WICHTIGE HINWEISE

Termin:
Mittwoch, 18. Oktober 2017, 09:00 bis 13:00 Uhr

Veranstaltungsort:
IHK Südlicher Oberrhein
Lotzbeckstraße 31
77933 Lahr

Teilnahmeentgelt:
115,00 € pro Person für IHK-/HWK-Mitglieder
230,00 € pro Person für Nichtmitglieder

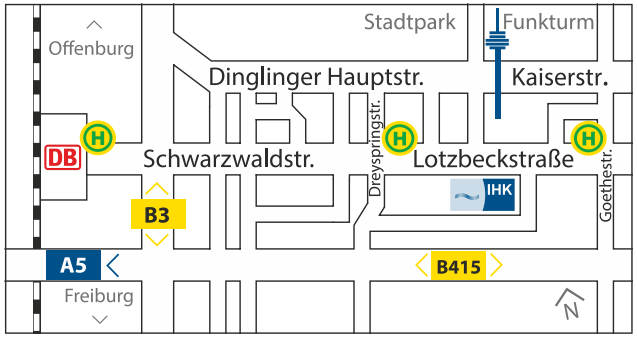
Anmeldung bis Mittwoch, 11. Oktober 2017 online unter: http://www.suedlicher-oberrhein.ihk.de

Hinweis zur Vorgehensweise siehe Innenseite des Einladungsflyers (rechte Spalte unter „Anmeldung").

Anfahrt:

> *Auto:* Autobahn A5, Ausfahrt Lahr. Bundesstraße 415 bis zur Ampelkreuzung „Alte Bahnhofstraße", dann links abbiegen. Im folgenden Kreisverkehr die dritte Ausfahrt in die Lotzbeckstraße nehmen. Parkmöglichkeiten finden Sie direkt vor dem IHK-Gebäude.

> *Bus & Bahn:* Bis Bahnhof Lahr. Von dort Bus Richtung Innenstadt bis Haltestelle „Industrie- und Handelskammer".



VERANSTALTER

Die IHK Südlicher Oberrhein vertritt die Interessen ihrer Mitgliedsunternehmen - und damit auch Ihre Interessen als Unternehmer/in. Als regionale Institution der wirtschaftlichen Selbstverwaltung sorgen wir dafür, dass die uns übertragenen Aufgaben nahe an der unternehmerischen Praxis und den Bedürfnissen der Wirtschaft durchgeführt werden. Deshalb wird die Arbeit unserer IHK entscheidend durch das ehrenamtliche Engagement unserer Mitgliedsunternehmen geprägt und aktiv mitgestaltet.

Als IHK Südlicher Oberrhein fungieren wir als Sprachrohr für die gesamte Wirtschaft, dienen unseren Mitgliedern als Forum zum Austauschen und Netzwerken und bieten ihnen gleichzeitig ein breites Dienstleistungsangebot.

Auf einer Welle mit der Wirtschaft

In diesen Geschäftsfeldern unterstützen wir Sie:

- Standortpolitik
- Existenzgründung und Unternehmensförderung
- Aus- und Weiterbildung
- Innovation und Umwelt
- International
- Recht und Steuern

Ihren individuellen IHK-Newsletter können Sie hier einrichten:
http://www.suedlicher-oberrhein.ihk.de

IHK Südlicher Oberrhein
Hauptgeschäftsstelle Lahr: Lotzbeckstraße 31 | 77933 Lahr
Tel.: +49 7821 2703-0 | Fax: +49 7821 2703-777
E-Mail: info@freiburg.ihk.de | www.suedlicher-oberrhein.ihk.de

Auf einer Welle mit der Wirtschaft

Einladung

Grenzübeschreitende Aktivitäten im Fokus von Betriebsprüfungen

Sind Sie vorbereitet?

18. Oktober 2017
09:00 bis 13:00 Uhr
IHK Südlicher Oberrhein, Lahr

IHK Industrie- und Handelskammer Südlicher Oberrhein

INHALT

Grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen, ausländische Tochtergesellschaften, Exportunterstützung durch Betriebsstätten, Verlagerung von betrieblichen Funktionen – diese Themen müssen von international agierenden mittelständischen Unternehmen organisiert und bewältigt werden. Sie sind entscheidende Erfolgsfaktoren im Rahmen des Globalisierungsprozesses. Dabei rückt die Betriebsstätte zunehmend in den Fokus der beteiligten Staaten. Bisher unbedenkliche Aktivitäten im Ausland können zukünftig zu einer Betriebsstättenbesteuerung führen.

Derartige Strukturen müssen auch steuerlich bewältigt werden. Die jeweils beteiligten Staaten kämpfen mit zunehmenden personellen Ressourcen um ihren „fairen" Anteil am Steuerkuchen. Deshalb muss die Planung und Gestaltung dieser Geschäfts- und Beteiligungsstrukturen (u.a. Verrechnungspreis- und Betriebsstättengestaltung) auch im Mittelstand einen zentralen Stellenwert erhalten. Mängel in diesem Bereich führen zu kaum korrigierbaren finanziellen Sanktionen. Dadurch ausgelöste Steuerzahlungen können sich existenziell auswirken und Doppelbesteuerungen verursachen.

Sie erhalten in unserer Veranstaltung einen mittelstandsgerechten Überblick über die Risiken der unbeabsichtigten Betriebsstättenbegründung (insbesondere Vertreter- und Dienstleistungsbetriebsstätten) sowie über die Verrechnungspreisgestaltung. Diese Thematik wird unter Berücksichtigung der Betriebsprüfungspraxis anhand von Praxisfällen dargestellt und erörtert. Lösungen werden aufgezeigt.

Zielgruppe:

Geschäftsführer, Leiter Steuern/Rechnungswesen, Controller

Kontakt:

Susi Tölzel
Martina Weinhold
Tel.: 0761 3858-122

PROGRAMM

Begrüßung

IHK Südlicher Oberrhein

Betriebsstättenbesteuerung im Wandel

- Überblick bisheriges Recht
- Gravierende Änderungen bei der Begründung von Betriebsstätten durch den BEPS-Aktionsplan, neue Abkommen und das Multilaterale Abkommen (Abschlussvollmacht, Kommissionärsmodell, Vertragsaufspaltung, Geringfügigkeit)
- Zunehmende Relevanz von Dienstleistungsbetriebsstätten
- Betriebsstättengewinnermittlung
- Ausländische Betriebsstätten in der Betriebsprüfungspraxis
- Fallbeispiele

Aktuelle Entwicklungen bei Verrechnungspreisen

- Überblick
- Aktuelles aus der Gesetzgebung und Verwaltung
- Praxis der Verrechnungspreisdokumentation
- Verrechnungspreise in der Betriebsprüfungspraxis
- Fallbeispiele u.a. zu Vertriebsaktivitäten im Ausland und Funktionsverlagerungen

Diskussion und Erfahrungsaustausch

Referenten:

RD Thomas Rupp
Ministerium für Finanzen Baden-Württemberg

Günter Maier/Winfried Ruh
Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH, Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Steuerberatungsgesellschaft, Freiburg/Endingen/Offenburg

ANMELDUNG

Die Anmeldung für diese Veranstaltung erfolgt online unter: **http://www.suedlicher-oberrhein.ihk.de**

Bitte geben Sie in der Dokumentensuche die **Veranstaltungsnummer 126102320** ein.

Die Teilnehmerzahl ist begrenzt.
Wir behalten uns vor, die Veranstaltung bei zu geringer Teilnehmerzahl abzusagen.

Bitte melden Sie sich bis spätestens Mittwoch, 11. Oktober 2017 an.

Ansprechpartnerin:

Christine Richmann
Tel.: 07821 2703-692

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Grenzüberschreitende Aktivitäten im Fokus von Betriebsprüfungen

Sind Sie vorbereitet?

IHK Südlicher Oberrhein,
Lahr

18. Oktober 2017

Winfried Ruh
Fachberater für
Internationales Steuerrecht

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Gliederung

I. Betriebsstättenbesteuerung im Wandel

- **Überblick**
- **Betriebsstättenbegründung und Praxisprobleme**
- **Grundsätze der Betriebsstättengewinnermittlung**
- **Fallbeispiele**

II. Aktuelle Entwicklungen bei Verrechnungspreisen

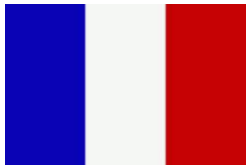
- **Überblick**
- **Praxis der Verrechnungspreisdokumentation**
- **Fallbeispiele**

I. Betriebsstättenbesteuerung - Überblick

Grundfall feste Geschäftseinrichtung

Freiburg

Lyon



Gesamtgewinn 500.000 €

450.000 €

50.000 €

Unternehmen

(Einzige) Betriebsstätte

rechtlich unselbstständige Zweigniederlassung mit Verkaufstätigkeit

Kunde

Rechtsfolge: Besteuerung der Einkünfte der Betriebsstätte in Frankreich (beschränkte Steuerpflicht)

I. Betriebsstättenbegründung

Betriebsstättengrundsätze nach Abkommensrecht

Als **Betriebsstätte** gelten

Feste Geschäftseinrichtung:
Ort der Leitung
Zweigniederlassungen
Geschäftsstelle
Fabrikations- oder Werkstätte

Regelmäßige Tätigkeit eines **abhängigen Vertreters** (insbesondere Mitarbeiter) mit Abschlussvollmacht, es sei denn bloße Vorbereitungs- und Hilfstätigkeit (**Vertreterbetriebsstätte**).

Bauausführung oder Montage oder damit zusammenhängende Aufsichtstätigkeit, wenn ihre Dauer zwölf Monate überschreitet (**Montagebetriebsstätte**).

Vereinzelte DBA begründen bei der Erbringung von Dienstleistungen auch dann eine Betriebsstätte, wenn das Unternehmen in dem betreffenden Staat über keine feste Geschäftseinrichtung verfügt (**Dienstleistungsbetriebsstätte**).

Room-Sharing
(andere Auffassung: FG Baden Württemberg)

Nicht als Betriebsstätte gelten

Einrichtungen zur **Lagerung**, **Ausstellung** oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens.*

Bestände von Gütern oder Waren, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden oder ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen be- oder verarbeitet zu werden.*

Feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich für den Zweck unterhalten wird, Güter oder Waren für das Unternehmen einzukaufen oder Informationen zu beschaffen („**Einkaufsbetriebsstätte**“).*

Feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich für den Zweck unter-halten wird, Tätigkeiten vorbereitender Art oder Hilfstätigkeiten auszu-üben (**Repräsentanz**).

Server, sofern für die Tätigkeit im Ausland ausschließlich ein Server installiert wurde (ohne Wartung vor Ort).

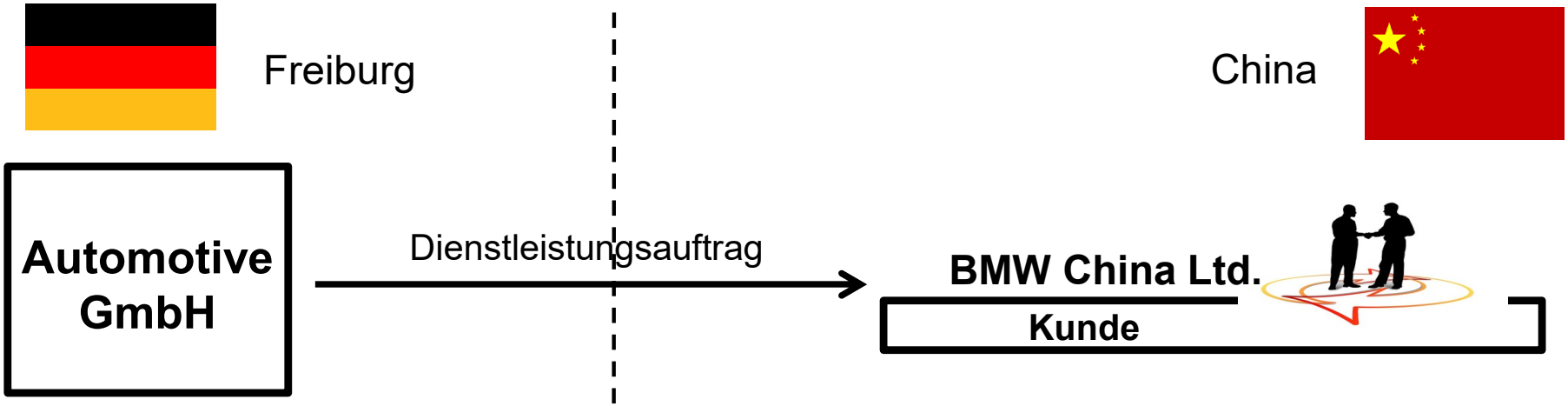
Tätigkeit **unabhängiger Makler/Kommissionäre**/anderer unabhängiger Vertreter, soweit im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit. **

Homeoffice: Grundsätzlich keine Betriebsstätte, aber: Im Einzelfall bei regelmäßiger und dauerhafter Nutzung für die Unternehmenstätigkeit Betriebsstättenbegründung möglich.

