

**Winfried Ruh**

Steuerberater (D), Fachberater für Internationales Steuerrecht, Geschäftsführer bei bws Graf Kanitz GmbH, WP- und StB-Gesellschaft  
D – 79100 Freiburg im Breisgau  
T +49 761 38 36 0  
Winfried.Ruh@bwschk.de  
www.bwschk.de

**Winfried Ruh****Ausgangslage**

Viele mittelständische Schweizer Unternehmen mit deutschen Tochtergesellschaften sehen sich erstmals mit den umfassenden deutschen Dokumentationspflichten zu Verrechnungspreisen (VP) konfrontiert, die ihnen aus der Schweizer VP-Praxis nicht bekannt sind.<sup>1</sup> Die deutsche Finanzverwaltung hat am 14.07.2021 in den «Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise» (VWG-VP)<sup>2</sup> ausführlich zur (erstmaligen offiziellen) Anwendung der OECD-Verrechnungspreis-Richtlinien (VPRL) Stellung genommen. Zudem wurden die Mitwirkungspflichten im Rahmen der VP-Dokumentation in den «Verwaltungsgrundsätzen» (VWG)<sup>3</sup> vom 03.12.2020 neu gefasst. Beide für die deutsche VP-Praxis sehr wichtige Veröffentlichungen werden nachfolgend unter Berücksichtigung der deutschen Betriebsprüfungspraxis erläutert.

**Massgeblichkeit der OECD-Verrechnungspreis-Richtlinien**

Die Bestimmung fremdüblicher VP richtet sich nach dem international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz.<sup>4</sup> Dessen Umsetzung erfolgt über international

# PRAXIS DER DEUTSCHEN VERRECHNUNGSPREISBILDUNG UND -DOKUMENTATION IM MITTELSTAND

anerkannte VP-Methoden auf Basis von Fremdvergleichswerten, die über eine Vergleichbarkeitsanalyse auf Basis einer Funktions-, Risiko- und Wertschöpfungsanalyse<sup>5</sup> an die «tested party» anzupassen sind. Massgeblich hierfür sind nun auch aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung die VPRL.<sup>6</sup>

**Kostenaufschlagsmethode als führende Verrechnungspreismethode in der Praxis**

In der deutschen VP-Praxis ist die Kostenaufschlagsmethode die mit Abstand am häufigsten angewandte VP-Methode.<sup>7</sup> Dabei wird ein fremdüblicher Gewinnaufschlag<sup>8</sup> auf die Vollkosten erhoben (ohne Berücksichtigung von Gesellschafteraufwand). Deren Ermittlung erfolgt in der Praxis weit überwiegend auf Istkostenbasis, was aber zur Vergütung von Unwirtschaftlichkeiten führen kann. Aus diesem Grund wird in der überwiegenden Kommentierung eine Anwendung auf Plankostenbasis mit einem sich anschließenden Soll-Ist-Vergleich befürwortet.<sup>9</sup>

**Zunehmende Anwendung der Transactional Net Margin Method (TNMM)**

Die TNMM vergleicht den Nettogewinn einzelner Transaktionen mit solchen vergleichbarer Dritter und stellt die in der Internationalen Praxis am häufigsten verwendete Methode dar. Aufgrund der in der Praxis kaum verfügbaren transaktionsbezogenen Fremdvergleichswerte erlauben die VPRL eine Gesamtunternehmensbetrachtung unter Betonung des Kriteriums der Vergleichbarkeit.<sup>10</sup> Die mit der TNMM verbundenen Year-End-Anpassungen hat die deutsche Finanzverwaltung nun erstmals anerkannt.<sup>11</sup> Diese können aber zu einer nachträglichen Erhöhung des Zollwerts führen.<sup>12</sup> Gerade für den Mittelstand stellt sich die Frage, ob die TNMM aus Vereinfachungsgründen auch auf Basis verfügbarer typischer Referenzwerte ohne aufwendige Datenbankanalysen anwendbar ist.<sup>13</sup>

