
Update zu den Verrechnungspreisen in Deutschland

**30. Steuerfachtagung der
Handelskammer Deutschland Schweiz**

10. März 2026

Winfried Ruh

Steuerberater

Fachberater für Internationales Steuerrecht

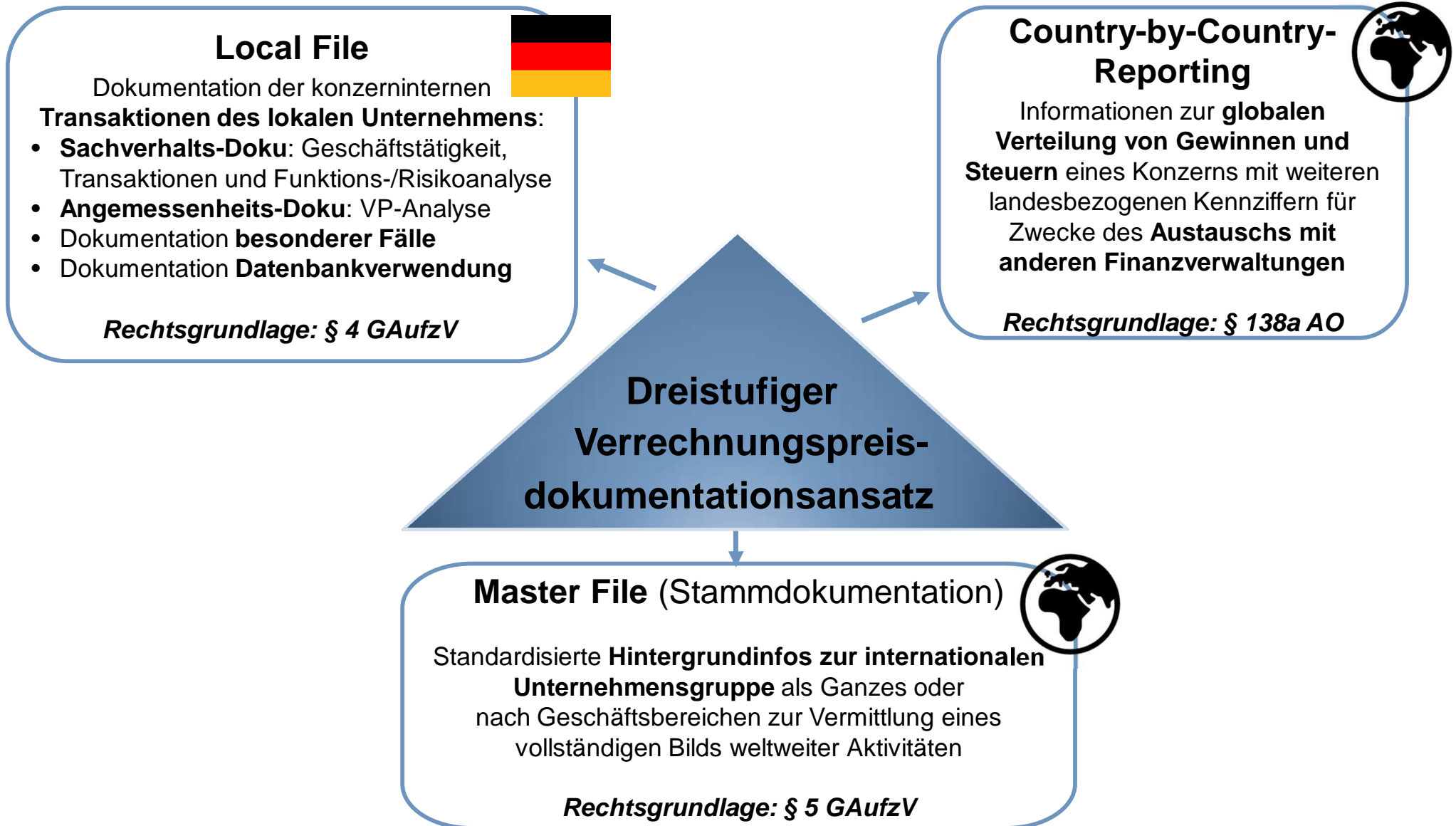
Update zu den Verrechnungspreisen in Deutschland

Gliederung

- **Verschärfung der Dokumentationspflichten ab 2025**
- **Verrechnungspreisbestimmung im Vertriebsbereich**
- **Verrechnungspreisbestimmung bei Betriebsstätten**
- **Verrechnungspreise in der Betriebsprüfungspraxis**

Verrechnungspreisdokumentation

Umsetzung dreistufiger OECD-Verrechnungspreisdokumentationsansatz in D



Verrechnungspreisdokumentation

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

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

➤ **Allgemeine Informationen**

- Darstellung der **Beteiligungsverhältnisse** zwischen Steuerpflichtigen und nahestehenden Personen
- Darstellung der organisatorischen und operativen **Konzernstruktur** sowie deren Veränderungen
- Beschreibung der **Management- und Organisationsstruktur**
- Beschreibung der **Tätigkeitsbereiche** des Steuerpflichtigen und der **Geschäftsstrategie** einschl. 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 / Wertschöpfungsbeitragsanalyse**

- Informationen über die vom Steuerpflichtigen und den verbundenen Unternehmen ausgeübten **Funktionen** und übernommenen **Risiken** sowie **eingesetzte Wirtschaftsgüter** (Darstellung in Form von Star Charts möglich)
- Informationen über vereinbarte **Vertragsbedingungen**, gewählte **Geschäftsstrategien** sowie **bedeutsame Markt- und Wettbewerbsverhältnisse**
- Beschreibung der **Wertschöpfungskette** und Darstellung der **Wertschöpfungsbeiträge** (Wertschöpfungsanalyse, fakultativ gem. Tz. 3.7 VWG VP 2024)

Verrechnungspreisdokumentation

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

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

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

- **Darstellung der angewandten 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 insb. interne Fremdvergleiche
- **Datenbankstudien**
- Nachweis der Verrechnungspreisbestimmung **im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles**
 - ➔ ***Aufzeichnung der zum Zeitpunkt der Preisbestimmung verfügbaren und verwendeten bedeutsamen Informationen***
- Sofern **Fremdvergleichsdaten/Datenbankstudien nicht verfügbar** sind:
Dokumentation auf Basis innerbetrieblicher Plandaten gem. VWG VP 2024 Tz. 3.40.

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 - Grundsätze

- 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

Transaktionsmatrix – mögliche Darstellung

Steuerpflichtiger:					Wirtschaftsjahr:		
Lfd. Nr.	Gegenstand und Art des Geschäftsvorfalles	Transaktionspartner *)	Volumen und Entgelt in €	Vertragliche Grundlage	Angewandte Verrechnungspreismethode	Steuerhoheitsgebiet	Abweichung von der Regelbesteuerung
1							
2							
3							

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

Verrechnungspreisdokumentation

Local-File - Transaktionsmatrix: Erkenntnisse aus der Betriebsprüfungspraxis

- Prüfungsanordnung enthält üblicherweise **keinen Hinweis auf** gesetzlich geregelte **Vorlagepflicht** innerhalb der sehr knappen Frist von nur 30 Tagen.
➔ Nichtbeachtung der **Vorlagepflicht führt zur Festsetzung von Strafzuschlägen.**
- **Fristverlängerungen:** Während in Baden-Württemberg Fristverlängerungen unter Verweis auf das Erfordernis eines begründeten Einzelfalls gem. § 90 Abs. 4 AO **tendenziell eher restriktiv** genehmigt werden, wird dies bundesweit wohl großzügiger gehandhabt.
- Vollständige Auflistung der **Geschäftsvorfälle** für den gesamten Prüfungszeitraum erforderlich einschl. etwaiger Funktionsverlagerungen, Konzerndienstleistungen und Darlehensgewährungen.
- Die Unterscheidung in **Volumen und Entgelt** ist bei Darlehen, Lizenzen und Provisionen sinnvoll.
- Benennung **vertraglicher Grundlagen** häufig nicht möglich. Angabe einer rein „mündlichen Vereinbarung“ wird von der BP unter Beweisaspekten eher kritisch gesehen. Deshalb ist die **schriftliche Doku** der VP-Bestimmung über **Transfer Pricing Agreements empfehlenswert.**
- Mangels gesetzlicher Regelung umstrittene Angabepflicht, ob Geschäftsvorfälle beim Transaktionspartner im betreffenden Steuerhoheitsgebiet der **Regelbesteuerung** unterliegen. In Bezug auf die Schweiz dürfte dies im Regelfall aber zu bejahen sein.

Beratungshinweis:

Die Transaktionsmatrix kann auch außerhalb einer BP jederzeit von der Finanzverwaltung angefordert werden. Deshalb ist es angesichts der sehr knappen Vorlagefrist empfehlenswert, die **Transaktionsmatrix** bereits **mit der Erstellung des Jahresabschlusses** vorzubereiten.

Verrechnungspreisdokumentation

Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle – Definition und Entstehungszeitpunkt

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 Aufzeichnungspflicht.

