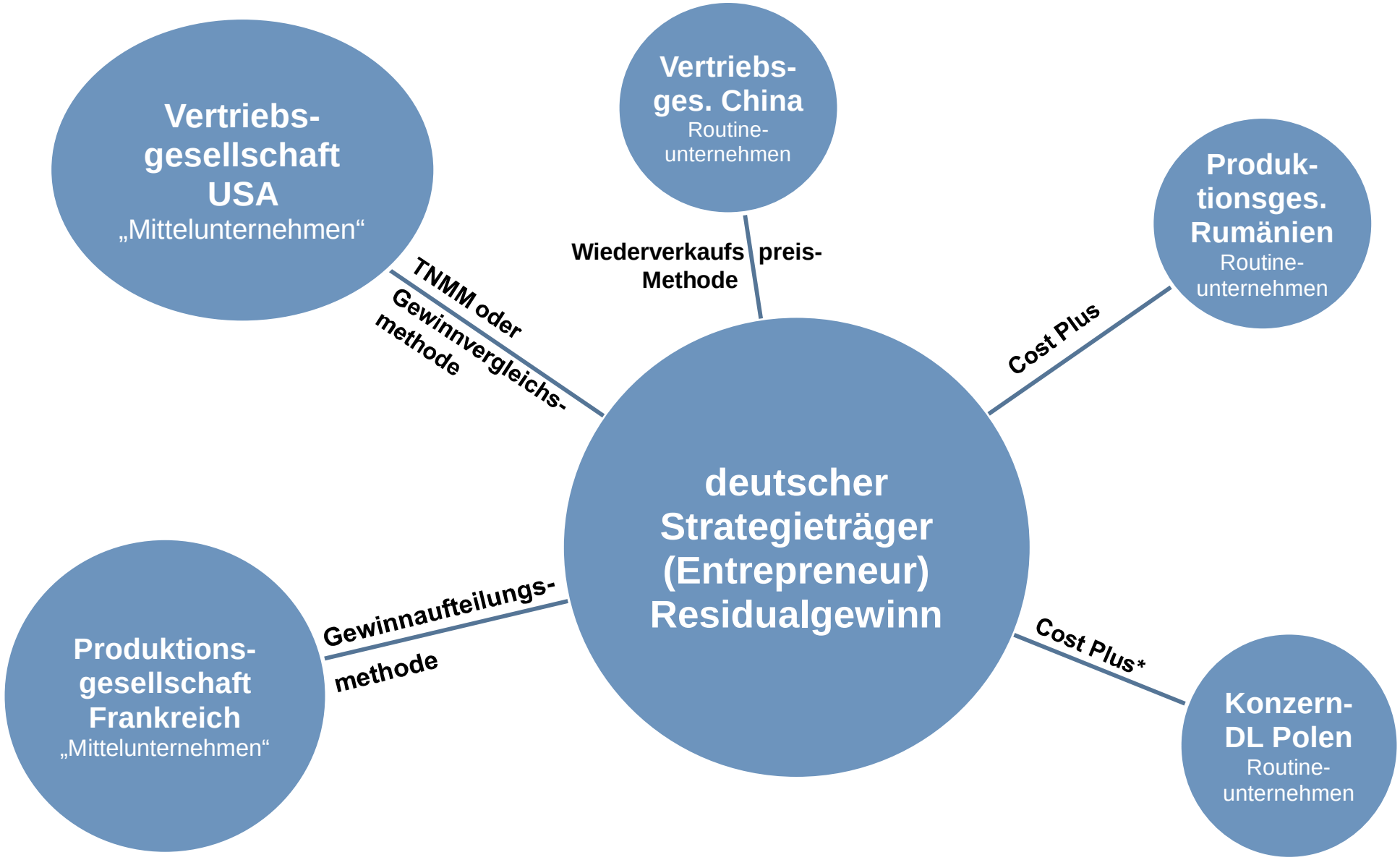


Bärsch/Ditz/Eberenz/Heimburger/Kluge/Scholz, DB 2023, 1307, 1310, Abb. 2.

II. Verrechnungspreisbildung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Verrechnungspreissystem mit Strategieträger - Residualgewinnzuteilungskonzept



*oder Preisvergleichsmethode auf Stundenbasis

II. Verrechnungspreisbildung

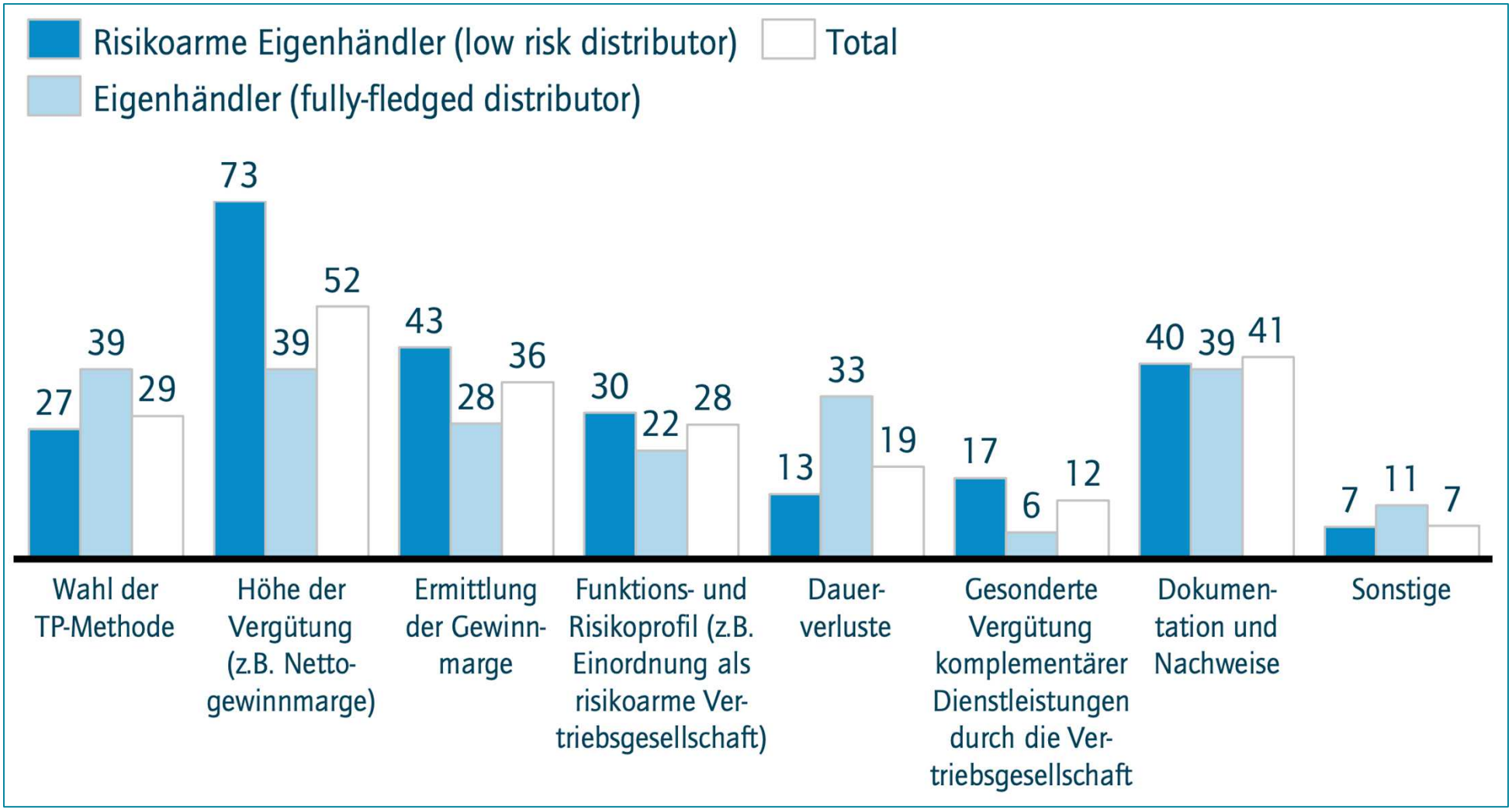
Verrechnungspreisbildung bei Vertriebsgesellschaften (VTG)