**Profit Split Methode (PSM) als alternative wertschöpfungsorientierte Methode**

Nachdem die OECD die Anwendung der PSM auch für aufeinanderfolgend ausgeübte Funktionen als möglich erachtet hat, ist deren Anwendungsspielraum insbesondere für Liefergeschäfte gestiegen. Dabei erfolgt die Aufteilung eines gemeinsam erzielten Gewinns häufig auf Basis des Wertschöpfungsbeitrags der beteiligten verbundenen Unternehmen, womit die Funktions- und Risikoverteilung besser abgebildet wird. Nachteilig ist der Ermessensspielraum bezüglich des Gewinnaufteilungsschlüssels, der bei nicht ausreichender Dokumentation in Betriebsprüfungen (BP) beanstandet wird. Anwendungsfälle der PSM sind die Überlassung / Verwendung von wertvollem IP, Digital Economy, Financial Services, Global Trading, dezentrale F+E-Funktionen z.B. bei Produkt- und Softwareentwicklung oder allgemein bei nicht verfügbaren Fremdvergleichswerten.<sup>14</sup>

**Umfang der Dokumentationspflichten für das Local File**

Die deutschen Dokumentationspflichten für VP im Rahmen des Local File<sup>15</sup> müssen dem Prüfer einen Einblick in die VP-Situation der Unternehmensgruppe innerhalb eines angemessenen Zeitraums ermöglichen.<sup>16</sup> Einzelheiten hierzu sind aus Schaubild 1 ersichtlich, wobei darauf hinzuweisen bleibt, dass bei fehlenden Fremdvergleichswerten eine Dokumentation auf Basis von Plandaten möglich ist, sofern ein Soll-Ist-Vergleich erfolgt.<sup>17</sup>

Zusätzlich sind in besonderen Fällen Aufzeichnungen erforderlich wie z.B. bei Änderungen bei den Funktionen/Risiken und der Geschäftsstrategie (einschliesslich von Funktionsverlagerungen<sup>18</sup>), Dauerverlusten oder zu VP-Zusagen/-Anpassungen ausländischer Finanzbehörden.<sup>19</sup> Schliesslich sind ggf. noch Angaben zur Verwendung von Datenbankstudien erforderlich.<sup>20</sup>

### Verschärfung der Mitwirkungspflichten durch Vorlagepflicht für E-Mails

Die Mitwirkungspflichten im Rahmen des Local File wurden in den VWG verschärft, indem eine Vorlagepflicht für elektronische Nachrichten und Gutachten vorgesehen ist, mit dem Ziel der Überprüfung der Entscheidungsbefugnis im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse.<sup>21</sup> Die Kommentierung lehnt die Vorlagepflicht als zu pauschal und unverhältnismässig ab und sieht diese nur im Ausnahmefall zur Sachverhaltsaufklärung als gerechtfertigt an.<sup>22</sup>

Wie bisher ist die VP-Dokumentation innerhalb von 60 Tagen nach Anforderung durch die BP vorzulegen. Für aussergewöhnliche Geschäftsvorfälle (u.a. Abschluss/Änderung langfristiger Verträge, Vermögensübertragungen bei Umstrukturierungen, Strategieänderungen oder Abschluss von Umlageverträgen) verkürzt sich die Vorlagefrist auf 30 Tage. Zudem sind diese zeitnah zu dokumentieren.<sup>23</sup>

### Weitere Dokumentationspflichten für grössere Unternehmen

Grössere Unternehmen haben eine erweiterte Stammdatendokumentation (Master File) zu erstellen. Diese soll einen «Über-

blick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit der Unternehmensgruppe und über die von ihr angewandeten Systematik der Verrechnungspreisbestimmung» geben.<sup>24</sup>