*** Nach OECD-BEPS-Plan grundsätzlich betriebsstättenbegründend, sofern Tätigkeit nicht nur vorbereitend oder reine Hilfstätigkeit**
**** Nach OECD-BEPS-Plan Einschränkung für Kommissionäre geplant, die Waren im eigenen Namen und auf fremde Rechnung veräußern**

I. Betriebsstättenbesteuerung - Fallbeispiel

Dienstleistungsbetriebsstätte: China

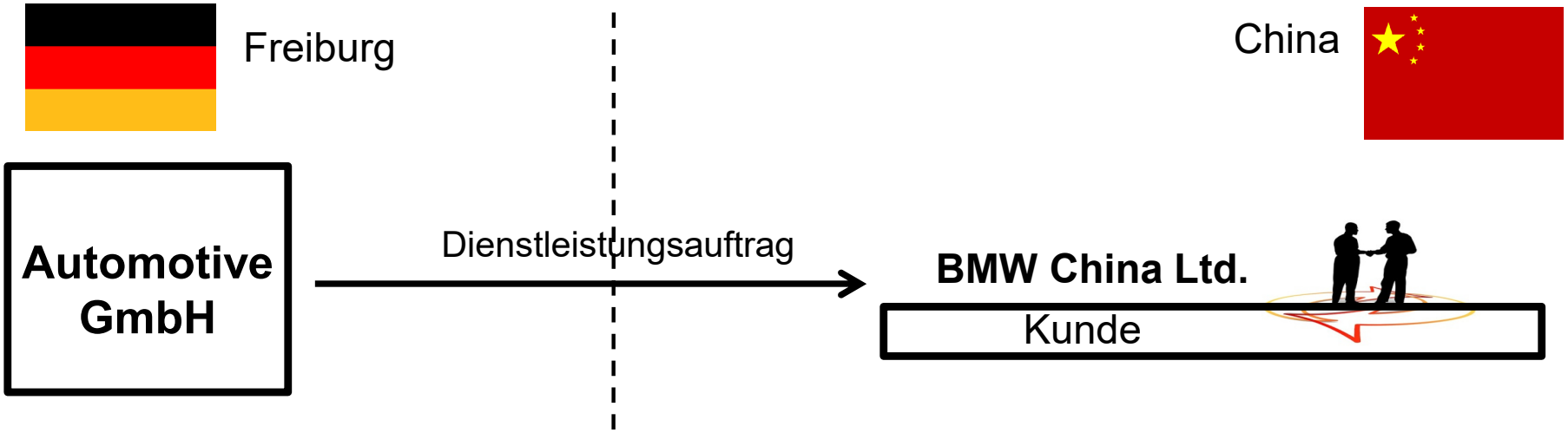


- Die Automotive GmbH ist in der Automobilindustrie ein weltweiter Anbieter von Steuerungs-und Automatisierungstechnik, zu deren Produktfolio neben der Lieferung von Bauteilen auch die Produktionsbegleitung zählt.
- Die BMW China Ltd. beauftragt die dt. Automotive GmbH mit der Produktionsbegleitung einer bereits gelieferten, robotergesteuerten Schweißanlage in der Produktionshalle bei BMW China Ltd.
- Für die Abwicklung dieses Dienstleistungsauftrags entsendet die Automotive GmbH einen Software-Spezialisten nach China. Dieser verbleibt vom 15.02.2017 bis 14.07.2017 für insgesamt 140 Tage in China.

Folge: Es liegt sowohl aus chinesischer als auch aus deutscher Sicht **keine** DL-Betriebsstätte vor. Gleichwohl ist die Dienstleistung bei den chinesischen Finanzbehörden zu registrieren (**von beiden Unternehmen**).

I. Betriebsstättenbesteuerung - Fallbeispiel

Dienstleistungsbetriebsstätte China – Abwandlung Überschreitung 183 Tage-Grenze



- Aufgrund unerwartet auftretender Probleme bei der Projektabwicklung muss die Entsendung des Mitarbeiters verlängert werden.
- Die Entsendung des Mitarbeiters dauert nun statt der geplanten 140 Tage insgesamt 200 Tage im Kalenderjahr 2017.

Folge: Es liegt eine DL-Betriebsstätte vor, mit der Folge, dass China das Besteuerungsrecht für den Gewinn aus der Dienstleistung besitzt (➡ hohes Doppelbesteuerungsrisiko)

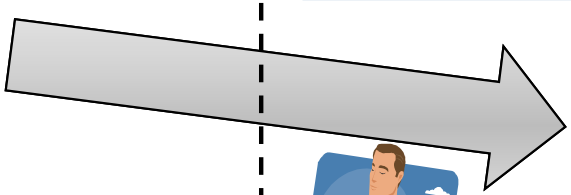
I. Betriebsstättenbesteuerung - Fallbeispiel

Dienstleistungsbetriebsstätte: Tschechien

Deutschland

D – AG
technischer
Dienstleister

Tschechien

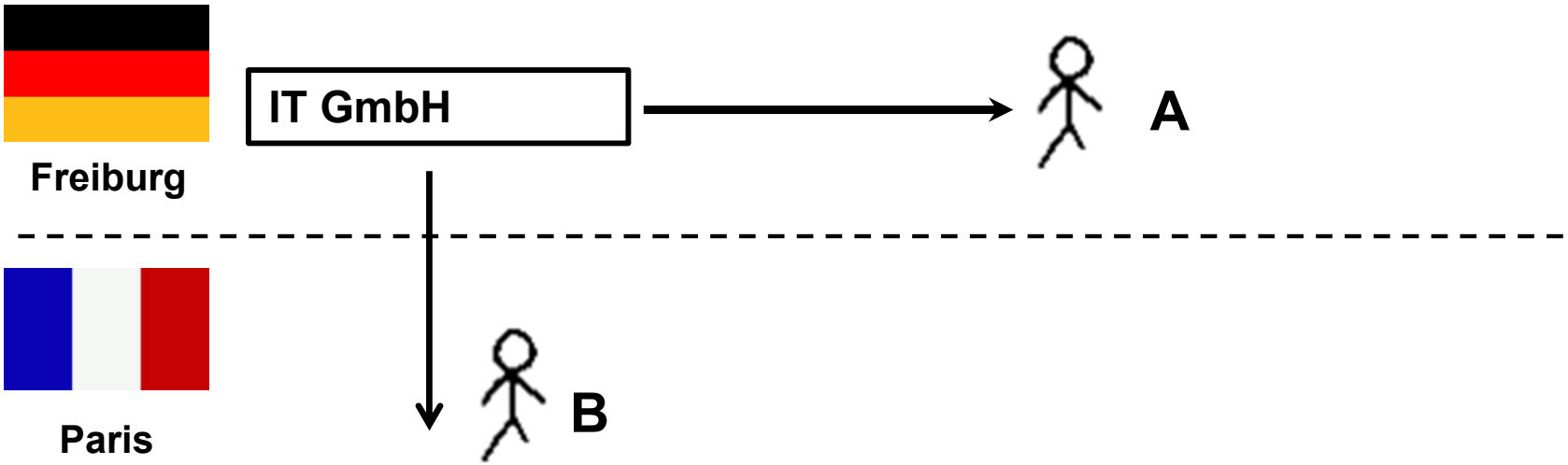


Deutsche AG hat Auftrag mit tschechischem Maschinenbauer über technische Unterstützung bei der Produktion in Tschechien für 9 Monate;
Es besteht keine Verfügungs-macht (Schlüsselgewalt) über Räume.

Auftraggeber vergütet nur 75 % der Rechnung wg. Einbehaltung BSt-Quellensteuer.
TCH Steuerverwaltung lehnt Erstattung trotz Berufung auf DBA ab.
Lösungsmöglichkeit: Verständigungsverfahren

I. Betriebsstättenbesteuerung - Fallbeispiel

Geschäftsleitungsbetriebsstätte – Fallbeispiel mehrere GL-Betriebsstätten



- Die IT GmbH unterhält sowohl **in Freiburg** als auch in **Paris gleichwertige Büros**, von wo aus die Unternehmenstätigkeit auf den beiden wichtigsten Märkten D und Frankreich ausgeübt werden.
- Die beiden Geschäftsführer A und B üben als einzelvertretungsberechtigte Geschäftsführer auf den beiden Märkten vergleichbare Dienstleistungs- und Vertriebstätigkeiten aus und sind nahezu ausschließlich von ihren Büros aus tätig.
- Wichtige Entscheidungen der Tagesgeschäfte werden mittels **Skype-Videokonferenz** von beiden Geschäftsführern gemeinsam getroffen bzw. angeordnet.

I. Betriebsstättenbesteuerung - Fallbeispiel

Geschäftsleitungsbetriebsstätte – Lösung Fallbeispiel

- Der **Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung** und damit auch die vorrangige Geschäftsleitungsbetriebsstätte lässt sich **nicht zweifelsfrei** ermitteln, weil beide GF von ihren jeweiligen GL-Betriebsstätten gleichwertige GL-Tätigkeiten ausüben.

- Der **Sitz** der IT GmbH in D ist für die Gewinnaufteilung **nicht maßgeblich**.

- Der den Skype-Konferenzen zugrunde liegende **Server** kann ebenso wenig als Mittelpunkt der Geschäftsleitung angesehen werden.

- Da jedes Unternehmen mindestens einen Ort der Geschäftsleitung haben muss, ergibt sich in diesem Fall die Ausnahmesituation **mehrere Mittelpunkte der geschäftlichen Oberleitung** sowohl **in Freiburg als auch in Paris**.

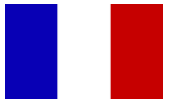
- Mangels geeigneter Aufteilungsmaßstäbe ist eine **hälftige Aufteilung des Gesamtgewinns** der IT GmbH nach Köpfen sinnvoll.

I. Betriebsstättenbesteuerung - Fallbeispiel

Feste Geschäftseinrichtung: Fallbeispiel Homeoffice

F-GmbH

- Mitarbeiter M der F-GmbH wird nach Frankreich entsendet und arbeitet dort im Home-Office für die F-GmbH
- Mitarbeiter besitzt keine Abschlussvollmacht und bereitet keine Verträge vor
- Der Arbeitsplatz wird den Vorgaben des Unternehmens entsprechend zur Ausführung von Geschäftstätigkeiten genutzt
- Die vom Arbeitnehmer ausgeführte Tätigkeit hätte der Einrichtung eines Büros bedurft



M arbeitet im Home-Office

Rechtsfolge: Nach deutscher Auffassung liegt keine BSt in F vor. Aber: Nach Auffassung der OECD im Entwurf des OECD-MK zu Art. 5 v. 13.10.2011 kann in solch einem Fall das Homeoffice eine Betriebsstätte in Frankreich begründen. Empfehlung: Klärung aktueller Auffassung französische Finanzverwaltung.

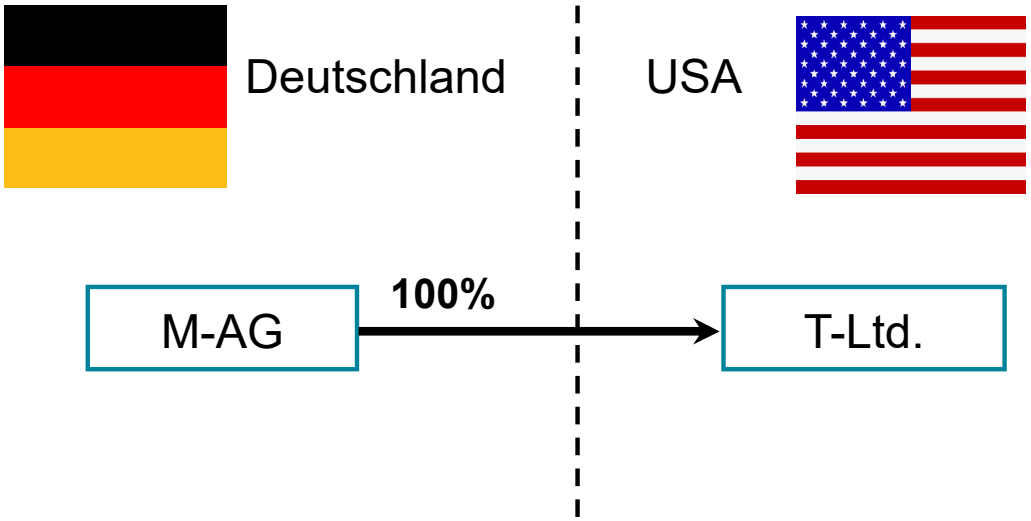
II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Verrechnungspreisdefinition

Verrechnungspreise (VP) =

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



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

→ VP-Problematik betrifft ausschließlich **multinationale** Unternehmen!