- Oftmals **keine Anwendung der Wiederverkaufspreismethode mangels Vergleichsdaten**; stattdessen regelmäßig Anwendung TNMM auf Datenbankbasis. Anwendung TNMM verringert zwar Verlustrisiko VTG, ist aber aufgrund Gewinngarantie eher fremdunüblich und kann aufgrund Year-End-Anpassungen zu Zollproblemen führen (insb. in BRIC-Staaten).
- Nach der BFH-Rechtsprechung muss VTG innerhalb von ca. 5 Jahren angemessenen Totalgewinn erzielen, wobei **Verlustphase 3 Jahre nicht überschreiten soll** (widerlegbare Vermutung, die bei marktbedingten Ursachen oder Managementfehlern nicht gilt).
  => **Keine Anerkennung von Dauerverlusten bei VTG**.
- Anerkennung dieser Grundsätze durch die **Finanzverwaltung** in Tz. 3.31 VWG-VP 2023
- Übernahme **Markterschließungskosten** durch Muttergesellschaft wird bei Routine-Vertriebsgesellschaften grundsätzlich anerkannt, sofern der Hersteller seine Gewinnausfälle 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 Nachweis, dass vergleichbare VTG auf diesem Markt ähnlich hohe Renditen erzielen und VTG Markterschließung übernommen hat.

II. Verrechnungspreisbildung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Strittige Prüffelder bei Vertriebsgesellschaften in aktuellen Betriebsprüfungen*



Bärsch/Ditz/Eberenz/Heimburger/Kluge/Scholz, DB 2023, 1307, 1310, Abb. 7.

II. Verrechnungspreisbildung

Ausblick: Pillar 1 Amount B: OECD-Vorschlag für angemessene Vergütung von VTG

Übersicht

- Ziel: **Definition von angemessenen Umsatzrenditen** (Return On Sales (ROS)) für bestimmte Vertriebstätigkeiten
- **Geltungsbereich**: Vertreiber physischer Güter mit niedrigem F+R-Profil, bei denen TNMM anwendbar ist, keine Anwendung auf Vertrieb von Rohstoffen/Dienstleistungen/Einzelhändler
- 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 (mind.1,05/max.1,50); falls ROS außerhalb der Bandbreite Anpassung EBIT-Marge auf nächstgelegenen Punkt der Bandbreite
- Berücksichtigung von **Länderspezifika** als politische Zugeständnisse?
- Positiver Beitrag zur **Vereinfachung der VP-Bestimmung bei VTG**, Diskussionsprozess bei der OECD ist aber noch nicht abgeschlossen
- **Anwendung bereits ab 2024?**

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

OAS: operating asset to sales ratio (Verhältnis operatives Vermögen zu Umsatz)
OES: operating expense to sales ratio (Verhältnis Betriebsausgaben zu Umsatz)

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

Branchengruppe 2 mit mittlerem Gewinnlevel:
z.B. IT-Produkte (einschl. Software), Elektroartikel, Kleidung und Textilien, Möbel, Kunststolle und Chemikalien, Unterhaltungselektronik, Haushalts- und Bürogeräte

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

Vgl. https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-b-2023.pdf sowie van der Ham, IStR 2023, 785.

II. Verrechnungspreisbildung

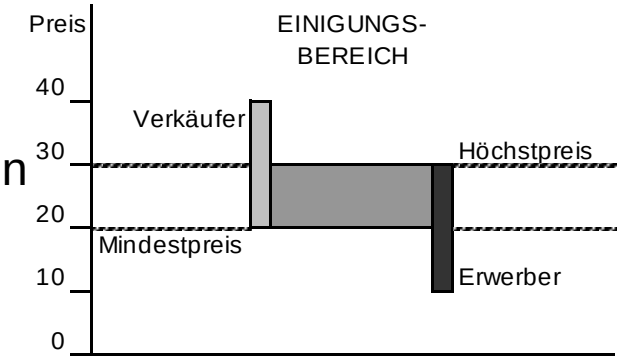
Funktionsverlagerung – Grundsätze

- Erstmalige Regelung in § 1 Abs. 3 AStG / Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV) mit Wirkung ab 2008
- BMF-Schreiben vom 13. Oktober 2010 (Verwaltungsgrundsätze FVerl)
  - Laut BMF-Schreiben ist der Begriff „**Funktion**“ objektbezogen oder tätigkeitsbezogen zu verstehen. Somit bleibt die Definition des Begriffs Funktion sehr breit und sieht eine Atomisierung der Funktion auf kleinstmögliche Einheiten vor. Auch eine reine Produktsubstitution wird nach wie vor als Funktionsverlagerung betrachtet. Beispiel: Produktion verschiedener Reifengrößen sind unterschiedliche Funktionen.
  - Funktion ≠ steuerlicher Teilbetrieb; Gesetzgeber ging aber wohl von „organischem Teil eines Unternehmens“ aus, was einem Teilbetrieb nahe kommt.
- Auch eine **zeit- oder teilweise Funktionsverlagerung** (z. B. Verlagerung des Vertriebs einer bestimmten Produktgruppe) soll erfasst werden.
- Eine **Verlagerung** soll auch vorliegen, wenn eine Funktion eingestellt oder zumindest innerhalb von 5 Jahren nach Aufnahme durch die ausländische Gesellschaft eingeschränkt wird (Funktionsverdopplung, Bagatellregelung, wenn Umsatz jahresbezogen um nicht mehr als € 1 Mio. sinkt).

