

# Verrechnungspreise

GTP GlobalTransferPricing Business Solutions GmbH

## Inhalt

Einführung

Fremdvergleichsprinzip

Rechtliche Grundlagen

## EINFÜHRUNG

### Was sind Verrechnungspreise?

Ein Preis oder eine andere Vergütung für ein Geschäft zwischen zwei Einheiten der Verbundgruppe stellen einen Verrechnungspreis dar. Wenn das Geschäft über die Grenzen von Steuerhoheitsgebieten verläuft, besteht die Möglichkeit, die Einkunftsabgrenzung zu „designen“ oder sogar zu manipulieren. Viele Länder wenden den Fremdvergleichsgrundsatz an, um die Angemessenheit von Verrechnungspreisen so-wie das entsprechende Einkommen der Verbundparteien auf Angemessenheit zu prüfen.

Transfer Pricing kann sehr komplex sein. Zum einen ist häufig nicht eindeutig klar, ob überhaupt eine Geschäftsbeziehung zwischen

verbundenen Parteien vorliegt und somit Verrechnungspreisaspekte relevant sein können. Zum anderen liegt der Verrechnungspreis selbst meist innerhalb einer Bandbreite von Möglichkeiten. Häufig sind Preis- und Margenvergleiche wegen fehlender Vergleichbarkeit oder unzureichender Zuverlässigkeit nicht oder nur bedingt durchführbar. Zur Durchsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes machen viele Steuerverwaltungen von rechtlich vorgeschriebenen oder faktisch genutzten Dokumentationspflichten Gebrauch. Im Themenfeld Dokumentation liegt eine unserer Kernkompetenzen.



## Dokumentation von Verrechnungspreisen

Viele Steuerhoheitsgebiete haben in den vergangenen Jahren Vorschriften zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation durch den Steuerpflichtigen eingeführt. Dokumentationspflichten werden als Durchsetzungsmechanismus eingesetzt. Denn erst mit den Dokumentationspflichten haben die Steuerverwaltungen Zugriff auf die Informationen, mit denen sie in ihren Betriebsprüfungen die Einkünfte von Steuerpflichtigen, die gemäß den jeweiligen Vorschriften als „nahe stehende Unternehmen“ gelten, auf Gewinnverlagerung hin prüfen können. Verrechnungspreise bieten ein enormes Potential für Gewinnverlagerung – sei es beabsichtigt oder unbeabsichtigt. Das international anerkannte Prinzip zur Prüfung solcher Verlagerungen stellt der Fremdvergleichsgrundsatz dar, wie er im Art. 9 des OECD Musterabkommens den nationalen Steuerhoheitsgebieten vorgeschlagen wird.

Die Befolgung des Fremdvergleichsprinzips ist in der Regel vom Steuerpflichtigen zu dokumentieren. Die Dokumentation kann sich entweder auf interne oder externe Fremdvergleiche stützen. Der interne Fremdvergleichstest vergleicht ein Geschäft

zwischen nahe stehenden Unternehmen mit dem Geschäft eines der beteiligten nahe stehenden Unternehmen mit einem fremden Dritten. Der externe Fremdvergleich greift dagegen auf Informationen von fremden Dritten zurück, die nicht mit dem zu prüfenden Unternehmen in Verbindung stehen.

Viele Länder – einschließlich der Bundesrepublik Deutschland – haben mehr oder weniger detaillierte Regelungen zur Dokumentation und Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen geschaffen. Dabei sind die Art der Angemessenheitsanalyse und deren Dokumentation von dem dahinter stehenden wirtschaftlichen Sachverhalt des Verrechnungspreisgeschehens bestimmt. Essentielle Bestandteile der Angemessenheitsdokumentation sind daher die Bereitstellung von Informationen zum Fremdvergleich (Preise und/oder Margen) sowie von innerbetrieblichen Daten (Plan/Ist). Die Darstellung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen setzt regelmäßig die Dokumentation des Sachverhalts mit Blick auf das Unternehmen und seine Umwelt.



## Angemessenheit von Verrechnungspreisen

Es gibt nicht DEN richtigen Verrechnungspreis. Vielmehr ist die Richtschnur, nach der die Angemessenheit der Verrechnungspreise von vielen Finanzverwaltungen anerkannt wird, das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen darin, dass eine dem Fremdvergleich genügende Preisbildung für Zwecke seiner Einkunftsermittlung erfolgte. Das ernsthafte Bemühen hat der Steuerpflichtige anhand bestimmter Kriterien, Dokumente und Analysen darzulegen, die das Befolgen des Fremdvergleichsprinzips anhand eines Vergleichs mit Fremddaten zu belegen haben. Alternative und/oder ergänzende Analysetechniken sind die rechnerisch abgebildete Wertschöpfungskettenanalyse und die Planungsrechnung mit einem Plan/Ist-Abgleich.