II. Verrechnungspreise – Überblick: Fremdvergleichsgrundsatz

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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 i. V. m. den entsprechenden nationalen Gesetzen über den Fremdvergleichsgrundsatz eine steuerliche Einkunftskorrektur.
- International anerkannte **VP-Methoden** zur Abbildung des Fremdvergleichsgrundsatzes und Ermittlung / Verprobung der VP (Kapitel II OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, auch OECD-Richtlinien (OECD-RL)).
- Bestimmung des fremdüblichen VP auf Basis von Fremdvergleichswerten, die im Rahmen einer Vergleichbarkeitsanalyse an die ausgeübten Funktionen, eingesetzten WG und übernommenen Chancen / Risiken des Vergleichsunternehmens anzupassen sind (**Funktions- und Risikoanalyse**).

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Funktions- und Risikoanalyse

Grundsätze der Funktions- und Risikoanalyse:

- Funktions- und Risikoanalyse dient der Feststellung der ausgeübten wirtschaftlichen Tätigkeiten / Verantwortlichkeiten, der übernommenen Risiken sowie der eingesetzten Wirtschaftsgüter der betroffenen Unternehmen. Dabei folgt die Zuordnung der Risiken im Regelfall den übernommenen Funktionen.
- **Zentrale Bedeutung für Verrechnungspreis-Bestimmung**, da Fremdvergleich nur möglich ist, wenn die Funktionen und Risiken der in den Fremdvergleich einbezogenen Vergleichsunternehmen bekannt und mit dem verbundenen Unternehmen vergleichbar sind.
- Die Höhe des fremdüblichen Preises hängt entscheidend von den **ausgeübten Funktionen**, **übernommenen Risiken** und **eingesetzten Wirtschaftsgütern (WG)** ab. Je mehr Funktionen und Risiken von einem unabhängigen Geschäftspartner ausgeübt / übernommen werden, desto höher wird auch der fremdübliche Preis sein.
- **Unterscheidung** in (funktions- und risikoarmen) **Routineunternehmen, Mittelunternehmen** sowie **Entrepreneuren / Strategieträgern**. Letzteren steht der Residualgewinn des Konzernverbunds zu.

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Schaubild Strategieträgerkonzept mit Residualgewinn

Strategieträger

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

Routinegesellschaft

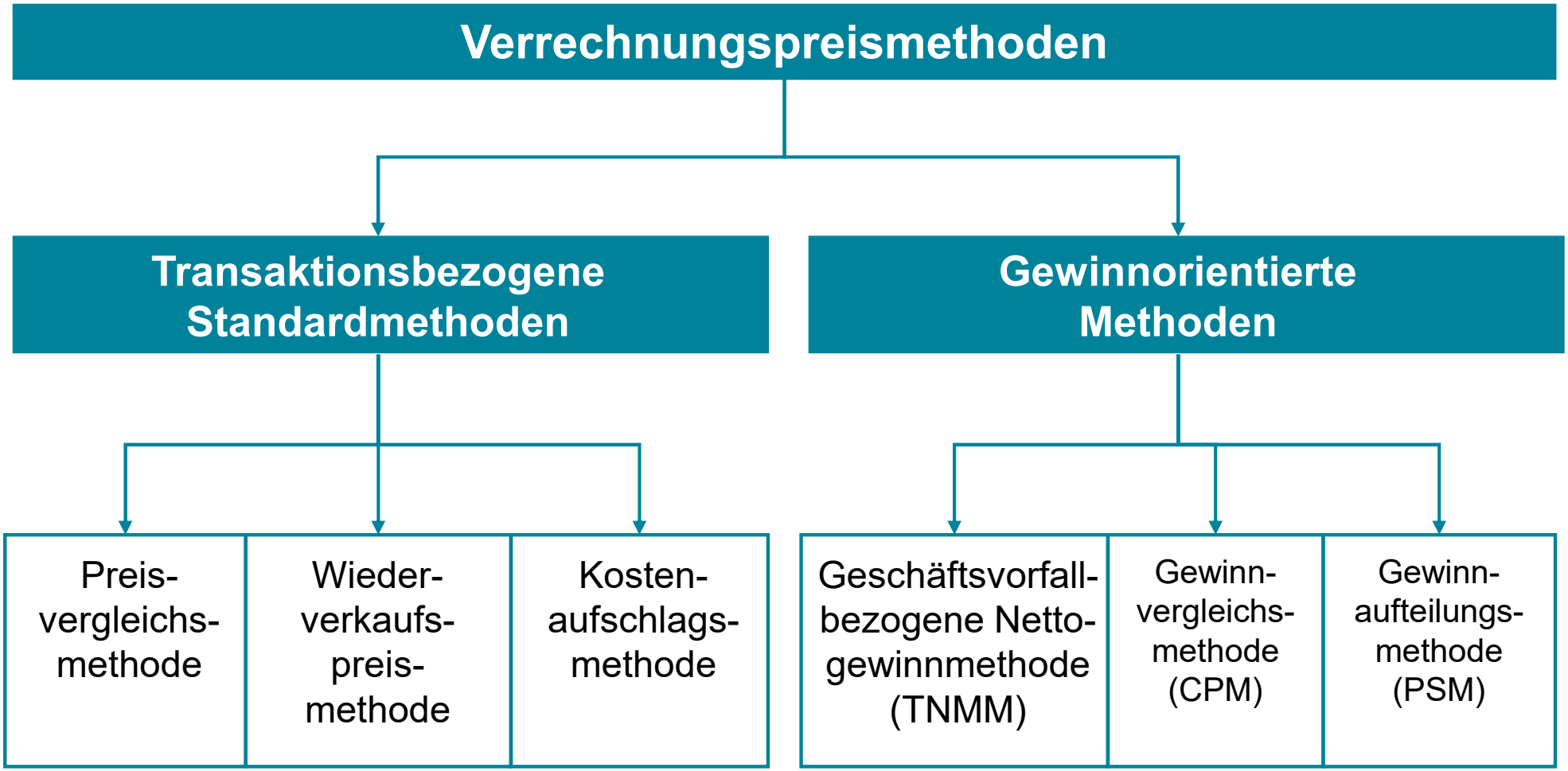
- Ausführung von „Basisfunktionen“ im Bereich von Produktion, Verkauf oder Dienstleistung (zB Lohnfertigung, Handelsvertretung)
- Keine wesentlichen Entscheidungsbefugnisse
- Keine Übernahme von nennenswerten Risiken
- Besitzt kein wesentliches immaterielles Vermögen

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

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Verrechnungspreismethoden



II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Preisvergleichsmethode (1/2)

- Vergleich der vom Steuerpflichtigen angesetzten Verrechnungspreise mit Preisen aus vergleichbaren Geschäften 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 folgende Faktoren zumindest ähnlich und Anpassungen möglich sind:
  - Güter und Leistungen
  - Geschäftsbedingungen
  - Marktverhältnisse

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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.

Preisvergleichsmethode findet häufig in Form der Rabattgewährung statt.

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Wiederverkaufspreismethode (1/2)

- „**Retrograde Methode**“ in Form einer Rückrechnung vom „Endkunden-Verkaufspreis“ des Wiederverkäufers auf den Lieferpreis des Konzernlieferanten durch Kürzung um eine marktübliche Bruttogewinnspanne (Handelsspanne).
- 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 Handelsspanne 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. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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; bei Datenverfügbarkeit fehlen oftmals Angaben zu der im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse erforderlichen Anpassung an den Steuer-pflichtigen.
- **Anwendungsbereich**:
  - Besonders geeignet für Vertriebsgesellschaften.

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Kostenaufschlagsmethode (1/2)

- Bestimmung VP durch Anwendung eines fremdüblichen Gewinnaufschlags auf die Herstellungs- oder Selbstkosten.
- 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
	= Marktpreis	112

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

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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 der **fremdüblichen Kostenbasis** sowie der **fremdüblichen Höhe des Gewinnaufschlags**.
- **Anwendungsbereiche:**
  - Produktion (insbesondere für hochkomplexe technische Güter und Halbfertigfabrikate), Lohnveredelung, Konzerndienstleistungen.

II. Verrechnungspreise - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

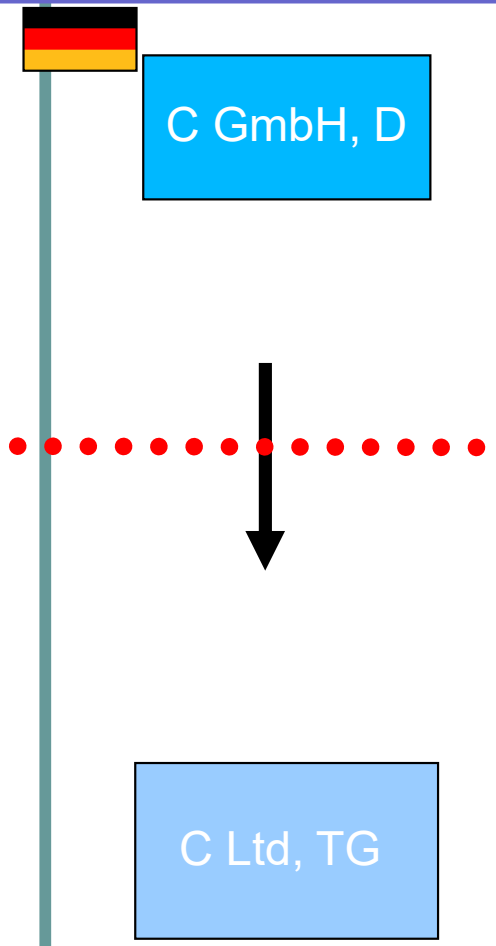
Erbringung von Konzerndienstleistungen

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

Fragen:

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

Dienstleistungen - Gewinnaufschlag (1)



Sachverhalt:

Die inländische C GmbH hat zur Erbringung von EDV Dienstleistungen die indische Tochtergesellschaft C Ltd in Bangalore gegründet.

Die Leistungsverrechnung erfolgt auf cost-plus Basis mit einem Gewinnaufschlag von 5%.

Die indische Steuerverwaltung hält angesichts der geringen Arbeitslohnkosten, aber der Hochschulausbildung der meisten Mitarbeiter einen Gewinnaufschlag von 25% für angemessen.

Neben Datenbank Studien wird auch auf eine Einigung mit der US-Steuerverwaltung auf der Basis von 17,5% verwiesen.

Dienstleistungen - Gewinnaufschlag (2)

Hinweise zur Angemessenheit:

- sog. „Kontroll- und Koordinierungsstellenerlass“ des BMF vom 24. August 1984 (5-15%) ist als unerlaubte Beihilfe aufgehoben worden;

- Laut Tz. 77 der ö-Verrechnungspreisrichtlinien 2010 (Bundesministerium für Finanzen, Österreich) vom 28. Oktober 2010 kann “*als Orientierungshilfe* [...] *für den Gewinnaufschlag bei Dienstleistungen mit Routinecharakter eine Größenordnung zwischen* ***5 % und 15 %*** *herangezogen werd*en”.

- Gemäß der vom EU Joint Transfer Pricing Forum veröffentlichten Studie “European Service Provider Profit Margin Analysis“ aus dem Jahr 2009 bewegen sich die Gewinnaufschläge (auf die Vollkosten) bei (unabhängigen) europäischen Dienstleistern in den Jahr 1999 bis 2007 in folgender Bandbreite:

  1,7 % (unteres Quartil)
  4,7 % (Median)
  10,7 % (oberes Quartil)*
  8,3 % (Durchschnitt)

Dienstleistungen - Gewinnaufschlag (3)

Hinweise zur Angemessenheit:
Gemäß der Mitteilung der Europäischen Kommission über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums vom 25. Januar 2011, Tz. 100 beträgt ein angemessener Gewinnaufschlag "zwischen 3 und 10 %, häufig um 5 %", wenn konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung erbracht werden.
Anwendung: Mehrfachdienstleistungen mit geringer Wertschöpfung,
die in vielen Fällen
• im Rahmen eines einzigen Vertrags erbracht werden
• und im Allgemeinen eine Kostenbündelung
• und Zuweisungsschlüssel beinhalten
http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/c_2011_16_de.pdf

- **Hinweis**: Der Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) der OECD sieht u.a. vor, Maßnahmen gegen "*other high-risk transactions*", z. B. "*management fees and head office expenses*" zu entwickeln, durch Änderung der OECD Transfer Pricing Guidelines und ggf. des OECD-Musterabkommens (vgl. S. 21, 32, 38 des Action Plan)

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Geschäftsvorfallbezogene Nettogewinnmethode (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).
- **Am häufigsten verwendete Methode in internationaler VP-Praxis**.

