ECONSTOR
Make Your Publications Visible.

A Service of
ZBW
Leibniz-Informationszentrum Wirtschaft
Leibniz Information Centre for Economics

Prangenberg, Arno; Stahl, Martin; Topp, Julia

Book

Verrechnungspreise in Konzernen: Betriebswirtschaftliche Handlungshilfen

edition der Hans-Böckler-Stiftung, No. 251

Provided in Cooperation with:
The Hans Böckler Foundation

Suggested Citation: Prangenberg, Arno; Stahl, Martin; Topp, Julia (2011) : Verrechnungspreise in Konzernen: Betriebswirtschaftliche Handlungshilfen, edition der Hans-Böckler-Stiftung, No. 251, ISBN 978-3-86593-144-3, Hans-Böckler-Stiftung, Düsseldorf

This Version is available at:
https://hdl.handle.net/10419/181719

Standard-Nutzungsbedingungen:

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

Terms of use:

Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.

You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.

If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.

WWW.ECONSTOR.EU

Mitglied der Leibniz-Gemeinschaft

251

Betriebswirtschaftliche
Handlungshilfen

Arno Prangenberg | Martin Stahl
Julia Topp

Verrechnungspreise in Konzernen

edition
Hans Böckler
Stiftung

Arno Prangenberg | Martin Stahl | Julia Topp

Verrechnungspreise in Konzernen

edition 251

Arno Prangenberg | Martin Stahl | Julia Topp

Verrechnungspreise in Konzernen

Betriebswirtschaftliche Handlungshilfen

Arno Prangenberg, Diplom-Betriebswirt, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist bei der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Korthäuer & Partner GmbH in Essen als geschäftsführender Gesellschafter tätig. Dort ist er vor allem mit Prüfungen von Jahresabschlüssen und umfangreichen betriebswirtschaftlichen Beratungen befasst. Die Schwerpunkte seiner Beratungstätigkeit liegen insbesondere in den Bereichen Umstrukturierung von Unternehmen, Erstellung betriebswirtschaftlicher Analysen und Gutachten. Außerdem erarbeitet er Konzeptionen für betriebswirtschaftliche Trainings und führt entsprechende Seminare durch.

Dr. Martin Stahl, Diplom-Ökonom, Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, ist bei der Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft Korthäuer & Partner GmbH in Essen als geschäftsführender Gesellschafter tätig. Dort ist er vor allem mit Prüfungen von Jahresabschlüssen und umfangreichen betriebswirtschaftlichen Beratungen befasst. Die Schwerpunkte seiner Beratungstätigkeit liegen insbesondere in den Bereichen Umstrukturierung von Unternehmen, Erstellung betriebswirtschaftlicher Analysen und Gutachten. Außerdem erarbeitet er Konzeptionen für betriebswirtschaftliche Trainings und führt entsprechende Seminare durch.

Julia Topp, Diplom-Kauffrau, Tätigkeitsschwerpunkte: steuerliche Gestaltungsberatung, Jahresabschlussprüfung. Jahresabschlussprüfung und prüfungsnahe Dienstleistungen. Sie ist derzeit nicht mehr bei Korthäuer & Partner beschäftigt.

© Copyright 2011 by Hans-Böckler-Stiftung
Hans-Böckler-Straße 39, 40476 Düsseldorf
Produktion: Setzkasten GmbH, Düsseldorf
Printed in Germany 2011
ISBN: 978-3-86593-144-3
Bestellnummer: 13251

Alle Rechte vorbehalten, insbesondere die des öffentlichen Vortrages,
der Rundfunksendung, der Fernsehausstrahlung,
der fotomechanischen Wiedergabe, auch einzelner Teile.

Vorwort

Mit konzerninternen Verrechnungspreisen kann die Konzernleitung die wirtschaftliche Lage der verbundenen Unternehmen genauso gravierend beeinflussen, wie es durch Preise auf den konzernexternen Absatz- und Beschaffungsmärkten geschieht. Das allerdings mit dem Unterschied, dass konzerninterne Verrechnungspreise weit weniger objektiv zustande kommen als Marktpreise bzw. weit stärker von Konzerninteressen beeinflusst sind.

Für den Aufsichtsrat eröffnet sich hier ein breites Betätigungsfeld – sowohl für seinen Überwachungs- als auch für seinen Beratungsauftrag: Will er die Verrechnungspreispolitik des Vorstands überwachen, muss er die zugrunde liegenden Methoden und Planungen nachvollziehen können. Zum Beispiel muss er sich fragen, wie die vertraglichen Grundlagen für Geschäftsbeziehungen innerhalb des Konzernverbundes aussehen, welche Methode mit welchen Folgen die Konzernleitung bei der Festlegung von konzerninternen Verrechnungspreisen anwendet und ob der Abschlussprüfer bei der Prüfung des Abhängigkeitsberichtes den Ausweis der Rechtsgeschäfte und Maßnahmen beanstandet hat. Genauso ist auch eine konstruktive Beratung nur möglich, wenn der Aufsichtsrat um die Verzahnung der Verrechnungspreispolitik mit der Unternehmensstrategie weiß.

Die vorliegende Arbeitshilfe für Aufsichtsräte soll dazu einen Beitrag leisten.

Alexandra Krieger
– Referat Wirtschaft I –

Inhaltsverzeichnis

Vorwort **5**

Einleitung **11**

1 Verrechnungspreis – der „etwas andere Preis“ **13**

2 Funktionen und Wirkungen von Verrechnungspreisen **19**
2.1 Lenkungsfunktion 19
2.2 Einkommensverteilungsfunktion 24
2.3 Kontrollfunktion 26
2.4 Beurteilung: Grundsätzliche Eignung von Verrechnungspreisen in Bezug auf die verschiedenen Funktionen 27

3 Steuerliche Interessen des Fiskus **29**
3.1 Wesentliche Grundsätze der Unternehmensbesteuerung 29
3.2 Verrechnungspreise als Mittel der Gewinnverlagerung 33
3.3 Durchgriffsmöglichkeiten der Finanzverwaltung bei Auslandssachverhalten 36

4 Entwicklung von Angemessenheitsprüfungen durch Staaten **39**
4.1 Historische Entwicklung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie 39
4.2 Wesentliche internationale Grundsätze der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie 41
4.3 Ergänzende Grundsätze der deutschen Finanzverwaltung 44

5 Ermittlung und methodische Entwicklung steuerlicher Verrechnungspreise **49**
5.1 Standardmethoden 49
5.1.1 Preisvergleichsmethode 49
5.1.2 Wiederverkaufspreismethode 53
5.2 Gewinnmethoden 59
5.2.1 Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode 59
5.2.2 Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode 61

6 Verrechnungspreispolitik **63**
6.1 Strategische Verrechnungspreispolitik 63
6.2 Taktische Verrechnungspreispolitik 66

7 Änderungen durch das Unternehmenssteuer-reformgesetz 2008 **69**

8 Ansatzmöglichkeiten für den Aufsichtsrat **77**

9 Literaturverzeichnis **79**

Über die Hans-Böckler-Stiftung **83**

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1:	Ergebnisverlagerung durch verdeckte Vorteilszuwendungen	14
Abbildung 2:	Einbeziehung eines Unternehmens in den Konzernabschluss in Abhängigkeit von der Form der Unternehmensbeziehung	17
Abbildung 3:	Internationales Steuergefälle bei Kapitalgesellschaften (nominal) in Prozent (Körperschaftsteuer, Gewerbeertragssteuer und vergleichbare andere Steuern des Zentralstaats und der Gebietskörperschaften)	23
Abbildung 4:	Ermittlung der Gewerbesteuerbelastung von Kapitalgesellschaften	30
Abbildung 5:	Mitgliedsstaaten der OECD	39
Abbildung 6:	Varianten der Preisvergleichsmethode	50
Abbildung 7:	Äußerer und innerer Preisvergleich	51
Abbildung 8:	Direkter und indirekter Preisvergleich	52
Abbildung 9:	Leistungsbeziehungen bei der Wiederverkaufspreismethode	54
Abbildung 10:	Ermittlung des Verrechnungspreises nach der Wiederverkaufspreismethode	54
Abbildung 11:	Bandbreite zulässiger Verrechnungspreise	67
Abbildung 12:	Hypothetischer Fremdvergleich	71
Abbildung 13:	Ermittlung des Bandbreitenmedian	72
Abbildung 14:	Funktionsverlagerung	73
Abbildung 15:	Bestimmung des Ertragswertes einer Funktionseinheit	74

Einleitung

Die Ausgestaltung unternehmerischer Tätigkeiten ist regelmäßig auch von steuerlichen Überlegungen geprägt. Dabei reicht der Einfluss des Steuerrechts über die Wahl der Rechtsform des Unternehmens hinaus, und zwar bis weit in die Gestaltung von Unternehmens- und Konzernstrukturen hinein. Dieser Einfluss ist mit der Ausweitung der nationalen Konzernstrukturen zu multinationalen Unternehmen noch gestiegen. Eine der wichtigsten Funktionen der Konzernführung und -politik wird in der Unternehmenspraxis in der effizienten Verteilung und Aufteilung der Konzernaufgaben und der damit insgesamt erzielbaren Gewinne gesehen. In diesem Zusammenhang haben sich Verrechnungspreise als wesentliche Gestaltungsparameter erwiesen. Es lohnt sich daher vor allem für Aufsichtsräte in konzernverbundenen Unternehmen, sich mit den Möglichkeiten und Grenzen der Verrechnungspreispolitik auseinander zu setzen.