Zudem besteht für grössere multinationale Unternehmen – analog zur Situation in der Schweiz – die Verpflichtung zur Erstellung eines Country-by-Country-Reportings mit Angaben aus dem Konzernabschluss, die im Rahmen eines Informationsaustauschs an andere Finanzverwaltungen übermittelt werden.<sup>25</sup>

### Besonderheiten für Vertriebsgesellschaften

Anlaufverluste deutscher Vertriebsgesellschaften ausländischer Unternehmen sind in der BP-Praxis im Hinblick auf die Fremdüblichkeit der VP häufig ein Streitpunkt. Dies vor dem Hintergrund, dass nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) typische Anlaufverluste nur für einen Zeitraum von drei Jahren anzuerkennen sind und innerhalb von fünf Jahren ein Totalgewinn verlangt wird. Andernfalls gelten die vereinbarten VP als unangemessen, es sei denn, es wird der Nachweis erbracht, dass betriebliche Gründe (z.B. Managementfehler, Forde-

rungsverluste oder schwierige Marktverhältnisse) oder die Unternehmensstrategie (Markterschliessung) für die Verlustsituation verantwortlich sind.<sup>26</sup> Aus diesem Grund sehen die Dokumentationspflichten bei sog. «Dauerverlusten» Angaben zu den Verlustursachen und zu Massnahmen für deren Beseitigung vor.<sup>27</sup>

### Erleichterungen für «kleinere Unternehmen»

«Kleinere Unternehmen» sind nicht verpflichtet, eine umfassende VP-Dokumentation zu erstellen, sondern müssen dem Betriebsprüfer lediglich vorhandene Unterlagen vorlegen und mündliche Auskünfte erteilen. Als kleinere Unternehmen gelten solche, bei denen

- die Umsätze aus Lieferungen von Gütern/ Waren 6 Mio. € oder
- andere Leistungen (insbesondere Dienstleistungen) 600.000 €

jeweils im Verhältnis zu verbundenen Unternehmen in einem Wirtschaftsjahr nicht überschreiten. Im internationalen Vergleich sind die Grenzen für die deutsche VP viel zu niedrig und führen dazu, dass auch kleinere mittelständische Unternehmen den umfassenden VP-Dokumentationspflichten unterliegen können.