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: Rückgriff auf Datenbankvergleiche.
- **Nachteil**:

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

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Geschäftsvorfallbezogene Nettogewinnmethode (TNMM) (2/2)

- Anerkennung der TNMM durch die **Finanzverwaltung** erstmals in den VWG-Verfahren sofern
  - Standardmethoden wegen Fehlens oder Mängeln von Fremdvergleichsdaten nicht anwendbar sind und
  - Unternehmen **bloße Routinefunktionen** ausüben (z. B. funktions- und risikoschwache Vertriebsgesellschaft) und
  - Nachweis der Vergleichbarkeit geführt werden kann.
  - Falls Unternehmen mehr als bloße Routinefunktionen ausüben, ohne „Entrepreneur“ zu sein (sog. „Mittelunternehmen“, z. B. vollausgestattete Vertriebsgesellschaft), soll TNMM nur für Verprobungszwecke anwendbar sein.

  → Hohe Hürden für die Anerkennung der TNMM durch die Finanzverwaltung

- **OECD-RL**: Anerkennung der TNMM als eigenständige / gleichrangige Methode, wenn diese zu zuverlässigeren Ergebnissen führt als Standardmethoden.

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Verrechnungspreisgestaltung - Gewinnvergleichsmethode (CPM) (1/2)

- „**C**omparable **p**rofits **m**ethod“ (CPM): Nach dieser US-VP-Methode werden VP steuerlich anerkannt, wenn die Gewinne des Unternehmens bzw. seiner Geschäftszweige im Rahmen einer statistisch ermittelten Gewinnbandbreite vergleichbarer Unternehmen liegen. Dabei erfolgt eine Mehrjahresbetrachtung.
- Am **häufigsten verwendete VP-Methode in den USA**, die den Charakter eines externen Betriebsvergleichs hat.
- Gem. US-Regulations zu VP gleichrangige Anwendung wie Standardmethoden i. S. d. „best method rule“, wonach die VP-Methode zu verwenden ist, welche für eine Geschäftsbeziehung mit der höchsten Zuverlässigkeit zu einem fremdüblichen VP führt.
- CPM stellt sehr hohe Anforderungen an die Ähnlichkeit der Vergleichsunternehmen.
- **Hohe Praktikabilität**, da unternehmensbezogene Informationen einfacher, zahlreicher und repräsentativer zu erheben sind als transaktionsbezogene Vergleichsdaten.

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Verrechnungspreisgestaltung - Gewinnvergleichsmethode (CPM) (2/2)

- Auch für CPM gilt Grundsatz der Transaktionsbezogenheit allerdings in Form eines „top-down“-Ansatzes, ausgehend von der Tätigkeit des Gesamtunternehmens. In der US-Praxis ist eine Aufgliederung auf einzelne Transaktionen jedoch oft nicht möglich, sodass die Analyse i. d. R. nur Geschäftsbereiche oder Gesamtunternehmen betrifft.
- **Grundsätzlich keine Anerkennung durch die deutsche Finanzverwaltung aufgrund der fehlenden Transaktionsbezogenheit.**
- **Folge**: **hohes Doppelbesteuerungsrisiko**

- **Ausblick**: Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung die restriktive Ablehnung beibehält (trotz Anwendung für Verprobungszwecke in Betriebsprüfungs(BP)-Praxis!) und die Rechtsprechung dieser Verwaltungsauffassung widerspricht. Der BFH hält Gewinnvergleichs-methoden zur Überprüfung von VP grundsätzlich für zulässig (vgl. BFH, Urteil vom 17.10.2001).

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (PSM)

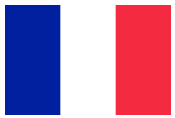
- Bei der „Profit Split Method“ (PSM) wird der Gesamtgewinn, den verbundene Unternehmen aus gemeinsam getätigten Transaktionen erzielt haben, entsprechend dem bei dieser Transaktion erzielten Beitrag auf die beteiligten Unternehmen aufgeteilt.
- Die Aufteilung erfolgt dabei unter Berücksichtigung der von den beteiligten Konzerngesellschaften ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und dem dabei eingesetzten Kapital.
- 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. Verrechnungspreise - Fallbeispiel

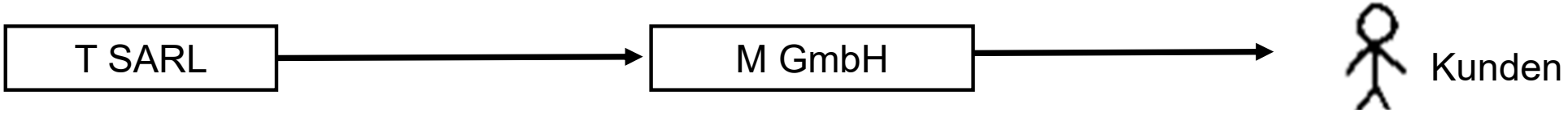
bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Gewinnaufteilungsmethode nach Wertschöpfungsbeiträgen (1/2)



Beschaffung + Lieferung
Daten (Software) incl. F+E

Herstellung Testgerät (Hardware)
mit Datenintegration + Vertrieb



- T SARL liefert herstellerbezogene Datenbestände für Testgeräte für Smartphones, die von der M GmbH hergestellt und in D vertrieben werden.
- Die Datenbestände sind (vergleichbar mit Software) entscheidend für den Verkaufserfolg der Testgeräte, während die Herstellung der bloßen „Hardware“ auch durch externe Anbieter möglich wäre. Die **T SARL** fungiert quasi als **„know how“-Geber**.
- Fremdvergleichspreise oder fremdübliche Gewinnaufschläge sind nicht verfügbar
- Die T SARL 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 die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode möglich?
- Wie können die jeweiligen Wertschöpfungsbeiträge bestimmt werden?
- Ist hilfsweise eine Gewinnaufteilung auf Basis der jeweils angefallenen Kosten möglich?

II. Verrechnungspreise - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Gewinnaufteilungsmethode nach Wertschöpfungsbeiträgen (2/2)

Identifizierte Wertschöpfungsprozesse	Relativer Wert*	M-GmbH	T-SARL
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 %**

Offene Fragen:

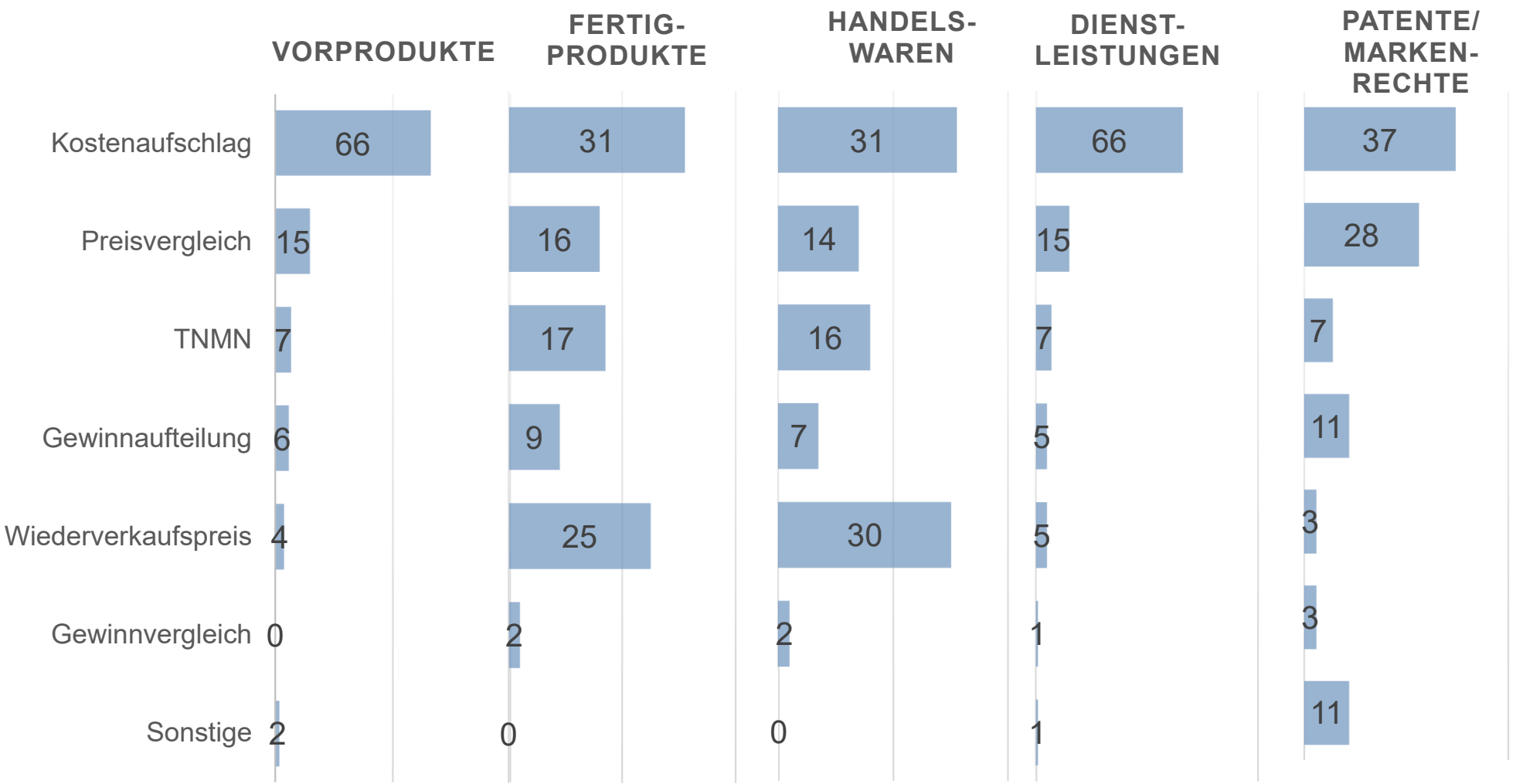
- Führt Berücksichtigung Erfolgsfaktor der Datenbestände zu einem höheren Gewinnanteil T-SARL?
- Ansatz der Betriebsprüfung in Form der Gewinnaufteilung auf Kostenbasis führt zu einer Gewinnaufteilung im Verhältnis 75 % GmbH zu 25 % T-SARL. Ist dieser Ansatz ohne Berücksichtigung des besonderen know how der T-SARL gerechtfertigt?

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

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Anwendung der VP-Methoden in Abhängigkeit von der Transaktionsart (in %)

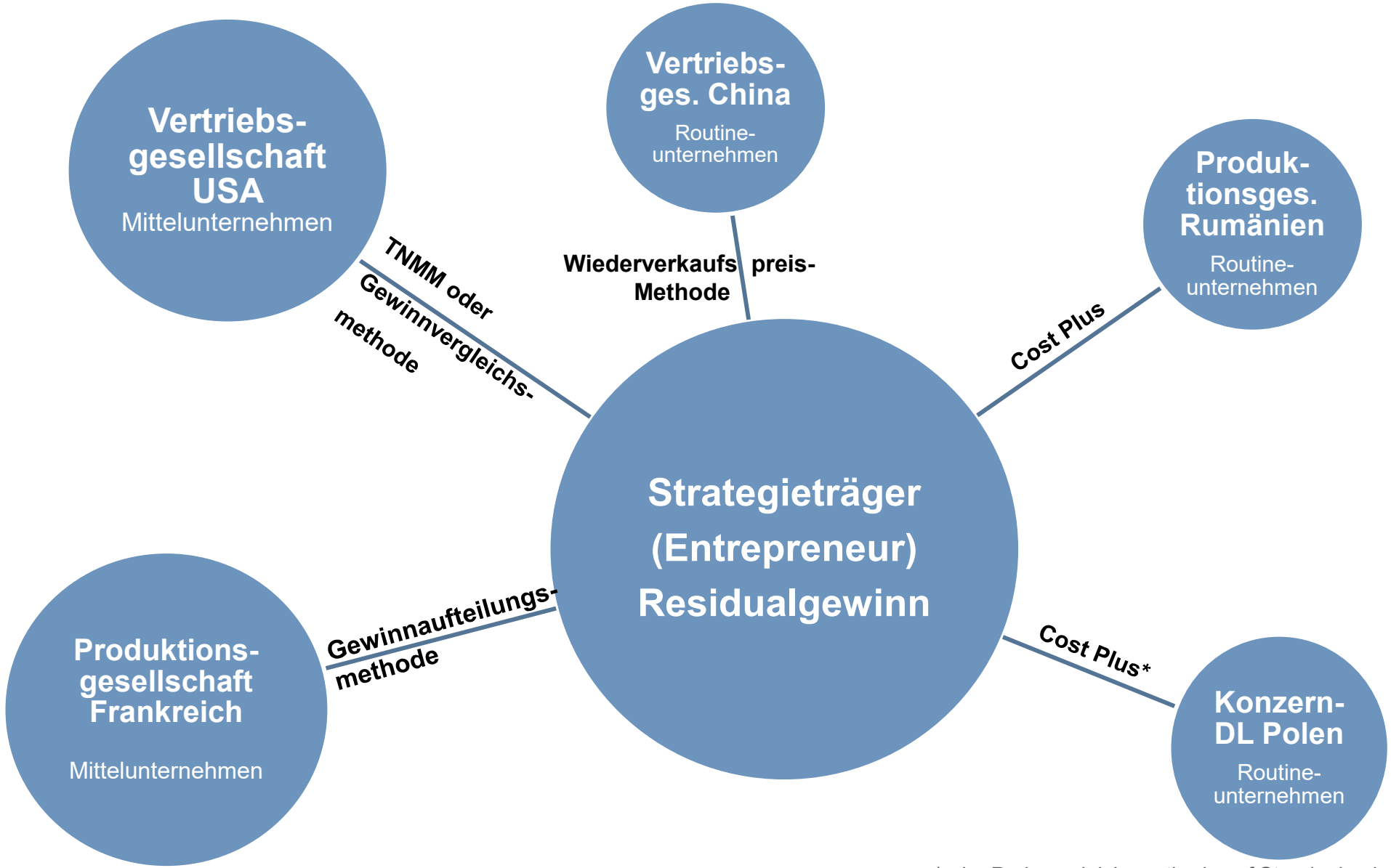


*in Anlehnung an *Ditz, Bärsch und Kluge, IStR 2015, S. 819 Abb. 3*

II. Verrechnungspreise -Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Verrechnungspreissystem mit Strategieträger - Residualgewinnzuteilungskonzept



*oder Preisvergleichsmethode auf Stundenbasis

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Funktionsverlagerung – Grundsätze

- Erstmalige Regelung in § 1 Abs. 3 AStG / Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV) mit Wirkung ab 2008
- BMF-Schreiben vom 13. Oktober 2010 (FVerl-VG)
  - 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.

