Praxis der deutschen Verrechnungspreisbildung

Handelskammer Deutschland Schweiz

18. März 2025

Winfried Ruh

Steuerberater

Fachberater für Internationales Steuerrecht

Praxis der deutschen Verrechnungspreisbildung

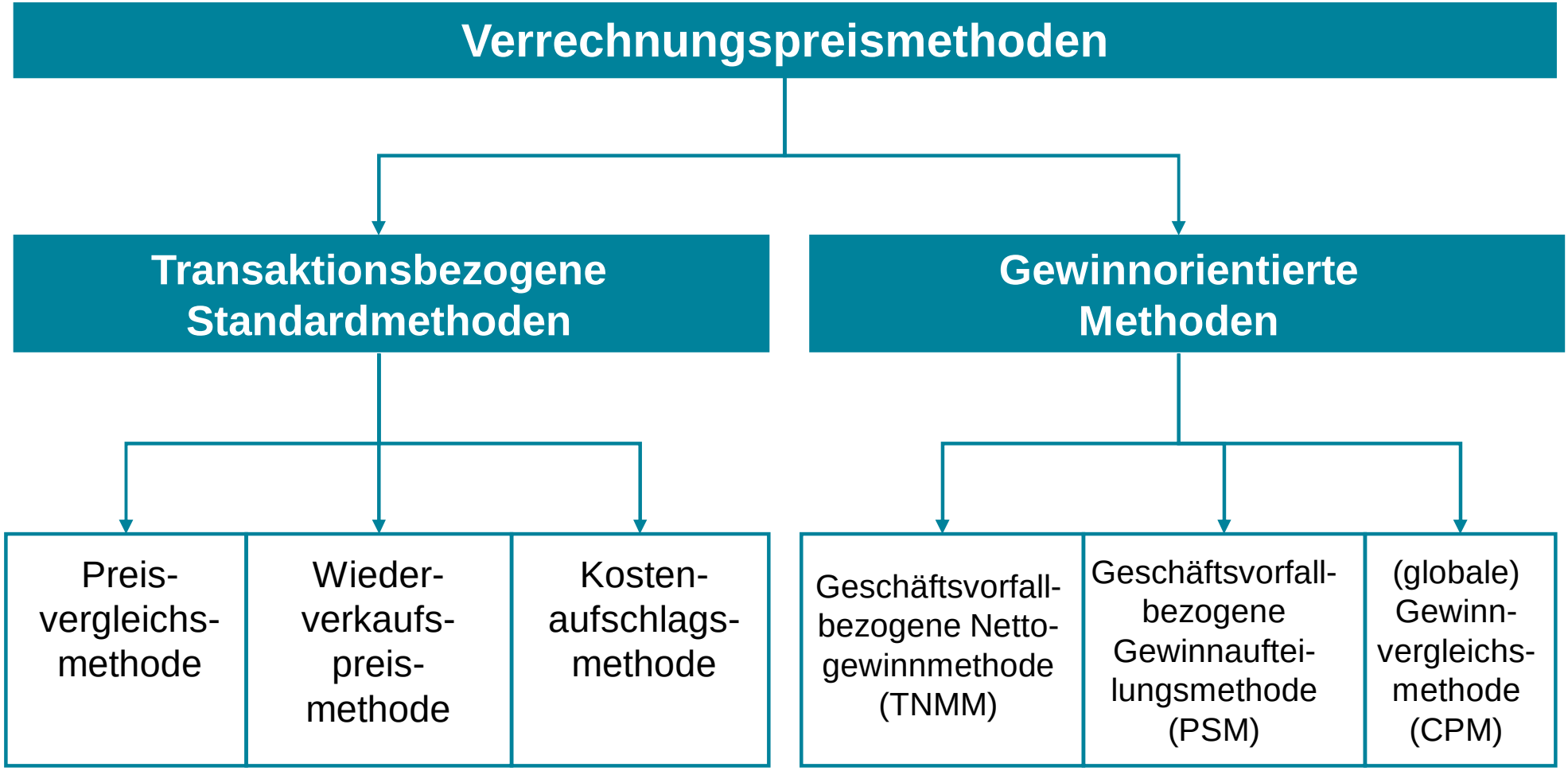
Gliederung

- Verrechnungspreisbildung bei Vertriebsgesellschaften
- Betriebsstättengewinnermittlung

Verrechnungsbildung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Überblick Verrechnungspreismethoden



Vertriebsgesellschaften

Wiederverkaufspreismethode (1/2)

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

Beispiel:

	Marktpreis bei Wiederverkauf an Fremde	100
./.	**Marktübliche Bruttomarge des Wiederverkäufers**	35
=	Angemessener Verrechnungspreis	65

- **Anwendungsbereich**:
  - Bei Lieferungen von einem verb. UN an ein anderes verb. UN mit Weiterveräußerung an einen fremden Dritten
    → Besonders geeignet für **Vertriebsgesellschaften**
  - Hauptanwendungsfall in der Praxis: betriebsinterner Fremdvergleich als **„innerer“ Margenvergleich**, sofern Einkauf auch bei fremden Dritten oder Verkauf der Muttergesellschaft auch an fremde dritte Vertriebsunternehmen.

Vertriebsgesellschaften

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Wiederverkaufspreismethode (2/2)

- **Vorteile:**

  - Weniger Vergleichbarkeitsanforderungen/Berichtigungen als bei Preisvergleichsmethode, weil **Produktunterschiede weniger bedeutsam** sind, sofern sich diese nicht auf die Vergleichbarkeit der Vertriebsfunktionen auswirken.*
  - Im Vergleich zur TNMM sind ggf. verfügbare interne Margenvergleiche verlässlicher als Datenbankwerte, die häufig von nicht vergleichbaren UN stammen.

- **Nachteile:**

  - Oftmals **geringe Verfügbarkeit von (anpassbaren) Vergleichswerten** aus Datenbanken/ Unternehmensregister oder von Verbänden insb. im Mittelstand, auch weil Handelspannen im Regelfall nicht veröffentlicht werden.
  - bei **Datenverfügbarkeit** fehlen oftmals Angaben zu den ausgeübten Funktionen und Risiken der Vergleichsunternehmen.
  - In Outboundfällen oftmals **Bevorzugung der TNMM durch Betriebsprüfer**, weil diese häufig zu geringeren Renditen als die Wiederverkaufspreismethode führt*

Fazit: Anwendung der Wiederverkaufspreismethode hängt im Regelfall davon ab, ob **innere Margenvergleichen aus Verkäufen an / Einkäufen von Dritten vorhanden sind.**

*Vgl. hierzu und zur Anwendung der Wiederverkaufspreismethode insgesamt: Dworaczek/Bickenbach, ISR 2024, 386.

Vertriebsgesellschaften

Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM) (1/2)

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

Definition Nettogewinn:
Im Regelfall operativer Gewinn (EBIT) im Verhältnis zum Umsatz (Umsatzrendite), zu Voll-/Teilkosten (Net Cost Plus) oder betriebsnotwendigem Kapital (Return on Assets).

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

  - **Datenbanken enthalten i. d. R. keine transaktionsbezogenen Daten**, sondern lediglich standardisierte, unternehmensbezogene Gewinn-, Rendite- oder Finanzkennzahlen. Zudem mangelt es häufig an der Vergleichbarkeit der ausgewählten UN.

- **Lösung:**

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

Vertriebsgesellschaften

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM) (2/2)

- **OECD-VPL**: Anerkennung der TNMM als eigenständige / gleichrangige Methode, wenn diese zu zuverlässigeren Ergebnissen führt als Standardmethoden.
- Vollumfängliche **Anerkennung** der TNMM nach den OECD-Grundsätzen durch die **Finanzverwaltung** in den VWG-VP 2021 (aktuell: VWG-VP 2024)
- TNMM ist die **in der internationalen Praxis** (insbesondere USA und Asien) **am häufigsten angewandte VP-Methode** (insbesondere für Vertriebsgesellschaften, aber auch bei Dienstleistungen)
- Vorteile: **geringere Komplexität**, Unterschiede im Rechnungswesen sowie bei den Funktionen/ Risiken sind weniger relevant
- **Verprobung** über die Kostenaufschlagsmethode oder die Profit Split Method empfehlenswert
- Anwendung in der Praxis erfordert im Regelfall eine nachträgliche Anpassung der Verrechnungspreise nach Ablauf des WJ (sog. **Year-End-Anpassung**), was von der Finanzverwaltung 2021 (endlich) anerkannt wurde (= **Outcome Testing Approach**, vgl. Tz. 3.42 VWG-VP 2024)
- Year-End-VP-Nachbelastungen können zu einer nachträglichen **Erhöhung des Zollwerts** führen, für die eine **Nachanmeldung bei der Zollbehörde** durchzuführen ist. Demgegenüber führt eine VP-Verringerung nach aktueller Rechtslage nicht zu einer nachträglichen Zollgutschrift.*

Unklar bleibt, ob zumindest für mittelständische UN aus Vereinfachungsgründen eine **alternative Anwendung von verfügbaren typischen Referenzwerten** auf Basis einer hohen Beobachtungszahl ohne Website Screening differenziert nach Größe, Branche und Region möglich ist**

** vgl. BFH-Urteil vom 17.05.2022, VII R 2/19 sowie ausführlich hierzu Burret/Ruh, Zölle und Verrechnungspreise, CH-D Wirtschaft 1/2024, 14.*
** vgl. *Schwarz/Stein/Rieder*, IStR 2022, 830.