Die vorliegende Arbeitshilfe erhebt nicht den Anspruch einer abschließenden Darstellung aller im Konzernverbund möglichen steuerlichen Konsequenzen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen. Wir werden vielmehr nur die Grundzüge der steuerlichen sowie der betriebswirtschaftlichen Gestaltung und Behandlung von innerkonzernlichen Liefer- und Leistungsbeziehungen sowie den daraus resultierenden Verrechnungspreisen darstellen.

Dazu werden wir zunächst den Verrechnungspreis inhaltlich und begrifflich von dem Preis abgrenzen, der sich durch das Zusammenspiel von Angebot und Nachfrage auf Märkten ergibt. Anschließend werden wir die wesentlichen Funktionen und Wirkungen von Verrechnungspreisen erläutern, um zu verdeutlichen, welche Gestaltungsspielräume der Unternehmer in den verschiedenen Konzernbereichen durch die Gestaltung von Verrechnungspreisen hat. Der Schwerpunkt unserer Ausführungen liegt auf der Lenkungsfunktion; hier werden wir unter anderem die Reduzierung von Steuerrisiken im Konzernverbund thematisieren.

Daran anknüpfend erläutern wir allgemeine Grundsätze der Unternehmensbesteuerung und die Möglichkeiten der Finanzverwaltung zur Sachverhaltsermittlung, d. h. zur Ermittlung der gesetzlich angemessenen Besteuerungsgrundlage der Unternehmen. Vor diesem Hintergrund gehen wir auf die Möglichkeit der innerkonzernlichen Gewinnverlagerung ins Ausland durch Verrechnungspreise ein und erläutern den Handlungsspielraum der Finanzverwaltung im Rahmen der Beurteilung von steuerlichen Auslandsachverhalten.

Es folgen ein Abriss zur Entstehungsgeschichte der Vorschriften zu Verrechnungspreisen sowie der national und international geltenden Grundsätze zur

Durchführung von Angemessenheitsprüfungen bei Verrechnungspreisen. Die geltenden Grundsätze zur Durchführung von Angemessenheitsprüfungen bei Verrechnungspreisen werden wir anschließend anhand der anzuwendenden Methoden zur Ermittlung steuerlicher Verrechnungspreise konkretisieren.

Nachfolgend untersuchen wir die Möglichkeiten und Grenzen der Verrechnungspreispolitik und stellen die wichtigsten durch das Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 erfolgten Änderungen in diesem Zusammenhang vor.

Die Handlungshilfe endet mit Anregungen für den Aufsichtsrat, wie er sich diese Erkenntnisse und Informationen im Rahmen seiner Überwachungsaufgabe zunutze machen kann.

1 Verrechnungspreis – der „etwas andere Preis“

Mit einem „Preis“ verbindet man im Alltag einen Wert, den man in Geld hingeben muss, um eine bestimmte Leistung oder ein bestimmtes Gut zu erhalten. Nach der ökonomischen Theorie ergeben sich Preise auf anonymen Märkten durch das Zusammenspiel von Angebot und Nachfrage. Die an einer Markttransaktion Beteiligten haben in der Regel wenige Informationen über die genauen Beweggründe oder Kalkulationen des Geschäftspartners. Auch bestehen auf anonymen Märkten in der Regel keine Mechanismen, nach denen sich die Geschäftspartner gemeinsam absprechen, um bestimmte über die einzelne Transaktion hinausgehende Ziele zu verfolgen. In der ökonomischen Theorie geht man davon aus, dass die Geschäftspartner unabhängig voneinander versuchen, ihren jeweiligen Einzelnutzen zu optimieren. Der Anbieter eines Gutes oder einer Leistung versucht in der Regel sein Gut bzw. seine Leistung mit möglichst hohem Gewinn zu verkaufen, während der Abnehmer/Käufer in der Regel einen möglichst geringen Preis bezahlen möchte. Das Verhältnis ist regelmäßig durch einen Interessengegensatz der Vertragsparteien gekennzeichnet. Die Parteien haben kein Interesse daran, sich gegenseitig ihre Überlegungen offen zu legen, um gemeinsam eine Preisgestaltung zu finden, die über die eigene Nutzen- bzw. Gewinnmaximierung hinaus weitere (übergeordnete) Ziele verfolgt.

Mit dem „Verrechnungspreis“ wird dagegen ein Preis beschrieben, zu dem verschiedene (selbstständige) Bereiche eines Unternehmens oder gesellschaftsrechtlich miteinander verbundene Unternehmen den Austausch von materiellen und immateriellen Gütern untereinander abrechnen, zum Beispiel die:

- Lieferung von Gütern
- zeitweilige Überlassung von Gütern
- Erbringung von Dienstleistungen.

Die Besonderheit der Entstehung von Verrechnungspreisen liegt darin, dass diese Preise nicht das Ergebnis von Angebot und Nachfrage auf anonymen Märkten („natürliche Preise“) sind. Vielmehr wird der Preis regelmäßig unternehmensintern unter der Bedingung vollkommener Informationen zweckorientiert festgelegt. Die Interaktionspartner sprechen sich bei der Preisgestaltung ab. Sie sind bei der Preisfindung grundsätzlich nicht an Marktpreise gebunden.

Insbesondere innerhalb von Konzernen kommt es zu vielfachen Leistungsbeziehungen zwischen rechtlich selbstständigen Mutter- und Tochtergesellschaften oder zwischen Schwestergesellschaften. Im Rahmen derartiger Transaktionen beeinflusst der Verrechnungspreis direkt über die Gewinn- und Verlustrechnungen

den Erfolg der beteiligten verbundenen Unternehmen. Verrechnungspreise haben dadurch auch Auswirkungen auf unternehmensexterne Gruppen (Investoren, Gläubiger, Steuerbehörden u. a.). Beispiele:

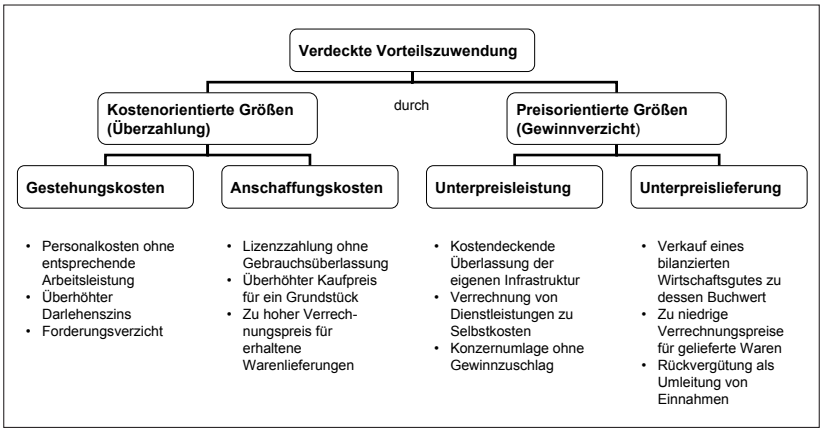
- Durch die Gestaltung der Verrechnungspreise kann der den Investoren zustehende Gewinnanteil sowohl positiv als auch negativ beeinflusst sein. Durch die Verrechnung mit Preisen weit über dem Marktpreis weist Unternehmen 1 einen zu hohen Gewinn und Unternehmen 2 einen zu niedrigen Gewinn aus.
- Gläubigern kann durch die Verlagerung von Gewinnen auf ein anderes Unternehmen Haftungsmasse des Schuldners entzogen werden.

Generell können sich externe Abschlussadressaten keinen verlässlichen Eindruck von der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens (auf Basis des Einzelabschlusses) bilden, wenn deren Geschäftsverlauf wesentlich durch konzerninterne Gestaltungen beeinflusst ist.

Diese Ergebnisverlagerung entsteht z. B. durch verdeckte Vorteilszuwendungen, die sowohl finanzwirtschaftlich wie auch steuerlich motiviert sein können.

Die folgende Übersicht zeigt Beispiele für solche verdeckten Vorteilszuwendungen:

Abbildung 1: Ergebnisverlagerung durch verdeckte Vorteilszuwendungen



Die zunehmende Globalisierung hat vermehrt zu multinationalen Unternehmen geführt, die grenzüberschreitend miteinander Geschäfte abwickeln.

Die OECD hat ermittelt, dass ein Großteil des gesamten Welthandels allein zwischen Teilunternehmen multinationaler Unternehmen abgewickelt wird. Inso-

weit hat die Frage der Gestaltung von Verrechnungspreisen im täglichen Geschäft von international agierenden Unternehmen große Bedeutung.

Exkurs: Der Konzern als Bilanzierungssubjekt (nach deutschem HGB)

Bevor im Folgenden auf die Funktionen und Wirkungen von Verrechnungspreisen in Konzernverbänden eingegangen wird, werden wir vorab die Struktur eines Konzerns aus bilanzieller Sicht darstellen, da wir anschließend primär die Verrechnungspreisproblematik innerhalb eines Konzerns, d. h. zwischen verbundenen Unternehmen, behandeln werden.