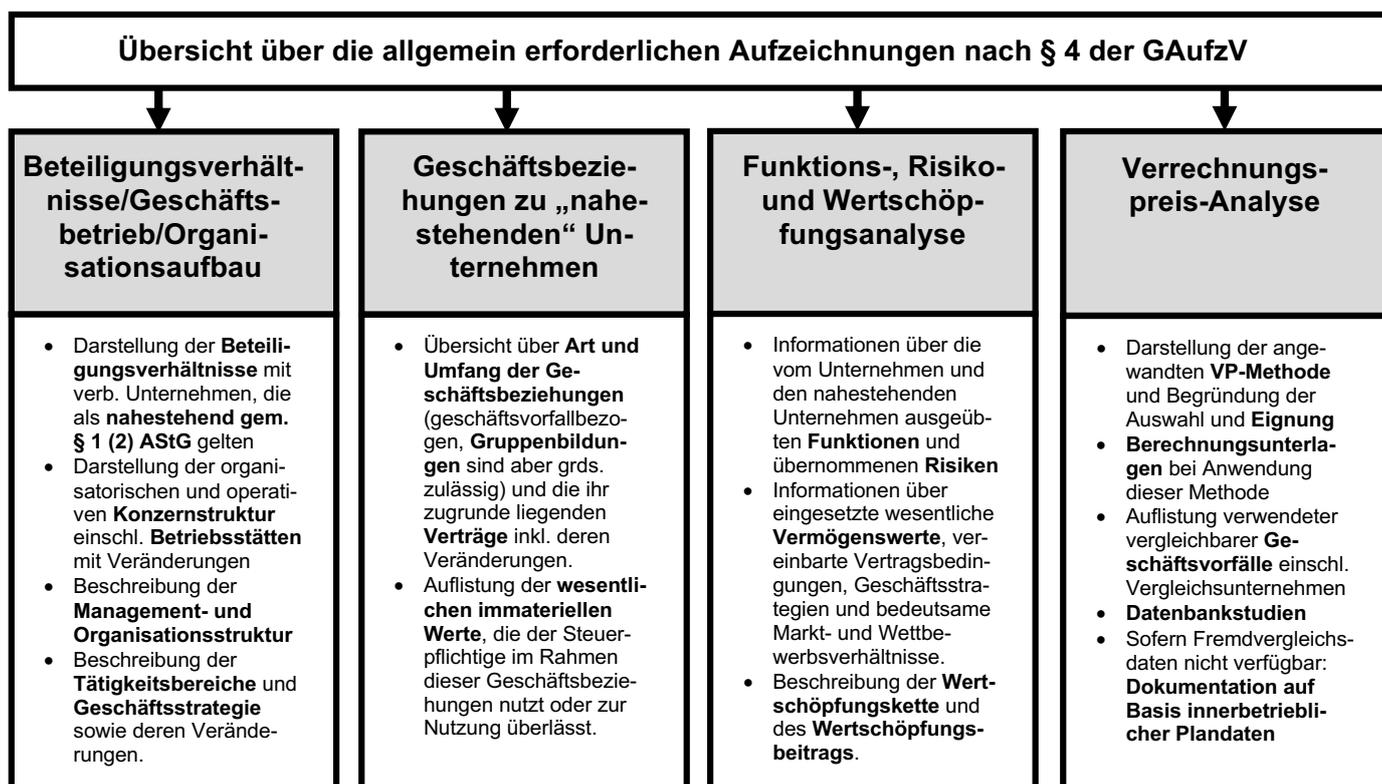


Schaubild 1: Umfang der Dokumentationspflichten für das Local File

## Sanktionen bei Verstößen gegen die Dokumentationspflichten

Die Nichtvorlage oder die Vorlage einer im Wesentlichen unverwertbaren Dokumentation<sup>28</sup> führt zu den in Schaubild 2 erläuterten Rechtsfolgen. Diese – vom EuGH<sup>29</sup> als unionsrechtskonform angesehenen – Sanktionen lassen sich durch die fristgerechte Einreichung einer Dokumentation vermeiden, die das «ernsthafte Bemühen» zur Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Verrechnungspreisbildung dokumentiert. Eine Unverwertbarkeit kann ohnehin nur angenommen werden, wenn die Aufzeichnungen aufgrund gravierender Mängel nicht nachvollziehbar, unvollständig und widersprüchlich sind und somit keine fremdübliche Verrechnungspreisbildung erlauben.<sup>30</sup>

## Erfahrungen aus der Betriebsprüfungspraxis

Erste BP-Praxiserfahrungen mit den neuen Verwaltungsregelungen, die auf alle offenen Fälle anzuwenden sind, zeigen folgendes Bild:<sup>31</sup>

- restriktivere Ablehnung von (Dauer-) Verlusten bei Routinegesellschaften,
- Akzeptanz von Lizenzvergütung nur insoweit, als dem (inländischen) Lizenznehmer ein angemessener Betriebsgewinn verbleibt sowie
- höhere Anforderungen an die Funktions- und Risikoanalyse durch Risikoanordnungen auf Basis von Personalfunktionen.

Auch Finanzierungsbeziehungen werden sehr genau geprüft. Zu beachten ist dabei die Rechtsprechungsänderung des BFH, wonach die Nichtbesicherung von Darlehen im Konzernverbund nicht durch den sog. Konzernrückhalt kompensiert werden kann und der fremdübliche Zins nach dem Stand-alone-Konzept grundsätzlich nach dem Markt für unbesicherte Darlehen zu bestimmen ist. Es ist zu befürchten, dass diese Rechtsprechung in BP zu Zinserhöhungen bei Darlehensvergaben an Schweizer Konzernunternehmen führen wird.<sup>32</sup> In Bezug auf Konzernfinanzierungsgesellschaften ist davon auszugehen, dass sich die Finanzverwaltung der abweichenden aktuellen BFH-Rechtsprechung anschliessen wird.