- § 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

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 Konzernfinanzierungsgesellschaften; **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

Verrechnungspreisdokumentation

Aktuelle Verwaltungsregelungen zu Verrechnungspreisen

VWG 2020

formelle Fragen / Mitwirkungspflichten

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

VWG VP 2024

materielle Fragen

- **Grundsätze der Einkünftekorrektur** (Definition nahestehende Personen und Geschäftsbeziehung)
- Bedeutung und detaillierte Einzelheiten zur **Anwendung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien** (OECD-VPL)
- **Allgemeine Grundsätze** (Gegenberichtigungen, Ausgleichszahlungen, Verhältnis zum Zollwert)
- Aktualisierungen zur **Konzernfinanzierung** wg. Gesetzesänderungen ab 2024 und BFH-Rechtsprechung
- **Aufhebung bisheriger BMF-Schreiben** zu Verrechnungspreisen

Zeitnahe Anpassung der VWG 2020 geplant

Verrechnungspreisdokumentation

Mitwirkungspflichten nach VWG 2020 – Überblick wesentliche Aspekte

- **Zeitpunkt:**
 - Vorlage der **VP-Doku** erst **auf Anforderung durch Betriebsprüfer**, dann aber **innerhalb von nur 30 Tagen**
 - Fristverlängerung ist nur **in begründeten Einzelfällen** möglich.
 - Bei Nachfragen der BP können **Ergänzungen innerhalb einer angemessenen Frist** angefordert werden.
- Grundsätzlich **Doku jedes Geschäftsvorfalles ohne Wesentlichkeitsgrenze**. Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen ist zwar möglich, sofern diese wirtschaftlich vergleichbar sind, bleibt aber wg. potentieller Unverwertbarkeit risikobehaftet (vgl. hierzu auch C.2 der VWG VP).
- **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. Zum Nachweis eines wertschöpfungsbasierten Gewinnanteils können die Aufzeichnungen aber wichtig sein.*
- **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 VP mit **hoher Wahrscheinlichkeit** nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen **und** die von der BP ermittelten VP wahrscheinlicher sind.**

* Vgl. hierzu Dworaczek/Bittenbach, ISR 2025, 409.

** Vgl. Tz. 73 der VWG und allgemein zu den Mitwirkungspflichten Hülster/Weber, Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, DB 2023, 2591.

Verrechnungspreisdokumentation

Mitwirkungspflichten: Vorlagepflicht für E-Mails/Gutachten (1/2)

Umstrittene Vorlagepflicht nach Tz. 13 VWG 2020 für elektronische Nachrichten (zusätzlich zu Gutachten)

Vorlage von „E-Mails, Messengerdienst-Nachrichten 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

Vorlageverlangen Gesamtjournal über ausschließlich steuererhebliche Unterlagen

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

Verweis auf **übliche Praxis im Ausland**

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

Auffassung in der Kommentierung

Pauschale Anfragen zu E-Mails („Phishing Expeditions“) sind **unzulässig**, soweit diese sämtlichen geschäftlichen Mailverkehr 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 von **Sachverhaltsinformationen**

Verrechnungspreisdokumentation

Vorlage von E-Mails: aktueller BFH-Beschluss vom 30.4.2025, XI R 15/23 (2/2)

Entscheidung des Bundesfinanzhofs v. 30.4.2025 zur Vorlagepflicht von E-Mailkorrespondenz zu Konzern-VP:

- **E-Mails können als Handels-/Geschäftsbriefe der Aufbewahrungspflicht des § 147 (1) Nr. 5 AO unterliegen.**
- Es besteht zwar kein Anspruch auf Überlassung des E-Mail-Gesamtjournals, allerdings besteht **Vorlagepflicht für aufbewahrungspflichtige E-Mails/andere Nachrichten/Anlagen mit rechnungslegungsrelevanten Inhalten** (ohne firmeninterne und private Mails).
- E-Mail-Kommunikation ist so zu organisieren, dass **berechtigte Einsichtnahme durch die FinVerw** erfolgen kann, **ohne dass geschützte Bereiche** berührt werden. Der damit verbundene **erhebliche Zeitaufwand ist zumutbar.**

Anwendung auf Verrechnungspreissachverhalte*:

- Anforderung der BP muss sich in Bezug auf VP auf steuerlich relevante E-Mails oder Daten beziehen, hinreichend genau bestimmt und verhältnismäßig sein.
=> **Unterscheidung in steuererhebliche und steuerunerhebliche Tatsachen erforderlich**
- Die **Auswahl** hat **durch den Steuerpflichtigen** zu erfolgen und ist in einem maschinell auswertbaren Format an die **FinVerw** zu übermitteln (**einschl. Nachrichten über Messenger- und Chat-Dienste!**).
- Die **E-Mailkorrespondenz zu VP ist nicht automatisch Bestandteil der VP-Dokumentation**, kann aber von der BP zusätzlich)angefordert werden. Allerdings stellt sich die Frage, ob bei Vorlage einer ordnungsgemäßen VP-Dokumentation die zusätzliche Vorlage von E-Mails als verhältnismäßig anzusehen ist.

Beratungshinweis:

Unternehmen sollten sicherstellen, dass sämtliche externe E-Mailkorrespondenz zur VP-Bestimmung und -Dokumentation **separat archiviert** wird, damit entsprechende Anfragen der BP zeitnah beantwortet werden können. Offen bleibt weiterhin, ob auch **E-Mailkorrespondenz mit dem Steuerberater (einschl. Gutachten)** vorzulegen sind.

* Vgl. Rasch, Ubg 2025, 664, 667f. sowie Schnorberger/Etzig, IStR 2025, 791, 794.

Verrechnungspreisdokumentation

Verwaltungsgrundsätze VP 2024 – Erläuterungen zur Anwendung der OECD-VPL

- Anwendung **Fremdvergleichsgrundsatz**: umfassende Sachverhaltsaufklärung/-würdigung notwendig, Berücksichtigung nur der im Zeitpunkt des Verpflichtungsgeschäfts bekannten Tatsachen
- Hinweise zur Anwendung **Verrechnungspreismethoden** und **Bewertungstechniken**
- **Vergleichbarkeitsanalyse** (Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen, Bandbreitenbetrachtung)
- **Eingeschränkte Anerkennung von Dauerverluste bei Routineunternehmen** (Erzielung eines angemessenen Totalgewinns innerhalb Fünfjahreszeitraum erforderlich)
- Verwaltungsansätze zur **Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten** (einschl. Regelungen zur **Gegenberichtigung** zur Vermeidung Verständigungsverfahren)
- 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 Routine-dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (Low Value Adding Services = LVAS)
- **Kostenumlagen** - Anwendung von kostenbasierten Bewertungen in Ausnahmefällen
- Hinweise zur Behandlung von **Funktionsverlagerungen**
- (aktualisierte) Erläuterungen zu **Finanzierungsbeziehungen** auf Basis der BFH-Rechtsprechung und aktuellen Gesetzesänderungen aus 2024

Durch die **(erstmalige) umfassende Anwendung der OECD-VPL** durch die deutsche Finanzverwaltung **bereits in den VWG VP 2021** sollen Doppelbesteuerungen vermieden werden.



Verrechnungspreisdokumentation

Local File: Erleichterungen für „kleinere“ Unternehmen

Definition „kleineres Unternehmen“:

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

- 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 gem. § 90 Abs. 4 AO – Fristverlängerung möglich?
- Pflicht zur Vorlage der **Transaktionsmatrix** ab 2025?

Praxishinweis:

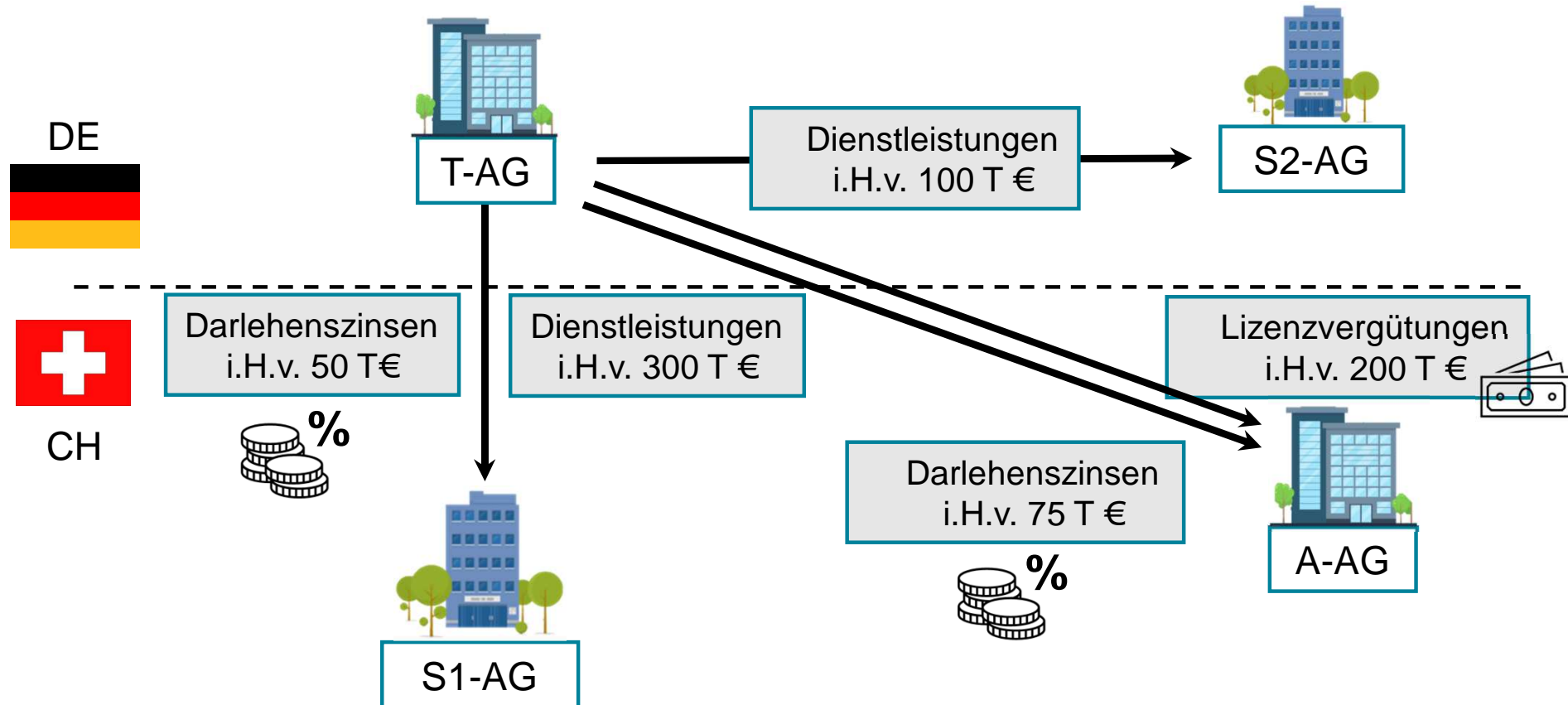
Im internationalen Vergleich sind die deutschen Grenzen für die VP-Dokumentationspflichten viel zu niedrig und führen gerade im unteren Mittelstand zu einem zu hohen Verwaltungsaufwand.