Zunehmend wird anerkannt, dass die Darlegung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen bzw. der daraus resultierenden Ergebnisse des Steuerpflichtigen nur in Abhängigkeit der gewählten Methode und der erforderlichen bzw. beschaffbaren Daten erfolgen kann. Methoden- und Datenwahl sind wiederum vom Sachverhalt, nämlich den Unternehmenscharakteristika selbst abhängig.

Der Einsatz von Fremddatenbanken zum Nachweis angemessener Verrechnungspreise ist dabei regelmäßig auf Unternehmenstypen mit einfachen Funktions- und Risikoprofilen

(Routineunternehmen) beschränkt. Dagegen gewinnen die Nutzung interner Plandaten sowie die Wertschöpfungskettenanalyse und deren Aufteilung von Restgewinngrößen bei Unternehmen, die mehr als nur Routinefunktionen ausführen, zunehmend an Bedeutung für den Nachweis angemessener Verrechnungspreise bzw. angemessener Gewinnbestandteile des Steuerpflichtigen. Dies manifestiert sich unter anderem auch darin, dass das Erfordernis der Bereitstellung von Fremdvergleichsdaten die Grenzen der Zumutbarkeit bzgl. Beschaffung und Aufbereitung der Daten in der Regel nicht überschreiten darf.

Zwar ist der Steuerpflichtige in vielen Ländern zu Aufzeichnungen verpflichtet. Aber es obliegt meist dem Steuerpflichtigen im Rahmen der sogenannten Best-Method-Rule, ob bzw. welche Fremddaten und Verrechnungspreismethoden er für die Angemessenheitsanalyse als aussagefähig und daher als brauchbar betrachtet, bei welchen Aspekten nur mehr interne Daten hinreichende Aussagekraft über die Einhaltung des Fremdvergleichsprinzips liefern können und wann sozusagen keine Möglichkeit mehr für die Darstellung angemessener Ergebnisse besteht. Hierzu ist jedoch eine Klassifizierung des jeweils vorliegenden Sachverhalts entlang von Unternehmenstypen erforderlich.



## Verrechnungspreismethoden

Die folgenden wesentlichen Methoden zur Berechnung und Ermittlung eines Verrechnungspreises sind theoretisch denkbar,

und auch - je nach gesetzlicher Zulässigkeit gemäß dem gültigen Steuerrecht der jeweiligen Steuerhoheiten - im Einsatz:

Transaktionsbezogene Methoden:

- Preisvergleichsmethode = Comparable Uncontrolled Price Method (CUP)
- Kostenaufschlagsmethode = Cost Plus Method (C+)
- Wiederverkaufspreismethode = Resale Minus Method (R-)
- Transaktionsbezogene Nettomargenmethode = Transactional Net Margin Method (TNMM)

Bei diesen Verrechnungspreismethoden bilden einzelne oder Bündel von Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen die Basis der Bestimmung des Brutto- oder Nettogewinnanteils des betrachteten Preisansatzes. Um der Prüfung der

Angemessenheit stand zu halten, sollten diese transaktionsbezogenen Ergebnisanteile denjenigen aus zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbarten Preisansätzen entsprechen.

Gewinnbasierte Methoden:

- Gewinnvergleichsmethode = Comparable Profit Method (CPM)
- Gewinnaufteilungsmethode = Profit Split Methods (PS) einschließlich der
- Restgewinnaufteilungsmethode = Residual Profit Split Method (RPS)

Gewinnbasierte Methoden stützen sich auf Gewinnkennziffern und Ergebnisse auf Basis einer funktionalen Unternehmensabgrenzung (in der Regel auf der Ebene des Steuerpflichtigen). Nur wenige Steuerhoheitsgebiete betrachten die

formelhafte Gewinnaufteilung (Formula Apportionment) als einen angemessenen Verrechnungspreismethodentyp. Solche Methoden teilen Gewinne anhand von Faktoren auf (z.B. Vermögen, Lohnsumme, Umsatz).

Fremdvergleichsanalyse: Methodenwahl									
	Abnehmende Identifizierbarkeit und Vergleichbarkeit von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten				Zunehmende wirtschaftliche Integration der Funktionen				
Abkürzung	CUP	CUT	C+	R-	TNMM	RPS	CPM	PS	FA
Name	Comparable Uncontrolled Price	Comparable Uncontrolled Transaction	Cost Plus	Resale Minus	Transactional Net Margin Method	Residual Profit Split	Comparable Profit Method	Profit Split	Formulary Apportionment
Vergleich	Preise eines mat. WG*)	Preis eines immatr. WG*)	Gewinnaufschlag auf eine Transaktion	Bruttogewinnmarge einer Transaktion	Nettogewinnmarge aus einer Transaktion	Fixe Margen + Restgewinnzuordnung	Operative Gewinnmarge des Unternehmens	Operativer Gewinn oder Verlust einer Division	Ohne Vergleich
BRD	Tz. 2.2.2 VwG 1983	VgL Tz. 2.2.2.	Tz. 2.2.4. VwG 1983	Tz. 2.2.3. VwG 1983	Tz. 3.4.10.3 VwG 2005	Tz. 3.4.10.3.c VwG 2005	Tz. 3.4.10.3.d (VwG 2005)	-----	-----
OECD Guidelines	II-2	II-2	II-5	II-11	III-9	III-2	(III-2)	III-2	III-19
Referenz in US-Regs**)	§1.482-3(b)	§1.482-4(c)	§1.482-3(d)	§1.482-3(c)	§1.482-3(e)	§1.482-6	§1.482-5	§1.482-6	-----