II. Verrechnungspreisbildung

Funktionsverlagerungen - Bewertung

- (Mangels vorhandener Fremdvergleichspreise) Bewertung der Funktionsverlagerung mit dem sog. **Transferpaket** im Rahmen des **hypothetischen Fremdvergleichs:**
- Ermittlung eines fiktiven **Einigungsbereichs** auf Basis Höchstpreis-Erwerber und Mindestpreis-Veräußerer
- Praktische Umsetzung über zwei **Unternehmensbewertungen** für das abgebende und aufnehmende Unternehmen
  - (umstrittene) Einbeziehung von Standortvorteilen und Synergieeffekten des aufnehmenden Unternehmens
  - Einbeziehung von Steuereffekten gem. § 2 S.1 FVerlV



abgebendes Unternehmen	
	Gewinnpotential nach Funktionsverlagerung *
./.	Gewinnpotential vor Funktionsverlagerung
=	Differenz
x	Kapitalisierungssatz
=	**Mindestpreis**

a

aufnehmendes Unternehmen	
	Gewinnoptional nach Funktionsverlagerung*
./.	Gewinnpotential vor Funktionsverlagerung
=	Differenz
x	Kapitalisierungssatz
=	**Höchstpreis**

- (Unübliche) **Preisanpassungsklausel** zugunsten Veräußerer bei erheblicher Abweichung der Gewinnentwicklung (20 % innerhalb von 7 Jahren!)**

* Ermittlung Gewinnpotential unter (umstrittener) Einbeziehung von Steuereffekten (Exit Tax sowie Tax Amortization Benefit)
** Sofern keine Preisanpassungsklausel vereinbart wurde.

II. Verrechnungspreisbildung - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Funktionsverlagerungen: Beispiel zur Verlagerung der Vertriebsfunktion

Übertragung Vertrieb CH / Kunden-stamm auf die Tochter-AG

Mutter GmbH — Tochter-AG

Tochter-AG fungiert als Eigenhändler

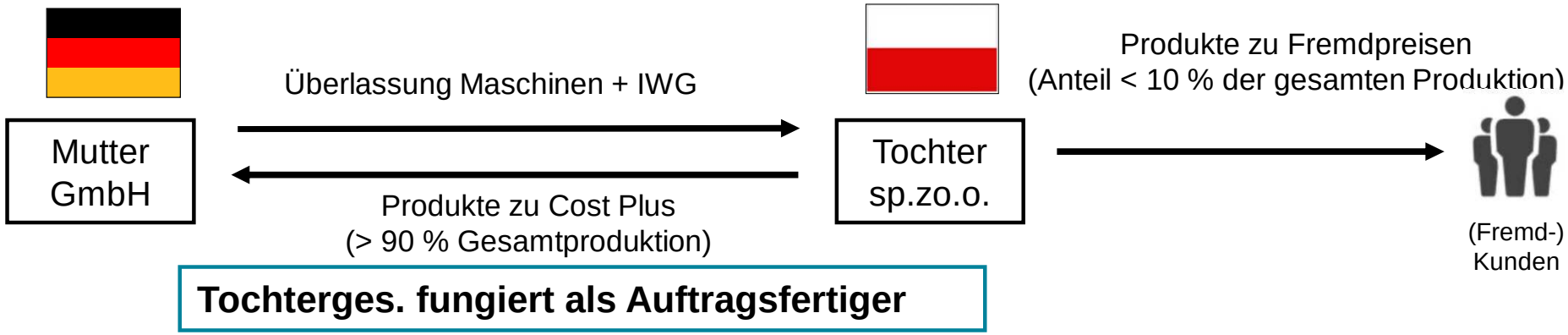
Vertrieb von Büromaschinen

- Die Verlagerung der Vertriebsfunktion erfüllt den Tatbestand einer Funktionsverlagerung.
- Es ist **keine Escapeklausel** anwendbar insb. weil Wert Vertrieb CH < 25 % des Gesamtwerts
- **Transferpaketbewertung** soweit keine Vergleichspreise vorliegen:
  - Bewertung der Muttergesellschaft vor und nach der Verlagerung und
  - Bewertung der Tochtergesellschaft vor und nach der Verlagerung.
- Annahme: Wertminderung bei inländischer Muttergesellschaft: T€ 300
- Wertsteigerung bei Tochtergesellschaft: T€ 400
- Angemessener Fremdvergleichspreis T€ 350, wenn mangels Glaubhaftmachung eines anderen Wertes der Mittelwert des Einigungsbereiches zu Grunde zu legen ist.

II. Verrechnungspreisbildung - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Funktionsverlagerungen: Beispiel Outsourcing Fertigung mit Cost-Plus-Vergütung



Tochterges. fungiert als Auftragsfertiger

- Die Verlagerung der Produktion erfüllt grds. den Tatbestand einer Funktionsverlagerung
- Gem. § 1 (3b) AStG gilt dies nicht für den Fall der **Ausübung der übertragenen Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden UN** und (ausschließlicher) **Anwendung der Kostenaufschlagsmethode**.
- **Fragen**:
  - Wie hoch darf der Gewinnaufschlag sein?
  - Warum gilt diese Regelung nicht auch für Routine-VTG mit TNMM-Vergütung?
- *§ 1 (4) S. 1 FVerlV: Erbringt ein UN seine bisher ausschließlich gegenüber dem verlagernden UN erbrachten Leistungen ganz/teilweise auch an Fremdunternehmen zu höheren Preisen als Cost Plus, ist zum Zeitpunkt der erstmaligen Leistungserbringung an die fremden Dritten für die bisher unentgeltlich beigestellten WG u. Vorteile eine Transferpaketbesteuerung durchzuführen.*

Keine Änderung gegenüber der bisherigen unbefriedigenden Rechtslage in Bezug auf das Outsourcing auf VTG sowie für den Fall der Lieferung von Produkten an Fremdkunden

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Dreistufiger Verrechnungspreisdokumentationsansatz

Dreistufiger Verrechnungspreis-dokumentations-ansatz

Local File

Relevante Informationen über das lokale UN und dessen Transaktionen mit ausländischen verb. UN (einschl. Funktions-, Risiko- und VP-Analyse/Infos zu außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen) nach den lokalen Vorschriften, Ergänzung zum Master File

Regelungen in § 4 GAufzV

Country-by-Country-Reporting

Informationen zur globalen Verteilung von Gewinnen und Steuern eines Konzern mit weiteren landesbezogenen Kennziffern für Zwecke des Austauschs mit anderen Finanzverwaltungen

§ 138a AO

Master File

Allgemeine standardisierte Infos für alle internationalen UN der Unternehmensgruppe als Ganzes oder nach Geschäftsbereichen zur Vermittlung eines vollständigen Bilds weltweiter Aktivitäten

Regelungen in § 5 GAufzV

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Dreistufiger Verrechnungspreisdokumentationsansatz

Gesetzliche Regelungen zur Verrechnungspreisdokumentation

§ 90 Abs. 3 AO: Regelungen zu Dokumentations- und Mitwirkungspflichten bei Vorgängen mit Auslandsbezug in Bezug auf Local File und Master File

Konkretisierung der Dokumentations- und Mitwirkungspflichten in Bezug auf Local File und Master File in der **Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung** (GAufzV) sowie in den **VWG 2020 v. 03.12.2020.**

§ 138 AO Regelungen zum länderbezogenen Bericht multinationaler Unternehmen (**CbCR**).

§ 162 Abs. 3 AO: Schätzung des Verrechnungspreises bei bestimmten Verstößen in Bezug auf § 90 Abs. 3 AO

§ 162 Abs. 4 AO: Sanktionen in Form von Zuschlägen bei bestimmten Verstößen in Bezug auf § 90 Abs. 3 AO

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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)

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Local File – Überblick Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV)

Aufzeichnungen zu Datenbanken gem. § 4 Abs. 3 GAufzV:	Begründung
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**.	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**.