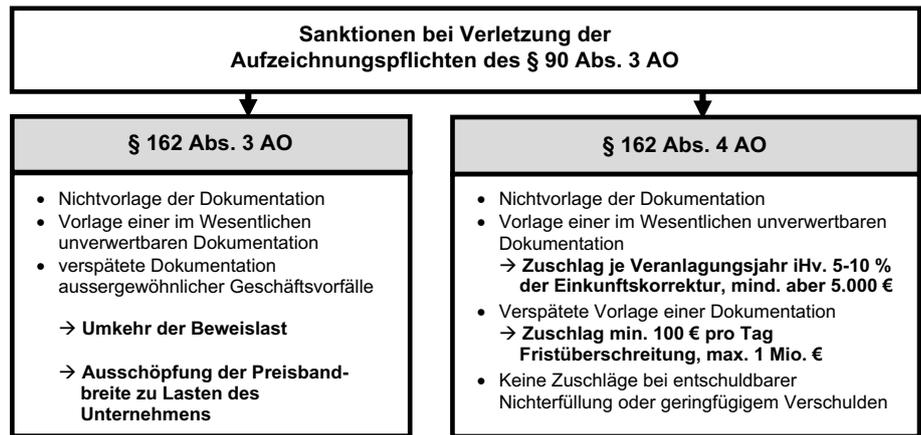


Schaubild 2: Sanktionen bei Verstößen gegen die Dokumentationspflichten

Weitere typische Problemfelder bei BP sind Dienstleistungskostenumlagen, Gewinnmargen verbundener Unternehmen, Anwendung der TNMM, Fremdüblichkeit/Höhe einer Lizenz sowie Umstrukturierungen/Funktionsverlagerungen.<sup>33</sup>

## Vermeidung von Doppelbesteuerungen

Anpassungen von VP im Rahmen von deutschen BP führen gerade im Verhältnis zur Schweiz häufig zu Doppelbesteuerungen. Diese können zwar durch Gegenberichtigungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung vermieden werden, was in der Praxis aber eher selten der Fall sein dürfte. Erfolgversprechender ist die Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach dem DBA Deutschland Schweiz, das mit hoher Wahrscheinlichkeit zu einer Beseitigung der Doppelbesteuerung führt und unbedingt zu empfehlen ist.<sup>34</sup>

## Ausblick: Verschärfung ab 2025

Die Umsetzung der EU-DAC 7 Richtlinie in deutsches Recht hat der deutsche Gesetzgeber zum Anlass einer Verschärfung der VP-Dokumentationspflichten mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2025 genommen. So kann die Finanzverwaltung zukünftig die VP-Dokumentation unabhängig von der Durchführung einer BP jederzeit anfordern, insbesondere auch im Rahmen der Bearbeitung der Steuererklärungen. Zudem wird die Vorlagefrist auf 30 Tage verkürzt. Als weitere Verschärfung wird ein sog. «qualifizier-

tes Mitwirkungsverlangen» im Rahmen der BP eingeführt, dessen Nichterfüllung hohe Sanktionen zur Folge haben kann.<sup>35</sup>

## Fazit

Schweizer Unternehmen mit deutschen Tochtergesellschaften sind gut beraten, sich frühzeitig mit den umfassenden deutschen Regelungen zur VP-Dokumentation auseinanderzusetzen und diese bereits bei der Verrechnungspreisbestimmung zu beachten. Eine Erstellung der VP-Dokumentation innerhalb der sehr kurzen Frist von nur 60 Tagen nach Anforderung durch die BP dürfte in der Praxis kaum möglich sein, was zu den vorstehend erläuterten Sanktionen führen kann. Mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2025 verschärft sich diese Situation durch die jederzeit mögliche Anforderung der VP-Dokumentation auch ausserhalb von BP.