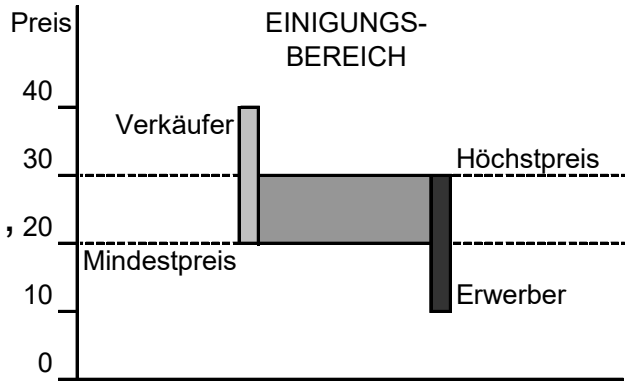
  - Funktion ≠ steuerlicher Teilbetrieb; Gesetzgeber ging aber wohl von „organischem Teil eines Unternehmens“ aus, was einem Teilbetrieb nahe kommt.
- Auch eine **zeit- oder teilweise Funktionsverlagerung** (z. B. Verlagerung des Vertriebs einer bestimmten Produktgruppe) soll erfasst werden.
- Eine **Verlagerung** 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. / 10 % sinkt).

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Funktionsverlagerung - 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 **vier Unternehmensbewertungen** für das abgebende und aufnehmende Unternehmen, jeweils vor und nach der Funktionsverlagerung
  - (umstrittene) Einbeziehung von Standortvorteilen und Synergieeffekten des aufnehmenden Unternehmens



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

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

- (Unübliche) **Preisanpassungsklausel** zugunsten Veräußerer bei erheblicher Abweichung der Gewinnentwicklung innerhalb von 10 Jahren!

II. Verrechnungspreise - Überblick

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Vermeidung Transferpaketbewertung

- Übertragung eines **wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgutes** (sog. „dritte Öffnungsklausel“):

  Ansatz von Einzelverrechnungspreisen, sofern

  - das immaterielle Wirtschaftsgut für die verlagerte Funktion „erforderlich ist“ und
  - Fremdpreis **mehr als 25 % der Summe der Einzelpreise** aller Wirtschaftsgüter beträgt.

- Vermeidung Funktionsverlagerungsbesteuerung durch **Lizenzierung**, allerdings führt die (anteilige) Einbeziehung des Geschäftswertes zu höheren und damit nicht marktgerechten Lizenzsätzen, die vom ausländischen Fiskus nicht akzeptiert werden dürften.

- **Übertragung von Routinefunktionen**

  Funktionsverlagerungsbesteuerung kann unterbleiben, sofern

  - die Verlagerung der Funktion auf ein sog. „Routineunternehmen“ erfolgt,
  - die Ermittlung der Vergütung im Wege der Kostenaufschlagsmethode erfolgt und
  - das inländisches Unternehmen die „abgegebenen“ Leistungen anschließend wieder einkauft.

II. Verrechnungspreise - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Beispiel: 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. Verrechnungspreise - Dokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Dreistufiger Verrechnungspreisdokumentationsansatz - Rechtslage ab 2017

Umsetzung Vorgaben OECD - BEPS-Aktionsplans 13 im Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz vom 20.12.2016

Local File

Relevante Informationen zu
- Konzerntransaktionen und
- Verrechnungspreis-Analyse (einschl. Funktions- und Risikoanalyse)

nach den lokalen Vorschriften, Ergänzung zum Master File

Dreistufiger Verrechnungspreis-dokumentations-ansatz

Country-by-Country-Reporting

Zusammenstellung von landesbezogenen Kennziffern für Zwecke des Austauschs mit anderen Finanzverwaltungen

Master File

Allgemeine standardisierte Infos für das internationale Unternehmen als Ganzes oder nach Geschäftsbereichen zur Vermittlung eines vollständigen Bilds weltweiter Aktivitäten

II. Verrechnungspreise - Dokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Local File – Überblick neue Rechtslage ab 2017 – Neufassung GAufzV v. 13.7.2017

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 (zB 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. BSt

II. Verrechnungspreise - Dokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Local File: Übersicht allgemein erforderliche Aufzeichnungen Rechtslage ab 2017 (1/2)

Sachverhaltsdokumentation gem. § 1 Abs. 2 GAufzV

Allgemeine Informationen

- Darstellung der Beteiligungsverhältnisse zwischen Steuerpflichtigen und nahestehenden Personen
- Beschreibung der Tätigkeitsbereiche des Steuerpflichtigen und der Geschäftsstrategie sowie deren Veränderungen
- Darstellung der organisatorischen und operativen Konzernstruktur 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
- Liste wesentliche immaterieller 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

II. Verrechnungspreise - Dokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Local File: Übersicht allgemein erforderliche Aufzeichnungen Rechtslage ab 2017 (2/2)

Angemessenheitsdokumentation gem. § 1 Abs. 3 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 = Price-Setting-Ansatz anstelle des Outcome-Testing-Ansatz (Überprüfung Fremdüblichkeit im Nachhinein).

  → ***Aufzeichnung der zum Zeitpunkt der Preisbestimmung verfügbaren und verwendeten bedeutsamen Informationen***

- Sofern **Fremdvergleichsdaten**/Datenbankstudien **nicht verfügbar** sind: **Dokumentation auf Basis innerbetrieblicher Plandaten** gem. Tz. 3.4.12.6 VWG.

II. Verrechnungspreise - Dokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Angemessenheitsdokumentation – Dokumentation auf Basis innerbetrieblicher Plandaten

Hohe Anforderungen an die Verwendung von Plandaten:

Verwendung von Plandaten

- Angemessenheitsdokumentation auf Basis von innerbetrieblichen Planrechnungen soll soweit wie möglich auf (andere) Fremdvergleichsdaten wie fremdübliche Gewinnzuschläge oder marktübliche Kapitalverzinsung gestützt werden.
- Plandaten müssen auf Vergangenheitserfahrungen und betriebswirtschaftlich fundierten Prognosen beruhen.
- Abweichungen sind aufzuzeichnen die hierfür ursächliche Umstände sind darzulegen.
- Planrechnungen müssen Zuordnung der prognostizierten Erträge und Kosten auf Geschäftsvorfälle ermöglichen.
- Regelmäßiger Soll-Ist-Abgleich erforderlich, um rechtzeitig auf geänderte Geschäftsverläufe reagieren zu können.
- Controllingberichte sind Betriebsprüfung auf Anforderung vorzulegen.
- Bei nicht vollständiger Einhaltung: Berichtigungen durch BP möglich.
- Folge davon können Sanktionen des § 162 Abs. 3, 4 AO sein.

II. Verrechnungspreise - Dokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Local File: beibehaltene Grundsätze (neue und alte Rechtslage)

- Grundsätzlich ist die VP-Dokumentation erst auf **Anforderung durch Betriebsprüfer**, dann aber innerhalb von **60 Tagen** vorzulegen. Fristverlängerung ist nur in begründeten Einzelfällen möglich.
- Fristverkürzung auf **30 Tage** bei **außergewöhnlichen** Geschäftsvorfällen (z. B. wesentliche Funktions- / Risikoänderungen (einschl. Funktionsverlagerungen), Abschluss / Änderung wichtiger langfristiger Verträge, Umstrukturierungen).
- Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sind ohnehin zeitnah, d. h. **6 Monate** nach Ablauf des Geschäftsjahres, zu dokumentieren. Wesentliche Änderungen bei **Dauersachverhalten** sind ebenfalls dokumentationspflichtig (z. B. Änderung Vertriebsvertrag).
- **Doku jedes Geschäftsvorfalls ohne Wesentlichkeitsgrenze**, was in der Praxis sehr aufwändig ist. Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen ist zwar möglich, sofern diese von den Funktionen/ Risken 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. Dokumentation in englischer Sprache sollte aber i. d. R. akzeptiert werden.
- Verwendung von konzerninternen **VP-Richtlinien** ist weiterhin zulässig.
- 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 VP nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.

II. Verrechnungspreise - Dokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Local File: wesentliche Neuregelungen bei den Grundsätzen ab 2017

- **Einbeziehung sämtlicher Tatsachen, die für die Vereinbarung von Bedingungen für Geschäftsvorfälle (insb. von VP) steuerliche Bedeutung haben** (§ 1 (1) S. 1 GAufzV)

→ Risiko, dass BP bei unterlassener Aufzeichnung bestimmter Tatsachen, die grundsätzlich im Rahmen der Doku notwendig sind, eine Unverwertbarkeit der VP-Doku annimmt! Erhebliche Ausweitung der Aufzeichnungspflichten? → Diskussionen in BP vorprogrammiert?

- Verwendung von zum Zeitpunkt der VP-Bestimmung vorhandenen Vergleichsdaten / Aufzeichnungen zu (damals) verfügbaren und zur Preisbestimmung verwendeten Infos (**Price-Setting-Ansatz**)

→ Risiko der Doppelbesteuerung, weil zB USA Price-Setting-Ansatz nicht akzeptieren und OECD ausdrücklich auch Outcome-Testing-Ansatz akzeptiert (Nachträgliche Überprüfung Fremdüblichkeit der VP ggf. mit Anpassungen); Erhöhung des Dokumentationsaufwands!

- **Unternehmensdatenbanken**: Umfassende Offenlegung Suchstrategie/-kriterien/-ergebnis sowie Selektionsprozess außerhalb Datenbank; Einsichtnahme in gespeicherten Daten+Nutzung des DV-Systems *sofern technisch/rechtlich möglich* + elektronische Überlassung gespeicherte Dokumente

→ Gewährung weitreichender Eingriffsrechte führt zu Mehraufwand und Risiko, dass bei unvollständiger Vorlage Datenbankstudien von BP nicht akzeptiert werden und Schätzungen erfolgen

- **Vorgaben** zur Anwendung der **Gewinnaufteilungsmethode**: quantitativ nachvollziehbare Darstellung der ausgeübten Funktionen / übernommenen Risiken / Höhe der eingesetzten WG

→ Rein Subjektive Bestimmung qualitativer Wertbeiträge (zB über Personalfunktion) unzureichend?