In Anlehnung an *Kugler/Morlock* in: Skript Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, 02.2022, S.93.

III. 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)

III. 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 Fremdvergleichs-grundsatz 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 Geschäftsvorfalls

  → ***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.

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Angemessenheitsdokumentation – Dokumentation auf Basis innerbetrieblicher Plandaten

Hohe Anforderungen an die Verwendung von Plandaten gem. Tz. 3.40 VWG-VP:

Verwendung von Plandaten

Voraussetzung: Keine Ermittlung von Fremdvergleichspreisen möglich, sondern nur angemessene Renditekennziffern (Rohgewinn-/operative Margen, Kostenaufschlagsatz)

Angemessenheitsdokumentation auf Basis innerbetrieblicher Plandaten (Umsatzerlöse, Produktions-/Vertriebs-/sonstige betriebliche Kosten) **und vorsichtiger Gewinnprognosen.**

Plandaten müssen auf Vergangenheitserfahrungen und betriebswirtschaftlich fundierten Prognosen beruhen.

Regelmäßiger Soll-Ist-Abgleich erforderlich, um rechtzeitig auf geänderte Geschäftsverläufe reagieren zu können (Dokumentation erforderlich)

Ohne unterjährigen Soll-Ist-Vergleich ist am Jahresende ein Vergleich der Planrechnung mit den Istdaten erforderlich und eine nachträgliche Anpassung vorzunehmen, sofern Ergebnisse außerhalb einer fremdüblicher Bandbreite liegen

Abweichungen zur Prognose sind aufzuzeichnen einschl. Darlegung, dass diese auf unerwarteten Umständen beruhen (außergewöhnliche Kosten, Wirtschaftskrisen oder Naturkatastrophen).

Finanzverwaltung erlaubt nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen
→ erstmalige Anerkennung des „Outcome Testing Approach“

!

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Local File: Aktuelle Verwaltungsregelungen zu Verrechnungspreisen

VWG 2020 formelle Fragen / Mitwirkungspflichten	VWG VP 2023 materielle Fragen
➢ Erläuterung der **allgemeinen Mitwirkungspflichten** zu Auslands-sachverhalten gem. § 90 Abs. 2 AO (Beweisvorsorgepflichten, Beschaffungs-pflicht 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	➢ **Grundsätze der Einkünftekorrektur** (Definition nahestehende Personen und Geschäftsbeziehung) ➢ Bedeutung und detaillierte Einzelheiten zur **Anwendung der OECD-Verrech-nungspreisleitlinien** (OECD-VPL) ➢ **Allgemeine Grundsätze** (Gegenberichtigungen, Ausgleichs-zahlungen, Verhältnis zum Zollwert) ➢ Glossar zu steuerlichen Begriffen ➢ **Aufhebung bisheriger BMF-Schreiben** zu Verrechnungspreisen

Anwendung auf alle offenen Fälle

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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 Geschäftsvorfalls 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 erfolgten. 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 wie bisher den Nachweis erbringen, dass Verrechnungspreise nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

III. 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 bestimmtes Wirtschaftsguts, das lizensiert 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.

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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 **Verrechnungspreismethoden** 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 Routinedienstleistungen 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

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Maßgeblichkeit der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (OECD-VPL)

Die Regelungen zur Festsetzung/Dokumentation von Verrechnungspreisen werden immer komplexer und unbestimmter mit der Folge eines **deutlich gestiegenen Administrationsaufwand** für die Unternehmen. Die **OECD-VPL 2022** haben schon jetzt einen Umfang von ca. 800 Seiten, obwohl sie unvollständig sind und **in grundlegenden Fragen** bei folgenden Themen **kein Konsens** besteht:

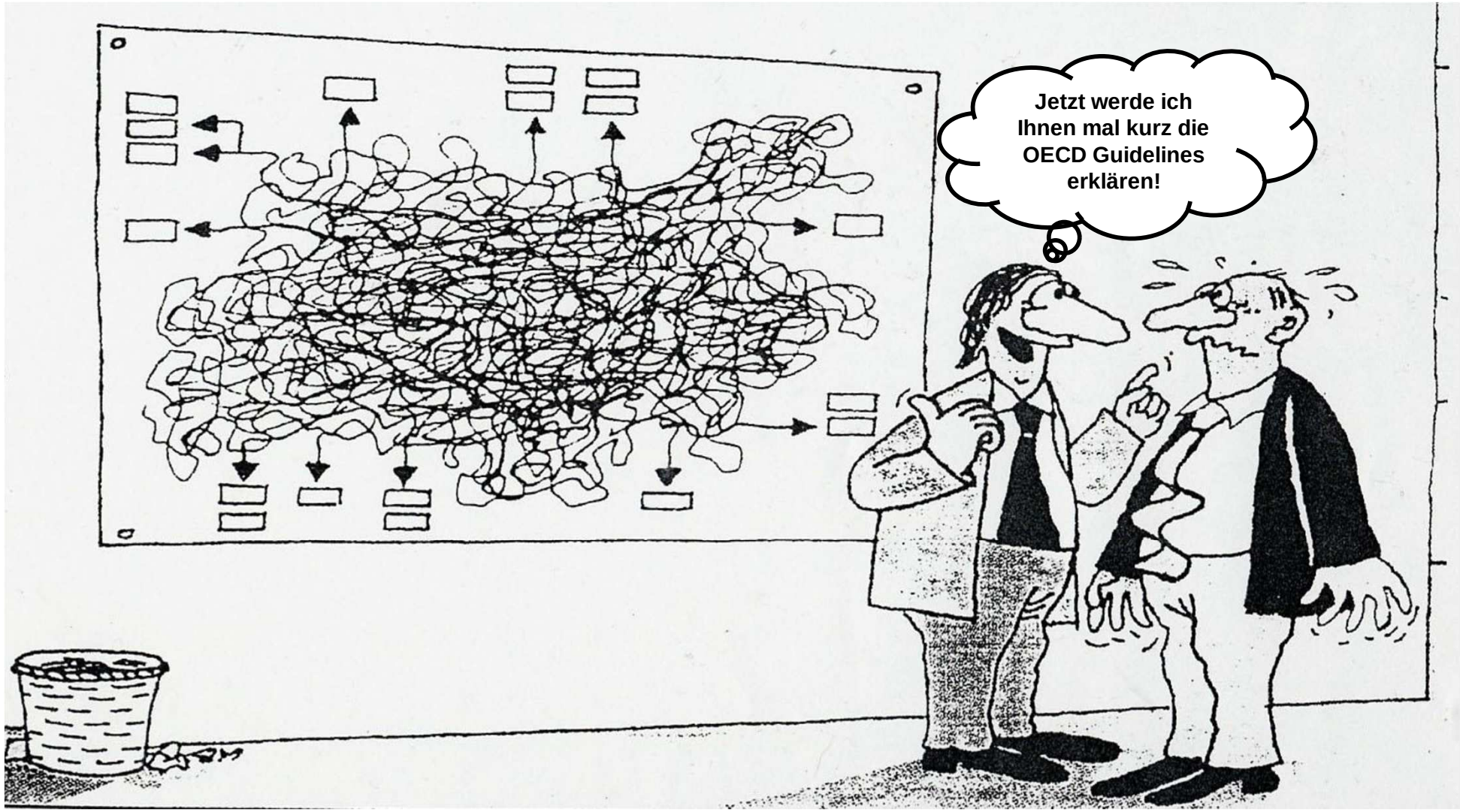
- Unklarheit bezüglich Zuordnung von **Standortvorteilen**
- **Finanztransaktionen**: Stand Alone-Ansatz oder Konzernrating?
  Bankzinsen als Maßstab für die Zinshöhe geeignet?
- **Nachträgliche Preisanpassungen** geboten/zulässig?
- Unklarheit bzgl. Begründung von **Betriebsstätten**
- **Immaterielle Wirtschaftsgüter**: Anwendung des neuen DEMPE-Ansatzes (z.B. Bestimmung der Entscheidungskompetenz) sehr komplex.
- Quantitative Messung und lokale Zuordnung von **Wertschöpfungsbeiträgen**