Ein Konzern kann – aus bilanzieller Sicht – in Abhängigkeit von der Intensität der Einflussmöglichkeiten der beteiligten Unternehmen untereinander, aus einem Mutterunternehmen und Tochterunternehmen (verbundenen Unternehmen), Gemeinschaftsunternehmen, assoziierten Unternehmen und sonstigen Beteiligungen bestehen.

Man unterscheidet dabei zwischen einem **Konzern im engeren Sinne** und einem Konzern im weiteren Sinne. Ersterer besteht aus einem Mutterunternehmen und einem oder mehreren verbundenen Unternehmen (Tochterunternehmen) und ist dadurch gekennzeichnet, dass die Töchter stets vollständig – mittels sog. Vollkonsolidierung – in den Konzernabschluss des Mutterunternehmens einbezogen werden. Unter Konsolidierung versteht man die Zusammenfassung der Einzelabschlüsse der Konzernunternehmen unter Aufrechnung der Ergebnisse aus innerkonzernlichen Verbindungen, die sich in Vermögens-, Kapital- und Erfolgsgrößen niederschlagen können. Im Rahmen der Vollkonsolidierung werden die Zahlen aus der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung des Tochterunternehmens – unabhängig davon, ob und mit welchem Anteil die Minderheitsgesellschafter an dem Tochterunternehmen beteiligt sind – in voller Höhe zur Aufstellung der Konzernbilanz übernommen. Voraussetzung für die Einbeziehung eines Tochterunternehmens mittels Vollkonsolidierung ist entweder, dass das Mutterunternehmen gem. § 290 Abs. 1 HGB eine Beteiligung im Sinne von § 271 Abs. 1 HGB an der Gesellschaft hält und eine einheitliche Leitung über dieses Unternehmen

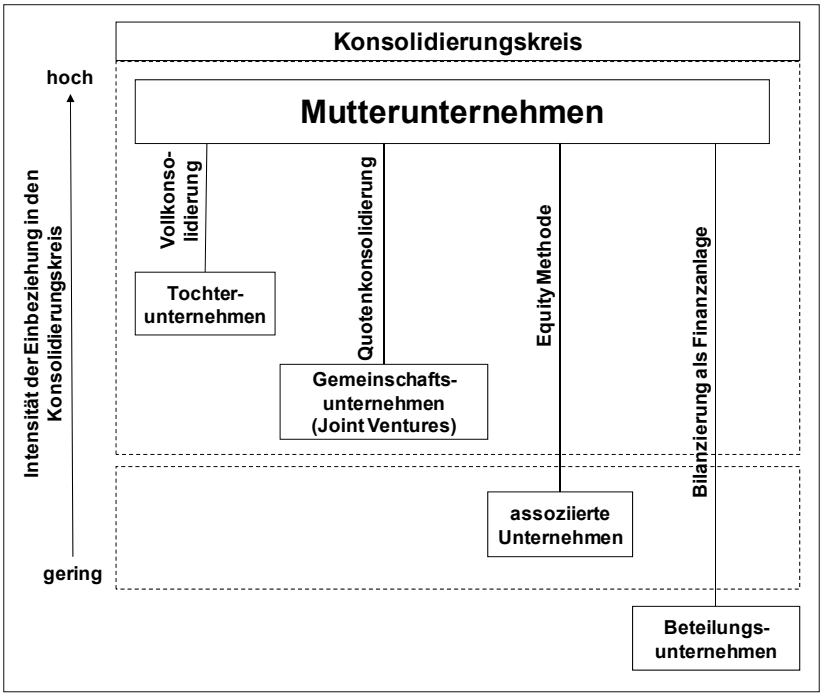
ausübt oder dass das Mutterunternehmen nach § 290 Abs. 2 HGB Mehrheitsrechte im Sinne des Control-Verhältnisses[1] hat.

Bei einem **Konzern im weiteren Sinne** erfolgt eine Einbeziehung der beteiligten Unternehmen – anders als bei der Vollkonsolidierung – nicht vollständig. Vielmehr werden die beteiligten Unternehmen gemäß der jeweiligen Beteiligungsquote im Konzernabschluss berücksichtigt. Führt ein Mutterunternehmen gemeinsam mit konzernfremden Dritten ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen, so handelt es sich um ein Gemeinschaftsunternehmen (Joint Venture). Im Zuge der Konsolidierung erfolgt eine quotale Einbeziehung der Werte aus der Bilanz und der GuV des Gemeinschaftsunternehmens in den Konzernabschluss mittels der Quotenkonsolidierung gem. § 310 HGB. Jedoch steht dem Mutterunternehmen ein Wahlrecht zu, dieses Unternehmen nicht nach der Quotenkonsolidierung sondern nach der sog. Equity-Methode (§ 311 HGB) in den Konzernabschluss einzubeziehen. Wird von der Quotenkonsolidierung kein Gebrauch gemacht, so ist ein Gemeinschaftsunternehmen, ebenso wie ein assoziiertes Unternehmen, zwingend nach der Equity-Methode einzubeziehen. Assoziierte Unternehmen sind solche, an denen ein in den Konzernabschluss einbezogenes Unternehmen eine Beteiligung im Sinne des § 271 Abs. 1 HGB hält und zudem einen maßgeblichen Einfluss auf dieses Unternehmen ausübt. Ein maßgeblicher Einfluss wird vermutet, wenn ein Unternehmen bei einem anderen Unternehmen mindestens 20% der Stimmrechte innehat (§ 311 Abs.1 S. 2 HGB).

---

1 Control bzw. ein beherrschender Einfluss ist dann gegeben, wenn mindestens eines der vier folgenden Kriterien erfüllt ist:
Dem Mutterunternehmen
- steht die Mehrheit der Stimmrechte der Gesellschafter zu;
- steht das Recht zu, die Mehrheit der Mitglieder des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans zu bestellen oder abzuberufen, wenn die Mutter gleichzeitig Gesellschafter ist;
- teht das Recht zu, einen beherrschenden Einfluss auf Grund eines mit dem Tochterunternehmen geschlossenen Beherrschungsvertrags oder auf Grund einer Satzungsbestimmung des Tochterunternehmens auszuüben;
- das Mutterunternehmen trägt die Mehrheit der Risiken und Chancen des Tochterunternehmens, das Zweckgesellschaft ist.

Abbildung 2: Einbeziehung eines Unternehmens in den Konzernabschluss in Abhängigkeit von der Form der Unternehmensbeziehung



Die handelsrechtlichen Regelungen zur Aufstellung des Konzernabschlusses gelten primär für Mutterunternehmen in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH sowie Kapitalgesellschaften und Co.). Bei anderen Rechtsformen ergibt sich die Pflicht zur Aufstellung eines Konzernabschlusses aus dem Publizitätsgesetz (PublG) für den Fall, dass die in § 11 PublG genannten Größenkriterien überschritten werden.

Der Konzernabschluss hat die Funktion, das Ergebnis der wirtschaftlichen Aktivität der Konzernunternehmen so zu zeigen, wie es sich für den Konzern als wirtschaftliche Einheit darstellt. Das resultiert aus der „Fiktion der rechtlichen Einheit“, die in § 297 Abs. 3 S. 1 HGB verankert ist:

„Im Konzernabschluss ist die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einbezogenen Unternehmen so darzustellen, als ob diese Unternehmen insgesamt ein einziges Unternehmen wären“.

Technisches Instrument für die Zusammenfassung der Einzeljahresabschlüsse der rechtlich selbstständigen Unternehmen zu einem Konzernabschluss ist die Konsolidierung. Unterschieden werden vier primäre Bereiche der Konsolidierung:

- Kapitalkonsolidierung
  - Im Rahmen der Kapitalkonsolidierung erfolgt eine Aufrechnung des Beteiligungsbuchwertes des Mutterunternehmens mit dem entsprechenden Eigenkapital des Tochterunternehmens.
- Schuldenkonsolidierung
  - Die Aufgabe der Schuldenkonsolidierung ist es, Forderungen und die entsprechenden Verbindlichkeiten zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Gesellschaften zu verrechnen. Somit enthält der Konzernabschluss nur noch Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber konzernfremden Unternehmen.
- Zwischenergebniseliminierung
  - Durch die Zwischenergebniseliminierung werden alle Gewinne und Verluste aus Lieferungen und Leistungen zwischen den in den Konzernabschluss einbezogenen Unternehmen herausgerechnet, weil derartige Erfolge im Rahmen der zugrunde liegenden Betrachtung des Konzerns als rechtliche und wirtschaftliche Einheit nicht realisiert sind.
- Aufwands- und Ertragskonsolidierung
  - Die Aufwands- und Ertragskonsolidierung hat die Aufgabe, konzerninterne Aufwendungen und Erträge zum Zweck der Eliminierung von Doppelrechnungen zu beseitigen.