➔ **Anhebung der Grenzen insb. für andere Leistungen dringend geboten!**



Verrechnungspreisdokumentation – Fallbeispiel

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



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

Verrechnungspreisdokumentation – Fallbeispiel

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

Beispiel - Lösung

■ Ermittlung der schädlichen Grenze des § 6 Abs. 2 GAufzV der V-AG:

- Leistungen an die inländische Schwestergesellschaft bleiben unberücksichtigt.
- Addition der Leistungen an / von ausländische(n) Schwestergesellschaften und der Muttergesellschaft:

$$300 \text{ T€} + 50 \text{ T€} + 200 \text{ T€} + 75 \text{ T€} = 625 \text{ T€} > 600 \text{ T€}$$

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



Verrechnungspreisdokumentation

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, Dienstleistung-Erbringung für fremde Dritte, Konzernfinanzierung, Finanzdienstleistungen, Versicherungen, Beteiligungsverwaltung

Praxishinweise:

- **Anwendung nur für multinationale Konzerne mit konsolidierten Umsatzerlösen > als 750 Mio. € im VJ**
- **Übermittlung des CbCR spätestens innerhalb von zwölf Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres an BZSt im xml Format (auch auf Englisch möglich)**
- **Die Angaben im CbCR-Reporting werden lt. einer aktuellen Studie in BP kaum verwendet.***

* vgl. Wilmanns/Ebeling ISR 2025, 417, 421.

Verrechnungspreisdokumentation

Weitere Verschärfungen ab 2025 – erhöhte Mitwirkungspflichten für VP in BP*

- Einführung eines „**qualifiziertes Mitwirkungsverlangen**“ nach Ablauf von **sechs Monaten** nach der Bekanntgabe der Prüfungsanordnung, das **innerhalb von einem Monat zu beantworten** ist
- Für den Fall der verspäteten Beantwortung fällt zwingend ein „**Mitwirkungsverzögerungsgeld**“ von **75 €/Tag** der Mitwirkungsverzögerung an (höchstens für 150 Kalendertage => max. 11.250 €).
- Für **Unternehmen mit Umsatz > 12 Mio. €** oder Konzernumsatz > 120 Mio. € **Erhöhung „Mitwirkungsverzögerungsgeld“ auf bis zu 25.000 €/Tag** (höchstens aber für 150 Kalendertage => max. 3,75 Mio. €)

Wichtig: Vermeidung qualifiziertes Mitwirkungsverlangen durch Abhaltung von Regelgesprächen mit der BP mit Vereinbarung von Rahmenbedingen gem. § 199 Abs. 2 AO

- Verschärfte **Berichtigungspflicht von Steuererklärungen für Folgejahre** gem. § 153 AO sofern:
 - die auf die Außenprüfung basierenden **Steuerbescheide unanfechtbar** geworden sind **und**
 - die **Prüfungsfeststellungen** auch für **bereits abgegebene Erklärungen zu Änderungen** führen (insb. **bei Dauersachverhalten** wie VP).
- ➔ Zur Vermeidung der Berichtigungspflicht sollten sich **Prüfungsfeststellungen nur auf den BP-Zeitraum beziehen**, mit entsprechender **Klarstellung im Prüfungsbericht**.

Anwendung für Betriebsprüfungen mit Prüfungsanordnung nach 2024

Fazit: Die seit 2025 anwendbaren Verschärfungen bezwecken eine **Beschleunigung von Außenprüfungen („zeitnahe BP“)**. Die kurzen Antwortfristen im Rahmen des Mitwirkungsverlangens sind gerade für mittelständische Unternehmen problematisch und erfordern eine **frühzeitige und intensive Vorbereitung der BP**.

* vgl. ausführlich mit Praxisfällen Oppermann, PISStB 2025, 109.

Verrechnungspreisdokumentation

Sanktionen bei Verstößen gegen Dokumentationspflicht - Local und Master File

Gem. § 162 Abs. 3 AO

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

Gem. § 162 Abs. 4 AO

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



* Ob die **verspätete Abgabe der Transaktionsmatrix** Zuschläge nach § 162 Abs. 4 AO auslöst, wird aktuell **kontrovers diskutiert** und leider vom BMF-Merkblatt v. 2.4.2025 nicht beantwortet. Vertreter der deutschen FinVerw haben dies in Vorträgen überwiegend bejaht, während die Kommentierung dies überwiegend ablehnt (vgl. Busch, DB 2025, 1369, 1373 sowie Seer in Tipke/Kruse, AO, FGO, § 162 AO Tz. 76).

Aktuelle Entwicklungen bei Finanztransaktionen

Anmerkungen aus Beratersicht zur VP-Neuregelung der Finanztransaktionen

- Die **Neuregelungen** sind aus Konzernfinanzierungen abgeleitet und **für mittelständische Darlehensfinanzierungen viel zu komplex und bürokratisch!**
 - ➔ **Freigrenze für Mittelstand zum Bürokratieabbau erforderlich!**
- Insbesondere das **Erfordernis eines Ratings** ist für den kleineren Mittelstand **überzogen**.
- Falls **kein Rating verfügbar** ist, Durchführung eines **Ratings mittels Softwaretools oder** Ableitung der fremdüblichen Verzinsung aus den **Konditionen der externen Finanzierung der Unternehmensgruppe** (vgl. Tz. 3.135f. der VWG VP).
- Alternative Lösung: Einholung eines **kostenlosen Bundesbank-Ratings**, die Bundesbank wurde vom BMF hierüber informiert (vgl. Tz. 3.136 der VWG VP).
- **Orientierung an Zinshöhen** mit 2 % überm Basiszinssatz gem. § 4I EStG-E aus 2023?
- Im Deutsch-Schweizer-Verhältnis Orientierung an Werten aus **Rundschreiben EStV mit safe haven-Lösung** möglich (aktuell v. 29.1.2026)?

Fazit:

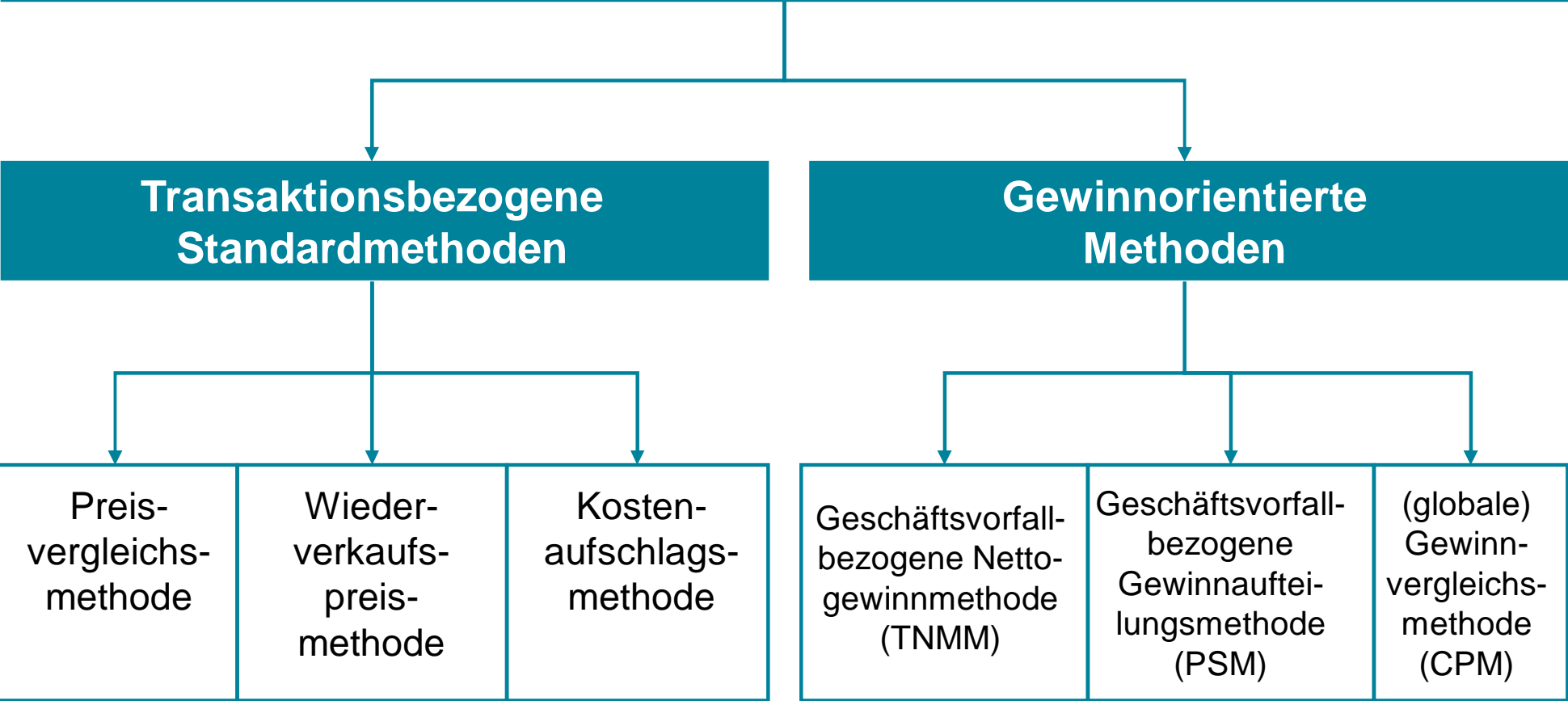
Die Neuregelungen zu Finanztransaktionen dürften zu einer deutlichen Zunahme von Verständigungsverfahren führen, auch aufgrund von Abweichungen zu den OECD-VPL 2022.