Vertriebsgesellschaften - Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM)

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

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

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

Fragen:
- Kann die Verrechnungspreisbildung für die Lieferungen der CH AG an die D GmbH auf Basis der TNMM mit einer über dem Median liegenden EBIT-Marge von 5 % und gleichzeitiger Verprobung über die PSM erfolgen?
- Werden YE-Anpassungen auf den Zielwert 5 % durch die deutsche FV akzeptiert? Führen diese zu Zollproblemen?
- Welche EBIT-Marge ist anzusetzen, sofern die Unternehmensgruppe insgesamt einen Verlust erzielt?

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

Vertriebsgesellschaften

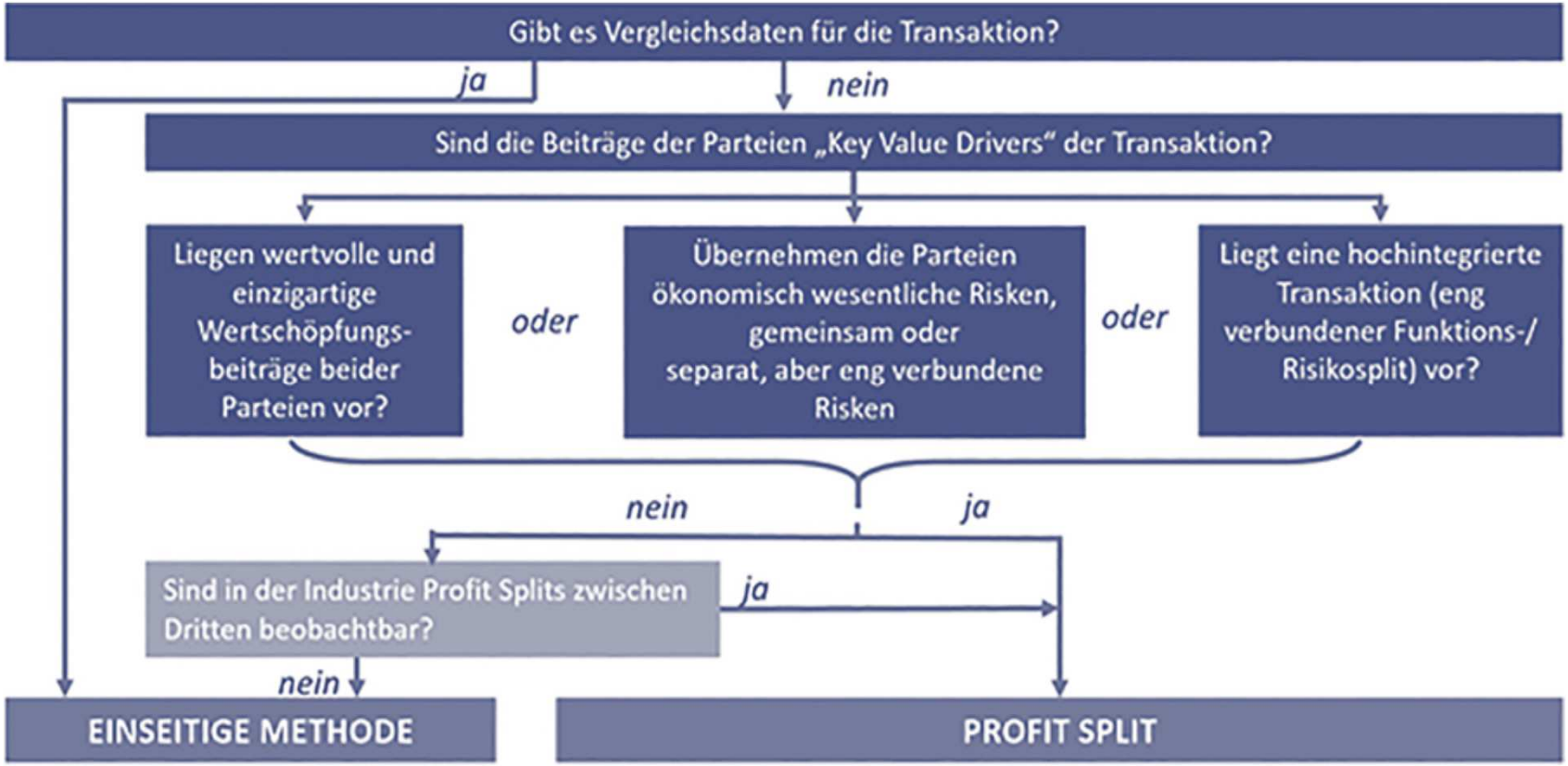
Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (PSM) (1/2)

- Bei der „Profit Split Method“ wird der **Gesamtgewinn**, den verb. UN aus gemeinsam getätigten Transaktionen erzielen, **entsprechend den wirtschaftlichen Beiträgen** über sachgerechte Aufteilungsschlüssel (insb. Wertschöpfungsbeiträge) auf die beteiligten UN **aufgeteilt**.
- PSM **bildet** Realität der konzerninternen **Funktions- und Risikoverteilung besser ab** (u.a. aufgrund der Einbeziehung von Wertschöpfungsbeiträgen und Werttreibern).
- **Ermessensspielraum**, insb. bei Wahl **Aufteilungsschlüssel** => Skepsis bei Betriebsprüfungen
- Mittlerweile aber grundsätzlich auch von der **deutschen FV** anerkannt, sofern Anwendung entsprechend der Prüfungshilfe des EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF)/OECD erfolgt (siehe folgende Folie und Tz. 3.9 der VWG-VP 2024) sowie auch für **Verprobungszwecke**
- Die **Gewinnaufteilung** kann **nach** den folgenden beiden **Methoden** erfolgen:

Beitragsanalyse (Vergleichende Gewinnaufteilung)	Restgewinnanalyse (international üblicher)
Aufteilung der Gewinne auf Basis von **Wertschöpfungsbeiträgen** oder 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.

Vertriebsgesellschaften

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



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

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

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

Vertriebsgesellschaften – Fortführung TNMM-Fallbeispiel zu Haushaltsgerätevertrieb

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Gewinnaufteilungsmethode nach Wertschöpfungsbeiträgen/Werttreibern

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

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

Betriebsprüfungsszenario:

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

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

Vertriebsgesellschaften

Verrechnungspreisbildung bei Vertriebsgesellschaften (VTG) - Praxiserfahrungen

- **Preisvergleichsmethode** ist nur selten in Form eines inneren „**Rabattvergleichs**“ anwendbar
- Oftmals auch keine **Anwendung der vorzugswürdigen Wiederverkaufspreismethode** mangels Vergleichsdaten, es sei denn es liegen Daten zum inneren Margenvergleich vor.
- => **häufig Anwendung TNMM** auf Datenbankbasis, die aber u. a. aufgrund des Nachweises der fremdüblichen Nettogewinnmarge / mangelnder Vergleichbarkeit der verwendeten Vergleichsunternehmen streitanfällig ist.
- **Verluste**: Nach der BFH-Rechtsprechung muss VTG innerhalb von ca. 5 Jahren einen angemessenen Totalgewinn erzielen, wobei **Verlustphase 3 Jahre nicht überschreiten soll** (widerlegbare Vermutung, die bei marktbedingten Ursachen, Managementfehlern oder der Übernahme von Markterschließungskosten durch FRD nicht gilt).
  => **regelmäßig nur eingeschränkte Anerkennung von Dauerverlusten bei VTG** durch Finanzverwaltung, sofern o.g. Zeiträume überschritten werden, vgl. Tz. 3.31ff. VWG-VP 2024
- **Hohe Umsatzrenditen ausländischer VTG** von 10 - 15 % werden in BP oftmals nicht anerkannt, es sei denn es gelingt der (schwierige) Nachweis, dass beispielsweise
  - vergleichbare VTG ähnlich hohe Renditen erzielen oder
  - ein Nachweis über die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode möglich ist oder
  - eine besonders schlagkräftige Vertriebsstruktur besteht.
- Fehlende Verrechnung der **Überlassung von Marken oder Knowhow** an ausländische VTG außerhalb von Liefergeschäften (insb. im Dienstleistungsbereich).

Vertriebsgesellschaften

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Übernahme von Markterschließungskosten

OECD-VPL:

- Markterschließungskosten können sowohl vom Produzenten als auch vom Vertriebsunternehmen getragen werden.
- LRD sollten aufgrund des geringen Vermarktungsrisikos keine Markterschließungskosten tragen.
- Entscheidend ist das Interesse und der mit der Markterschließung verbundene wirtschaftliche Vorteil („benefit test“) der beteiligten verbundenen UN.
- Sofern beide UN von der Markterschließung profitieren (was bei FRD die Regel sein dürfte) sind die Markterschließungskosten angemessen zwischen beiden UN aufzuteilen.