Die Akzeptanz der VPRL durch die deutsche Finanzverwaltung in den VWG VP sollte zwar dazu führen, dass sich das VP-Konfliktpotential im Verhältnis zur Schweiz verringert. Allerdings sind die VPRL in vielen grundlegenden Fragen zu unbestimmt mit der Folge, dass diese von den jeweiligen Finanzverwaltungen unterschiedlich ausgelegt werden.<sup>36</sup> Deswegen ist auch in Zukunft davon auszugehen, dass es im Rahmen von deutschen BP zu Verrechnungspreisanpassungen mit der Folge von Doppelbesteuerungen kommen wird, die oftmals nur durch ein Verständigungsverfahren beseitigt werden können.

- 1 Vgl. zur Schweizer Verrechnungspreispraxis Tarolli Schmidt, CH-D Wirtschaft 1/2023, S. 14.
- 2 BStBl. I 2021, 1098; vgl. zur Massgeblichkeit der VPRL in der Schweiz Tarolli Schmidt, CH-D Wirtschaft 1/2023, S. 15.
- 3 BStBl. I 2020, 1325.
- 4 Umsetzung im nationalen Recht in § 1 Abs. 1 S. 1 AStG.
- 5 Die Wertschöpfungsanalyse bezweckt eine verursachungsgerechte Aufteilung des Gesamtgewinns einer Unternehmensgruppe u.a. auf Basis der massgeblichen Werttreiber wie Markenrechte, Einkaufs-/IT-Knowhow, Kundenstamm oder Standort vgl. hierzu Tz. 1.51 der VPRL sowie Schwarz/Stein, in: Greil/Greil, steuerliche Verrechnungspreise, 2. Auflage 2022, 35.
- 6 Vgl. Kapitel II der VWG-VP sowie zur Kommentierung der VPRL Kroppen/Rasch, Handbuch Internationale Verrechnungspreise.
- 7 Vgl. Flick Gocke Schaumburg / Horvath, Transferpreisstudie 2023, Abb. 5, <https://www.fgs.de/news-and-insights/publikationen/studien/transferpreisstudie-2023> sowie zur Anwendung der Kostenaufschlagsmethode bei Konzerndienstleistungen Bärsch/Ditz/Eberenz/Kluge/Schröder, DB 2022, 1473.
- 8 Vgl. zu fremdüblichen Gewinnaufschlägen bei Dienstleistungen Schwarz/Stein/Holinski/Hoffman, DB 2016, 2857.
- 9 Vgl. zu weiteren Anwendungsfragen der Kostenaufschlagsmethode <https://bwschk.de/anwendung-der-kostenaufschlagsmethode-in-der-praxis/>
- 10 vgl. hierzu Greinert, in: Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, 2. Aufl. 2022, Tz. 5.93.
- 11 Tz. 3.42 der VWG-VP.
- 12 Vgl. Puls/Vobbe, in: Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O. Tz. 11.143.
- 13 Vgl. Schwarz/Stein/Rieder, IStR 2022, 830, hierfür spricht auch Tz. 3.40 der VWG-VP, wonach eine VP-Dokumentation auf Basis von innerbetrieblichen Plandaten und angemessenen Renditekennziffern möglich ist, sofern ein regelmäßiger Soll-Ist-Vergleich erfolgt. Ergänzend kann eine Verprobung auf Basis der PSM erfolgen.
- 14 Vgl. ausführlich zur Praxis der PSM Bonna/Burgstaller/Faßbender/Frehner/Wolff-Seeger TPI 2021, 255 sowie Vögele/Raab/Braukmann, in: Vögele/Borstel/Bernhardt, Verrechnungspreise, 5. Auflage 2020, Rn. 450ff.
- 15 § 90 Abs. 3 AO sowie Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV).