Verrechnungsbestimmung im Vertriebsbereich

Überblick Verrechnungspreismethoden

Verrechnungspreismethoden




Verrechnungsbestimmung im Vertriebsbereich

Wiederverkaufspreismethode (1/2)

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

Beispiel:	Marktpreis bei Wiederverkauf an Fremde	100
	<u>./. Marktübliche Bruttomarge des Wiederverkäufers</u>	<u>35</u>
	= Angemessener Verrechnungspreis	65

- **Anwendungsbereich:**
 - Bei Lieferungen von einem verb. Unternehmen an ein anderes verb. Unternehmen 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.

Verrechnungsbestimmung im Vertriebsbereich

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 Unternehmen 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 **bevorzugen Betriebsprüfer häufig die TNMM**, da diese oft 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.

Verrechnungsbestimmung im Vertriebsbereich

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 Unternehmen.

- **Lösung:**



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

Verrechnungsbestimmung im Vertriebsbereich

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).
- **Nachträgliche Anpassungen können aber zu nachträglicher Erhebung von Zöllen führen!***

Unklar bleibt, ob zumindest für mittelständische Unternehmen 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. nachfolgende Folie.

** vgl. Schwarz/Stein/Rieder, IStR 2022, 830

Verrechnungsbestimmung im Vertriebsbereich

Zölle und Verrechnungspreise – aktuelles BFH-Urteil vom 15.7.2025 - VII R 36/22*

- Year-End-VP-Nachbelastungen für Lieferungen im Rahmen der Anwendung der TNMM können zu einer nachträglichen **Erhöhung des Zollwerts** führen, für die eine **Nachanmeldung bei der Zollbehörde** durchzuführen ist (vgl. auch Tz. 4.8 VWG VP zur Berichtigungspflicht nach § 153 AO).
- Eine nachträgliche konzerninterne Nachbelastung des Anmelders begründet die **Vermutung eines bereits ursprünglich zu niedrigen Zollwertes**, der in der Verbundenheit der Unternehmen liegt.
- Demgegenüber soll eine **VP-Verringerung nach BFH-Auffassung grundsätzlich nicht zu einer nachträglichen Zollgutschrift führen**, weil die Konstellation einer Preissenkung keinen Grund für die Annahme einer Preisbeeinflussung durch die Verbundenheit nahelege (vgl. aber Tz. 4.8 der VWG VP).
- Im Ergebnis erteilt der BFH der **durch die bisherige Rechtsprechung geweckten Hoffnung**, dass nachträgliche Preiserhöhungen den Zollwert nicht beeinflussen, grundsätzlich **eine Absage!**
- Allerdings bleibt es weiterhin möglich, die **Fremdüblichkeit der angemeldeten VP nachzuweisen**, was das FG München im 2. Rechtsgang zu klären hat. Die Beweispflicht liegt aber beim Unternehmen.
- Das Urteil wird zurecht als **unsystematisch** kritisiert, weil auch bei nachträglichen VP-Gutschriften im Rahmen der TNMM eine analoge Preisbeeinflussung durch Verbundenheit vorliegen sollte.

Beratungshinweis: Als Folge des Urteils sollten **VP-Nachbelastungen der Zollbehörde gemeldet werden**. Zur Optimierung der Zollbelastung ist die **zeitnahe unterjährige Anpassung der VP bei Anwendung der TNMM** empfehlenswert. Als Nachweis der Fremdüblichkeit der unterjährigen VP auch für Zollzwecke sollte eine schriftliche **Dokumentation der VP-Ermittlung** erfolgen.**

* vgl. hierzu Vobbe/Bärsch, ISR 2026, 99 sowie Gellrich, DB 2025, 3079.

** vgl. Burret/Ruh, CH-D Wirtschaft 1/2024, 14, 16.

Verrechnungsbestimmung im Vertriebsbereich

Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (PSM) (1/2)

- Bei der „Profit Split-Method“ wird der **Gesamtgewinn**, den verb. Unternehmen aus gemeinsam getätigten Transaktionen erzielen, **entsprechend den wirtschaftlichen Beiträgen** über sachgerechte Aufteilungsschlüssel (insb. Wertschöpfungsbeiträge) auf die beteiligten Unternehmen **aufgeteilt**.
- Profit Split-Method **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 FinVerw** 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)

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

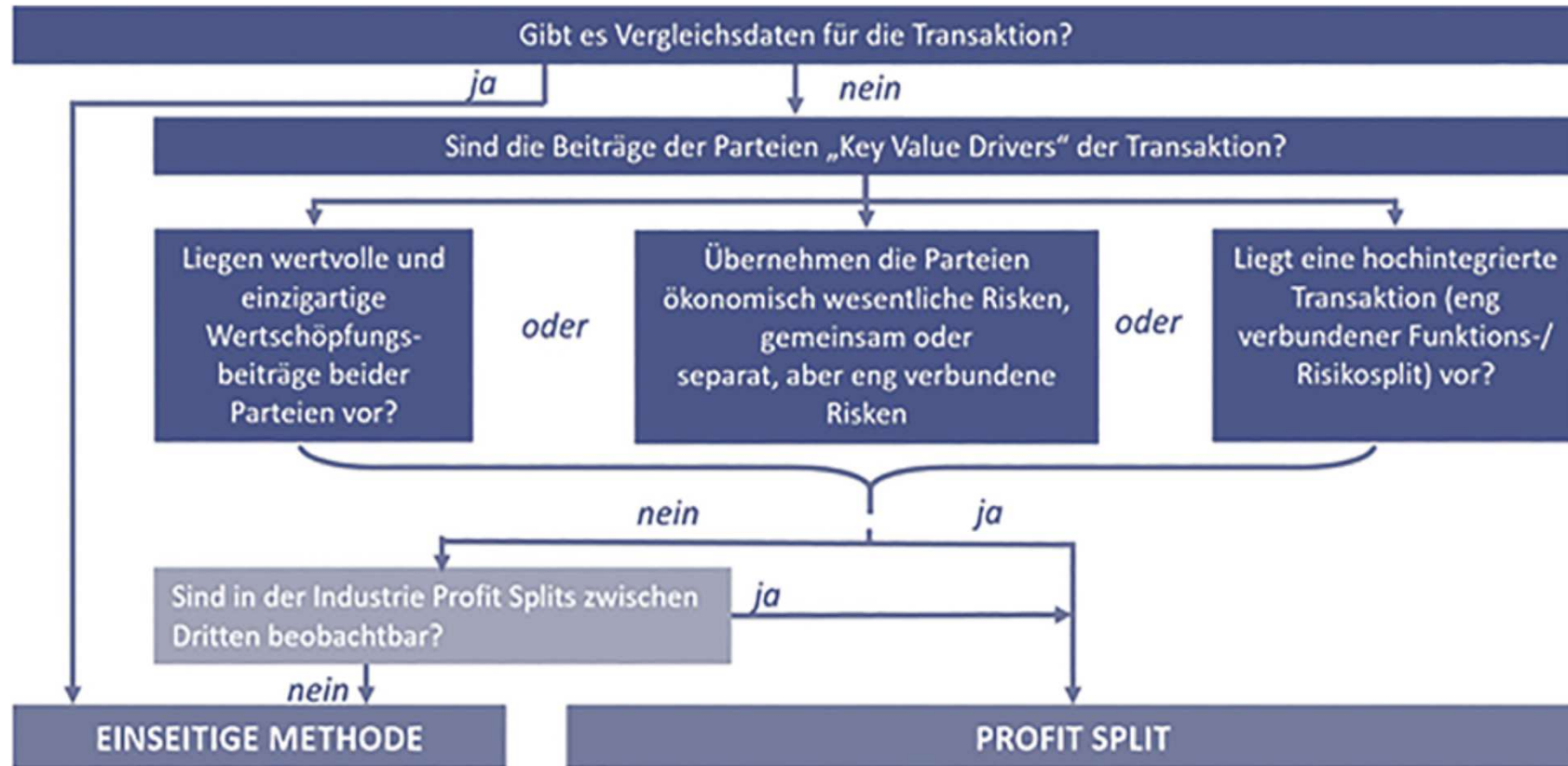
Restgewinnanalyse (international üblicher)

Aufteilung Gewinn in 2 Stufen:

- 1) Zunächst erhält jeder Geschäftspartner eine angemessene **Mindestrendite**.
- 2) Verbleibender Gewinn wird auf Basis individueller Beiträge (z. B. Wert der eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter) verteilt.

Verrechnungsbestimmung im Vertriebsbereich

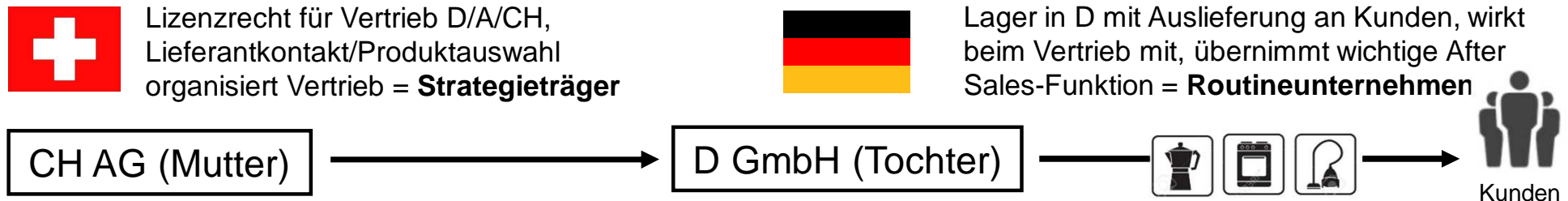
PSM – Anwendungsmöglichkeiten gem. OECD/EU JTPF (2/2)



- 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**

Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM)



- **CH AG** hat mit hohem Aufwand **Lizenz für Haushaltsgeräte-Vertrieb D/A/CH** einer bekannten Marke erworben
- **CH AG wählt Produkte aus, hält Lieferantkontakt/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?

Vertriebsgesellschaften – Fortführung TNMM – Fallbeispiel zu Haushaltsgerätevertrieb

Gewinnaufteilungsmethode (PSM) 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.