Folge: **deutliche Zunahme von Streitigkeiten**, sowohl vor nationalen Gerichten (Dauer bis zu 20 Jahre!) als auch in Verständigungsverfahren (Dauer mindestens 3 Jahre) – D ist zwischenzeitlich **Verständigungsverfahrens-Weltmeister** mit aktuell ca. 1.200 Verfahren weltweit, von denen der überwiegende Teil auf Steuernachforderungen bei VP zurückzuführen sind!

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

OECD-Guidelines



*In Anlehnung an Rolf Schreiber, Internationale Verrechnungspreise, Seminarskript beim Verein der Fachberater für IStR v. 13.9.2019

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

VWG-VP 2021 – erste Praxiserfahrungen aus der Betriebsprüfungspraxis*

- Aktive **Anwendung der VWG-VP 2021** (aktualisiert am 03.06.2023 in Bezug auf Finanzierung und Funktionsverlagerung) **in allen offenen Fällen** ohne „Nachsichtigkeit“
- **Strikte Aberkennung von Verlusten innerhalb eines Fünfjahreszeitraums bei Routinegesellschaften**, und geschäftsvorfallbezogene (anstelle der bisherigen gesellschaftsbezogenen) Betrachtungsweise

  ➡ **EBT-Berechnung für jeden Geschäftsvorfall.**
  Empfehlung: Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen gem. Vereinfachungsregel § 2 Abs. 3 GAufzV
- Restriktive **Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs bei der Nutzungsüberlassung von IWG** ohne Anerkennung von Datenbankstudien – Akzeptanz von Lizenzvergütungen an verb. UN nach dem Maßstab eines „ordentlichen Geschäftsführers“ nur insoweit, als dem Lizenznehmer noch ein angemessener Betriebsgewinn verbleibt - **Abweichung von den OECD-VPL**
- **Funktions- und Risikoanalyse: Verschärfung durch Risikokontrollansatz** gem. OECD-VPL: Risikozuordnung nur, wenn verb. UN Risiko kontrolliert/finanzielle Kapazität besitzt, das Risiko zu tragen

  ➡ **Risikozuordnung auf Basis von Personalfunktionen** durch entsprechend qualifizierte Mitarbeiter, die über eine ausreichende Informationsbasis verfügen/das Eingehen von Risiken entscheiden/diese managen.
  Empfehlung: Sorgfältige Identifikation/Dokumentation der jeweiligen Entscheidungsträger

Hinweis: Bei einer **pauschalen Nichtanerkennung von Dauerverlusten** sollte auf die hiervon ggf. abweichende BFH-Rechtsprechung verwiesen werden.

* vgl. Färber/Stuckmann IWB 2022, 838.

III. Verrechnungspreisdokumentation

Local File: Erleichterungen für „kleinere“ Unternehmen

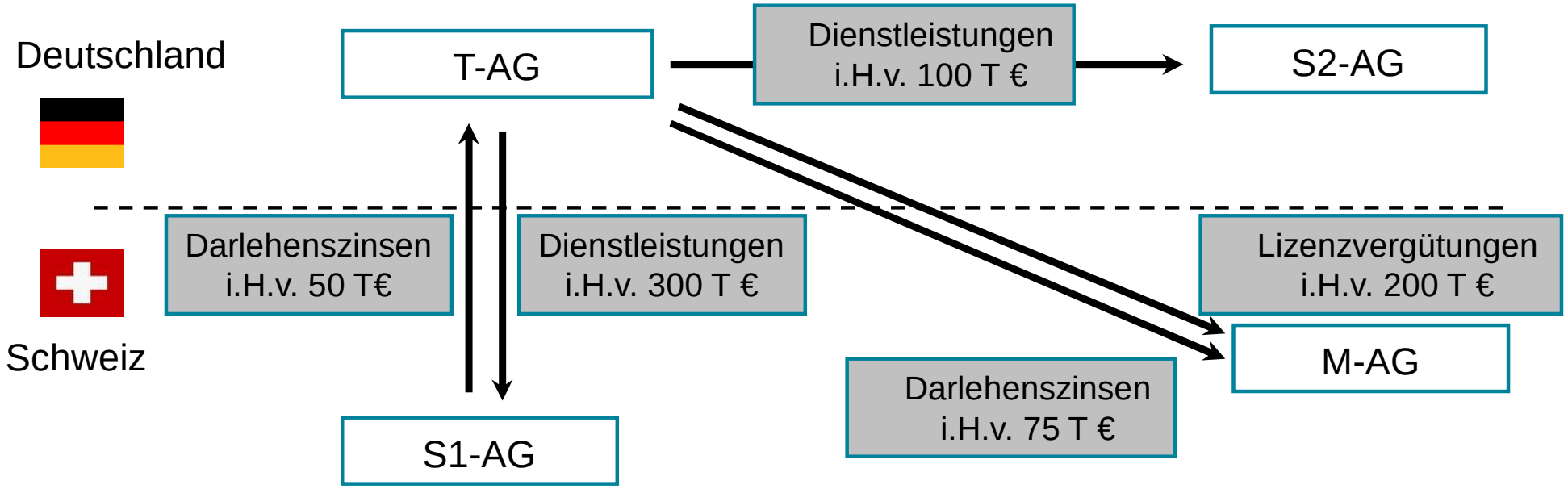
- Umfangreiche Dokumentationspflichten greifen gem. § 6 GAufzV grundsätzlich nicht für sog. „**kleinere Unternehmen**“.
- Lediglich **Verpflichtung zur Vorlage vorhandener Unterlagen** und zu **mündlichen Auskünften** zum Nachweis fremdüblicher VP-Ermittlung innerhalb von 60 Tagen nach Aufforderung durch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

III. Verrechnungspreisdokumentation-Fallbeispiele

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



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

III. 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 T€ + 50 T€ + 200 T€ + 75 T€ = 625 T€ > *600 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.

III. Verrechnungspreisdokumentation

Master File (Stammdokumentation) – § 5 GAufzV

Die Aufzeichnungen für das Master File entsprechen den OECD/BEPS-Vorgaben und sollen einen „Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe und über die von ihr angewandte Systematik der Verrechnungspreisbestimmung“ geben. Der Steuerpflichtige soll bei der Erstellung der Stammdokumentation eine vernünftige kaufmännische Beurteilung walten lassen, wobei kein unverhältnismäßiger Aufwand entstehen soll.