Verschärfung der Dokumentationspflichten in der neu gefassten GAufzV

II. Verrechnungspreise - Dokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Erleichterungen für „kleinere“ Unternehmen

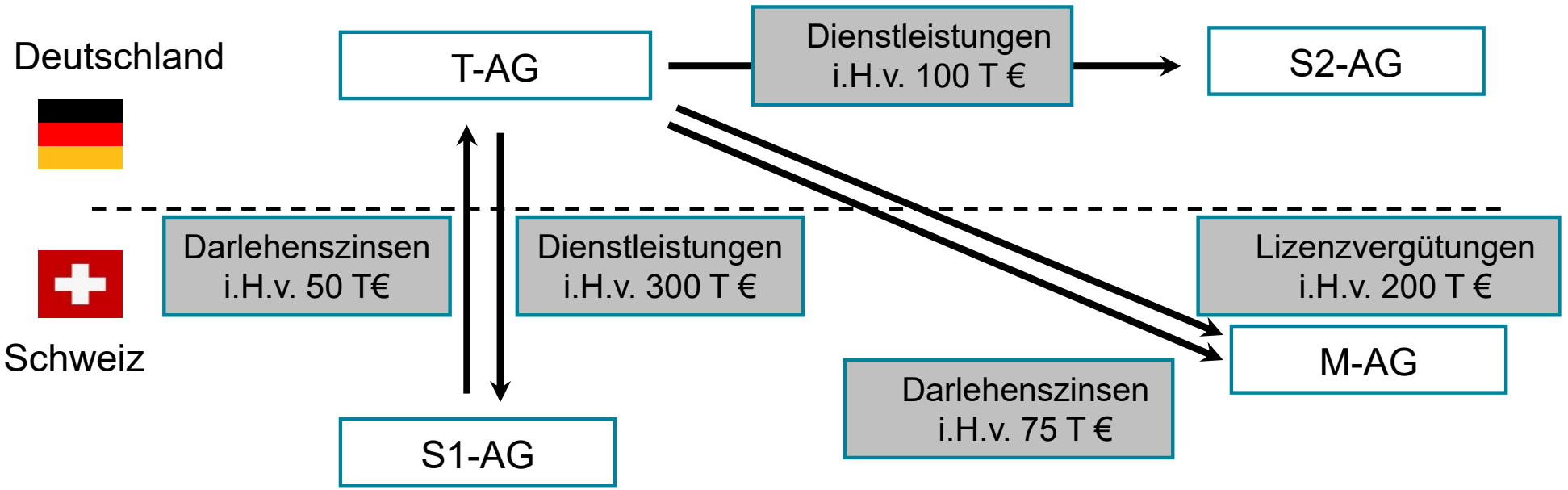
- Umfangreiche Dokumentationspflichten greifen gem. § 6 GAufzV grundsätzlich nicht für sog. „kleinere Unternehmen“.
- Lediglich Verpflichtung zur Vorlage vorhandener Unterlagen und zu mündlichen Auskünften zum Nachweis fremdüblicher VP-Ermittlung innerhalb von 60 Tagen nach Aufforderung durch Betriebsprüfer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

II. Verrechnungspreise - Fallbeispiel

VP – Dokumentation: Erleichterungen für „kleinere“ Unternehmen (1/2)



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

II. Verrechnungspreise - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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.

II. Verrechnungspreise - Dokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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; VP-RL; Funktionsanalyse mit Wertschöpfungsbeiträgen; 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 jeweilige WJ:;Auflistung und Beschreibung VP-Zusagen und verbindlicher Auskünfte

Anwendung nur für multinationale Unternehmensgruppen mit Gesamt(Außen)umsatz im VJ von mehr als 100 Mio. €; Erstmalige Anwendung für WJ, die nach dem 31.12.2016 beginnen.

II. Verrechnungspreise - Dokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Country-by-Country-Reporting (= CbCR) § 138a AO – Rechtslage ab 2017 (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; Erstmalige Anwendung für WJ, die nach dem 31.12.2015 beginnen → **erstmalige Übermittlung an BZSt bis 31.12.2017**

II. Verrechnungspreise - Dokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Country-by-Country-Reporting (= CbCR) § 138a AO – Rechtslage ab 2017 (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. BSt) verpflichtet, CbCR an BZSt zu übermitteln.

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

Inländisches Unternehmen bzw. BSt 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) Stand Januar 2017

Argentinien Australien Belgien Bermuda Brasilien Chile Costa Rica Dänemark Deutschland Estland Finnland Frankreich Gabun Georgien Griechenland Guernsey Indien Indonesien Irland Island Isle of Man Israel Italien Japan Jersey Kanada Korea Lettland Liechtenstein Litauen Luxemburg Malaysia Malta Mauritius Mexiko Neuseeland Niederlande Nigeria Norwegen Österreich Polen Portugal Russland Schweden Schweiz Senegal Slowakische Republik Slowenien Spanien Südafrika Tschechien Ungarn Uruguay Großbritannien Volksrepublik China Zypern

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

II. Verrechnungspreise - Dokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Sanktionen bei Verstößen gegen Dokupflicht - Local und Master File ab 2017

Gem. § 162 Abs. 3 AO

- Nichtvorlage der Dokumentation
- Vorlage einer im Wesentlichen unverwertbaren Dokumentation
- Nicht zeitnahe 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 i. H. v. 5 -10 % der Einkunftskorrektur, 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.

NEU: Erhebung je Geschäftsvorfall einmalig und nicht nur auf das Gesamt – Dokumentationspaket (ab 2017)

II. Verrechnungspreise - Dokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Dokumentationspflichten – Zusammenfassende Übersicht neue Rechtslage ab 2017*

Vor-schrift	Inhalt	Tatbestandsmerkmal	Abgabe- und Anwendungszeitpunkt	Sanktionen
§ 90 (3) Satz 1-3 AO; GAufzV	Schriftliche Sachverhalts- und Angemessenheits-dokumentation = landes-spezifische, unterneh-mensbezogene Doku (= **Local File**)	- Grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen - Im laufenden Wirtschaftsjahr Lieferentgelte > 6 Mio. € bzw. Leistungsentgelte > 0,6 Mio. € mit KonzernGes. bzw. BSt	- 60 Tage nach Anforderung durch BP - Geltung für WJ, die nach dem 31.12.2002 beginnen	§ 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. / BSt / fremden Dritten im vorherigen WJ ≥ 100 Mio. €	- 60 Tage nach Anforderung durch BP - Geltung für WJ, die nach dem 31.12.16 beginnen	
§ 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 - Erstmalige Geltung für WJ, die nach dem 31.12.2015 beginnen	Geldbuße bis 10.000 € gem. § 379 Abs. 2 Nr. 1b AO
§ 138a Abs. 5 AO	Mitteilung in Steuererklärung über **CbCR**-Pflicht (Wer gibt in welchem Staat CbCR ab?)	- Inländische Unternehmen	- Spätestens 1 Jahr nach Ablauf des WJ - Geltung für WJ, die nach dem 31.12.2016 beginnen	

* In Anlehnung an Schreiber, IWB Verrechnungspreisforum 2017

II. Verrechnungspreise - Dokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Übersicht - bisherige Rechtslage bis 2016

Übersicht Allgemeine Dokumentationspflichten gem. § 90 Abs. 3 AO

Sachverhaltsdokumentation gem. § 1 Abs. 2 GAufzV	Angemessenheitsdokumentation gem. § 1 Abs. 3 GAufzV
➢ Aufzeichnungen über Art, Umfang und Abwicklung der Geschäftsbeziehungen, einschließlich deren wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen. ➢ Allgemeine Unternehmensinformationen gem. § 4 Nr. 1 GAufzV. ➢ Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen gem. § 4 Nr. 2 GAufzV. ➢ Funktions- und Risikoanalyse gem. § 4 Nr. 3 GAufzV.	➢ VP-Analyse gem. § 4 Nr. 4 GAufzV. ➢ Aufzeichnung der wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtende Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen zu anderen Personen (§ 90 Abs. 3 Satz 2 AO). ➢ Dokumentation der angewandten VP-Methode, Begründung für deren Eignung sowie Darstellung der VP-Kalkulation. ➢ **Sofern Fremdvergleichsdaten nicht verfügbar sind:** Dokumentation auf Basis innerbetrieblicher Plandaten.
➢ Unterscheidung in Stamm- und Transaktionsdaten.	

II. Verrechnungspreise in der BP-Praxis

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Typische BP-Aufgriffe bei Verrechnungspreisen

- dauerhafte **Ertragsschwäche** der inländischen **Muttergesellschaft.**
- **hohe Renditen ausländischer Vertriebsgesellschaften / Betriebsstätten**, die mit vergleichsweise geringen Renditen bei der Muttergesellschaft einhergehen. Versagung der Anerkennung von **Währungsgewinnen** der Vertriebsgesellschaft / Betriebsstätten
- Nichtanerkennung von Verrechnungspreisen aufgrund **formaler Aspekte / Nachzahlungsverbot** bei beherrschenden Gesellschaftern.
  → Entschärfung durch aktuelle BFH-Rechtsprechung zu Vorrang des Fremdvergleichs-grundsatzes in DBA-Fällen gegenüber den nationalen vGA-Regelungen.

- **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:
  - ➢ Steuerunwirksame Teilwertabschreibung auf Konzerndarlehen.
  - ➢ Abzinsung unverzinslicher Konzerndarlehen.

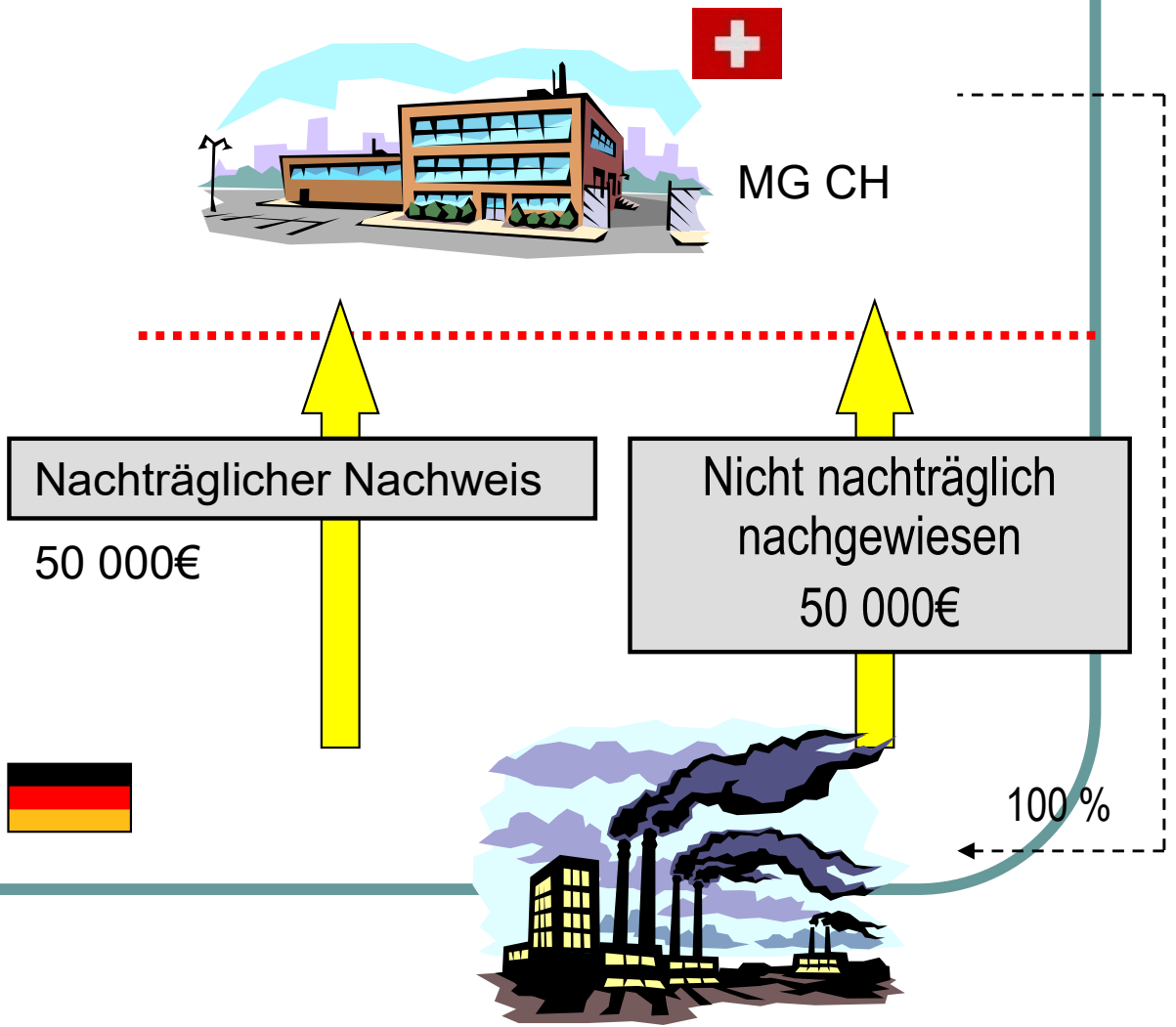
Dienstleistungen – Nach-zahlungsverbot / Sperrwirkung DBA(1)

CH Muttergesellschaft stellt der deutschen Tochter mit Jahresend-rechnung Dienstleistungen über 100 000€ in Rechnung, die auf Stundenlohnbasis Assistenzleistungen betreffen. Ein Vertrag liegt nicht vor.

Im Rahmen der BP können anhand von Mails/Telefonvermerken etc. Leistungen von

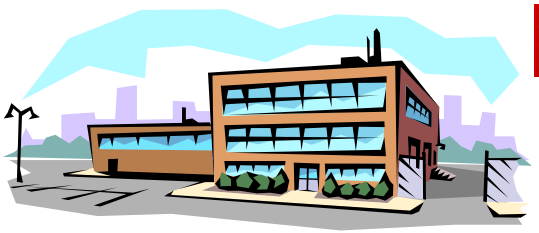
50 000€ nachgewiesen werden, der Rest hingegen nicht.

Die BP nimmt hingegen uneingeschränkt eine vGA an.