Verrechnungsbestimmung im Vertriebsbereich

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** über 10 % 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).

Verrechnungsbestimmung im Vertriebsbereich

Übernahme von Markterschließungskosten

OECD-VPL:

- **Markterschließungskosten** können sowohl vom Produzenten als auch vom Vertriebsunternehmen getragen werden
- **LRD-Vertriebsgesellschaften** 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 Unternehmen.
- Sofern beide Unternehmen von Markterschließung profitieren (was bei FRD die Regel sein dürfte) sind die Markterschließungskosten **angemessen** zwischen beiden Unternehmen **aufzuteilen**.

Deutsche Finanzverwaltung:

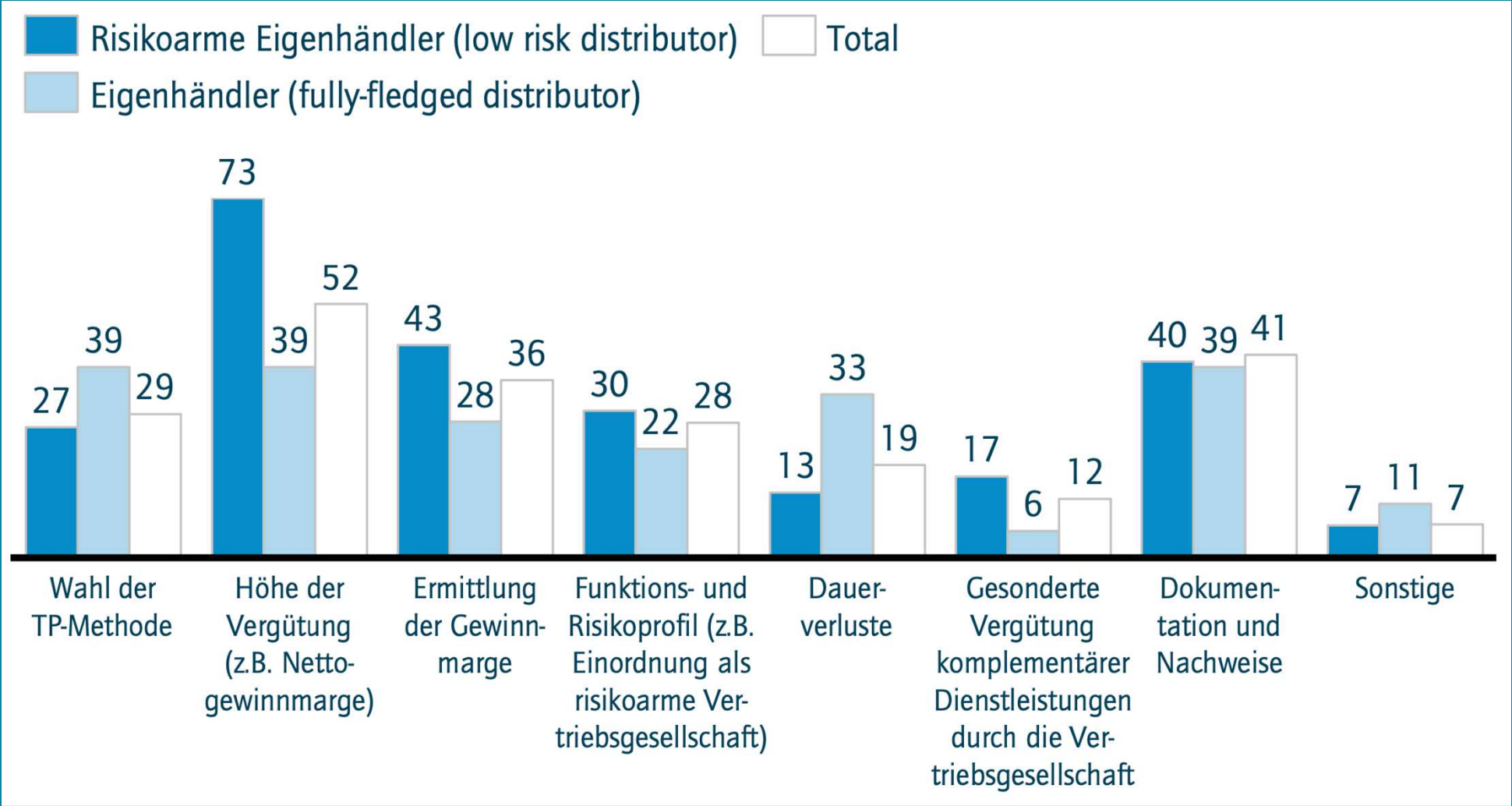
- Schließt sich grundsätzlich der OECD-Auffassung an.
- Allerdings sind die Regelungen zu andauernden Verlustperioden (**Dauerverluste**) bei inländischen Vertriebsgesellschaften gem. Tz. 3.33 der VWG-VP 2024 zu beachten.

Praxishinweis:

In der Praxis kann bei FRD-Vertriebsgesellschaften eine **hälftige Aufteilung der Markterschließungskosten** sinnvoll sein, sofern beide Unternehmen in vergleichbarem Umfang von der Markterschließung profitieren. Dabei sollte zur Vermeidung von Diskussionen in BP die FRD **mittelfristig** eine **angemessene Vertriebsrendite** erzielen, die eine Amortisation der Markterschließungskostenübernahme ermöglicht.

Verrechnungsbestimmung im Vertriebsbereich

Strittige Prüffelder bei Vertriebsgesellschaften in aktuellen Betriebsprüfungen*



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

Ausgangslage (1/3)

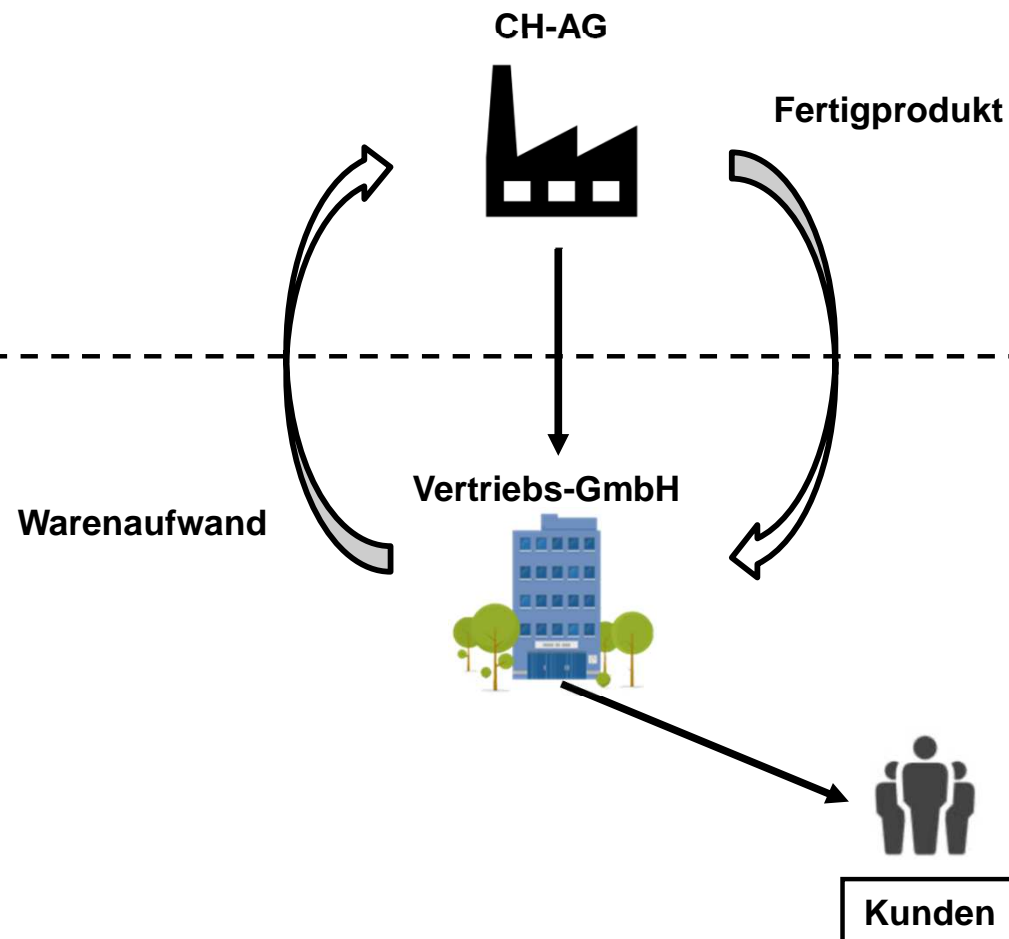
CH: Steuersatz 20%



Grenze



DE: Steuersatz 30%



Verrechnungspreisbestimmung und Behandlung in Betriebsprüfung (2/3)

- Die Verrechnungspreise verprobt der Steuerpflichtige mit europäischen Vergleichsunternehmen (**Benchmark-Studie**) unter Anwendung der Transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (**TNMM**) mit EBIT-Marge als Rendite Kennziffer (PLI).
- **Bandbreite** der Fremdvergleichswerte: [1.5% - 4.3%] Zielwert 3.1%
- Das zuständige Finanzamt in Deutschland führt eine **Betriebsprüfung für die Steuerperioden 2020 – 2023** durch, um die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise zu überprüfen.
- Das deutsche Finanzamt teilt dem Steuerpflichtigen folgende **Prüfungsfeststellungen** mit:
 - Deutsche Vertriebsgesellschaft ist **keine Routinegesellschaft**.
 - **Eigene Studie** der BP zeigt EBIT-Margen zwischen 5% - 8% mit Median 7%.
 - **Korrektur auf Median** von 7% führt zu Gewinnkorrektur i. H. v. 7.8 Mio. EUR.
 - Betroffene Steuerperioden sind **in der Schweiz bereits rechtskräftig** veranlagt.
 - **Wirtschaftliche Doppelbesteuerung** i. H. v. 7.8 Mio. EUR
- Nachdem im Rahmen der Betriebsprüfung keine Verständigung erzielt wurde, hat das Finanzamt entsprechende **Änderungsbescheide** für die Veranlagungszeiträume 2020-2023 erlassen.
- Der Steuerpflichtige leitet ein **Verständigungsverfahren** zur Beseitigung der Doppelbesteuerung nach Artikel 26 des DBA Deutschland Schweiz ein.