Im Einzelnen soll die Dokumentation u.a. folgende Angaben beinhalten (vgl. Anlage 5 zu § 5 GAufzV):

- **Organisationsstruktur**: Übersicht Rechts- und Eigentümerstruktur mit geographischer Verteilung
- **Konzerndarstellung**: bedeutende Faktoren für Gesamtgewinn; Lieferketten für die fünf umsatz-stärksten Produkte/Dienstleistungen; Beschreibung konzerninterne Verträge/Dienstleistungsangebot; Wichtigste Märkte; Funktionsanalyse mit Wertschöpfungsbeiträgen der vUN; wichtige Umstrukturierungen/Käufe/Verkäufe
- **Immaterielle Werte**: Gesamtstrategie hinsichtlich immaterieller Werte; Standort F+E-Einrichtungen/-management; Auflistung immaterieller Werte, Eigentümer, wichtige Verträge sowie Übertragungen
- **Konzernfinanzierung**: Darstellung Konzernfinanzierung mit Finanzierungsverträgen unabhängiger Kreditgeber; Darstellung Konzernfinanzierunggesellschaften; VP-Politik hinsichtlich Finanzierung.
- **Finanz- und Steueraspekte**: Konzernabschluss für das jeweilige Wirtschaftsjahr; Auflistung und Beschreibung VP-Zusagen und verbindlicher Auskünfte

Anwendung nur für deutsche Unternehmen mit Gesamt(Außen)umsatz im VJ über 100 Mio. €, die einer multinationalen Unternehmensgruppe angehören

III. Verrechnungspreisdokumentation

Country-by-Country-Reporting (= CbCR) § 138a AO (1/2)

Übersicht, wie sich Konzerngeschäftstätigkeit mit Unternehmen/Betriebsstätten auf Steuerhoheitsgebiete verteilt, mit folgenden Angaben aus dem Konzernabschluss (§ 138a (2) AO):

- Umsatzerlöse aus Geschäftsvorfällen mit nahestehenden und fremden Unternehmen
- Jahresergebnis vor Ertragsteuern
- Die im Wirtschaftsjahr gezahlten und zurückgestellten Ertragssteuern
- Eigenkapital und einbehaltener Gewinn
- Zahl der Beschäftigen
- materielle Vermögenswerte

Ergänzende Angaben zu den wichtigsten Geschäftstätigkeiten der in den jeweiligen Steuerhoheitsgebieten tätigen Unternehmen und Betriebsstätten:

F+E, Besitz vom geistigem Eigentum, Einkauf/Beschaffung, Verarbeitung/Produktion, Marketing/Vertrieb, Verwaltungs-, Management- oder Supportleistungen, DL-Erbringung für fremde Dritte, Konzernfinanzierung, Finanzdienstleistungen, Versicherungen, Beteiligungsverwaltung

Anwendung nur für multinationale Konzerne mit konsolidierten Umsatzerlösen von mehr als 750 Mio. € im VJ

III. Verrechnungspreisdokumentation

Country-by-Country-Reporting (= CbCR) § 138a AO (2/2)

Country-by-Country-Reporting (= CbCR) – Secondary Mechanism § 138a (4) AO

Hat das BZSt keinen Bericht erhalten, obwohl die ausländische Konzernobergesellschaft hierzu verpflichtet gewesen wäre, wenn sie Sitz oder Geschäftsleitung im Inland hätte, ist die in den Konzernabschluss einbezogene inländische Konzerngesellschaft (bzw. BS) verpflichtet, CbCR an BZSt zu übermitteln.

CbCR – Mitteilungspflichten in Steuererklärung § 138a (5) AO

Inländisches Unternehmen bzw. BS hat u.a. anzugeben, ob es:

- eine inländische Konzernobergesellschaft oder ein von ausländischer Konzerngesellschaft zur Abgabe des CbCR beauftragtes Unternehmen ist oder
- eine in das CbCR eines ausländischen Konzerns einbezogene inländische Konzerngesellschaft ist (mit Angabe von welchem Unternehmen und bei welcher Finanzbehörde CbCR eingereicht wird)

Unterzeichnende Länder CbCR Austausch (MCAA)

Andorra Argentinien Australien Belgien Bermuda Bonaire (BES-Inseln) Brasilien Britische-Jungferninseln Bulgarien Cayman-Inseln Chile China Costa Rica Curacao Dänemark Deutschland Estland Finnland Frankreich Gibraltar Griechenland Großbritannien Guernsey Hong Kong Indien Indonesien Irland Island Isle of Man Italien Japan Jersey Kanada Katar Kolumbien Korea Kroatien Lettland Liechtenstein Litauen Luxemburg Malaysia Malta Mauritius Mexiko Monaco Neuseeland Niederlande Nigeria Norwegen Österreich Pakistan Peru Polen Portugal Rumänien Russland Saudi-Arabien Schweden Schweiz Singapur Senegal Slowakische Republik Slowenien Spanien Südafrika Tschechien Ungarn Uruguay Zypern

Übermittlung des CbCR spätestens innerhalb von zwölf Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres an BZSt im xml Format (auch auf Englisch möglich)

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Ausblick: Public Country-by Country-Reporting - Ausweitung gem. Richtlinie des Europäischen Rates zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen*

Welche Unternehmen sind betroffen?

- Multinationale Unternehmen (MNE) mit Hauptsitz/Tochtergesellschaften/Zweigniederlassungen in Deutschland (sofern **Konzernumsatzerlöse in mind. zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren > 750 Mio. €**
- **Anwendung ab Beginn des ersten Geschäftsjahres, das nach dem 21.06.2024 beginnt!**

Welche Folgen hat die Neuregelung?

- Höhere **Transparenz in Bezug auf Ertragsteuerinformationen**
- Förderung der öffentlichen Debatte, ob MNEs ihren **Beitrag zum Gemeinwohl** angemessen leisten
- Publizität von Rechnungslegungsunterlagen ausl. Kapitalgesellschaften, die im Inland über Zweigniederlassungen aktiv sind

Wie soll die Umsetzung in Deutschland erfolgen?

- Das Gesetz ist **im Juni 2023 in Kraft getreten**
- Ergänzung des HGB in Bezug auf Erstellungspflichten/Offenlegung, Inhalt, Form und Sanktionsvorschriften zu Ertragsteuer-informationsberichten
- **Prüfung i.R.d. Jahresabschlussprüfung**, ob eine Pflicht zur Offenlegung von Ertragsteuerinformationen besteht
- Erweiterung Offenlegungspflicht nach § 325a HGB auf inländische Zweigniederlassungen von Kapitalgesellschaften mit außereuropäischem Hauptsitz
- **Bußgeld von bis zu € 250.000** möglich (Ordnungswidrigkeit)

* Vgl. hierzu ausführlich Link/Würzburger, BB 2023, 2474

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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 Einkunftskorrektur (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

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Dokumentationspflichten – Zusammenfassende Übersicht