Die Zwecke des Konzernabschlusses weichen grundlegend von denen eines Einzelabschlusses ab: Anders als der Einzelabschluss hat der Konzernabschluss rein informativen Charakter und dient daher weder der Ausschüttungsbemessung, noch als Grundlage für die Ertragsbesteuerung. Auch ist die wirtschaftliche Einheit „Konzern“ kein eigenständiges Steuersubjekt – lediglich die einzelnen Konzerngesellschaften werden besteuert. Primär liegt das Ziel eines Konzernabschlusses also darin, den Berichtsadressaten ein objektives Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des gesamten Konzerns zu liefern.[2]

2 Vgl. Prangenberg/Müller (2006), S. 71 ff.

2 Funktionen und Wirkungen von Verrechnungspreisen

Konzerninterne Verrechnungspreise waren bereits zu Beginn des 20. Jahrhunderts ein in der deutschen Betriebswirtschaftslehre intensiv diskutiertes Thema. Anders als heute dienten die damals entwickelten Modelle allein der effizienten Koordination dezentraler Unternehmenseinheiten. Mit Hilfe von unternehmensweit abgestimmten Verrechnungspreissystemen sollten die Gewinne über den Gesamtkonzern maximiert werden. Dieses Ziel sollte nach der ökonomischen Theorie über die optimale Verteilung knapper Unternehmensressourcen sowie durch die korrekte Gewinnermittlung in den einzelnen Unternehmensbereichen erreicht werden. Jedem Unternehmensteil sollte der objektiv betrachtet „richtige" Gewinnanteil zugemessen werden können.

Im Laufe der Zeit haben sich im Wesentlichen die im Folgenden dargestellten Funktionen von Verrechnungspreisen heraus gebildet.

2.1 Lenkungsfunktion

Mit zunehmender Unternehmensgröße wächst auch die Notwendigkeit, Entscheidungsbefugnisse zu delegieren. So bezieht sich der Begriff „Lenkungsfunktion" auf Unternehmen mit dezentralen Entscheidungsprozessen, d. h. Unternehmen mit vielen rechtlich selbstständigen Einheiten, denen für ein bestimmtes Aufgabengebiet konkrete Entscheidungsbefugnisse eingeräumt werden. Die Dezentralisierung von Entscheidungen bringt das Erfordernis von Lenkungsmechanismen mit sich, die es ermöglichen sollen, die einzelnen Entscheidungen der Unternehmen des Konzernverbundes in Richtung eines übergeordneten Unternehmensziels zu koordinieren. Dabei bieten Verrechnungspreise vielfältige Gestaltungsmöglichkeiten. Man spricht in diesem Zusammenhang auch von der Allokationsfunktion von Verrechnungspreisen, da die Koordination der Einzelentscheidungen innerhalb des Konzerns im Sinne der optimalen Verwendung und Zuordnung von Ressourcen geschehen soll. Mit anderen Worten müssen im Idealfall Verrechnungspreise so ausgestaltet werden, dass das Handeln der selbstständigen Geschäftseinheiten indirekt zu einer Gewinnmaximierung des Gesamtunternehmens führt. Die Koordinationsfunktion schließt insoweit eine Motivations- und Anreizfunktion ein.

Bei grenzüberschreitend tätigen Unternehmungen (internationaler Konzernverbund) kann sich die Lenkungsfunktion um folgende Aspekte erweitern:

a) Vermeidung von Enteignungsrisiken
Die Tatsache, dass internationale Unternehmensverbindungen ihre Leistungserstellung auf unterschiedliche Staaten ausweiten, bringt die Beeinflussung der Unternehmungen durch die jeweilige politische Lage an den entsprechenden Standorten mit sich. Eine Enteignung im Sinne einer Entziehung von Vermögen und Rechten oder einer Überführung in das Eigentum der öffentlichen Hand sowie die Verstaatlichung von Vermögen ist in den Verfassungen einiger Staaten (z. B. Mittel- und Südamerikas, Zentralafrikas) verankert. Die Leistung von Entschädigungszahlungen durch den Staat an das Unternehmen ist jedoch häufig nur unzureichend gesichert. Vor diesem Hintergrund kann die Gestaltung von Verrechungspreisen in politisch besonders unsicheren Staaten tendenziell dazu dienen, gefährdetes Auslandskapital rechtzeitig in sichere Staaten zu verlagern und somit das Vermögen vor Verlust durch ausbleibende oder unzureichende Entschädigungen zu sichern.

b) Umgehung von Gewinn- und Kapitaltransferverboten
Für multinationale Unternehmen spielen gesetzliche Bestimmungen zum Gewinn- und Kapitaltransfer im Rahmen von Finanzierungsentscheidungen eine wichtige Rolle. Dabei versteht man unter Gewinntransfer die Ausschüttung einer Dividende an die Muttergesellschaft. Liegen devisenrechtliche Beschränkungen vor, können Dividendenzahlungen nicht an die Muttergesellschaft erfolgen, sondern müssen in dem Land, in dem sie erwirtschaftet wurden, reinvestiert werden. Besonders in Entwicklungsländern, die durchgehend unter Devisenmangel leiden, versuchen nationale Bestimmungen den Abfluss von Kapital und Devisen einzuschränken oder wenn möglich zu verhindern.

Ein Kapitaltransfer liegt vor, wenn eine ausländische Mutter- oder Tochtergesellschaft einer Konzerngesellschaft Liquidität in Form von Eigen- oder Fremdkapital zukommen lässt. Als Zahlungsströme des Kapitaltransfers kommen Kapitalrückzahlungen und Zinszahlungen in Betracht. Problematisch ist hier vor allem die Tatsache, dass Zinszahlungen für konzerninterne Darlehen mitunter der Besteuerung im Quellenstaat unterliegen. Unabhängig davon, ob es sich um Beschränkungen des Gewinntransfers oder des Kapitaltransfers handelt, wird die Steuerung der Finanzströme innerhalb des Konzerns dadurch erschwert oder sogar ganz verhindert. Hier kann die Gestaltung von Verrechnungspreisen dazu beitragen, ggf. bestehende Transferkontingente für Gewinne oder Kapital optimal zu nutzen und damit bestehende Gewinn- und Kapitaltransferverbote zumindest teilweise auszuhebeln.

c) Begrenzung von Wechselkursrisiken
Unternehmen, die in unterschiedlichen Währungen fakturieren, unterliegen in der Regel den Risiken von Wechselkursschwankungen. Zu den im Konzern auftretenden Wechselkursrisiken gehören das ökonomische Risiko (umschreibt bspw. den Fall, dass eine renditeträchtige Sparte durch eine Aufwertung der inländischen Währung im Ausland nicht mehr wettbewerbsfähig ist), das Währungskonversionsrisiko (bei der Bewertung von Währungsaktiva und Währungspassiva können durch Wechselkursänderungen Verluste entstehen) sowie das Währungstransaktionsrisiko (eine Veränderung des Wechselkurses führt zu Verlusten bei Forderungen oder Verbindlichkeiten in Fremdwährung). Verrechnungspreistechniken können in diesen Fällen dazu beitragen, das Wechselkursergebnis zu optimieren.

d) Begrenzung von Inflation
Eine Inflation führt in dem betroffenen Land zu einer Erhöhung des Preisniveaus mit gleichzeitiger Verschlechterung des Geldwertes. Bei den dort ansässigen Unternehmen führt die Geldentwertung insbesondere bei monetären Bilanzpositionen zu einer Beeinflussung der Kaufkraft. Finanziert sich ein Unternehmen überwiegend durch Fremdkapital, führt die Inflation zu einem monetären Gewinn, da der Wert von Zins- und Tilgungsleistungen sinkt. Besteht allerdings eine Finanzierung mit Eigenkapital, führt die Inflation zu Verlusten im Unternehmen. So wird ein Konzern unter wachsendem Inflationsdruck versuchen, durch die Gestaltung der Verrechnungspreise monetäres Kapital, wie Eigenkapital oder Gesellschafterdarlehen, vor der Entwertung durch Inflation zu „retten“, indem er dieses Kapital in Länder mit niedrigerer Inflation überträgt.

e) Bilanzpolitische Ziele des Stammhauses
Insbesondere das Stammhaus einer weit verzweigten Unternehmung ist stark vom Verhalten seiner Gesellschafter und Gläubiger beeinflusst. Deren Kenntnis von der wirtschaftlichen Lage des Konzerns ist wesentlich für die Bedingungen, unter denen dem Konzern Eigenkapital und Fremdkapital zugeführt werden kann. Für das Stammhaus kann es daher ggf. wünschenswert sein, gleich bleibende oder im Zeitablauf leicht steigende Gewinne auszuweisen, um den Eindruck von Ertragssicherheit und Stabilität zu erzeugen. Die Verrechnungspreisgestaltung ist ein wichtiges Instrument zur entsprechenden Gestaltung des operativen Ergebnisses und des Bilanzbildes des Stammhauses.