Deutsche Finanzverwaltung:

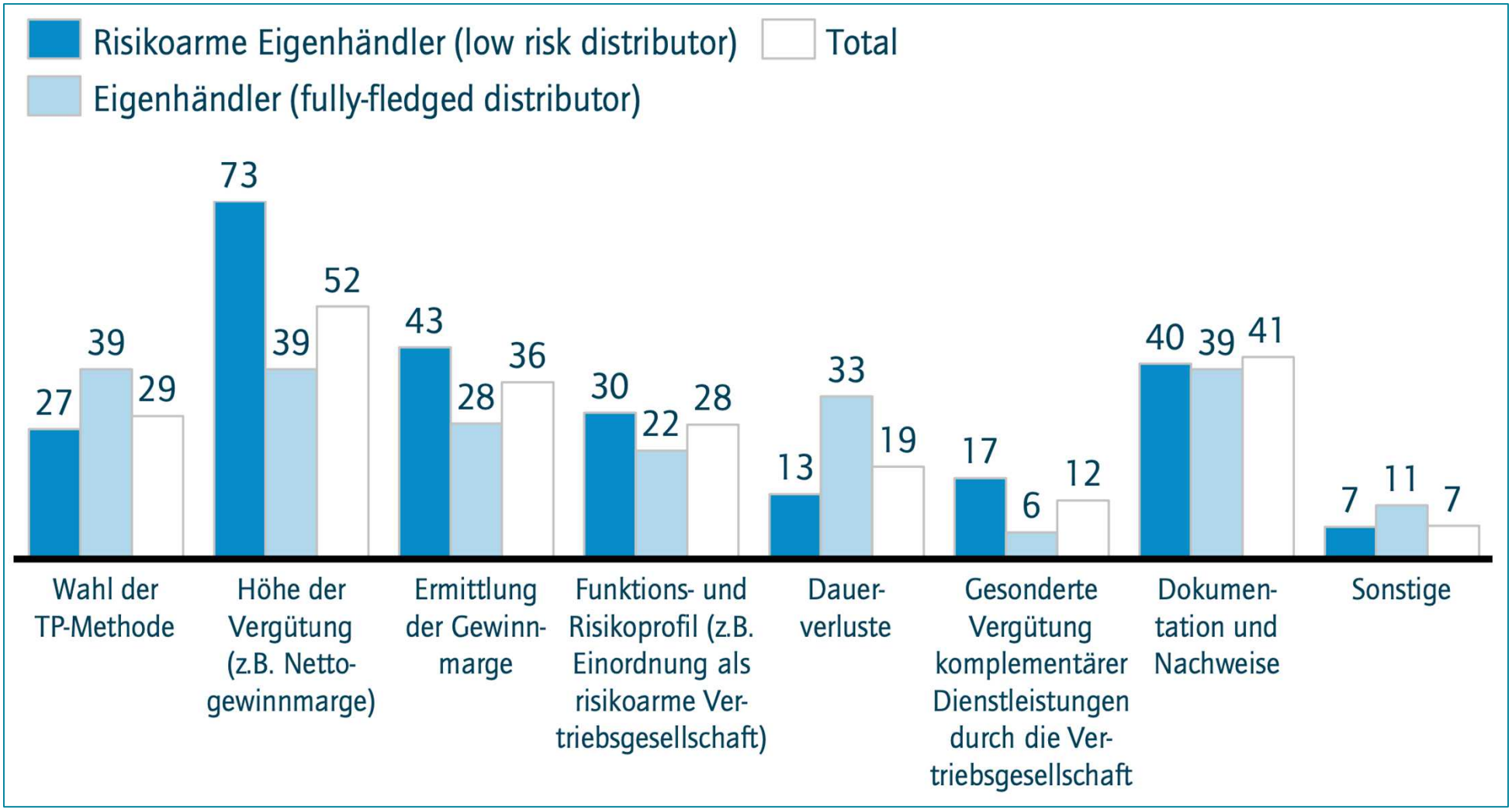
- Schließt sich grundsätzlich der OECD-Auffassung an.
- Allerdings sind die Regelungen zu andauernden Verlustperioden bei inländischen Vertriebsgesellschaften gem. Tz. 3.33 der VWG-VP 2024 zu beachten.

Praxishinweis:
In der Praxis kann bei FRD eine **hälftige Aufteilung der Markterschließungskosten** sinnvoll sein, sofern beide UN in vergleichbarem Umfang von der Markterschließung profitieren. In diesem Fall sollte zur Vermeidung von Diskussionen in der BP die Vertriebsgesellschaft **mittelfristig** eine **angemessene Vertriebsrendite** erzielen, die eine Amortisation der Markterschließungskostenübernahme ermöglicht.

Vertriebsgesellschaften

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Strittige Prüffelder bei Vertriebsgesellschaften in aktuellen Betriebsprüfungen*



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

Vertriebsgesellschaften: OECD-Bericht* vom 19.02.2024 zu Pillar 1 Amount B

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

OECD-Vereinfachungsregelungen zur angemessenen Vergütung von Routine-VTG

Übersicht

- Ziel: **Definition von standardisierten TNMM-Margen** (Return On Sales (ROS)) für bestimmte Basistätigkeiten im Marketing und Vertrieb
- **Geltungsbereich**: Vertreiber physischer Güter mit niedrigem F+R-Profil, bei denen TNMM anwendbar ist, keine Anwendung auf Vertrieb von Rohstoffen/ Dienstleistungen/immateriellen WG
- Hierzu Unterscheidung in **fünf Intensitäts-faktoren („Faktorintensität“)** und **drei Branchengruppen**
- Aus Kombination der Intensitätsfaktoren und der Branchengruppen werden **Bandbreiten für fremdübliche Umsatzrenditen** für die VTG ermittelt einschl. von **Zu- und Abschlägen von 0,5%** auf den von der OECD ermittelten Wert
- Zusätzlicher **Verprobungsmechanismus** über **Berry Ratio:** Bestimmung Ober-/Untergrenze für Vergütung VTG; falls ROS außerhalb der Bandbreite Anpassung EBIT-Marge auf nächstgelegenen Punkt der Bandbreite
- Weitere Anpassungen möglich, wenn verb. UN in einem Land mit Kreditrating mit BBB+ oder schlechter ansässig ist
- Grundsätzlich positiver Beitrag zur **Vereinfachung der VP-Bestimmung bei VTG**
- **Anwendung ab 2025**

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

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

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

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

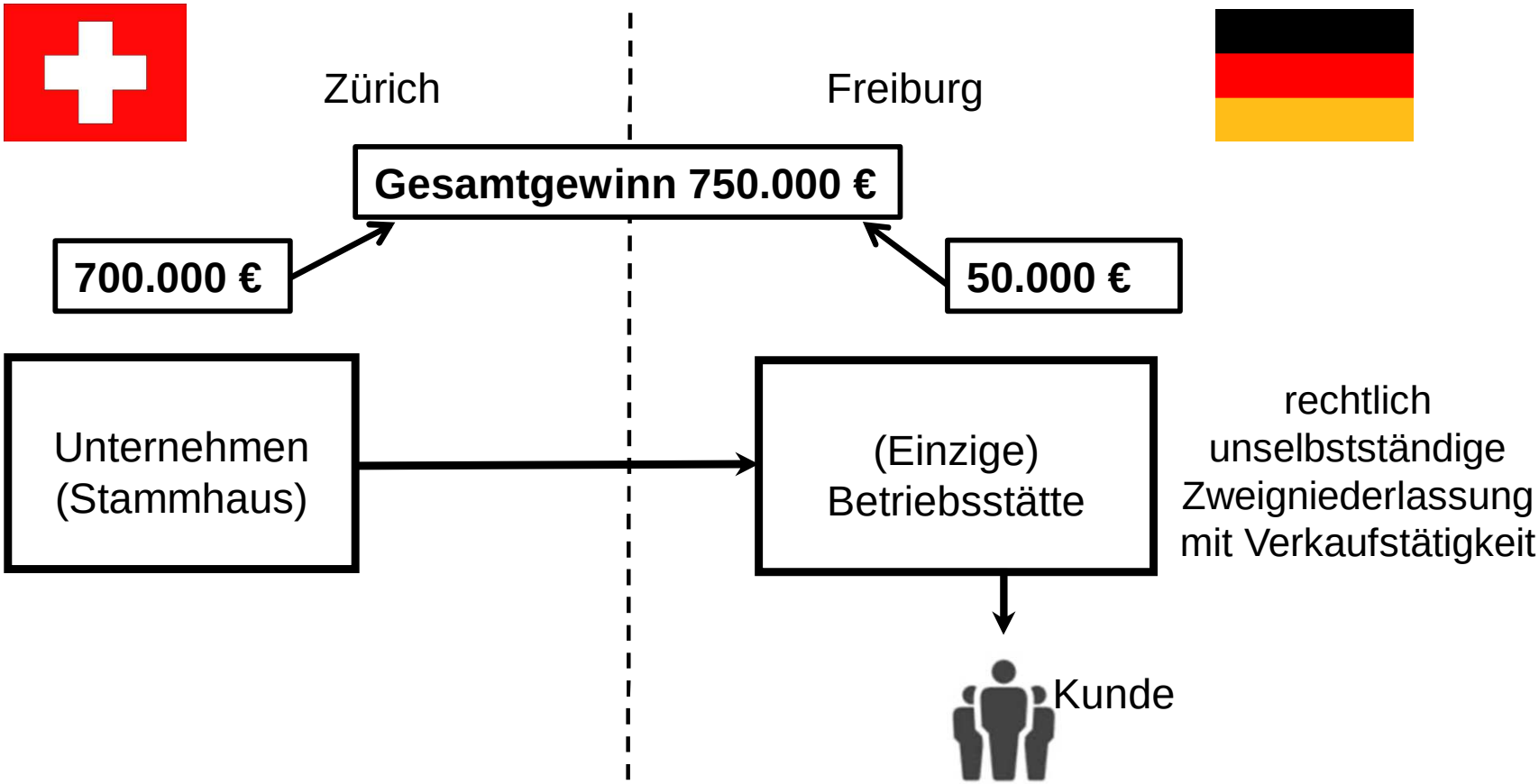
Branchengruppe 3 mit hohem Gewinnlevel:
z.B. Medizintechnik und Gesundheitsbedarf, Industriemaschinen/ -werkzeuge/ -komponenten/-bedarf; Fahrzeuge einschl. Zubehör