Vor-schrift	Inhalt	Tatbestandsmerkmal	Abgabezeitpunkt	Sanktionen
§ 90 (3) Satz 1-3 AO; GAufzV	Schriftliche Sachverhalts- und Angemessenheits-dokumentation = landes-spezifische, unternehmens-bezogene Doku (= **Local File**)	- Grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen - Im laufenden Wirtschaftsjahr Lieferentgelte > 6 Mio. € bzw. Leistungsentgelte > 0,6 Mio. € mit KonzernGes. bzw. BS	- 60 Tage nach Anforderung durch BP - Fristverkürzung auf 30 Tage bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen	§ 162 (3) + (4) AO: - Beweislastumkehr - Schätzung - Zuschlag** bei: • verspäteter Vorlage • Nichtabgabe • Unverwertbarkeit (je Geschäftsvorfall)
§ 90 (3) Satz 4 AO; GAufzV	Stammdokumentation (= **Master File**)	- Gesamtumsatz des Steuerpflichtigen mit inl. und ausl. KonzernGes. / BS / fremden Dritten im vorherigen WJ ≥ 100 Mio. €	- 60 Tage nach Anforderung durch BP	
§ 138a Abs. 1-4 AO	Länderbezogene Berichterstattung (Country by Country Reporting – **CbCR**)	- Inländisches Unternehmen, das Konzernabschluss erstellt - Inländische KonzernGes, wenn ausländ. Konzern nicht vorlegt - Konsolidierte Umsatzerlöse im vorangegangenen WJ ≥ 750 Mio. €	- Spätestens 1 Jahr nach Ablauf des WJ	Geldbuße gem. § 379 II Nr. 1 bei Vorsatz bis 10.000 €, bei Leichtfertigkeit höchstens 5.000 €
§ 138a Abs. 5 AO	Mitteilung in Steuer-erklärung über **CbCR**-Pflicht (Wer gibt in welchem Staat CbCR ab?)	- Inländische Unternehmen	- Spätestens 1 Jahr nach Ablauf des WJ	

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Ausblick: Verschärfungen ab 2025 wg. Umsetzung EU-DAC 7 Richtlinie bei VP-Doku*

- **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 Prüfungsanordung?**
- **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!**

Vgl. hierzu https://bwsgk.de/verrechnungspreisdokumentation-verschaerfungen-durch-verkuerzte-vorlagefrist-und-erweiterte-sanktionen-ab-2025

III. Verrechnungspreisdokumentation

Ausblick: sonstige Verschärfungen ab 2025 wg. Umsetzung EU-DAC 7 Richtlinie

- 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 „Mitwirkungs-verzögerungsgeld“ auf bis zu 25.000 €/Tag** (höchstens für 150 Kalendertage => max. 3,75 Mio. €)
- Vermeidung qualifiziertes Mitwirkungsverlangen durch **Abhaltung von Regelgesprächen** mit Vereinbarung von Rahmenbedingen 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.**

IV. Betriebsprüfungspraxis

BP-Aufgriffe in Bezug auf die VP-Dokumentationspflichten

- Fehlende Dokumentation **außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle**.
- **Unvollständige Offenlegung** von Geschäftsbeziehungen zu Konzernunternehmen.
- **Fehlende Fremdvergleichsdaten** / Nichtanerkennung der Fremdvergleichsdaten mangels Vergleichbarkeit des Vergleichsunternehmens führt zu Schätzung durch BP.
- Einforderung objektiver **Beweis für die Fremdüblichkeit** der VP, obwohl nach Gesetzesansicht nur eine Begründung der Fremdüblichkeit erforderlich ist.
- **Mangelnde Unterstützung** Vertriebsgesellschaft durch **ausländische Konzern-mutter**.
- Nichtanerkennung einer Dokumentation in **englischer Sprache** – Berufung auf EU-Recht, wonach Englisch Amtssprache ist.
- Nur im **Ausnahmefall** Festsetzung von **Sanktionen**, weil i. d. R. das „ernsthafte Bemühen“ zur Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der VP-Ermittlung erfüllt sein dürfte.
- Zulässige **Anforderung der VP-Dokumentation** im Rahmen von **Zollprüfungen** zur Prüfung der konkreten Erhebung der verrechnungspreisbasierten Zölle.

IV. Betriebsprüfungspraxis

Typische BP-Aufgriffe bei Verrechnungspreisen

- **hohe Renditen ausländischer Vertriebsgesellschaften (VTG) / Betriebsstätten**, die mit vergleichsweise geringen Renditen bei der Muttergesellschaft einhergehen. Keine Anerkennung der **Einstufung** von VTG als **Mittelunternehmen/Entrepreneure**; Fehlende Akzeptanz von **Währungsgewinnen** ausländischer VTG
- (Hohe) **Verluste inländischer Vertriebsgesellschaften**
- Dauerhafte **Ertragsschwäche** der inländischen **Muttergesellschaft.**
- **Kostenaufschlagsmethode:** Kostenbemessungsgrundlage, Höhe des Gewinnauf-aufschlags sowie Nutzenstiftung beim Leistungsempfänger („Benefit Test“)
- **Nutzungsüberlassungen** von Patenten und Markenrechten
- **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 Tochtergesellschaften: Höhe des Zinssatzes, Cash Pool, Vergütung von Garantien und Bürgschaften

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

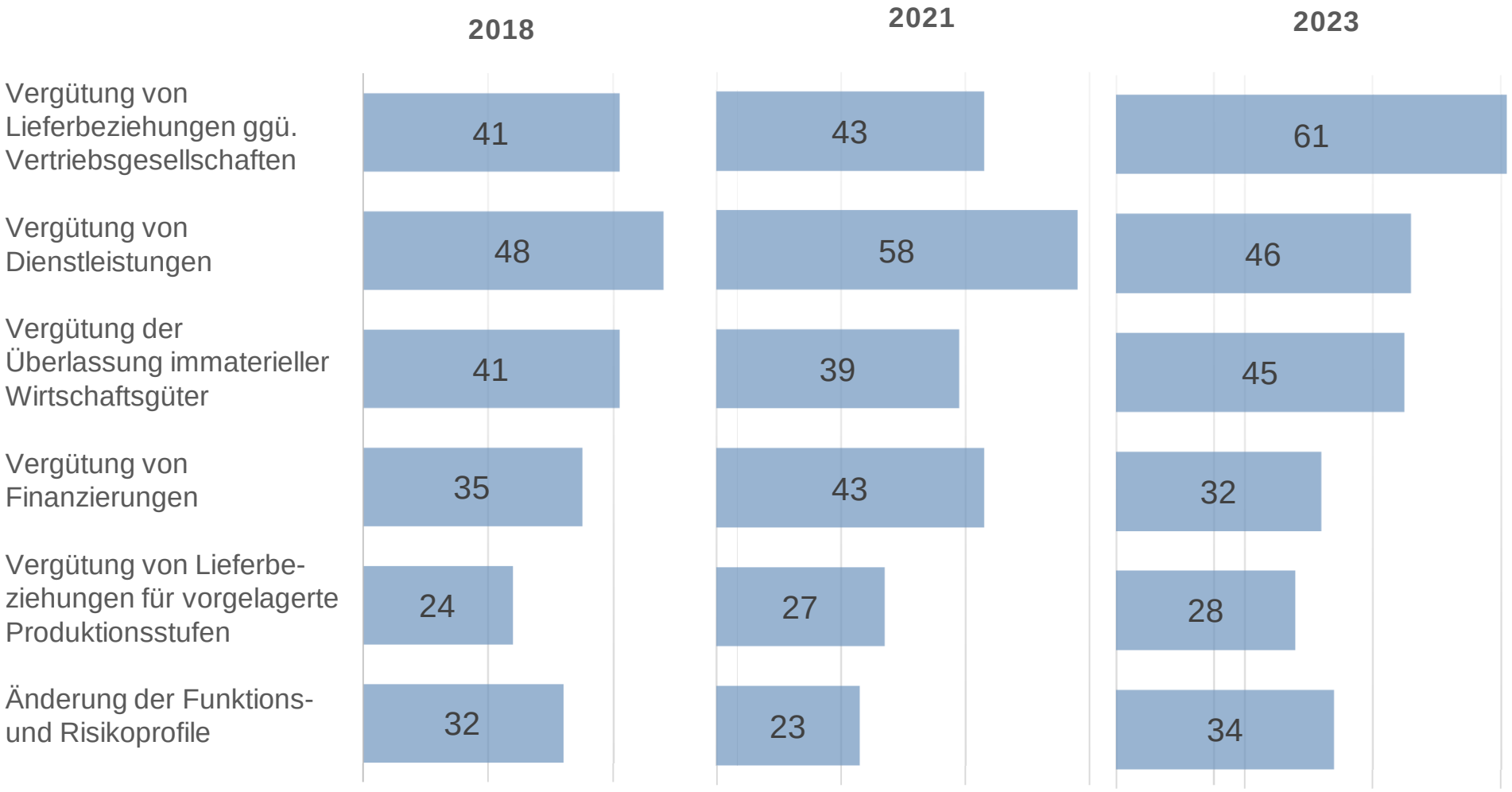
Funktionsverlagerungen – typische Streitpunkte