Diskussionspunkte (3/3)

- **Benchmarkstudie** mit europäischen Vergleichsunternehmen:
 - Akzeptanz in deutschen Betriebsprüfungen, insbesondere in Bezug auf die Vergleichsunternehmen?
- **Funktions- und Risikoanalyse:**
 - Voraussetzungen für Akzeptanz in deutschen Betriebsprüfungen
- **Verprobung der TNMM-Margen:**
 - Über **internen Preisvergleich** mit unabhängigen Vertriebspartner?
 - Über Nachweis der angemessenen Gewinnverteilung im Konzern via **Profit Split-Method**?
- **Beweislastverteilung:**
 - Unter welchen Voraussetzungen kann die deutsche Finanzverwaltung die Verrechnungspreise anpassen?
 - **Steuerpflichtige muss sich ernsthaft bemühen**, die Verrechnungspreise fremdüblich zu bestimmen
 - Die **Finanzverwaltung muss mit hoher Wahrscheinlichkeit nachweisen**, dass **Verrechnungspreise unangemessen** sind (gem. Tz. 73 der VWG 2020 (Verwaltungsgrundsätze))

OECD-Vereinfachungsregelungen zur angemessenen Vergütung von Routine-VTG

Übersicht	Branchengruppe	Branchen- gruppe 1	Branchen- gruppe 2	Branchen- gruppe 3
<ul style="list-style-type: none"> ▪ Ziel: Definition von standardisierten TNMM-Margen (Return On Sales (ROS)) für bestimmte Basistätigkeiten im Marketing und Vertrieb ▪ Geltungsbereich: Vertreiber physischer Güter mit niedrigem F+R-Profil, bei denen TNMM anwendbar ist, keine Anwendung auf Vertrieb von Rohstoffen/ Dienstleistungen/immateriellen WG ▪ Hierzu Unterscheidung in fünf Intensitätsfaktoren („Faktorintensität“) und drei Branchengruppen ▪ Aus Kombination der Intensitätsfaktoren und der Branchengruppen werden Bandbreiten für fremdübliche Umsatzrenditen für die VTG ermittelt einschl. von Zu- und Abschlägen von 0,5% auf den von der OECD ermittelten Wert ▪ Zusätzlicher Verprobungsmechanismus über Berry Ratio: Bestimmung Ober-/Untergrenze für Vergütung VTG; falls ROS außerhalb der Bandbreite Anpassung EBIT-Marge auf nächstgelegenen Punkt der Bandbreite ▪ Weitere Anpassungen möglich, wenn verb. Unternehmen in einem Land mit Kreditrating mit BBB+ oder schlechter ansässig ist ▪ Grundsätzlich positiver Beitrag zur Vereinfachung der VP-Bestimmung bei VTG ▪ Anwendung ab 2025 	Faktorintensität			
	hoher OAS / jeder OES <i>> 45 % / jedes Level</i>	3,50 % <i>+/- 0,5 %</i>	5,00 % <i>+/- 0,5 %</i>	5,50 % <i>+/- 0,5 %</i>
	mittlerer/hoher OAS / jeder OES <i>30 % - 44,99 % / jedes Level</i>	3,00 % <i>+/- 0,5 %</i>	3,75 % <i>+/- 0,5 %</i>	4,50 % <i>+/- 0,5 %</i>
	mittlerer/niedriger OAS / jeder OES <i>15 % - 29,99 % / jedes Level</i>	2,50 % <i>+/- 0,5 %</i>	3,00 % <i>+/- 0,5 %</i>	4,50 % <i>+/- 0,5 %</i>
	niedriger OAS/nicht niedr. OES <i>< 15 % / 10 % oder höher</i>	1,75 % <i>+/- 0,5 %</i>	2,00 % <i>+/- 0,5 %</i>	3,00 % <i>+/- 0,5 %</i>
	niedriger OAS / niedriger OES <i>< 15 % / < 10 %</i>	1,50 % <i>+/- 0,5 %</i>	1,75 % <i>+/- 0,5 %</i>	2,25 % <i>+/- 0,5 %</i>

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

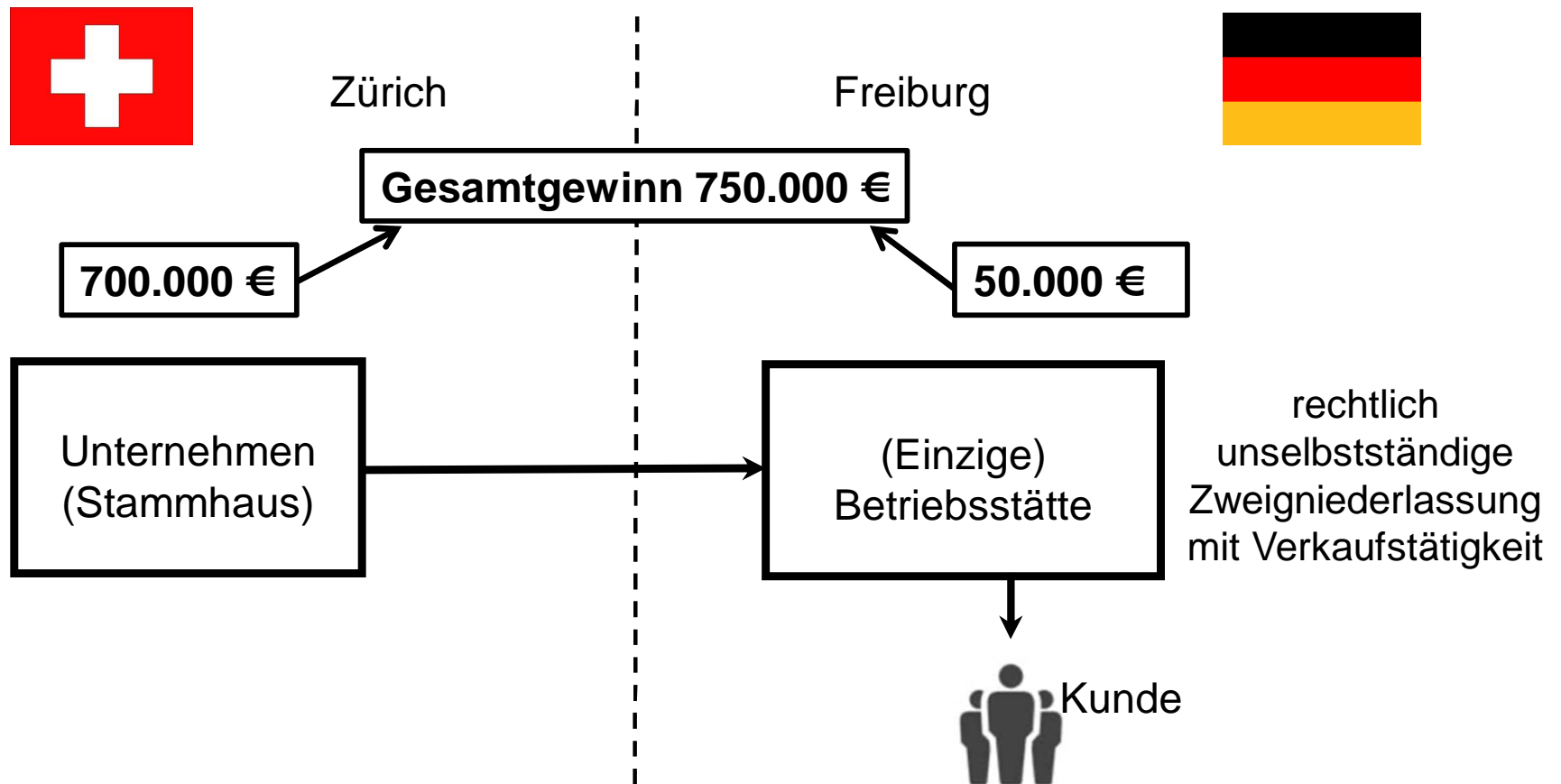
Branchengruppe 1 mit niedrigem Gewinnlevel:
 z.B. Lebensmittel, Haushaltsgeräte, Baumaterial

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

Verrechnungsbestimmung bei Betriebsstätten

Betriebsstätte (BS): Beispiel Vertriebs-Zweigniederlassung Deutschland



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

Verrechnungsbestimmung bei Betriebsstätten

Ermittlung Betriebsstättengewinn: Umsetzung AOA in D ab 2013 – Grundsätze

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

- Bestimmung der ausgeübten **Funktionen** und übernommenen **Risiken** der Betriebsstätte (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 Betriebsstätte
- 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.*