- 16 Tz. 26 der VWG.
- 17 Vgl. Cordes/Bärsch, in: Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., Tz. 8.142.
- 18 Vgl. zur Funktionsverlagerung einschl. der Neufassung der Funktionsverlagerungsverordnung Grotherr, IWB 2022, 625, 672 sowie Kluge/Liebchen, IStR 2022, 639.
- 19 § 4 Abs. 2 GAufzV.
- 20 § 4 Abs. 3 GAufzV.
- 21 Tz. 13 der VWG; vgl. Lachnit/Spensberger, DStR 2021, 1073 sowie Haselmann/Berger, IWB 2021, 823, 829.
- 22 Vgl. Kluge IStR 2021, 281, 283 sowie Puls, in: Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O. Tz. 7.78ff..
- 23 bis zum Ablauf von 6 Monaten nach Ende des Geschäftsjahrs; vgl. zu aussergewöhnlichen Geschäftsvorfällen Melan, IStR 2022, 912.
- 24 Vgl. Tz. 54ff. der VWG.
- 25 Vgl. BMF v. 11.07.2017, BStBl. I 2017, 974 sowie Greil/Greil, a.a.O., 281.
- 26 Vgl. Rasch, ISR 2023, 51.
- 27 Vgl. Tz. 3.31ff. der VWG-VP.
- 28 Vgl. hierzu Bittner, in: Dawid, Verrechnungspreise, 3. Auflage, Kapitel 6.2.1.
- 29 EuGH-Urteil vom 13.10.2022, Rs. C - 431/21.
- 30 Vgl. Cordes/Bärsch, in: Wassermeyer/Baumhoff, a.a.O., Tz. 8.246ff. sowie zur deutlich restriktiveren Verwaltungsauffassung VWG Tz. 82.
- 31 Vgl. hierzu Färber/Stuckmann IWB 2022, 838.
- 32 Insbesondere für den Fall, dass die im Rundschreiben der ESTV jährlich veröffentlichten Zinssätze angewandt werden, was in der Praxis häufig der Fall ist. Vgl. zur BFH-Rechtsprechung Bärsch/Engelen, DStR 2022, 818; Saliger/Staats, IWB 2022 544 sowie Eymann/Licketig, Ubg 2022, 72 mit einer Gegenüberstellung der Rechtsauffassungen des BFH, der Finanzverwaltung und der VPRL.
- 33 Vgl. Bittner in Dawid, Verrechnungspreise, 3. Auflage, Kapitel 6.
- 34 Sofern im Verständigungsverfahren keine Einigung erzielt wird kommt ein Schiedsverfahren zur Beseitigung der Doppelbesteuerung zur Anwendung; vgl. hierzu sowie zu Gegenberichtigungen in der Schweiz Tarolli Schmidt, CH-D Wirtschaft 1/2023, S. 16.
- 35 Vgl. Bärsch/Hillers/Lackner DStR 2022, 2032 sowie <https://bwschk.de/verrechnungspreisdokumentation-verschaerfungen-durch-verkuerzte-vorlage-frist-und-erweiterte-sanktionen-ab-2025/>.
- 36 Beispiele hierfür: Zuordnung von Standortvorteilen, Finanztransaktionen, Umsetzung des DEMPE-Ansatzes bei immateriellen Wirtschaftsgütern, Betriebsstättenbegründung sowie Messung und Zuordnung von Wertschöpfungsbeiträgen.



bws Graf Kanitz GmbH • Konrad-Goldmann-Straße 8 • 79100 Freiburg  
+49 761 3836-0  
[www.bwschk.de](http://www.bwschk.de)

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



Wir weisen Ihnen den Weg.

- Wirtschaftsprüfung
- Steuerberatung
- Internationales Steuerrecht
- Betriebswirtschaftliche Beratung
- Services

Ihr Partner für Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung  
National und International