Bericht abrufbar unter https://www.oecd.org/tax/beps/pillar-one-amount-b-21ea168b-en.htm, vgl. zum finalen Bericht Esakova, IStR 2024, 570.

Betriebsstättengewinnermittlung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Betriebsstätte (BS): Beispiel Vertriebs-Zweigniederlassung Deutschland



Rechtsfolge: Besteuerung der Einkünfte der Betriebsstätte in D (beschränkte Steuerpflicht) mit Freistellung in CH.

Betriebsstättengewinnermittlung

Ermittlung Betriebsstättengewinn: Umsetzung AOA in D ab 2013 – Grundsätze

Authorized OECD Approach (AOA) = Behandlung BS als eigenständiges Unternehmen (Einführung des „Functionally Seperate Entity Approach“)

- Bestimmung der ausgeübten **Funktionen** und übernommenen **Risiken** der BS in Abhängigkeit von dem in der BS eingesetzten Personal (**maßgebliche „Personalfunktion“**).
- Fiktion des/der eigenständigen Besitzes/Nutzung von **Wirtschaftsgütern** (WG).
- Anwendung des **Fremdvergleichsgrundsatzes** mit der Folge der Gewinnrealisierung auch bei Innentransaktionen (= Dealings) zwischen Stammhaus und BS.
- Anwendung von **Verrechnungspreisgrundsätzen** für die Bestimmung des Gewinns aus „Dealings“.
- Einführung des **KERT-Kriteriums** (key entrepreneurial risk taking functions) für den Finanzsektor (insb. **Banken/Versicherungen**) mit Maßgeblichkeit der unternehmerischen Risikoübernahme.
- (Generelle) **Anwendung** der neuen AOA-Grundsätze aus deutscher Sicht **bereits seit 2013** gem. § 1(5) AStG, es sei denn Nachweiserbringung, dass anderer DBA-Staat AOA nicht anwendet.
- **Betriebsstättengewinnaufteilungs-VO** (BsGaV) seit 2015 in Kraft, zusätzlich Verwaltungsgrundsätze als erläuterndes BMF-Schreiben vom 22.12.2016 (VWG BsGa).
- Aktuell wird **AOA-Umsetzung in § 1(5) AStG** in D von den Gerichten in Frage gestellt.[1]

➔ Abnahme Attraktivität der BS-Besteuerung durch **faktische Gleichstellung mit Tochterges**.
➔ Anwendung von Verrechnungspreisgrundsätzen im Verhältnis zu BS wird in der Praxis häufig nicht beachtet.

1) BFH-Beschluss v. 24.11.2021, I B 44/21 sowie beim BFH anhängige Verfahren I R 37/23, I R 38/23 (Pipelinefälle) sowie I R 45/22 und I R 49/23

Betriebsstättengewinnermittlung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Ermittlung Betriebsstättengewinn: Systematik des AOA in Deutschland

Die BS Gewinnabgrenzung / -ermittlung hat **zweistufig** zu erfolgen (§ 1 Abs. 5 S. 3 + 4 AStG):[1]

1. Schritt: Funktionsanalyse

a. Identifizierung der von der BS ausgeübten Funktionen (auf Basis von Personalfunktionen)
b. Zuweisung Vermögenswerte zur BS („assets follow functions“)
c. Zuweisung Chancen & Risiken zur BS („chances & risks follow functions & assets“)
d. Zuweisung fremdübliches Eigenkapital zur BS auf Basis Funktionen, Vermögenswerte, Chancen u. Risiken (Dotationskapital)

➔ **Ergebnis: „Betriebsstättenbilanz“ = Ausgangspunkt für 2. Schritt = § 3 BSGaV.**

2. Schritt: Transaktionsanalyse (Bestimmung der Geschäftsvorfälle „Dealings“)

a. Identifizierung Geschäftsvorfälle zwischen Stammhaus u. BS ➔ „Betriebsstättenbilanz“
b. Bepreisung identifizierter Geschäftsvorfälle zur Gewinnabgrenzung / Gewinnermittlung unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes (in Form von fiktiven Betriebseinnahmen und –ausgaben)

➔ **Ergebnis: „Betriebsstättengewinn oder -verlust“.**

[1] In Anlehnung an Rupp, NWB Seminar Internationale Betriebsstätten und Personengesellschaften, 2017

Betriebsstättengewinnermittlung

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

AOA-Konzept – maßgebliche Personalfunktion und Zuordnung WG zur BS-Bilanz

- **Personalfunktion** = **Geschäftstätigkeit**, die von eigenem Personal des UN für das UN ausgeübt wird, u.a. Nutzung, Anschaffung, Herstellung, Verwaltung, Veräußerung, Weiterentwicklung, vgl. § 2 (3) BsGaV.
- **Zuordnung** Personalfunktion zu der BS, in der die Personalfunktion ausgeübt wird und zu der die Personalfunktion den **sachlich engsten Bezug** hat vgl. § 2 (5) BsGaV.
- **Keine Zuordnung** der Personalfunktion zu einer BS, wenn
  - kein **sachlicher Bezug** zur Geschäftstätigkeit besteht und Tätigkeit < **30 Tage** im WJ ausgeübt wird oder
  - bei rein unterstützendem Charakter oder die allgemeine Geschäftspolitik betreffend.

BS-Bilanz-Zuordnung von

- **unbeweglichem Vermögen** bei unmittelbarer Nutzung zur Einkunftserzielung durch die BS; ansonsten Zuordnung nach Personalfunktion (Lager, Server, Windparks => Geister-BSt),
- **materiellen Wirtschaftsgütern** nach dem Gebrauch,
- **immateriellen Wirtschaftsgütern** nach dem Maßgeblichkeitsprinzip, d.h. Zuordnung dort, wo der Wert vom Personal entwickelt, geschaffen oder erworben wurde (z.B. Know-how oder Kundenbeziehungen),
- **sonstigen Vermögenswerten** nach dem „Ursprung“, wo Vermögenswert (z.B. Forderung) geschaffen wurde,
- **Verbindlichkeiten** bei Zusammenhang mit BS-Vermögen (z.B. Finanzierung von BS-Vermögen); Fiskalischer Zweck: Eigenkapital einer ausländischen BS soll möglichst niedrig sein.

Praxishinweis: Sofern ein immaterielles WG wie z.B. Know-how im Stammhaus entwickelt wurde, später aber ausschließlich vom Personal einer anderen BS genutzt wird, führt die geänderte Nutzung zu einer **Exit-Besteuerung** beim Stammhaus **in Form eines fiktiven Veräußerungsgewinns**.[1]

1) Vgl. Pieske-Kontny, Die Zuordnung von Vermögenswerten, Steuerliche Betriebsprüfung 07/2024, 197, 201 (praxisbezogener Artikel mit vielen Anwendungsbeispielen).

Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

BS-Gewinnermittlung aus D Sicht – Beispiel Vertriebsbetriebsstätte FRD

Zürich

Freiburg

Unternehmen = Stammhaus

Herstellung von Werkzeugen

(Einzige) Verkaufs-BS

Kunde

Die in der BS tätigen Mitarbeiter sind für folgende Aufgaben zuständig:

- Entwicklung Vertriebs- und Marketingkonzepte
- Auftragsabwicklung einschl. Mahnwesen
- Lagerverwaltung
- Preisgestaltung
- Marketingmassnahmen/-strategie
- Kundenbetreuung

Lösung: Zuordnung der **Funktionen und Risiken** führt dazu, dass BS zwingend als **Eigenhändler** anzusehen ist, der sämtliche Risiken eines **full risk distributors** zuzuordnen sind (insb. Markt-Lagerhaltungs- und Delkredererisiko).