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

Betriebsstättengewinnermittlung

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

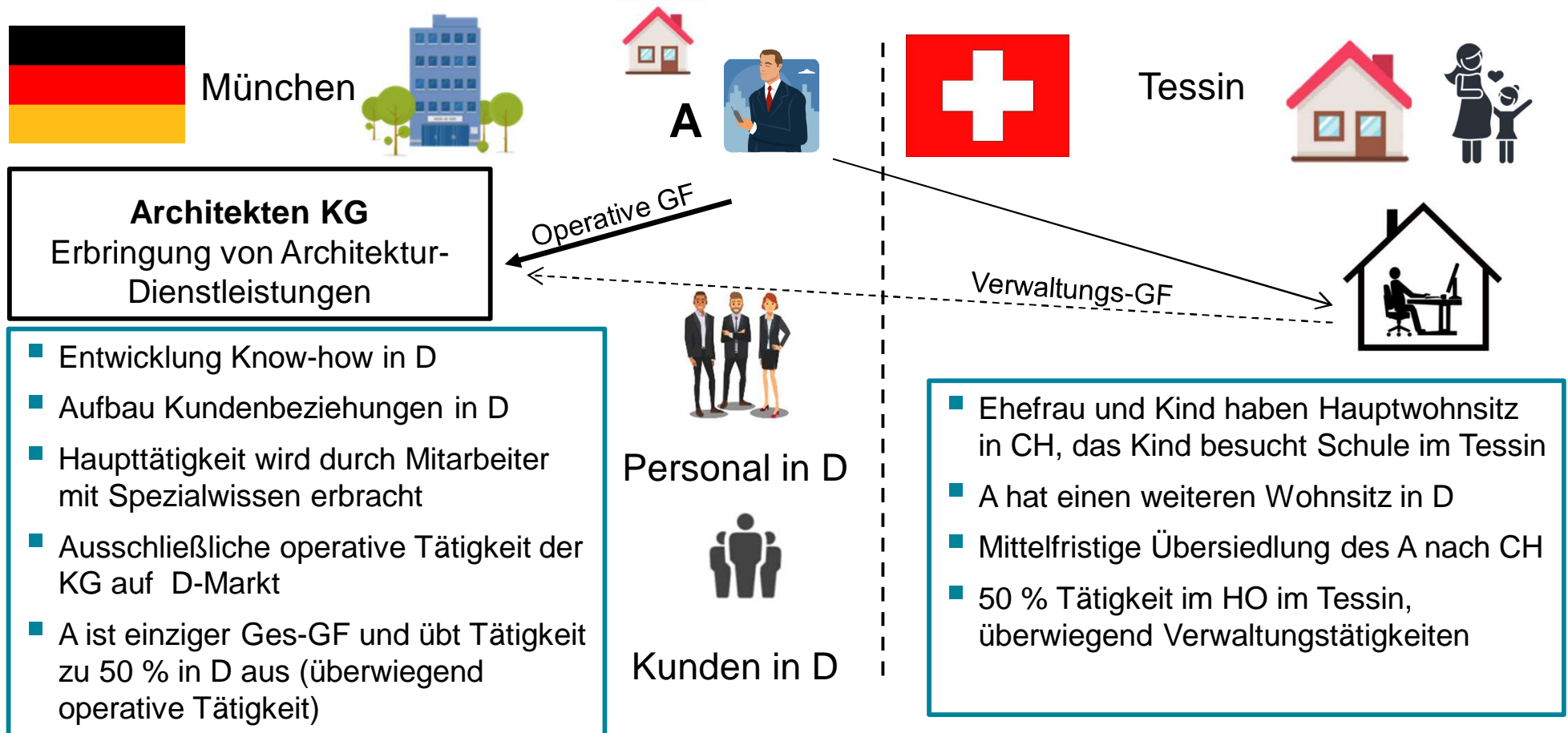
- **Personalfunktion = Geschäftstätigkeit**, die von eigenem Personal des UN für das UN ausgeübt wird, u.a. Nutzung, Anschaffung, Herstellung, Verwaltung, Veräußerung, Weiterentwicklung, vgl. § 2 (3) BsGaV.
- **Zuordnung** Personalfunktion zu der BS, in der die Personalfunktion ausgeübt wird und zu der 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

BS-Gewinnermittlung aus D-Sicht: Zuordnung von immateriellen WG nach dem AOA



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.

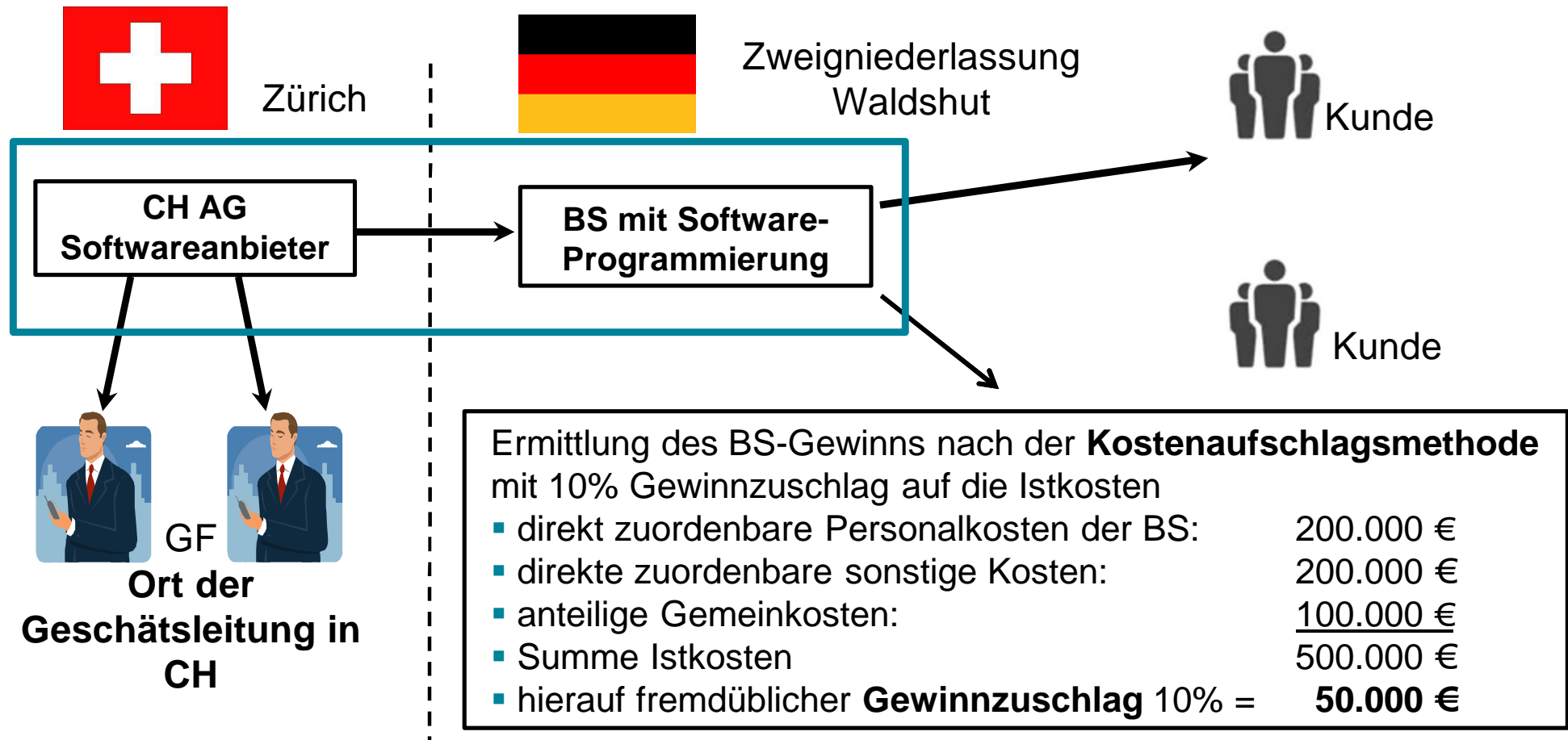
BS-Gewinnermittlung aus D Sicht – Beispiel Vertriebsbetriebsstätte FRD



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

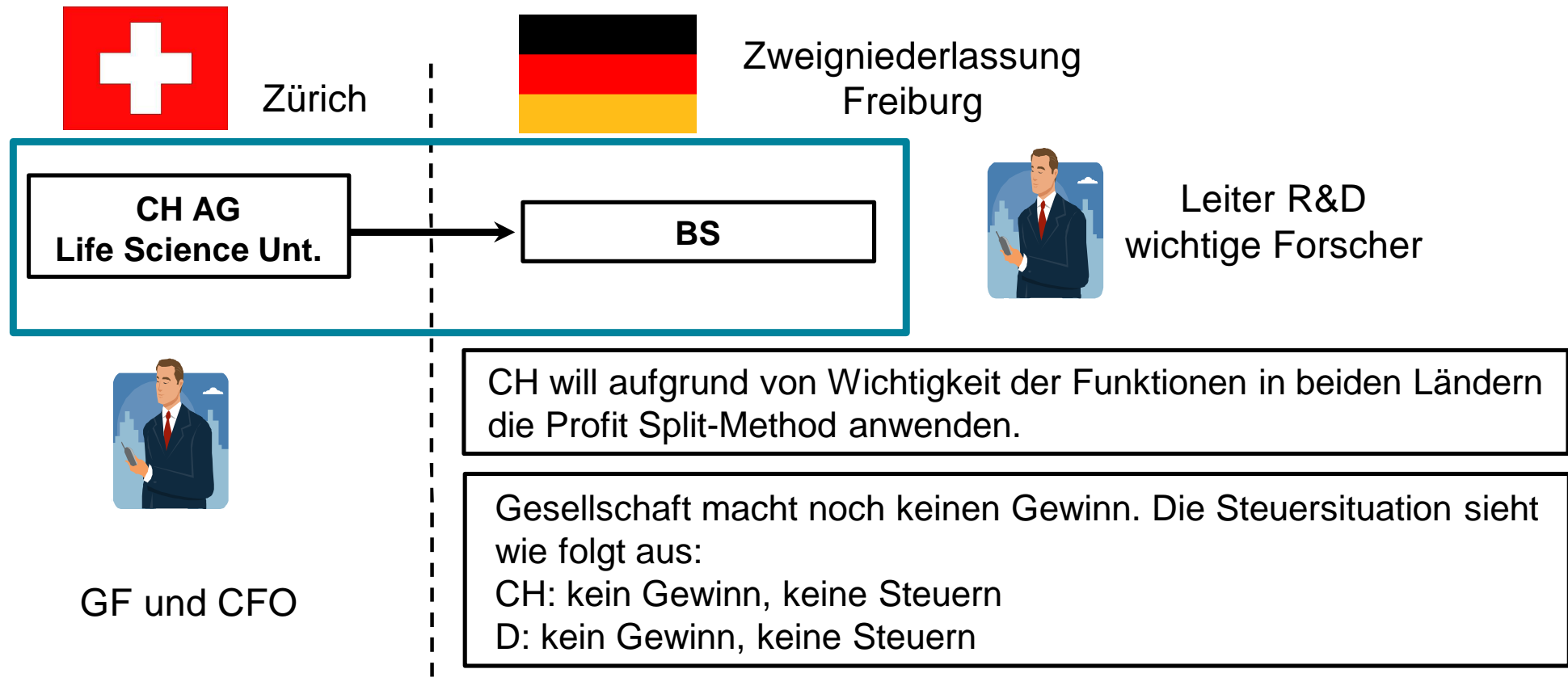
- Vertriebsverluste (einschl. von Währungsverlusten) sind der BS zuzuordnen
- Gewinnermittlung nach den für Vertriebsgesellschaften anwendbaren VP-Methoden