- Unsicherheiten bei **Schätzung** des zukünftigen **Gewinnpotentials** .
- Beträchtliches Streitpotential aufgrund **hoher Wertansätze** aus der Transferpaketbewertung (Ansatz des (anteiligen) Geschäftswerts; Kapitalisierungszeitraum; Einbeziehung von Standortvorteilen des aufnehmenden UN; unzulässige Geschäftswertabschreibung im aufnehmenden Staat; Einbeziehung von Steuern).
- Fremdunübliche **Preisanpassungsklausel**.
- Besteuerung bei **Übergang von Know-how** bei Entsendung von Spezialisten.
- Besteuerung auch bei der **Verlagerung unrentabler** oder gesetzlich nicht mehr erlaubter **Aktivitäten.**
- Funktionsverlagerungen auf **ausländischen Betriebsstätten** nach Umsetzung des Authorized OECD-Approach (AOA).

IV. Betriebsprüfungspraxis

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

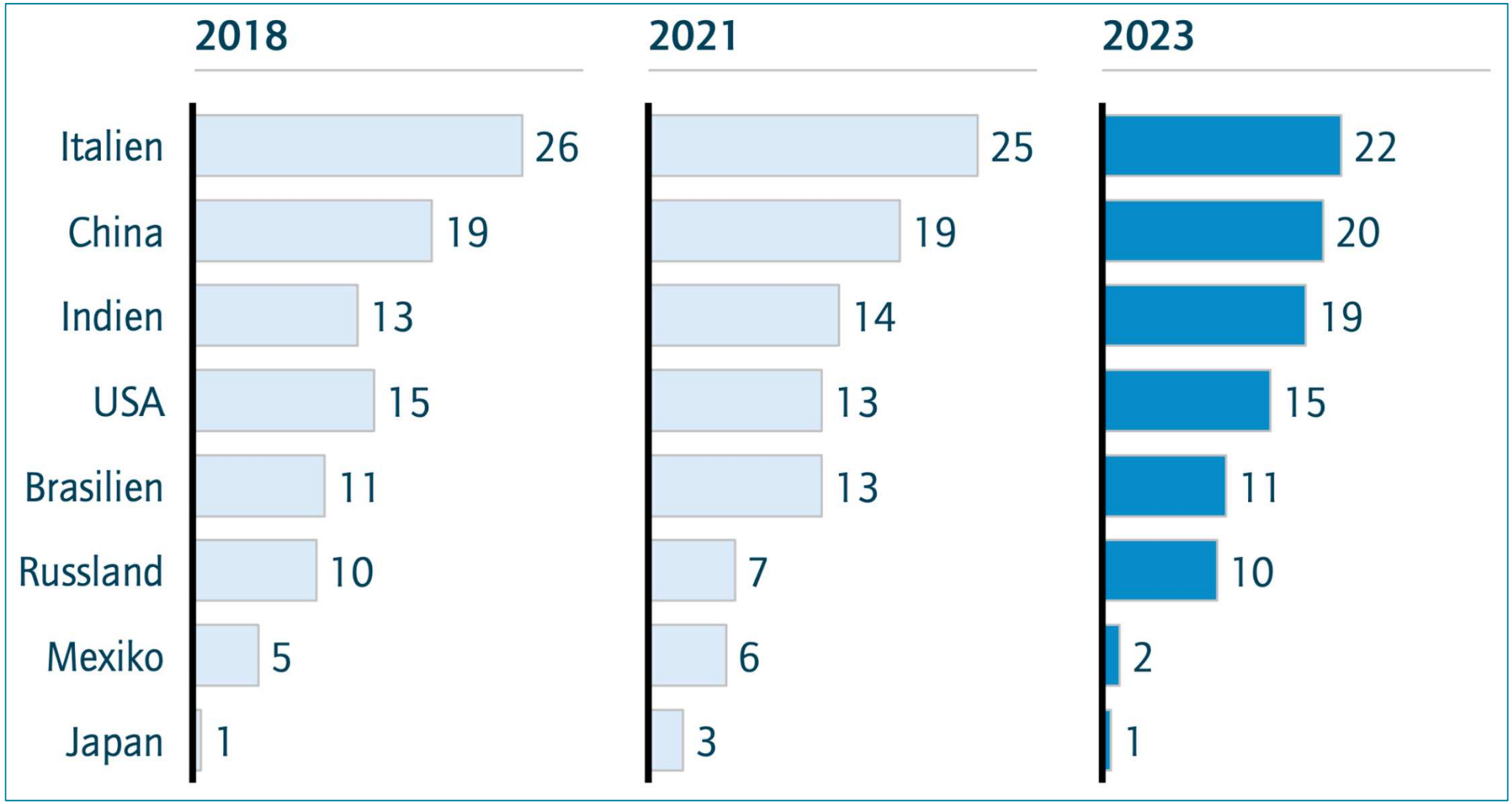
Einkünftekorrekturen bei VP (in % der befragten Unternehmen)*



Bärsch/Ditz/Eberenz/Heimburger/Kluge/Scholz, DB 2023, 1307, 1308, Abb. 4.

IV. Betriebsprüfungspraxis

Kritische Beurteilung von Transferpreisen durch ausl. Finanzbehörden bei der BP



Bärsch/Ditz/Eberenz/Heimburger/Kluge/Scholz, DB 2023, 1307, 1308, Abb. 3.

Abkürzungsverzeichnis

Im Vortrag verwendete Abkürzungen

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