➔ Vertriebsverluste (einschl. von Währungsverlusten) sind der BS zuzuordnen.
➔ Gewinnermittlung nach den für Vertriebsgesellschaften anwendbaren VP-Methoden.

Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

BS-Gewinnermittlung aus D-Sicht – Zuordnung von immateriellen WG

München

A

Tessin

Architekten KG
Erbringung von Architektur-Dienstleistungen

Operative GF

Verwaltungs-GF

- Entwicklung Know-how in D
- Aufbau Kundenbeziehungen in D
- Haupttätigkeit wird durch Mitarbeiter mit Spezialwissen erbracht
- Ausschließliche operative Tätigkeit der KG auf D-Markt
- A ist einziger Ges-GF und übt Tätigkeit zu 50 % in D aus (überwiegend operative Tätigkeit)

Personal in D

Kunden in D

- Ehefrau und Kind haben Hauptwohnsitz in CH, das Kind besucht Schule im Tessin
- A hat einen weiteren Wohnsitz in D
- Mittelfristige Übersiedlung des A nach CH
- 50 % Tätigkeit im HO im Tessin, überwiegend Verwaltungstätigkeiten

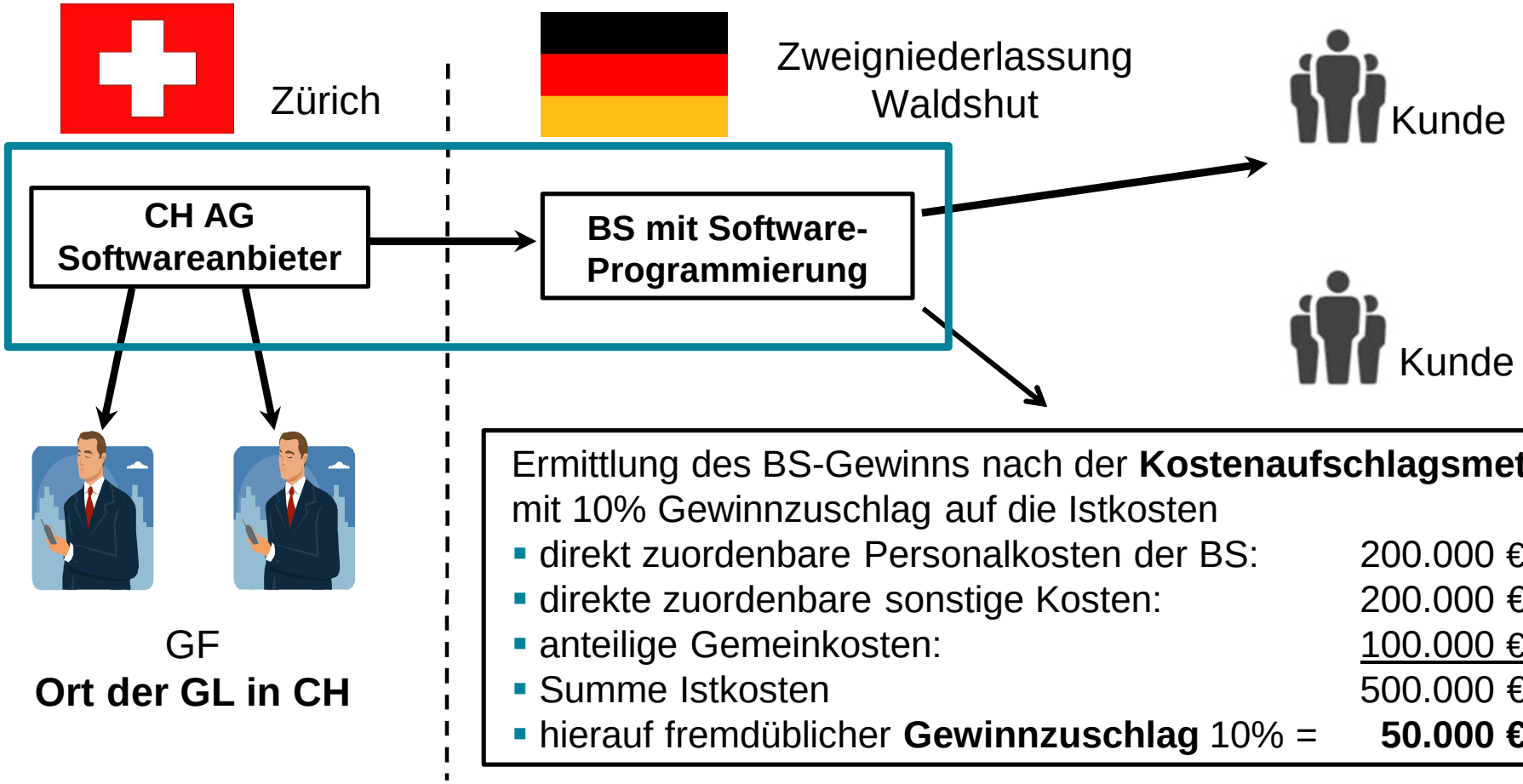
Lösung: Die Ausübung der Tätigkeit des A in der CH führt nicht zu einer EXIT-Besteuerung bei der Ingenieur KG, weil die immateriellen WG u.a. in Form des Know-how und der Kundenbeziehungen in D geschaffen wurden und deren Nutzung sich durch die Verwaltungstätigkeit des A nicht ändert.

Aus CH-Sicht muss aber geprüft werden, ob A am CH-Wohnsitz eine HO-BS begründet mit der Folge der Zuordnung eines laufenden Gewinnanteils der Ingenieur KG zur CH HO-BS.

Betriebsstättengewinnermittlung – Fallbeispiele

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

BS-Gewinnermittlung aus D Sicht – Beispiel Softwareprogrammierungs-BS



Ermittlung des BS-Gewinns nach der **Kostenaufschlagsmethode** mit 10% Gewinnzuschlag auf die Istkosten

▪ direkt zuordenbare Personalkosten der BS:	200.000 €
▪ direkte zuordenbare sonstige Kosten:	200.000 €
▪ anteilige Gemeinkosten:	100.000 €
▪ Summe Istkosten	500.000 €
▪ hierauf fremdüblicher **Gewinnzuschlag** 10% =	**50.000 €**

Lösung: Ermittlung BS-Gewinn über Anwendung der Kostenaufschlagsmethode mit fremdüblichem Gewinnaufschlagssatz.

Betriebsstättengewinnermittlung

Kostenaufschlagsmethode (1/2)

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

Beispiel:		
	Plan-, Normal- oder Istkosten	100
	+ Branchenüblicher Gewinnaufschlag	12
	= Verrechnungspreis	112

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

Betriebsstättengewinnermittlung

Kostenaufschlagsmethode (2/2)

- **„Ultima Ratio"- Methode**, wenn für die Preisvergleichs- oder Wiederverkaufspreismethode keine Marktpreise als Fremdvergleichswerte verfügbar sind.
  - Am häufigsten angewandte Standardmethode in Deutschland!

- **Nachteile:**

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

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

- **Anwendungsbereiche:**

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

Betriebsstättengewinnermittlung

Kostenaufschlagsmethode – Gewinnaufschläge bei Dienstleistungen

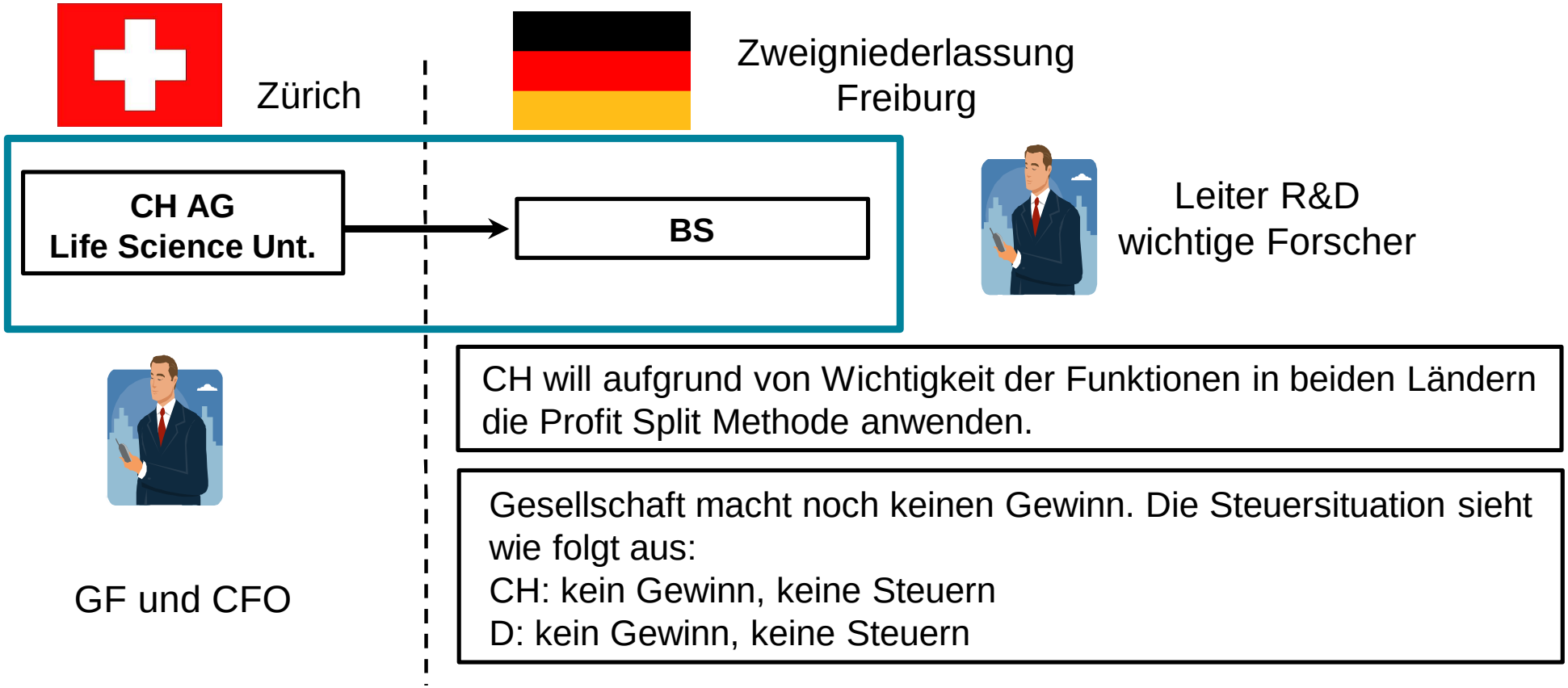
Interquartilsbandbreiten und Mittelwert über die einzelnen Servicekategorien für die Jahre 2008 bis 2014*