Dienstleistungen - Nachzahlungsverbot (2)

- Lösung: Anwendung des BFH-Urteils vom 11.12.2012 (IStR 2013, 109).
- Urteil wird voll umfänglich angewandt, entgegen der die abweichenden Auffassung von Wassermeyer (vgl. Debatin/ Wassermeyer, DBA, Rdnr. 103 zu MA Art. 9)
- Art. 9 OECD-MA entwickelt gegenüber § 8 Abs. 3 KStG eine Sperrwirkung, d.h. **keine Korrektur allein** wg. fehlender klarer, vorheriger Vereinbarung
- Ab 2004 Problematik überlagert durch Dokumentationsvorschriften (unverwertbare Dokumentation: Schätzung + Strafzuschlag)



MG

Nicht klar vereinbarter, **angemessener** Teil der Kostenumlage = vGA, aber **Sperrwirkung** des Art. 9

Nicht klar vereinbarter, unangemessener Teil der Kostenumlage = vGA

100 %

Reichweite der Sperrwirkung Nachzahlungsverbot (3)

A-GmbH & Co KG
Maschinenbau

100%
Beteiligung

- Belieferung mit 20% Rabatt
- 22.11.2012: nachträglicher (Zusatz-) Rabatt von 10% (= 1.142 Tsd €) für die Zeit vom 01.01. bis 22.11.2012
- Bp: Zusatzrabatt zwar noch in der Bandbreite. Nachträglich erhielt noch kein fremder Händler einen Zusatzrabatt in dieser Höhe

A-Sarl
Vertriebsgesellschaft

Reichweite der Sperrwirkung Nachzahlungsverbot (3)

Nachträglicher Rabatt - Lösungsvorschlag Bp

1. Nationales Recht:

Korrektur (durch verdeckte Einlage) möglich

- BMF-Schr. v. 12.04.05 (Verw.-grundsätze Verfahren), BStBl I S. 570, Tz 3.4.12.8 + 3.4.20e
- H 36 (Klare und eindeutige Vereinbarungen) KStH 2004 m. w. N.

  BFH-Urteil vom 11.10.2012, Az: I R 75 / 11

Reichweite der Sperrwirkung Nachzahlungsverbot (3)

2. DBA-Recht:

•Keine Sperrwirkung für eine Korrektur, da die Korrektur nicht auf rein formalen Aspekten beruht. Die Angemessenheitsprüfung ist auf zwei Ebenen denkbar:

•Absolute Höhe des Rabatts (30%) ist noch in der Bandbreite und damit nicht zu beanstanden

•Nachträgliche Preisanpassung ist nach internem Vergleich fremdunüblich und damit zu **beanstanden**

→ kein Widerspruch zu BFH-Urteil vom 11.10.2012, Az: I R 75 / 11, da die materielle Unüblichkeit entscheidend ist und nicht formale Gesichtspunkte. Vgl. auch BMF-Schr. v. 12.04.05 (Verw.-grundsätze Verfahren), BStBl I S. 570, Tz. 6.1.1.

Zur Sperrwirkung /Vorrang von DBA oder AStG vgl. auch Teil Finanzierung – geplante gesetzliche Änderung des § 1 AStG

II. Verrechnungspreise in der BP-Praxis

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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 Zölle.

II. Verrechnungspreise in der BP-Praxis

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 Unternehmens; 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).

II. Verrechnungspreise in der BP-Praxis

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Verrechnungspreise – Ausblick/Gestaltungshinweise

- VP-Gestaltung in **mittelständischen Konzernen** rückt verstärkt ins **Visier der Betriebsprüfung**, um auch hier Gewinnverlagerungen ins Ausland zu vermeiden.

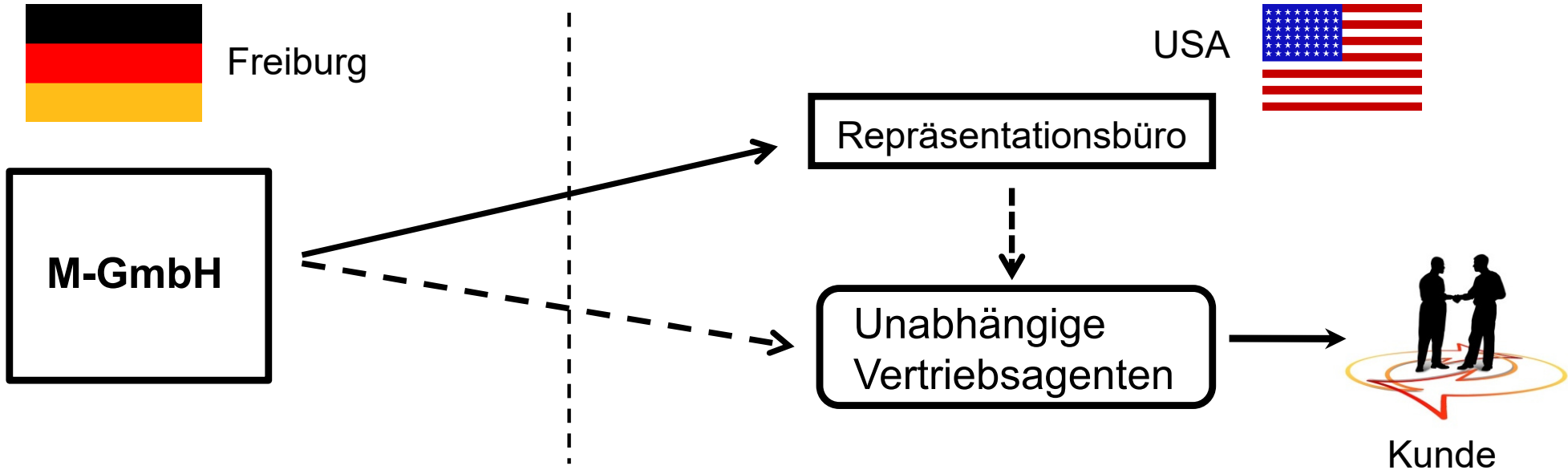
→ **Folge:** Zukünftig verstärkte Prüfung der VP-Dokumentationspflichten im Mittelstand.

- Sorgfältig geplante und durchgeführte VP-Dokumentation, die das **ernsthafte Bemühen** zur Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei VP-Ermittlung dokumentiert, **verhindert Probleme mit der BP** und **vermeidet Sanktionen**.
- Besonderheit bei **inländischen Vertriebsgesellschaften: Anlaufverluste** im Fokus der BP, Anerkennung nur über 3 Jahre, Erfordernis Totalgewinn nach ca. 5 Jahren zur Vermeidung VP-Korrektur.
- Prüfung / Bewertung von **Funktionsverlagerungen** – Klärung des steuerlichen Abschreibungspotentials im Ausland / Akzeptanz durch ausländische Finanzbehörden.
- Rechtssicherheit durch **multilaterale Prüfungen** (MLCs) oder **Vorabverständigungsverfahren** (APA).

II. Verrechnungspreise - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Markterschließung USA: Ausgangssituation

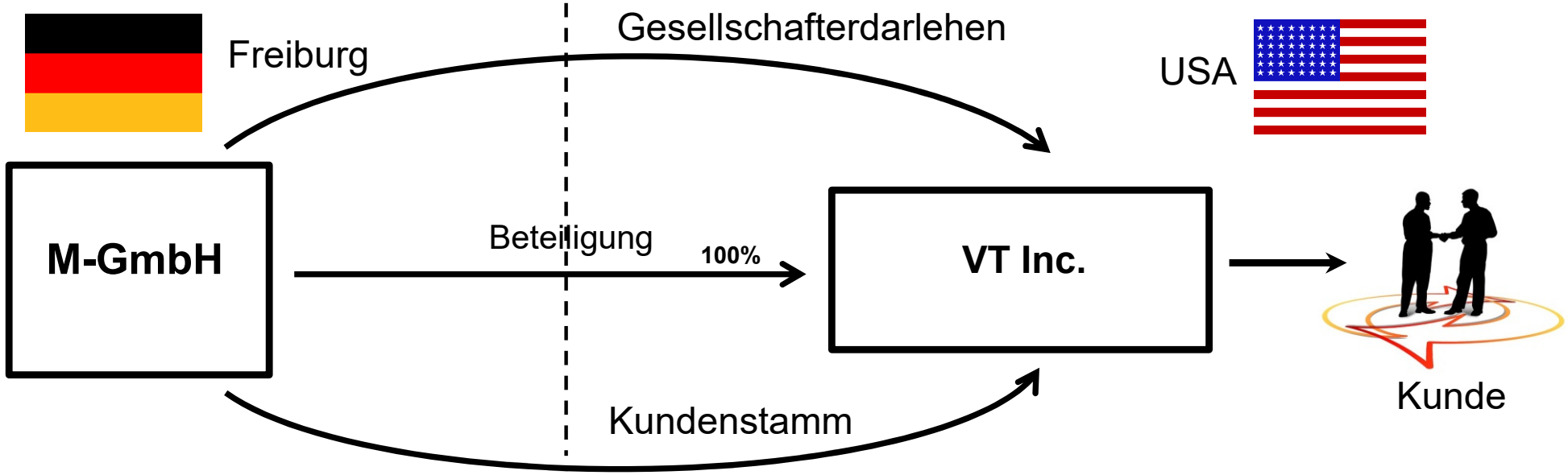


- Die in Freiburg ansässige M-GmbH produziert Spezialmaschinen für den Automotive-Sektor.
- Der Vertrieb im wichtigsten Markt USA wurde bislang über die M-GmbH vom Inland aus organisiert.
- Vor Ort wurde der Vertrieb durch unabhängige Vertriebsagenten abgewickelt, die im Namen und auf Rechnung der M-GmbH die Produkte vermitteln und umsatzabhängig vergütet werden.
- Die geplante Ausweitung des Umsatzes erfordert eine eigene Präsenz vor Ort, um eine effizientere Kundenbetreuung und Umsetzung der Kundenwünsche bei den Produkten zu erreichen.
- Eine spätere Produktion in den USA ist nicht ausgeschlossen.

II. Verrechnungspreise - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Geplante FRD-Vertriebsstruktur



- Die US-amerikanische Vertriebsgesellschaft VT Inc. soll die Produkte der M-GmbH im eigenen Namen auf dem US-amerikanischen Markt anbieten.
- Der Kundenstamm und das Vertriebs Know-how (einschl. der überwiegenden Zahl der Vertriebsmitarbeiter) werden auf die VT Inc. übertragen.
- Die VT Inc. soll als Full Risk Distributor (FRD) fungieren:
- Es ist geplant, dass die VT Inc. nach spätestens 3 Jahren die Gewinnzone erreicht.
- Zur Finanzierung der Markterweiterungsmaßnahmen erhält die VT Inc. von der Muttergesellschaft ein Gesellschafter-Darlehen.

II. Verrechnungspreise - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Übersicht Vertriebsstrukturen

Funktionen	Full Risk Distributor (FRD)	Low Risk Distributor (LRD)
Akquisition, Vertragsverhandlungen	+	+
Auftragsbearbeitung	+	-
Lagerhaltung	+	-
Lagerplanung, Logistik	+	-
Preispolitik	+	-
Kundendienst	+	+
Inkasso	+	+
Marktforschung, Sortimentspolitik	+	-
Marketing (Strategie)	+	-
Werbung	+	+
Auswahl lokaler Vertriebspartner	+	-
Außendienst	+	+

II. Verrechnungspreise - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Geplante FRD-Vertriebsstruktur – Wahl der (Standard)Verrechnungspreismethode

- Die **Preisvergleichsmethode** ist mangels Vergleichswerten nicht anwendbar.
- Grundsätzlich ist die **Wiederverkaufspreismethode** bei Vertriebsgesellschaften als geeignetste Standardmethode anzusehen. Anwendung hängt konkret davon ab, ob Daten zu vergleichbaren Bruttomargen vorhanden sind.
  - über den internen Fremdvergleich mit vergleichbaren dritten Eigenhändlern oder
  - über Datenbankabfragen in den USA.

- **Risiko hoher Anlaufverluste** durch hohe Markterschließungskosten.
- **Unterschiedliche Kostenstrukturen** der Vergleichsunternehmen können zu dauernden Verlusten führen.
- Hohe Gewinne / Verluste bei **plötzlichen Umsatzschwankungen.**

→ mögliche Lösung:
geringere Bruttomargen + Übernahme Markterschließungskosten durch M-GmbH.

- Die **Kostenaufschlagsmethode** ist für FRD aufgrund der damit verbundenen (bei Vertriebsgesellschaften unüblichen) Gewinngarantie grundsätzlich weniger geeignet. Abwandlung in Form der „**Berry Ratio**“ (Verhältnis Rohertrag / operativer Aufwand), allerdings potenzielle Akzeptanzprobleme aufgrund geringerer Bekanntheit.