## FREMDVERGLEICHSPRINZIP

Das international anerkannte Prinzip zur Prüfung der Einkünfte von Steuerpflichtigen, die gemäß der jeweiligen nationalen Vorschriften als „nahe stehende Unternehmen“ gelten, stellt der Fremdvergleichsgrundsatz dar, wie im Art. 9 des

OECD Musterabkommens den nationalen Steuerhoheitsgebieten vorgeschlagen wird. Er stellt die Basis für die Verrechnungspreistheorie und -praxis dar.

### OECD Musterabkommen

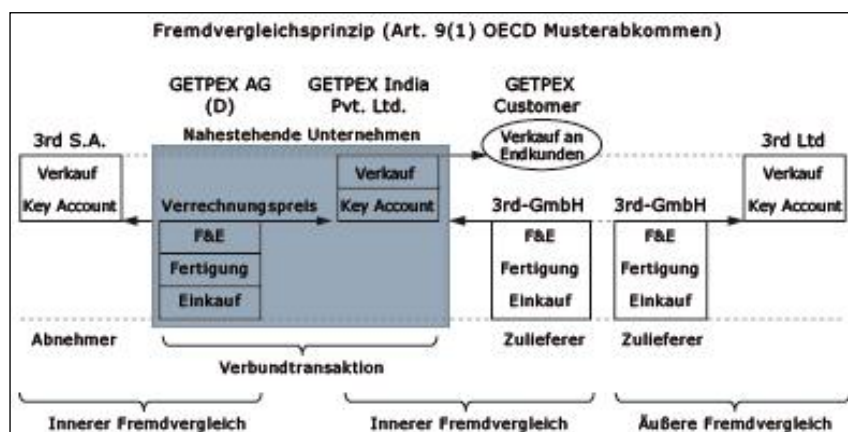
Art. 9 OECD Musterabkommen (Verbundene Unternehmen)

1) Wenn

a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist, oder

b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

(2) Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet - und entsprechend besteuert -, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.



## RECHTLICHE GRUNDLAGEN

### Zielsetzung

Der rechtliche Rahmen zu Verrechnungspreisen hat zwei Zielsetzungen: die angemessene Gewinnabgrenzung und die Dokumentation. Während die rechtlichen Regelungen zur angemessenen Gewinnabgrenzung zwischen nahe stehenden Unternehmen auf die Verrechnungspreisbildung selbst ausgerichtet sind, dienen die Vorschriften zur Dokumentation dazu, den Steuerbehörden ein Werkzeug zu geben, mit dem die steuerliche Betriebsprüfung

der Finanzbehörde die Einhaltung des Fremdvergleichsprinzips durch den Steuerpflichtigen prüfen kann.

Eine detaillierte Länderübersicht bezüglich der für die Verrechnungspreispraxis relevanten rechtlichen Grundlagen mit zugehörigen Gesetzesdokumenten sowie eine umfassende Auswahl an hilfreichen Verweisen finden Sie in unserer GTP® Infobase.

## Deutsche Verwaltungsgrundsätze



In der Bundesrepublik Deutschland wurden spezifische Verrechnungspreisprinzipien für die Gewinnabgrenzung nahe stehender Unternehmen im Jahre 1983 erstmalig als Verwaltungsgrundsätze eingeführt. Erst seit Ende der 1990er Jahre allerdings erhielten Verrechnungspreise den Stellenwert in der internationalen Besteuerungssystematik Deutschlands, der dem modernen, globalen Wirtschaftsprozess entspricht. Ausgelöst durch die wegweisende Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 17. Okt. 2001 hat der deutsche Steuergesetzgeber die Dokumentationspflichten in § 90 Abs. 3 AO eingeführt, die von den Verfahrensvorschriften in

§ 162 Abs. 3 und den Sanktionsvorschriften in § 162 Abs. 4 AO begleitet werden. Die gesetzlichen Vorschriften aus § 90 Abs. 3 AO werden spezifiziert in der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GaufzV) vom Oktober 2003 sowie den vom Bundesministerium der Finanzen erlassenen Verwaltungsgrundsätzen Dokumentation und Verfahren. Letztere sind bindend für die Finanzverwaltung und sollen die Betriebsprüfer in der Analyse von Verrechnungspreis-sachverhalten leiten. Weitere Verwaltungsgrundsätze können in den kommenden Monaten und Jahren hierzu erwartet werden.