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

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

VISCHER

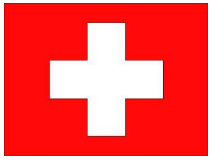
BS-Gewinnermittlung – Kostenaufschlagsmethode versus Profit Split



Bei der Profit Split Methode fallen erst Steuern an, wenn ein Gewinn erzielt wird.

VISCHER

BS-Gewinnermittlung – Kostenaufschlagsmethode versus Profit Split



Zürich

Zweigniederlassung
Freiburg

CH AG
Life Science Unt.

→

BS

Leiter R&D
wichtige Forscher

GF und CFO

D geht grundsätzlich davon aus, dass für Betriebsstätten die Kostenaufschlagsmethode mit 10% Gewinnaufschlag erste Wahl ist.

Situation CH: kein Gewinn, keine Steuern
Situation D: Total Kosten in D: 800‘000 €
Fremdüblicher Gewinnzuschlag: 10% = 80‘000 €

Bei der Kostenaufschlagsmethode kommt es in einem Land zu Steuern, obwohl insgesamt ein Verlust erzielt wird.

Praxis der deutschen Verrechnungspreisdokumentation und Betriebsprüfungspraxis

Handelskammer Deutschland Schweiz

18. März 2025

Winfried Ruh

Steuerberater

Fachberater für Internationales Steuerrecht

Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Dreistufiger Verrechnungspreisdokumentationsansatz

Dreistufiger Verrechnungspreis-dokumentations-ansatz

Local File

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

Regelungen in § 4 GAufzV

Country-by-Country-Reporting

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

§ 138a AO

Master File

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

Regelungen in § 5 GAufzV

Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Local File – Überblick Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV)

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

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

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

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

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

Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Local File – Überblick Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV)

Aufzeichnungen zu Datenbanken gem. § 4 Abs. 3 GAufzV:	Begründung
Bei Verwendung von Datenbankstudien sind zu dokumentieren: ➢ verwendete Suchstrategie ➢ verwendete Suchkriterien ➢ Suchergebnis ➢ der (außerhalb der Datenbank durchgeführte) weitere Selektionsprozess Der gesamte **Suchprozess** des UN **muss zum Zeitpunkt der Außenprüfung** unter den Bedingungen, unter denen der Steuerpflichtige den Suchprozess vorgenommen hat, **nachvollziehbar und elektronisch prüfbar sein**.	FV soll Möglichkeit besitzen, den ursprünglichen Suchprozess des UN prüfen zu können (Datenbankscreening und eventuelle manuelle Selektion) und ggfs. eigene Recherchen - basierend auf der Suche des UN - durchführen können. Dazu muss vom UN auch die verwendete **Konfiguration der Datenbank** dokumentiert werden. **Die Daten sind der Finanzverwaltung** für eine effektive Prüfung gem. § 147 Abs. 6 AO **in elektronischer Form zur Verfügung zu stellen**.

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

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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

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

- **Allgemeine Informationen**
  - Darstellung der Beteiligungsverhältnisse zwischen Steuerpflichtigen und nahestehenden Personen
  - Darstellung der organisatorischen und operativen Konzernstruktur sowie deren Veränderungen
  - Beschreibung der Management- und Organisationsstruktur
  - Beschreibung der Tätigkeitsbereiche des Steuerpflichtigen und der Geschäftsstrategie sowie deren Veränderungen
- **Geschäftsbeziehungen**
  - Übersicht über Art und Umfang der Geschäftsbeziehungen (geschäftsvorfallbezogen, Gruppenbildungen sind aber grundsätzlich zulässig) und die ihr zugrunde liegenden Verträge und deren Veränderungen
  - Auflistung der wesentlichen immateriellen Werte, die der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen nutzt oder zur Nutzung überlässt
- **Funktions- & Risikoanalyse**
  - Informationen über die vom Steuerpflichtigen und den nahestehenden Personen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken (Darstellung in Form von Star Charts möglich)
  - Informationen über eingesetzte wesentliche Vermögenswerte, vereinbarte Vertragsbedingungen, Geschäftsstrategien sowie bedeutsame Markt- und Wettbewerbsverhältnisse
  - Beschreibung der Wertschöpfungskette und Darstellung der Wertschöpfungsbeiträge (Wertschöpfungsanalyse, fakultativ gem. Tz. 3.7 VWG-VP 2024)

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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

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

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

- Darstellung der **angewandten Verrechnungspreismethode** sowie Begründung der Auswahl und Geeignetheit dieser Methode
- Unterlagen über die Berechnungen bei der Anwendung der gewählten Methode
- Auflistung verwendeter vergleichbarer Geschäftsvorfälle einschl. Vergleichsunternehmen
- Datenbankstudien
- Nachweis der Verrechnungspreisbestimmung im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls

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

- Sofern **Fremdvergleichsdaten**/Datenbankstudien **nicht verfügbar** sind: **Dokumentation auf Basis innerbetrieblicher Plandaten** gem. VWG-VP 2024 Tz. 3.40.

Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Local File: Aktuelle Verwaltungsregelungen zu Verrechnungspreisen

VWG 2020
formelle Fragen / Mitwirkungspflichten

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

Zeitnahe Anpassung der VWG 2020 geplant

VWG VP 2024
materielle Fragen

- **Grundsätze der Einkünftekorrektur** (Definition nahestehende Personen und Geschäftsbeziehung)
- Bedeutung und detaillierte Einzelheiten zur **Anwendung der OECD-Verrech-nungspreisleitlinien** (OECD-VPL)
- **Allgemeine Grundsätze** (Gegenberichtigungen, Ausgleichs-zahlungen, Verhältnis zum Zollwert)
- Aktualisierung zu **Konzernfinanzierung** wegen Gesetzesänderungen und BFH-Rechtsprechung
- **Aufhebung bisheriger BMF-Schreiben** zu Verrechnungspreisen

Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Local File: Mitwirkungspflichten nach VWG 2020 – Überblick wesentliche Aspekte

- **Zeitpunkt**: Grundsätzlich ist **VP-Doku erst auf Anforderung durch Betriebsprüfer**, dann aber innerhalb von nur **30 Tagen vorzulegen**. Fristverlängerung ist nur in begründeten Einzelfällen möglich. Fristbeginn ist die Bekanntgabe der Anforderung, nicht der Prüfungsbeginn. Bei Nachfragen der BP können Ergänzungen innerhalb einer angemessenen Frist angefordert werden.
- Grundsätzlich **Doku jedes Geschäftsvorfalls ohne Wesentlichkeitsgrenze**. Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen ist zwar möglich, sofern diese wirtschaftlich vergleichbar sind, bleibt aber wg. potentieller Unverwertbarkeit risikobehaftet.
- **Fremdsprachige** Dokumentation ist **weiterhin nur mit Zustimmung des Finanzamts** zulässig. Der Antrag muss unverzüglich nach Anforderung der Dokumentation gestellt werden, kann aber auch bereits vor der Anfertigung erfolgen. Dokumentation in englischer Sprache wird im Regelfall akzeptiert.
- (Umstrittene) **Aufzeichnungspflicht der weltweiten Wertschöpfungskette**, die einem sachverständigen Dritten grundlegendes Verständnis der Wertschöpfung der Unternehmensgruppe/des Geschäftsmodells vermitteln muss.
- **Auswahl der geeignetsten VP-Methode durch die Finanzbehörde,** insbesondere wenn die Ergebnisse der Alternativmethode wahrscheinlicher sind. (Umstrittene) Vorlagepflicht der hierfür erforderlichen Informationen
- **Aufzeichnungen müssen nach wie vor nicht den Nachweis der Angemessenheit der VP erbringen, sondern lediglich ernsthaftes Bemühen der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes zeigen**

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

* Vgl. hierzu und allgemein zu den Mitwirkungspflichten Hülster/Weber, Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, DB 2023, 2591.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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

Umstrittene erstmalige Vorlagepflicht für elektronische Nachrichten (zusätzlich zu Gutachten)

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

Auffassung der Finanzverwaltung

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

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

Verweis auf **übliche Praxis im Ausland**.