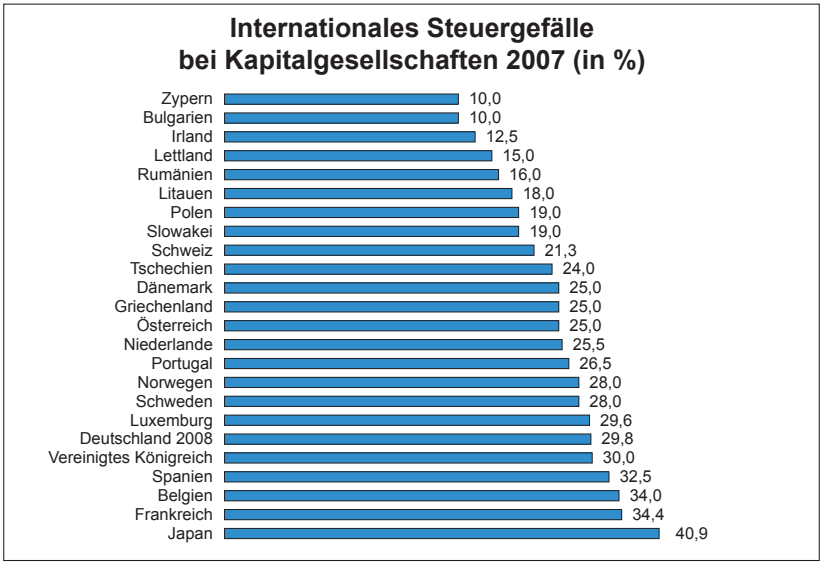
f) Umgehung von Import-/Exportrestriktionen

Neben Zöllen beeinflussen auch von Staaten erlassene mengen- oder wertmäßige Einfuhr- und/oder Ausfuhrbeschränkungen für bestimmte Produkte (Kontingentierung) den Außenhandel. Wertmäßige Kontingentierungen für Import- und Exportmengen in einigen Ländern können die Gestaltung von Verrechnungspreisen beeinflussen. Denkbar wäre z. B., dass ein Land bestimmte konzernweite Importe aus einem anderen Land nur bis zu einer Höhe von 0,5 Mrd. EUR zulässt. Hier wäre es aus Sicht des Konzerns wirtschaftlich, die Verrechnungspreise für das Produkt zu senken, um möglichst viele Produkte in das Land mit der Einfuhrbeschränkung absetzen zu können und diese wiederum vor Ort durch Vertriebshändler zu höheren Preisen an die dortigen Endabnehmer zu veräußern.

g) Reduzierung von Steuerrisiken

Im Zuge der zunehmenden Internationalisierung der deutschen Wirtschaft und der voranschreitenden Globalisierung entstehen immer mehr multinationale Unternehmen. Diese haben ihren Gewinn in ihren Tätigkeitsländern zu versteuern, so dass für die angestrebte Gewinnmaximierung ein neues Unterziel „Steuerminimierung“ verstärkt an Bedeutung gewinnt. Internationale steuerrechtliche Aspekte von Verrechnungspreisen erhöhen die Komplexität der Entwicklung und Umsetzung von (im Sinne der Steuerminimierung) effizienten grenzüberschreitenden Verrechnungspreisen um ein Vielfaches. In der Regel steht daher das Ziel der Steuerminimierung mit den Zielen der effizienten Verteilung von Ressourcen und der „richtigen“ Gewinnzuweisung im Konflikt. Unternehmen werden immer bestrebt sein, ihren Gewinn nach Steuern zu maximieren. So kann das internationale Steuergefälle Anreize bieten, Gewinne grundsätzlich in solche Länder zu verlagern, in denen die geringste (Ertrags-) Steuerbelastung anfällt.

Abbildung 3: Internationales Steuergefälle bei Kapitalgesellschaften (nominal) in Prozent (Körperschaftsteuer, Gewerbeertragssteuer und vergleichbare andere Steuern des Zentralstaats und der Gebietskörperschaften)[3]



Unternehmen können z. B. versuchen, Erträge in Ländern mit niedriger Besteuerung und Aufwendungen in Ländern mit hoher Besteuerung anfallen zu lassen. Hierfür bieten sich in Konzernen entsprechend entwickelte Verrechnungspreissysteme an.

Beispiel:

Die M-GmbH mit Sitz in Frankreich (Unternehmenssteuerbelastung 34,4 %) hat die T-GmbH als Tochterunternehmen, die ihren Sitz in Polen (Unternehmenssteuerbelastung 19,0 %) hat. Zwischen beiden Gesellschaften findet ein starker Lieferungs- und Leistungsaustausch statt. Die Verrechnungspreise zwischen den beiden Gesellschaften werden derart gestaltet, dass die M-GmbH Lieferungen und Leistungen der T-GmbH übermäßig hoch vergütet. Die T-GmbH erhält hingegen für ihre Lieferungen und Leistungen keine oder nur geringe Vergütungen von der M-GmbH. Dadurch gelingt es, vorbehaltlich gesetzlicher Restriktionen, konzernintern Gewinne von Frankreich nach Polen zu transferieren. Da Kapitalge-

3 In Anlehnung an BMF (2007), Die wichtigsten Steuern im internationalen Vergleich, S. 23.

sellschaften in Polen einer deutlich geringeren Steuerbelastung unterliegen als in Frankreich (19,0 % vs. 34,4 %), führt diese Verrechnungspreispolitik grundsätzlich zu einer Steuerersparnis im Konzernverbund.

Neben der Höhe der Steuersätze hat jedoch insbesondere die unterschiedliche Ausgestaltung der steuerlichen Bemessungsgrundlage in den Staaten eine wesentliche Bedeutung für die Vorteilhaftigkeit von alternativen Entscheidungen. Optimale Steuerplanung und Steuergestaltung im internationalen Konzernverbund darf daher nicht nur die unterschiedlichen Steuersätze fokussieren, sondern muss auf die jeweilige Steuerlast (Steuerbemessungsgrundlage x Steuersatz) abstellen. Hierbei sind bestimmte steuerliche Restriktionen im Einzelfall zu beachten.

2.2 Einkommensverteilungsfunktion

Die Bewertung der zwischen den Unternehmenseinheiten ausgetauschten Leistungen mithilfe von Verrechnungspreisen führt beim Leistungsempfänger zu Aufwendungen und beim Leistenden zu Erträgen. Durch die Einkommensverteilungsfunktion von Verrechnungspreisen ergibt sich die Möglichkeit der leistungsgerechten Aufteilung des Gesamterfolges in so genannte Spartenerfolge. Mit steigenden Anteilen am Gesamterfolg steigen die Einflussmöglichkeiten einer Einheit. Das wiederum führt zu einer höheren Motivation der beteiligten Bereiche. Folgendes Beispiel veranschaulicht diesen Sachverhalt.

Beispiel:

Es soll von einem Konzern, bestehend aus den rechtlich selbstständigen Einheiten Sparte A, Sparte B und Sparte C, ausgegangen werden. Diese Sparten haben im abgelaufenen Geschäftsjahr folgenden Gewinn nach Steuern erzielt:

	Gewinn nach Steuern in Mio. €	Anteil %
Sparte A	50	11,1 %
Sparte B	150	33,3 %
Sparte C	250	55,6 %
Konzern	450	100,0 %

Sparte C konnte den höchsten Gewinn nach Steuern erzielen und somit einen Anteil von 55,6% des Konzerngewinns erwirtschaften. Bei strategischen Konzern-

entscheidungen kann Sparte C grundsätzlich entsprechende Einflussmöglichkeiten geltend machen.

Die Einkommensverteilungsfunktion spiegelt sich insbesondere in folgenden Zielen des Unternehmens wider:

- Aufspaltung der Gesamterfolge nach Profit Centern
  - Dabei versteht man unter einem Profit Center einen organisatorischen Teil eines Unternehmens, für den ein eigener Periodenerfolg ermittelt wird. Das Profit Center stellt eine relativ selbstständige Einheit da, die ihre Geschäfte innerhalb eines gewissen vorgegebenen Handlungsspielraums eigenständig plant. Im Rahmen einer leistungsorientierten Beurteilung der Profit Center (auch durch den kalkulatorischen Einsatz von Verrechnungspreisen) kann die Tätigkeit des betreffenden Bereichs besser gesteuert und auf seine Rentabilität überprüft werden. So dient die Verrechnungspreiskalkulation im Rahmen von Profit Center-Strukturen dazu, gewinnbringende Unternehmensbereiche von verlustbringenden zu unterscheiden und die Ergebnisbeiträge einzelner Mitarbeiter zu beurteilen.
- Dezentrale Lenkung der Entscheidungsprozesse in Teilbereichen des Unternehmens
  - Durch eine zentrale Festlegung von Preisen für den innerbetrieblichen Austausch von Leistungen sollen dezentrale Entscheidungen innerhalb des Konzerns koordiniert werden. Die Zielsetzung besteht darin, dass die unternehmerischen Ziele der Einzelunternehmen auf das übergeordnete Konzernziel hin koordiniert werden. In der Regel können als Unternehmensziel die Kostenminimierung und die Gewinnmaximierung gesehen werden, die durch Koordination dezentraler Entscheidungen innerhalb des Konzerns verfolgt wird.
- Beurteilung der Leistung von Führungskräften und differenzierte Ermittlung ihrer Gewinnbeteiligung
  - Durch die Spaltung des Gesamtunternehmenserfolgs in einzelne Teilergebnisse, die von Teilbereichen, Profit Centern oder Unternehmenssparten des Unternehmens erwirtschaftet werden, ergibt sich durch die Verrechnungspreise die Möglichkeit, den genauen Beitrag der für den jeweiligen Teilbereich zuständigen Führungskräfte am Gesamterfolg nachzuvollziehen.
- Gewinnverlagerung zwischen Konzernunternehmen[4]
- Kalkulation zu Vollkosten bzw. Marktpreisen