II. Verrechnungspreise - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Geplante FRD-Vertriebsstruktur – Anwendung der (gewinnorientierten) TNMM

- Relativ einfache Bestimmbarkeit von Vergleichsmargen durch Datenbankanalysen.
- Geringere Anfälligkeit für Umsatzschwankungen.
- Gewinngarantie über Year End Adjustments ist bei Vertriebsgesellschaften nicht fremdüblich und verursacht zudem Zollprobleme.

> → **Lösung**
>
> Anwendung TNMM auf Basis von Budgetzahlen mit unterjähriger Anpassung bei signifikanten ungeplanten Ereignissen und Entwicklungen.

- Aus US-amerikanischer Sicht bietet sich die Anwendung der TNMM an, weil diese mit der CPM vergleichbar, welche die am häufigsten angewandte VP-Methode in den USA darstellt.
- Die Anwendung der TNMM scheidet aus deutscher Finanzverwaltungssicht jedoch grundsätzlich aus, weil die VT Inc. kein Routineunternehmen ist.

II. Verrechnungspreise - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

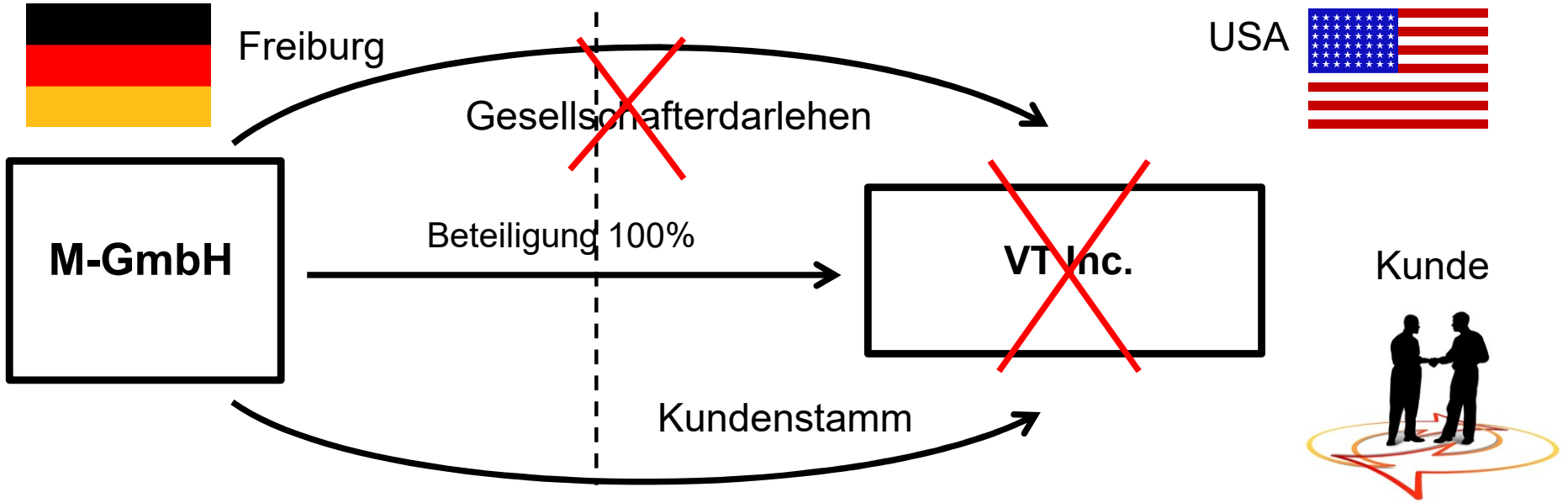
Fallbeispiel: Geplante FRD-Vertriebsstruktur – Funktionsverlagerung

- Übertragung Kundenstamm und Vertriebs-Know-how auf die VT Inc. mit einhergehender Funktionseinschränkung bei der M-GmbH erfüllt Tatbestand einer Funktionsverlagerung.
- Der Kundenstamm USA kann annahmegemäß als **wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut** nachgewiesen werden (Wert > 25 % Transferpaket)
  → Anwendung der 3. Escapeklausel erlaubt Bewertung mit Einzelverrechnungspreis ohne aufwändige Transferpaketbewertung des Gesamtunternehmens.
  Streitfrage: zusätzliche Erfassung eines anteiligen Geschäftswerts?
- **Bewertung** des Kundenstamms (aus Vereinfachungsgründen incl. Vertriebs-Know-how) **auf Basis** der mit dem Kundenstamm über dessen „Nutzungsdauer“ erzielbaren **Reingewinne** nach Unternehmenssteuern.
- **Abzinsung** mit fremdüblichem Diskontierungsfaktor (in Abhängigkeit vom Marktrisiko) ergibt Barwert der Reingewinne, der um einen **Aufschlag für Steuern** auf die aufgedeckten stillen Reserven wg. Entlastungseffekt des Abschreibungspotentials beim Käufer zu erhöhen ist (Tax Amortisation Benefit = TAB).
- Beispiel Kundenstammbewertung: Umsatzrendite 8 %;Diskontierungsfaktor 10 %; Nutzungsdauer 10 Jahre → Mindestwert von ca. 30 % des Ø-Jahresumsatzes; Erhöhung um Aufschlagsfaktor (TAB) von ca. 1,3.

II. Verrechnungspreise - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Geplante FRD-Vertriebsstruktur – Schließung der V Ltd.



Aufgrund von ungeplanten Umsatzeinbußen und damit verbundener zusätzlicher Markterschließungskosten führt die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode zu Dauerverlusten und nach 4 Jahren zur Schließung der VT Inc.

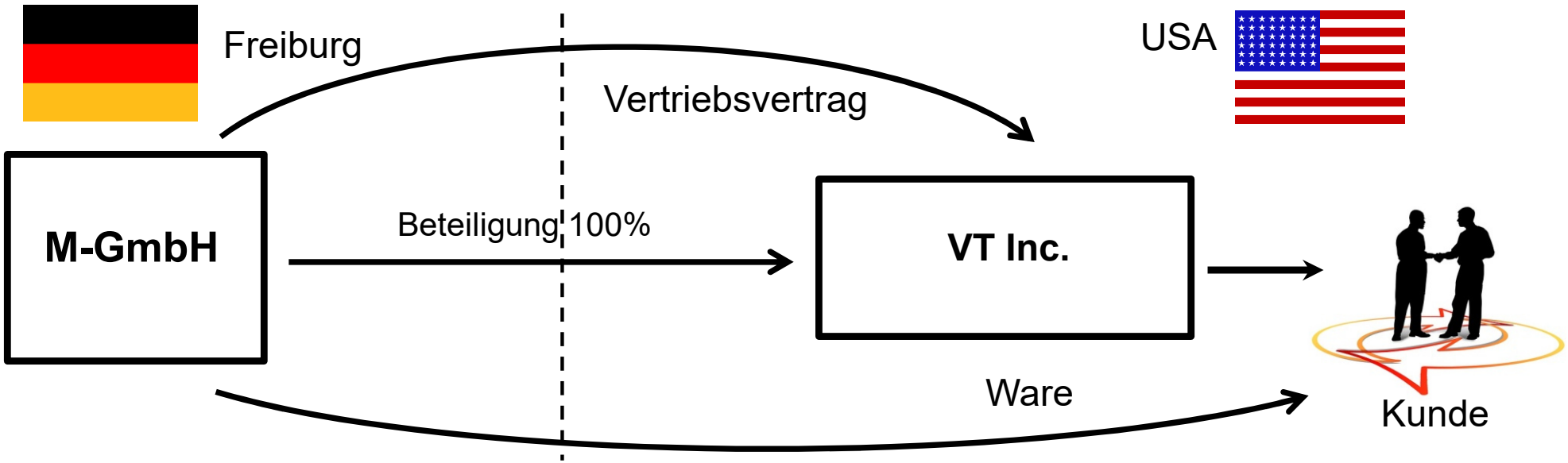
→ **Ausfall des Gesellschafterdarlehens**

Aufgrund des steuerlichen Abzugsverbots für Teilwertabschreibung auf Gesellschafterdarlehen wirken sich die Markterschließungskosten / Anlaufverluste steuerlich bei der M-GmbH nicht aus.

II. Verrechnungspreise - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Abwandlung: Prinzipalstruktur mit LRD-Vertriebsgesellschaft



- Die M-GmbH führt als Prinzipalgesellschaft die zentrale Absatzplanung durch (Marktforschung, Auftragsbearbeitung, Sortiments- und Preispolitik).
- Die LRD Vertriebsgesellschaft VT Inc. besitzt nur eine eingeschränkte Vertriebsfunktion (Werbung und Außendienst).
- Vertriebsvertrag zwischen M-GmbH und VT Inc. über unentgeltliche Überlassung Kundenstamm mit Rückübertragung bei Beendigung des Vertriebsvertrags.

II. Verrechnungspreise – Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Abwandlung: Prinzipalstruktur – steuerliche Folgen

- Anwendung der **Kostenaufschlagsmethode** bei LRD-Vertriebsgesellschaften mit angemessenem Gewinnaufschlag auf Basis von Plankosten möglich.
- **Transfer der Anlaufverluste** auf Muttergesellschaft über Kostenaufschlagsmethode.

→ Verursachungsgerechte Zuordnung der Kosten der Markteinführung beim Hersteller

- **Keine (steuerunwirksame) Finanzierung** über Gesellschafterdarlehen erforderlich.
- **Vermeidung einer Funktionsverlagerung** aufgrund Ausnahmeregelung des § 2 Abs. 2 FVerlV (Ausübung Funktion nur gegenüber verlagerndem Unternehmen + Vergütung nach der Kostenaufschlagsmethode).
- Vermeidung einer **verdeckte Einlage** bei der VI Inc. mit Aufdeckung der stillen Reserven bei der M-GmbH durch unentgeltliche Beistellung des Kundenstamms mit Rückübertragung nach Beendigung des Vertriebsvertrags

Mögliche Nachteile:

- Akzeptanz des Modells durch ausländische Finanzverwaltungen?
- Risiko der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte der M-GmbH in den USA durch die VT Inc.

II. Verrechnungspreise – Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Rücktransfer von Funktionen ins Inland

- Derzeit findet eine Betriebsprüfung statt. Der Berater der Tec GmbH bittet den Prüfer folgendes in der Steuerbilanz zu berücksichtigen:
  - Einlage des Transferpakets „Produktionsbereich C“ zum 1.1.2011. Er verweist auf Tz. 3 VWG:
    „Die Grundsätze dieses Schreibens gelten auch für Funktionsverlagerungen ins Inland.“
  - Den Wert des Transferpakets hat der Berater mit € 1,5 Mio. ermittelt. Diesen möchte er wie folgt bilanziell berücksichtigen:

    € 1,5 Mio../. bereits erfasste materielle WG T€500 = € 1 Mio.

    Davon T€ 300 für übernommene Produktentwicklung (AfA auf ND 5 Jahre)

    Davon T€ 300 für Kundenstamm (AfA auf ND 5 Jahre)

    Davon T€ 400 für Geschäftswert (AfA auf ND 15 Jahre)

- Als Rechtsgrundlage wird angeboten:
  § 1 AStG; § 8 I KStG i. V. m. § 4 I S.8 i. V. m. § 6 I Nr.5 bzw. 5a EStG.
- Der Betriebsprüfer teilte dem Berater mit, dass er seinen Antrag bei der OFD besprechen müsste.

Abkürzungsverzeichnis

Im Vortrag verwendete Abkürzungen

AO	Abgabenordnung
AOA	Authorised OECD Approach
APA	Advance Pricing Agreement
AStG	Außensteuergesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BP	Betriebsprüfung
BW	Buchwert
CbCR	Country-by-Country-Reporting
CPM	Comparable Profits Method
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DL-BSt	Dienstleistungsbetriebsstätte
DL	Dienstleistung
F+E	Forschung und Entwicklung
FRD	Full Risk Distributor
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
GF	Geschäftsführung
GL	Geschäftsleitung
IWG	Immaterielle Wirtschaftsgüter
LRD	Low Risk Distributor
MLC	Multilateral Control
OECD-MA	OECD- Musterabkommen
OFD	Oberfinanzdirektion
PSM	Profit Split Method
TNMM	Transactional Net Margin Method
RL	Richtlinie
TNMM	Transactional Net Margin Method
VGA	Verdeckte Gewinnausschüttung
VP	Verrechnungspreis
VJ	Vorjahr
VW	Verkehrswert
WG	Wirtschaftsgut
WJ	Wirtschaftsjahr

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Winfried Ruh

- Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht
- Geschäftsführer der bws Graf Kanitz GmbH (Mitglied der Geneva Group International (GGI))
- Autor verschiedener Veröffentlichungen im Bereich des Internationalen Steuerrechts

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

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

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Für weitere Fragen und maßgeschneiderte Lösungen stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung:

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

Konrad-Goldmann Straße 8
D-79100 Feiburg
Telefon +49 761 38 36 0
Telefax +49 761 38 36 138
freiburg@bwsgk.de
www.bwsgk.de