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

Auffassung der Kommentierung

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

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

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

Beratungshinweis

Anfragen zur E-Mailvorlage in der BP sollten hinsichtlich ihrer **Verhältnismäßigkeit & Relevanz – auch im Hinblick auf eine anstehende gerichtliche Klärung –** geprüft werden. Das FG Hamburg hat mit Urteil v. 23.3.2023 die Einstufung von E-Mails als Handelsbriefe grundsätzlich bejaht, verneinte allerdings einen Anspruch auf ein E-Mail-Gesamtjournals (Revision anhängig beim BFH unter XI R 15/23).

Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Verwaltungsgrundsätze VP 2024 – Erläuterungen zur Anwendung der OECD-VPL

- Anwendung des **Fremdvergleichsgrundsatzes** – umfassende Sachverhaltsaufklärung und -würdigung notwendig, Berücksichtigung nur der im Zeitpunkt des Abschlusses des Verpflichtungsgeschäfts bekannten Tatsachen.
- Hinweise zur Anwendung **Verrechnungspreismethoden** und **Bewertungstechniken**
- **Vergleichbarkeitsanalyse** (Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen, Bandbreitenbetrachtung),
- **Dauerverluste** (grundsätzlich keine Anerkennung bei Routineunternehmen innerhalb eines Fünfjahreszeitraums)
- Verwaltungsansätze zur **Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten**
- Behandlung von **immateriellen Wirtschaftsgütern** einschl. Anwendung **DEMPE-Grundsätze** und **Markennutzung**
- Hinweise zur Behandlung von **Warenlieferungen**
- Ausführungen zu **Dienstleistungen** in Bezug auf Konzernumlagen und „Safe Harbour“ für Routinedienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (Low Value Adding Services = LVAS)
- **Kostenumlagen** - Anwendung von kostenbasierten Bewertungen in Ausnahmefällen
- Hinweise zur Behandlung von **Funktionsverlagerungen**
- (aktualisierte) Erläuterungen zu **Finanzierungsbeziehungen** auf Basis der BFH-Rechtsprechung und aktuellen Gesetzesänderungen aus 2024

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

Verrechnungspreisdokumentation

Local File: Erleichterungen für „kleinere“ Unternehmen

- Umfangreiche Dokumentationspflichten greifen gem. § 6 GAufzV grundsätzlich nicht für sog. „**kleinere Unternehmen**“.
- Lediglich **Verpflichtung zur Vorlage vorhandener Unterlagen** und zu **mündlichen Auskünften** zum Nachweis fremdüblicher VP-Ermittlung innerhalb von 30 Tagen nach Aufforderung durch Betriebsprüfer (Fristverlängerung möglich).
- Pflicht zur Vorlage der **Transaktionsmatrix** ab 2025
- Bei **Nichtvorlage** der Transaktionsmatrix ist nach § 162 Abs. 4 Satz 1 AO ein Zuschlag in Höhe von 5.000 €. Festzusetzen.

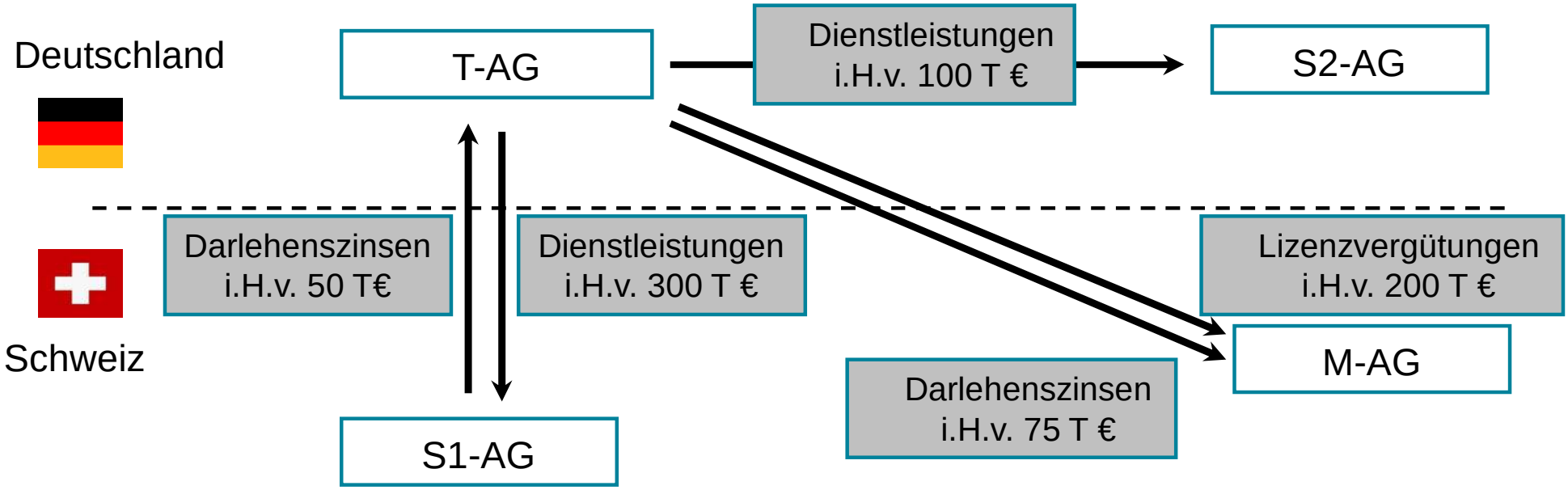
Definition „Kleineres Unternehmen“:

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

Verrechnungspreisdokumentation-Fallbeispiel

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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



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

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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

Beispiel - Lösung

- Ermittlung der schädlichen Grenze des § 6 Abs. 2 GAufzV der V-AG:
  - Leistungen an die inländische Schwestergesellschaft bleiben unberücksichtigt.
  - Addition der Leistungen an / von ausländische(n) Schwestergesellschaften und der Muttergesellschaft:

300 T€ + 50 T€ + 200 T€ + 75 T€ = 625 T€ > *600 T€*

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

Verrechnungspreisdokumentation

Vorlageverpflichtung mit Bekanntgabe Prüfungsanordnung ab 2025

Ab dem 01.01.2025 besteht für den Fall einer Betriebsprüfung ohne gesondertes Verlangen innerhalb von 30 Tagen nach Bekanntgabe der Prüfungsanordnung eine **Vorlagepflicht für folgende Aufzeichnungen**:

- Transaktionsmatrix,
- Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle sowie
- Stammdokumentation bei Überschreiten der Größenklassen (Masterfile)

Da eine Prüfungsanordnung, die in 2025 ergeht, regelmäßig auch Prüfungszeiträume vor 2025 umfasst, muss eine Transaktionsmatrix auch für die Vorjahre erstellt werden.

Beispiel:
Beim Unternehmen U ist in 2025 eine Außenprüfung für die BP-Jahre 2021-2023 geplant. Bei einer Prüfungsanordnung, die am 20.02.2025 für die BP-Jahre bekanntgegeben wurde, ist sodann die Transaktionsmatrix (sowie ggf. das Masterfile und Aufzeichnungen über außergewöhnliche Geschäftsvorfälle) innerhalb von 30 Tagen für diese BP-Jahre ohne gesondertes Verlangen bis zum 20.03.2025 vorzulegen.

Verrechnungspreisdokumentation

Transaktionsmatrix - Grudnsätze

- Die Transaktionsmatrix ist ab 2025 nach § 90 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 AO ein verpflichtender Bestandteil der Aufzeichnungen zur Verrechnungspreisdokumentation.
- Es handelt sich dabei um eine strukturierte tabellarische Übersicht mit allen relevanten Informationen zu grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen des inländischen Unternehmens mit nahestehenden Personen.
- Ziel ist die schnelle Identifikation prüfungswürdiger und risikoträchtiger Geschäftsbeziehungen.

Zwingende Angaben der Transaktionsmatrix
➢ Gegenstand und Art der Geschäftsvorfälle
➢ Beteiligte an den Geschäftsvorfällen unter Benennung von Leistungsempfänger und Leistungserbringer
➢ Volumen und Entgelt der Geschäftsvorfälle
➢ Vertragliche Grundlage der Geschäftsbeziehungen
➢ Angewandte Verrechnungspreismethode
➢ Betroffene Steuerhoheitsgebiete
➢ Abweichung von der Regelbesteuerung im betreffenden Steuerhoheitsgebiet

Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Transaktionsmatrix – mögliche Darstellung

Steuerpflichtiger:					Wirtschaftsjahr:		
Lfd. Nr.	Gegenstand und Art des Geschäfts-vorfalls	Trans-aktions-partner *)	Volumen und Entgelt in €	Vertragliche Grundlage	Angewandte Verrech-nungspreis-methode	Steuer-hoheits-gebiet	Abweichung von der Regel-besteuerung
1							
2							
3							

*) Mitteilung, ob der Transaktionspartner Leistungsempfänger oder -erbringer ist

In Anlehnung an *Morlock* in: Skript Praxis der deutschen Verrechnungspreisdokumentation und Betriebsprüfungspraxis, Webinar der Handelskammer Deutschland – Schweiz vom 18.03.2025, F. 65.