BS-Gewinnermittlung aus D Sicht – Beispiel Softwareprogrammierungs-BS



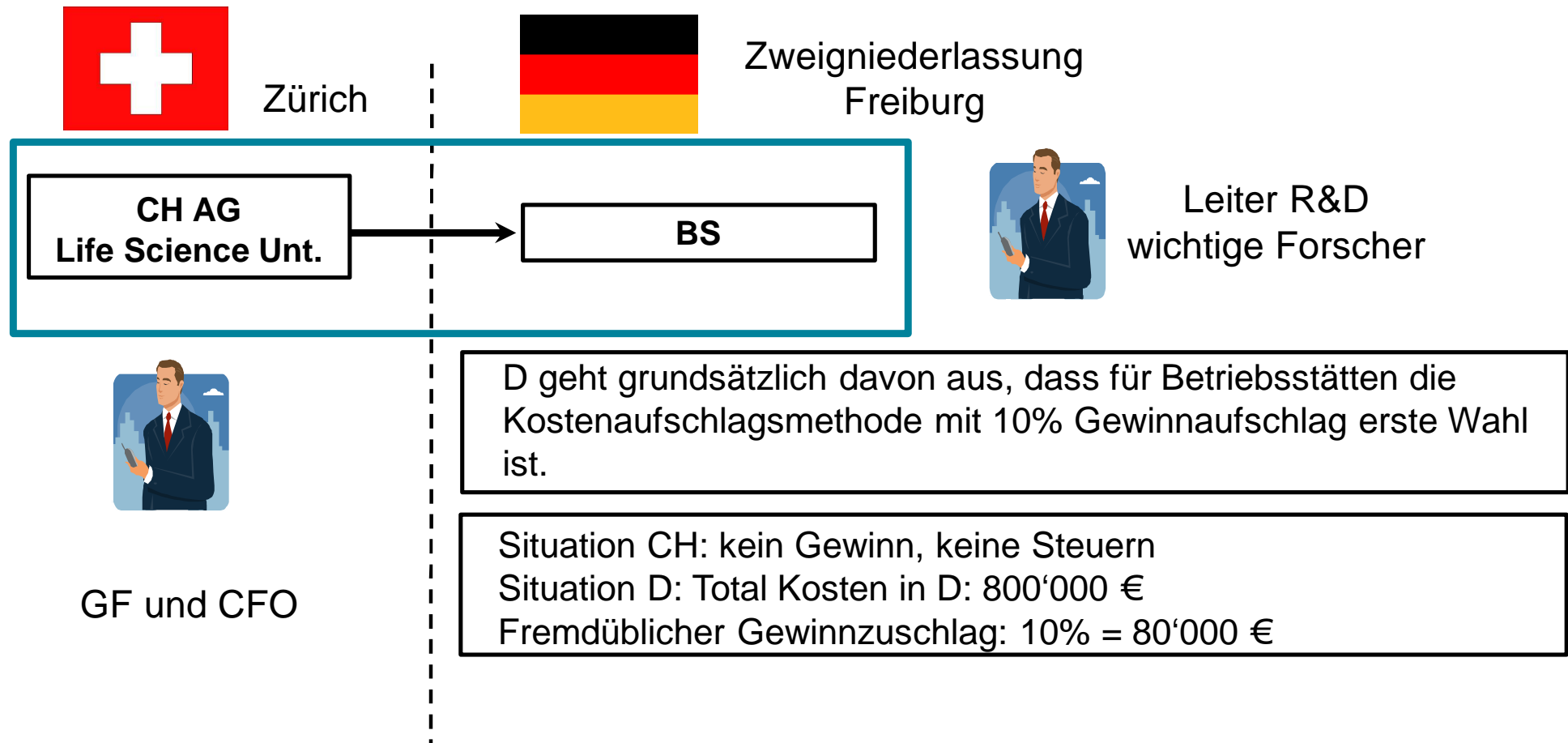
Lösung: Ermittlung BS-Gewinn über Anwendung der Kostenaufschlagsmethode mit fremdüblichem Gewinnaufschlagssatz

BS-Gewinnermittlung – Kostenaufschlagsmethode versus Profit Split-Method



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

BS-Gewinnermittlung – Kostenaufschlagsmethode versus Profit Split-Method



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

Verrechnungspreise in der BP-Praxis

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. Unternehmen
- **Kostenaufschlagsmethode****: Diskussionen zur Kostenbemessungsgrundlage, Höhe des Gewinnaufschlags 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/Bürgschaften, fehlende Verzinsung stehen gelassener Forderungen
- **Anstieg Steuerstrafverfahren** bei VP, oftmals **mangels Offenlegung unklarer Sachverhalte** bereits in der **Steuererklärung** (vgl. PWC Transfer Pricing Perspectives DACH Ausgabe 69/2026)



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

** Vgl. Ruh, VP: Anwendung der Kostenaufschlagsmethode in der Praxis v. 10.12.2025 im Handelskammerjournal der HK Deutschland Schweiz

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 Unternehmen 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 Unternehmen, 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 Unternehmen bei VP-Sachverhalten und hierzu Greil ua, DStR 2024, 914.

Verrechnungspreise in der BP-Praxis

Studie in deutschen BP mit Fokus auf VP* sowie Vermeidung Doppelbesteuerung

- Mehr als die Hälfte der Betriebsprüfungen dauern **länger als drei Jahre**.
- 1/4 der Betriebsprüfungen betrifft Zeiträume, die **mehr als acht Jahre zurückliegen**.
➔ **In Einzelfällen kann die Prüfung 10 Jahre zurückreichen!**
- **Mehrbelastungen** in VP-Prüfungen entstehen in erster Linie durch **Verrechnungspreisanpassungen** und weniger durch die Sanktionen des § 162 AO.
- In 2/3 der Fälle wird nicht versucht, die **Doppelbesteuerung durch Verständigungs- oder Gerichtsverfahren zu vermeiden**, weil die Verfahren zu langwierig und ressourcenintensiv sind.
- Dessen ungeachtet gibt es aber **gute Erfahrungen mit Verständigungsverfahren (VV)**, die im Deutsch-Schweizer Verhältnis **durchschnittlich ca. 20 Monate** dauern.** Sofern Finanzbehörden innerhalb von 3 Jahren keine Einigung erzielen schließt sich automatisch **Schiedsverfahren** an, das in der Deutsch-Schweizer Praxis aber selten ist, weil **in der Regel im VV eine Einigung** erzielt wird.
- Alternative **Gerichtsverfahren** können sich **deutlich länger** hinziehen, insb. wenn Revision beim BFH eingelegt wird. Zudem bieten Gerichtsverfahren **keine Sicherheit für die Beseitigung der Doppelbesteuerung**.***



Praxishinweis: Die ab 2026 verbesserte Möglichkeit korrespondierender Gegenberichtigungen bei Gewinnanpassungen gem. **Art. 9 des DBA CH-D** dürfte zu einer **schnelleren Beseitigung von Doppelbesteuerungen im VP-Bereich alternativ zu VV** führen (vgl. hierzu auch Tz. 75ff. VWG VP).

* Vgl. zu dieser Studie aus 2024 zum Verfahrensrecht in BP ausführlich Wilmanns/Ebeling ISR 2025, 417.

** Gem. aktueller OECD-Statistik wurden **bei deutschen VP-Verständigungsverfahren in 87 % der Fälle die Doppelbesteuerung beseitigt**.

*** Vgl. zu Gerichtsverfahren bei Verrechnungspreisfällen Riedl/Gerlach, ISR 2026, 77.

Abkürzungsverzeichnis

Im Vortrag verwendete Abkürzungen

Abb.	Abbildung	HO	Homeoffice
AbzStEntModG	Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer	idR.	in der Regel
a. F.	Alte Fassung	i.S.	im Sinne
AEAO	AO-Anwendungserlass	IWG	Immaterielle Wirtschaftsgüter
AO	Abgabenordnung	JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
AOA	Authorised OECD Approach	KERT	Key entrepreneurial risk taking functions
APA	Advance Pricing Agreement	LRD	Low Risk Distributor
AStG	Außensteuergesetz	Mitw.-pflichten	Mitwirkungspflichten
ATADUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie	n. F.	neue Fassung
BFH	Bundesfinanzhof	OAS	net operating asset intensity
BMF	Bundesministerium der Finanzen	OECD-RL/ OECD-VPL	OECD-Verrechnungspreisleitlinien
BP	Betriebsprüfung	OES	operating expense intensity
BS	Betriebsstätte	PSM	Profit Split Method
BsGaV	Betriebsgewinnaufteilungsverordnung	ROS	Return On Sales
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern	Stpfl.	Steuerpflichtiger
CbCR	Country-by-Country-Reporting	TNMM	Transactional Net Margin Method
CPM	Comparable Profits Method	VJ	Vorjahr
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen	VP	Verrechnungspreis
DEMPE	Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation	VTG	Vertriebsgesellschaft
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes	VV	Verständigungsverfahren
F+E	Forschung und Entwicklung	VWG	Verwaltungsgrundsätze Mitwirkungspflichten 2020
FRD	Full Risk Distributor	VWG BsGA	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
FinVerw	Finanzverwaltung	VWG VP	Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2024
FVerIV	Funktionsverlagerungsverordnung	VZ	Veranlagungszeitraum
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung	WG	Wirtschaftsgut
GF	Geschäftsführer	WJ	Wirtschaftsjahr
		YE	Year End