### Ausgewählte Hintergrunddokumente:

- § 1 AstG, Art. 90(3), Art. 162(3), Art. 162(4) AO (Abgabenordnung)
- Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, 2005)
- Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG, 2004)
- Grundsätze der Verwaltung zur Bestimmung des Dotationskapitals bei Betriebsstätten international tätiger Kreditinstitute (Verwaltungsgrundsätze-Dotationskapital, 2004)
- GAufzV (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, 2003)
- Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen (GDPdU)
- Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in
- Fällen der Arbeitnehmerentsendung (Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung, 2001)
- Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen (1999)
- Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten internationaler Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze, 1999)
- Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung international verbundener Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze, 1983)
- Deutsche Doppelbesteuerungsabkommen

## OECD Normen



Auf internationaler Ebene wirkt die OECD durch ihr Committee on Fiscal Affairs (Finanzausschuss) auf den rechtlichen Rahmen in Form von Empfehlungen, Beratung und Anleitung zur Ausgestaltung nationaler und supranationaler Verrechnungspreisvorschriften. Die OECD bietet hierzu ihren Mitgliedsländer und den Nicht-Mitgliedern Konzepte und Vorschläge zur

rechtlichen Umsetzung des Fremdvergleichsprinzips, der eigentlichen Verfahrensfragen und der ökonomischen Verrechnungspreisanalyse auf nationaler Ebene an und leitet hierzu entsprechende Expertenrunden. Aktuell bearbeitet die OECD die Themen „Betriebsstätten“ sowie „ökonomische Analysen von Verrechnungspreisen“.

Ausgewählte Hintergrunddokumente:

- OECD Model Tax Convention 2005 (latest version)
- OECD Transfer Pricing Guidelines 1976, 1995, and 2001
- Verschiedene Diskussions- und Konzeptpapiere (z. B. zur Betriebsstättenproblematik)

## US Normen



Bis heute wurden die rechtlichen Konzepte und deren Umsetzung sehr stark von der US-amerikanischen Verrechnungspreispraxis der Fremdvergleichsanalyse und der Dokumentation geprägt. Insbesondere in den 1980er und 1990er Jahren

war der US Internal Revenue Service und die US-Praxis federführend in der internationalen Diskussion um Konzepte und Analyseverfahren zur Bestimmung und Verteidigung von Verrechnungspreisen involviert.

Ausgewählte Hintergrunddokumente:

- Sec. 482 IR Code (Gewinnabgrenzung und Abzugsfähigkeit zwischen Steuerpflichtigen)
- Sec. 1.482-1 bis Sec.1.482-8 US-Regulations
- Sec. 6038A IRC and Sec. 1.6038 A Regulations (Dokumentation)
- Sec. 6662 IRC and Sec. 1.6662 Regulations (Sanktionen)

## EU Normen



In jüngerer Zeit wird auch die Europäische Union als internationaler bzw. supranationaler Akteur verstanden, der das Regelwerk sowie Anleitungen und Empfehlungen zur Gewinnabgrenzung zwischen nahe stehenden Unternehmen mitbestimmt. Im Juli 2002 richtete die Europäische Kommission das Gemeinsame Verrechnungspreisforum (Joint Transfer Pricing Forum) als ein

Expertengremium ein, das aus Regierungs- und privatwirtschaftlichen Experten besetzt ist. Aufgabe des Forums ist es, Wege zur Reduzierung der Befolgungskosten bei grenzüberschreitenden Verrechnungspreis-sachverhalten zu finden und das Problem der Doppelbesteuerung innerhalb des Wirtschaftsraums der Europäischen Union zu beseitigen.

Ausgewählte Hintergrunddokumente:

- “Towards an Internal Market without Tax Obstacles” COM (2001) 582 vom 23. Oktober 2001
- “EU Arbitration Convention” (90/436/EEC vom 23. July 1990)
- “Code of Conduct” (COM(2004) 297, Schlussfassung vom 23. April 2004)

Auch andere Länder trugen und tragen mit ihren Konzepten, Verfahren, und Vorschriften zu einer Festigung und Weiterentwicklung des Verrechnungspreiswesens bei. Eine detaillierte Länderübersicht bezüglich der für die

Verrechnungspreispraxis relevanten rechtlichen Grundlagen mit zugehörigen Gesetzesdokumenten sowie eine umfassende Auswahl an hilfreichen Verweisen finden Sie im Bereich “Dokumente” unserer GTP® Infobase.