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle – Definition und Erstellungszeitpunkt

Geschäftsvorfälle sind außergewöhnlich, wenn sie im Hinblick auf Art, Inhalt, Zweck und Umfang oder Risiko über das gewöhnliche Tagesgeschäft hinausgehen und für die Höhe der Einkünfte von erheblicher Bedeutung sind. Für diese besteht eine zeitnahe Aufzeichungspflicht.

- § 3 Abs. 1 GAufzV: Zeitnahe Erstellung der Unterlagen ist noch gegeben, wenn sie innerhalb von 6 Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs gefertigt werden, in dem sich der Vorfall ereignet hat.
- § 3 Abs. 2 GAufzV: Beispielhafte Aufzählung von „außergewöhnlichen“ Geschäftsvorfällen, keine Definition.

Beispiele für Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle
➢ Abschluss oder Änderung langfristiger Verträge mit erheblichem Einfluss auf die Einkünfte
➢ Vermögensübertragungen in Zusammenhang mit Umstrukturierungen
➢ Übertragung / Überlassung von Vermögenswerten mit wesentlichen Funktions- und Risikoänderungen
➢ Änderung der Geschäftsstrategie mit Auswirkung auf Geschäftsvorfälle
➢ Abschluss von Umlageverträgen
➢ Umstrukturierungen und Funktionsverlagerungen
➢ Zuordnungsänderungen bei Bankbetriebsstätte

* Vgl. hierzu ausführlich: Melan, Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle, § 90 Abs. 3 S. 8 AO, IStR 2022, 912.

III. Verrechnungspreisdokumentation

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 dieser angewandten 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):

- **Konzernbeschreibung**: Rechtliche Struktur, Geschäftstätigkeit, Kernkompetenzen und globale Marktbedingungen einschl. Wettbewerbssituation
- **Wertbeiträge**: bedeutende Faktoren für Gesamtgewinn; **umsatzstärkste Produkte/Dienstleistungen**; **Lieferketten der fünf umsatzstärksten Produkte/Dienstleistungen**; konzerninterne Verträge/ Dienstleistungsangebot; **VP-Politik für Dienstleistungen**; Kapazitäten Hauptstandorte; Funktionsanalyse mit Hauptbeiträgen zur Wertschöpfung; wichtige Umstrukturierungen/Käufe/Verkäufe
- **Immaterielle Werte/F+E-Tätigkeit**: Gesamtstrategie hinsichtlich immaterieller Werte; Standorte F+E-Einrichtungen/-management; Auflistung immaterieller Werte, Eigentümer, wichtige Verträge sowie Übertragungen, **VP-Politik in Bezug auf immaterielle Werte und Forschung und Entwicklung**
- **Konzernfinanzierung**: Darstellung Konzernfinanzierung mit Finanzierungsverträgen unabhängiger Kreditgeber; Darstellung Konzernfinanzierunggesellschaften; **VP-Politik hinsichtlich Finanzierung**.
- **Finanz- und Steueraspekte**: Konzernabschlüsse, VP-Zusagen und verbindliche Auskünfte

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

III. Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

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

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 Beschäftigten
- materielle Vermögenswerte

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

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

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

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

Verrechnungspreisdokumentation

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

Sanktionen bei Verstößen gegen Dokumentationspflicht - Local und Master File

Gem. § 162 Abs. 3 AO

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

Gem. § 162 Abs. 4 AO

- Nichtvorlage der Dokumentation/Vorlage einer im Wesentlichen unverwertbaren Dokumentation
  - ➢ Zuschlag je Geschäftsvorfall 5 - 10 % der Einkunftskorrektur (Ermessen des FA), mind. aber 5 T€
- Verspätete Vorlage einer Dokumentation
  - ➢ Zuschlag mind. 100 € pro Tag Fristüberschreitung, max. 1 Mio. €.
- Nichtvorlage der Transaktionsmatrix:
  - ➢ Zuschlag 5.000 €.
- Keine Zuschläge bei entschuldbarer Nichterfüllung oder geringfügigem Verschulden

Betriebsprüfungspraxis

Typische BP-Aufgriffe bei Verrechnungspreisen*

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

- **Finanzierungen** von ausländischen Tochtergesellschaften: Höhe des Zinssatzes, Cash Pool, Vergütung von Garantien und Bürgschaften

* Vgl. hierzu auch Hülster/Weber, Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, DB 2023, 2591.

Betriebsprüfungspraxis

BP-Aufgriffe in Bezug auf die VP-Dokumentationspflichten

- **Unvollständiger Umfang/Inhalt der VP-Doku,** insb. unvollständige Offenlegung von Geschäftsbeziehungen zu Konzernunternehmen.
- Fehlende Dokumentation **außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle**.
- **Fehlende Fremdvergleichsdaten** / Nichtanerkennung der Fremdvergleichsdaten mangels Vergleichbarkeit des Vergleichsunternehmens führt zu Schätzung durch BP.
- Einforderung objektiver **Beweis für die Fremdüblichkeit** der VP, obwohl vom UN nur eine Begründung der Fremdüblichkeit („Bemühen“) verlangt wird und BP den Nachweis erbringen muss, dass VP mit **hoher Wahrscheinlichkeit** nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen.
- **Mangelnde Unterstützung** der Vertriebsgesellschaft durch **ausländische Konzernmutter**.
- Nichtanerkennung einer Dokumentation in einer **anderen Sprache** (Ausnahme: Englisch).
- Die Festsetzung von **Sanktionen** sollte der Ausnahmefall bleiben, weil i.d.R. das „ernsthafte Bemühen“ zur Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der VP-Ermittlung erfüllt sein dürfte. Gleichwohl sollen aber **1/3 der VP-Mehrbelastungen auf Schätzungen** beruhen!*
- Häufig **willkürlicher Aufgriff von VP-Sachverhalten** mit unzureichender Begründung, zu wenig Verständnis der Steuerverwaltung für unternehmensinterne Abläufe und **unzureichende Kooperation** mit den UN, die den VP-bezogenen **Complianceaufwand** als **unangemessen hoch** und die **Anforderungen** als **kaum erfüllbar** ansehen.**

* Vgl. Studie zur Praxis der Betriebsprüfung in Deutschland, www.pwc.de/BP-2018, 30, Abb. 23.
** Vgl. Studie aus 2023 zu Complianceverhalten von Entscheidern in UN bei VP-Sachverhalten und hierzu Greil ua, DStR 2024, 914.

Abkürzungsverzeichnis

Im Vortrag verwendete Abkürzungen

Abb.	Abbildung
AbzStEntModG	Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer
a. F.	Alte Fassung
AEAO	AO-Anwendungserlass
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorised OECD Approach
APA	Advance Pricing Agreement
AStG	Außensteuergesetz
ATADUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie
ausl.	ausländisch/e
BEPS	Base Erosion and Profit Shiftig
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BP	Betriebsprüfung
BS	Betriebsstätte
BsGaV	Betriebsgewinnaufteilungsverordnung
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
CbCR	Country-by-Country-Reporting
CPM	Comparable Profits Method
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DEMPE	Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation
DL	Dienstleistung
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes
F+E	Forschung und Entwicklung
FRD	Full Risk Distributor
FV	Finanzverwaltung
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
Ges.	Gesellschaft
GF	Geschäftsführer
GL	Geschäftsleitung
HO	Homeoffice
idR	in der Regel
i.S.	im Sinne
IWG	Immaterielle Wirtschaftsgüter
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
KERT	Key entrepreneurial risk taking functions
LRD	Low Risk Distributor
LVAS	Low Value Adding Services
Mitw.-pflichten	Mitwirkungspflichten
n. F.	neue Fassung
OAS	net operating asset intensity
OECD-MA	OECD- Musterabkommen
OECD-RL	OECD Richtlinie
OECD-VPL	OECD-Verrechnungspreisleitlinien
OES	operating expense intensity
PSM	Profit Split Method
ROS	Return On Sales
Stpfl.	Steuerpflichtiger
TNMM	Transactional Net Margin Method
Verb. UN	verbundene Unternehmen
VJ	Vorjahr
VP	Verrechnungspreis
VTG	Vertriebsgesellschaft
VWG	Verwaltungsgrundsätze 2020
VWG-VP	Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspr.2023
VZ	Veranlagungszeitraum
WG	Wirtschaftsgut
WJ	Wirtschaftsjahr
YE	Year End

Winfried Ruh

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

bws // graf kanitz
beraten . prüfen . steuern

bws Graf Kanitz GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

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