4 Vgl. zu detaillierten Ausführungen Kapitel 3.2 – Verrechnungspreise zwecks Gewinnverlagerung.

- Die Kalkulation des Verrechnungspreises zu Vollkosten bzw. Marktpreisen fällt in den Bereich der Absatzpreisgestaltung innerhalb des Konzerns. Die Grundidee von Verrechnungspreisen in Höhe der Vollkosten besteht darin, im leistenden Bereich (im Durchschnitt) die gesamten Kosten abzudecken. Der Hauptvorteil der Verrechnung zu Vollkosten besteht darin, dass sich der Abnehmer bei dieser Methode so stellt, als hätte er die Leistung selbst erstellt. Jedoch sind die Vollkosten als Grundlage für wirtschaftliche Entscheidungen wenig geeignet, da sie Kosten umfassen, die für die Entscheidung nicht relevant sind (z. B. fixe Bestandteile der Sach- und Personalkosten). Sie schwanken regelmäßig in Abhängigkeit vom Beschäftigungsgrad, und die Zurechnung ist aufgrund der erforderlichen Schlüsselung der fixen Gemeinkosten bei verschiedenen Leistungen in gewissem Umfang willkürlich. Bei der Festlegung von Verrechnungspreisen in Höhe der Marktpreise wird das Ziel verfolgt, auch innerhalb des Konzernverbundes einen Markt zu simulieren, um Marktmechanismen wirken zu lassen. Daraus ergibt sich der Vorteil, dass der Verrechnungspreis, weil angelehnt an den Marktpreis, gleichzeitig als Indikator für die Effizienz innerhalb des Konzerns dienen kann.

An der Darstellung der Ziele der Einkommensverteilungsfunktion wurde deutlich, dass diese im weitesten Sinne auch mit einer Kontrollfunktion verknüpft ist. So dient die Aufteilung des Gesamterfolges durch Verrechnungspreise auf einzelne Profit Center zwar der Einkommensverteilung. Jedoch ermöglicht sie zugleich eine Rentabilitätskontrolle der einzelnen Stellen. Ähnlich verhält es sich z. B. mit der Beurteilung der Gewinnbeteiligung einzelner Führungskräfte durch die Verrechnungspreisgestaltung.

2.3 Kontrollfunktion

Die Kontrollfunktion von Verrechnungspreisen ist zum einen eng mit der Einkommensverteilungsfunktion verknüpft. Zum anderen können Parallelen zur betriebswirtschaftlichen Kostenrechnung gezogen werden. So ermöglicht die Planung von Verrechnungspreisen im Nachhinein Soll/Ist-Vergleiche mit den tatsächlichen erwirtschafteten Preisen. Auf diese Weise kann die Unternehmensführung die untereinander abrechnenden Unternehmen kontrollieren: Weichen die geplanten von den tatsächlichen Verrechnungspreisen ab? Wurden geplante Kalkulationen

verfehlt? Besteht gegebenenfalls Handlungsbedarf für die Unternehmensführung, entweder die Planung oder die festgesetzten Verrechnungspreise anzupassen?

Sowohl bei bezogenen als auch bei erbrachten Leistungen werden regelmäßig Planabweichungen ermittelt. Bei einem Soll/Ist-Vergleich der Leistungen kann, bei unterstellter Unveränderlichkeit von Verrechnungspreisen, allein auf die realisierte Mengenänderung abgestellt werden. Die Kostenkontrolle wird dann auf den Mengenverbrauch beschränkt.

2.4 Beurteilung: Grundsätzliche Eignung von Verrechnungspreisen in Bezug auf die verschiedenen Funktionen

Nachdem wir die verschiedenen Funktionen von Verrechnungspreisen vorgestellt haben, wollen wir sie im Folgenden auf mögliche Zielkonflikte hin untersuchen.

Die Lenkungsfunktion von Verrechnungspreisen ist erfüllt, wenn alle dezentral in den verschiedenen Unternehmen getroffenen Einzelentscheidungen zusammengenommen zum angestrebten übergeordneten Unternehmensziel geführt haben. Nach dem ökonomischen Prinzip handelt jedoch jeder Entscheidungsträger eines Teilbereichs in der Weise, dass das wirtschaftliche Optimum für seinen verantworteten Teilbereich erreicht wird. Die Voraussetzung dafür, dass Verrechnungspreise bei dezentral getroffenen Entscheidungen gleichzeitig zu einer Optimierung des Gesamtunternehmenserfolg führen, ist somit, dass das durch die Festsetzung des Verrechnungspreises bewirkte Verhalten des Entscheidungsträgers zugleich dem Teilbereich wie auch dem Gesamtunternehmen zugute kommt. Diese Voraussetzung wird für verschiedene Formen von Verrechnungspreisen als erfüllt angesehen. Zu nennen sind hier beispielsweise Verrechnungspreise auf Basis der Standardgrenzpreisrechnung.[5]

Die **Einkommensverteilungsfunktion** des Verrechnungspreises basiert auf der Tatsache, dass durch die Bildung von Verrechnungspreisen eine Aufspaltung des Gesamtergebnisses des Unternehmens auf Teilbereiche möglich ist. Inwieweit ein solches Teilergebnis ein sinnvoller Maßstab für die Beurteilung des Erfolges der jeweiligen Abteilung ist, bleibt jedoch fraglich. So werden z. B. die Entscheidungen eines Abteilungsleiters durch die bewusste zentrale Festlegung der

5 Die Standard-Grenzpreisrechnung wird an dieser Stelle bewusst nicht weiter erläutert, da die genaue Ausgestaltung für das Verständnis in diesem Zusammenhang nicht relevant ist. Vielmehr sollte lediglich zum Ausdruck gebracht werden, dass die Lenkungsfunktion von Verrechnungspreisen in der Praxis nur unter bestimmten Voraussetzungen funktioniert.

Verrechnungspreise gesteuert. Daraus folgt, dass der Abteilungsleiter tatsächlich nur eine begrenzte Möglichkeit hat, das Abteilungsergebnis positiv oder negativ zu beeinflussen.

Daran wird deutlich, dass die Lenkungs- und die Einkommensverteilungsfunktion in einem unmittelbaren Konflikt zueinander stehen. Warum ist das so? Während die Einkommensverteilungsfunktion auf den insgesamt erzielten Erfolg abstellt und der Verrechnungspreis darin eine reine Verteilungswirkung hat, setzt die Lenkungsfunktion bei Entscheidungen über die Höhe des Erfolges an. Das führt zu der paradoxen Situation, dass derselbe Verrechnungspreis den Gesamterfolg der Unternehmung und die Teilergebnisse der Abteilung im Voraus beeinflusst, zugleich aber eine bestimmte Aufteilung des bereits beeinflussten Gesamterfolgs im Nachhinein bewirkt.

Die **Kontrollfunktion** wiederum steht im Einklang mit der Einkommensverteilungsfunktion, da beide im weitesten Sinne der Erfolgskontrolle dienen können. Im Rahmen der Kontrollfunktion können durch Verrechnungspreise z. B. Planabweichungen einzelner Kostenstellen und Kostenträger ermittelt werden. Mit Hilfe der Einkommensverteilungsfunktion lassen sich durch Verrechnungspreise darüber hinaus Profit Center, Unternehmenssparten und die zuständigen Führungskräfte auf Ihren Erfolgsanteil am Gesamtunternehmenserfolg hin kontrollieren. Unterschiede ergeben sich jedoch beim Adressatenkreis der jeweiligen Wirkungen bzw. der jeweiligen Ergebnisse der Funktionen. So dient die Kontrollfunktion von Verrechnungspreisen primär einem internen Adressatenkreis, wie z. B. dem Controlling und dem Rechnungswesen des Unternehmens, zur Kostenkontrolle.

3 Steuerliche Interessen des Fiskus

3.1 Wesentliche Grundsätze der Unternehmensbesteuerung

Vereinfacht ausgedrückt basiert das deutsche Steuerrecht auf dem Prinzip der Besteuerung von Wertschöpfung bei demjenigen Steuerpflichtigen, der diese Wertschöpfung erwirtschaftet hat. Darüber hinaus soll jede Wertschöpfung, die im Territorium der Bundesrepublik Deutschland erzielt wurde, auch von der deutschen Finanzverwaltung besteuert werden. Bei Fällen mit reinem Inlandsbezug stellen sich dabei keine grundsätzlichen Probleme. Insbesondere stehen der Finanzverwaltung zahlreiche Möglichkeiten der Sachverhaltsermittlung zur Verfügung, auf die wir später noch eingehen werden. Vorher werden wir jedoch die in Abhängigkeit von der Rechtsform einer Unternehmung anfallenden Steuerarten kurz erläutern.

Nach ihrer Rechtsform lassen sich Unternehmen grob in Personengesellschaften, Kapitalgesellschaften und Einzelunternehmen unterteilen. Für unser Thema, die Verrechnungspreise innerhalb eines Konzernverbundes, hat aber nur die Besteuerung von Personen- und Kapitalgesellschaften wesentliche Bedeutung.

Im Rahmen von Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen (bspw. Personen- oder Kapitalgesellschaften) werden steuerrelevante Ergebnisse erzielt, die beim jeweiligen Unternehmen der Ertragsbesteuerung unterliegen. Welche Ertragssteuern im konkreten Fall anfallen, hängt von der Rechtsform der Unternehmung ab.

Kapitalgesellschaften sind juristische Personen, die ihr zu versteuerndes Einkommen (den Gewinn) der Körperschaftsteuer unterwerfen müssen. Der Körperschaftssteuersatz beträgt seit dem Veranlagungszeitraum 2008 15 % des zu versteuernden Einkommens. Da es sich bei Kapitalgesellschaften um einen sog. „Gewerbebetrieb kraft Rechtsform“ handelt, unterliegen die erwirtschafteten Gewinne in der Regel gleichzeitig auch der Gewerbesteuer. Die Gewerbesteuer berechnet sich bei Kapitalgesellschaften wie folgt:

Abbildung 4: Ermittlung der Gewerbesteuerbelastung von Kapitalgesellschaften

Steuerpflichtiger Gewerbeertrag	x	Steuermesszahl gem. § 11 GewStG einheitlich 3,5 %)	=	Steuermessbetrag
Steuermessbetrag	x	Hebesatz der Gemeinde*	=	Gewerbesteuer

* Der Gewerbesteuerhebesatz beträgt gem. § 16 Abs. 4 GewStG mindestens 200 %. Er lag im Jahr 2007 in deutschen Gemeinden mit über 50.000 Einwohnern zwischen 340 % in Rüssselsheim und 490 % in München.

Personengesellschaften sind anders als Kapitalgesellschaften selbst nicht Gegenstand der Besteuerung. Vielmehr unterliegen die *Gesellschafter* der Personengesellschaft (steuerlich sog. Mitunternehmer) mit ihrem Gewinnanteil der Besteuerung. Handelt es sich bei dem Gesellschafter der Personengesellschaft um eine natürliche Person, unterliegt diese der Einkommensteuer. Der in Deutschland geltende Einkommensteuertarif ist ein progressiver Tarif, d. h. je höher das zu versteuernde Einkommen, desto höher ist auch der Steuersatz (Steuerprogression). Der gültige Einkommensteuertarif ist in § 32a EStG definiert. Handelt es sich bei dem Gesellschafter einer Personengesellschaft nicht um eine natürliche sondern um eine juristische Person, fällt bei der juristischen Person wiederum Körperschaftsteuer an.

Des Weiteren unterliegen die Gewinne bei Personengesellschaften der Gewerbesteuer, wenn es sich um einen Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Abs. 2 GewStG handelt. Die Ermittlung der Gewerbesteuer erfolgt analog zur Vorgehensweise bei Kapitalgesellschaften. Auch die Steuermesszahl beträgt hier gem. § 11 GewStG 3,5%. Unterschiede ergeben sich jedoch bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewerbeertrags. Hier haben Personengesellschaften gegenüber Kapitalgesellschaften einen gewerbesteuerlichen Vorteil in Form eines Freibetrags von 24.500 EUR. Ferner dürfen natürliche Personen die Gewerbesteuer gem. § 35 EStG mit einem Faktor von 3,8 auf die Einkommenssteuer anrechnen.

In welcher Form bzw. nach welchen Grundsätzen die Finanzverwaltung die zu zahlenden Ertragssteuern festsetzt, erläutern wir im Folgenden:

Zunächst hat die Finanzverwaltung von Amts wegen über einen vorliegenden Sachverhalt ein Ermittlungsverfahren zu eröffnen, sobald ein konkreter Ermittlungsanlass, in der Regel die Abgabe einer Steuererklärung, vorliegt (Untersuchungsgrundsatz). Die Behörde bestimmt Art und Umfang der Ermittlungen nach pflichtgemäßem Ermessen und hat sich dabei am Ziel des Besteuerungsverfahrens zu orientieren. Dabei ist das Finanzamt nur berechtigt, „entscheidungserhebliche“

Sachverhalte aufzugreifen, die ihm, z. B. aufgrund von Kontrollmitteilungen, einer Anzeige oder einer Plausibilitätsprüfung aufklärungsbedürftig erscheinen.

Nach Abschluss des Ermittlungsverfahrens sind die Steuern nach Maßgabe der Gesetze festzusetzen. Dieser aus dem Grundgesetz (GG) abgeleitete sog. „Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung“ (Art. 2 Abs. 1 und Art. 20 Abs. 3 GG) besagt, dass in Deutschland Steuern nur auf einer gesetzlichen Grundlage erhoben werden dürfen. Dadurch sollen Verträge oder Vergleiche über Steueransprüche von Gesetz wegen ausgeschlossen werden. Aus dem Prinzip der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung folgt schließlich, dass die Finanzbehörden nicht nur berechtigt sondern auch verpflichtet sind, die gesetzlich geschuldeten Steuern zu erheben. Auch Steuerbefreiungen dürfen nur auf gesetzlicher Grundlage erfolgen. Die Verankerung dieses Grundsatzes in den Steuergesetzen erfolgt in § 85 Abgabenordnung (AO).

Ein weiterer Grundsatz ist der sog. „Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung“, der willkürliche Unterschiede bei der Festsetzung und Erhebung von Steuern verbietet und Ausdruck des Gleichheitsgrundsatzes nach Artikel 3 Abs. 1 GG ist. Danach sind die Steuern vom Gesetzgeber allen gleichmäßig aufzuerlegen und von der Finanzverwaltung gleichmäßig festzusetzen und zu erheben. Die Finanzbehörden müssen vor allem sicherstellen, dass Steuern nicht verkürzt (also zu niedrig) oder zu Unrecht (also zu hoch) erhoben werden.

Im Rahmen der Ermittlung steuerpflichtiger Sachverhalte im Inland, kann sich die Finanzverwaltung im Rahmen ihres Ermessens Beweismitteln bedienen, die sie für erforderlich hält. In diesem Zusammenhang werden den Beteiligten und Dritten vielfältige Mithilfepflichten auferlegt. Für die Besteuerung erhebliche Tatsachen müssen vollständig und wahrheitsgemäß offen gelegt und die bekannten Beweismittel angegeben werden. Durch die Generalklausel des § 90 AO (Mitwirkungspflichten der Beteiligten) will der Gesetzgeber erreichen, dass die Aufteilung im Wege der vernünftigen Arbeitsteilung zwischen den Finanzbehörden und den Beteiligten geschieht. Im Rahmen der Mitwirkungspflicht der Beteiligten kann die Finanzverwaltung im Zusammenhang mit der Gestaltung von Verrechnungspreisen insbesondere:

- Auskünfte jeder Art von Beteiligten und anderen Personen einholen:
  Bei der Einholung von Auskünften handelt es sich um die häufigste Form von Beweismitteln im Besteuerungsverfahren. Zur Erlangung wahrheitsgemäßer Auskünfte bezüglich der Kalkulation von Verrechungspreisen, kann von den Steuerpflichtigen wie auch von den Beteiligten eine eidliche Vernehmung oder eine eidesstattliche Versicherung verlangt werden. Dabei dürfen Beteiligte

(Steuerpflichtige) und die für sie auskunftspflichtigen Personen die Auskunft sowie andere Formen der Mitwirkung nicht verweigern. So sind die jeweiligen Verantwortlichen im Controlling, der Steuerabteilung oder auch des Rechnungswesens verpflichtet, auf Anfrage Auskunft über die ihnen zuzurechnende Verrechnungspreisgestaltung zu erteilen.

- Sachverständige hinzuziehen:
  Ob ein Sachverständiger hinzuzuziehen ist oder nicht, steht im pflichtgemäßen Ermessen der Finanzbehörde und erfolgt i. d. R., wenn die entsprechende Finanzbehörde aufgrund mangelnder Sachkenntnis die Beweisführung nicht übernehmen kann. Zur sachgerechten Würdigung der Verrechnungspreise kommen z. B. speziell geschulte Betriebs- oder auch Wirtschaftsprüfer in Betracht. Um als Sachverständiger von der Finanzverwaltung hinzugezogen zu werden, müssen die Betriebs- oder Wirtschaftsprüfer unter anderem über Branchenbesonderheiten, Wettbewerbsbedingungen, Konzernstruktur sowie die Wertschöpfung des Unternehmens (Produktionsabläufe, Kostenstruktur, etc.) informiert sein. Das ist unabdingbar, um objektiv quantifizieren zu können, ob die angesetzten Verrechnungspreise z. B. einem Fremdvergleich standhalten.
- Beweise durch Urkunden und Augenschein verlangen:
  Die Finanzbehörde kann von den Beteiligten sowie von anderen Personen die Vorlage von Urkunden, wie Büchern, Geschäftspapieren, Kontoauszügen, Verträgen etc. verlangen, die zur Aufklärung des Sachverhalts beitragen. Zudem besteht die in der AO verankerte Möglichkeit der Inaugenscheinnahme von Dokumenten, Gegenständen, Räumlichkeiten etc.. In einem ersten Schritt sind für die Finanzverwaltung die allgemeinen Konzerninformationen relevant, um eine Basis für die Prüfung von Verrechnungspreisen zu erhalten. Hier liegt der Fokus regelmäßig auf Unterlagen über die Beteiligungsverhältnisse, Abschlussunterlagen, Steuerunterlagen und Planungsunterlagen. Besondere Relevanz haben neben den allgemeinen Konzerninformationen auch die vertraglichen Vereinbarungen über abgeschlossene Lieferbedingungen, Nebenleistungen, Regelungen zu Garantieverpflichtungen, Kündigungsfristen, Zahlungsziele und Rabatte sowie über Zahlungswege. Hier kann sich die Finanzverwaltung oder ein eingesetzter Sachverständiger ein Bild von der vertraglichen Grundlage der Verrechnungspreise machen und die dort getroffenen Vereinbarungen objektiv kritisch hinterfragen. Des Weiteren können Unterlagen über eine Veränderung der Konzernstruktur, über getätigte Transaktionen und sonstige Einflussfaktoren für die Finanzverwaltung im Rahmen des Beweises durch Urkunden und Inaugenscheinnahme notwendig sein.

- Grundstücke und Räume betreten:
  Beim Betreten von Räumen und Grundstücken handelt es sich um einen der wichtigsten Fälle der Inaugenscheinnahme. Diese Form der Inaugenscheinnahme darf ausdrücklich nur im Besteuerungsinteresse geschehen. Die von der Finanzbehörde mit der Inaugenscheinnahme betrauten Personen können Grundstücke und Räume während der üblichen Geschäfts- und Arbeitszeit betreten, soweit es im Besteuerungsinteresse erforderlich ist. Wesentlich im Rahmen der Prüfung von Verrechnungspreisen sind das Konzerncontrolling, das Rechnungswesen, die Steuerabteilung sowie die zentrale Konzernverwaltung mit eventuellen Zugriffsmöglichkeiten auf interne Dateien mit Steuerungs-, Kalkulations- und Vertragsdaten.

Die Verletzung der Mitwirkungspflicht durch den Unternehmer kann zur Einschränkung der Ermittlungspflicht der Finanzverwaltung führen. Die Beweislast verbleibt zwar bei der Finanzverwaltung; sie kann jedoch im Wege der freien Beweiswürdigung negative Schlüsse aus der Verletzung der Mitwirkungspflicht durch den Unternehmer ziehen. Darüber hinaus besteht in diesem Fall auch die Möglichkeit, die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen.

3.2 Verrechnungspreise als Mittel der Gewinnverlagerung

Innerhalb von Konzernen können verbundene Unternehmen theoretisch durch die Vereinbarung zu hoher oder zu niedriger Preise oder durch kostenlose Lieferungen/ Leistungen ein zwischenstaatliches Steuergefälle nutzen, um ihre Gewinne in demjenigen Land mit der geringsten Besteuerung anfallen zu lassen. Es sind auch Verlagerungen in Hochsteuerländer denkbar, um dort z. B. hohe steuerliche Verlustvorträge zu nutzen. Das macht dann Sinn, wenn das dort ansässige Konzernunternehmen selbst keine Gewinne erzielt, mit denen die Verlustvorträge verrechnet werden können.

Eine weitere eher indirekte Form der Gewinnverlagerung liegt vor, wenn ein Konzernunternehmen zugunsten eines verbundenen Unternehmens auf den Abschluss eines Geschäftes verzichtet, damit das andere Konzernunternehmen aus diesem Geschäft Gewinn erwirtschaften kann.

Verrechnungspreise beeinflussen grundsätzlich nur das Konzernergebnis nach Steuern. Durch die steueroptimale „Zuordnung“ von Einkünften bei den jeweiligen internationalen und nationalen Konzernunternehmen kann durch die Ausnutzung geringstmöglicher Steuersätze in den einzelnen Ländern vor Ort der

durchschnittliche Konzernsteueraufwand minimiert werden. Ziel eines effizienten Verrechnungspreissystems ist daher die Optimierung des Konzernergebnisses nach Steuern. Das geschieht durch eine steueroptimale Gestaltung der Ergebnisse der einzelnen Konzerngesellschaften in unterschiedlichen Ländern. Dabei müssen die Möglichkeiten der jeweiligen Steuersysteme der einzelnen Länder aus Konzernsicht optimal ausgenutzt werden.

Beispiel:

Ein ausländisches Konzernunternehmen (V1) produziert DVDs zu Herstellungskosten von 0,10 EUR und veräußert 100 Mio. Stück an ein inländisches verbundenes Unternehmen (V2) zu a) 0,10 EUR, b) 0,60 EUR, c) 0,20 EUR, d) 0,30 EUR und e) 0,40 EUR. Das verbundene Unternehmen (V2) vertreibt die DVD zum Stückpreis von 0,40 EUR an einen (konzern-) unabhängigen Dritten. Es wird unterstellt, dass das ausländische Konzernunternehmen (V1) einer Ertragsbesteuerung von 30 % unterliegt. Das inländische Unternehmen (V2) zahlt hingegen auf seine Erträge 40 % Steuern.

	Erlös V1 Mio. €	HK Mio. €	Gewinn V1 Mio. €	Gewinn V2 Mio. €	Kozerngewinn v. Steuern Mio. €	Steuer V1 (30 %) Mio. €	Steuer V2 (40 %) Mio. €	Steuern Konzern Mio. €	Kozerngewinn n. Steuern Mio. €
a	10	10	0	30	30	0	12	12	18
b	60	10	50	-20	30	15	-8	7	23
c	20	10	10	20	30	3	8	11	19
d	30	10	20	10	30	6	4	10	20
e	40	10	30	0	30	9	0	9	21

Der maximale Konzerngewinn nach Steuern entsteht bei Umsetzung der Alternative b) in Höhe von 23 Mio. EUR. Ihm liegt ein Verrechnungspreis von 0,60 EUR pro Stück zugrunde.

Die Finanzverwaltungen stehen dieser Art von Verrechnungspreisgestaltung, die zu einer Reduktion der Besteuerungsgrundlage führen, kritisch gegenüber. So versucht der Gesetzgeber die Verlagerung von Gewinnen ins Ausland im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten, einzuschränken oder ganz zu unterbinden. Die entsprechenden Gegenmaßnahmen des Steuergesetzgebers erläutern wir im Folgenden.

In der Realität stellen Verrechnungspreise kein Instrument für beliebige Gewinnverlagerungen dar; vielmehr entscheidet die Konzernleitung darüber grundsätzlich nach betriebswirtschaftlichen und steuerlichen Grundätzen.

Bei deutschen Aktiengesellschaften wird die Gefahr bewusst unangemessener Verrechnungspreise mitunter als sehr gering eingestuft, weil nach § 312 AktG in einem durch den Vorstand aufzustellenden Abhängigkeitsbericht die Rechtsgeschäfte und sonstigen Maßnahmen mit verbundenen Unternehmen darzustellen sind. Insoweit wären steuerlich motivierte Gestaltungen von Verrechnungspreisen erkennbar.

Exkurs: Abhängigkeitsbericht gem. § 312 AktG:

Ein Abhängigkeitsbericht ist vom Vorstand einer Aktiengesellschaft aufzustellen, wenn zwischen Unternehmen ein Abhängigkeitsverhältnis im Sinne des § 17 AktG besteht. Ein solches Abhängigkeitsverhältnis beruht regelmäßig nicht auf einem Beherrschungsvertrag, einer Eingliederung oder einem Gewinnabführungsvertrag, sondern auf anderen rechtlichen oder tatsächlichen Verhältnissen.

Dieses Abhängigkeitsverhältnis ist in § 17 AktG definiert:

„Abhängige Unternehmen sind rechtlich selbstständige Unternehmen, auf die ein anderes Unternehmen (herrschendes Unternehmen) unmittelbar oder mittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann. Von einem im Mehrheitsbesitz stehenden Unternehmen wird vermutet, dass es von dem an ihm mit Mehrheit beteiligtem Unternehmen abhängig ist“.

Liegt ein solches Abhängigkeitsverhältnis vor, hat der Vorstand des abhängigen Unternehmens in den ersten drei Monaten eines Geschäftsjahres einen Bericht über die Beziehung der Gesellschaft zu verbundenen Unternehmen aufzustellen. Dieser Bericht dient der Feststellung, ob Rechtsgeschäfte und Maßnahmen zu Nachteilen für die abhängige Gesellschaft geführt haben. Dabei sind unter dem Begriff „Rechtsgeschäfte“ alle Arten von Willenserklärungen sowie einseitige, mehrseitige, schuldrechtliche und sachenrechtliche Rechtsgeschäfte zu verstehen, die zu einer Leistung und einer Gegenleistung geführt haben. „Maßnahmen“ bezeichnen hingegen alle Handlungen, die die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar beeinflusst haben können.[6]

Neben der Benennung dieser Rechtsgeschäfte und Maßnahmen muss der Vorstand eine Wertung über die Angemessenheit von Leistung und Gegenleistung abgeben.

Die Beurteilung bzw. Prüfung des Abhängigkeitsberichts und der dort abgebildeten Geschäftsvorfälle durch den Abschlussprüfer (gem. § 313 AktG) sowie

6 Vgl. IDW (2006), S. 690 f.

den Aufsichtsrat erfolgt durch den Vergleich mit einer unabhängigen Aktiengesellschaft. Es gilt also wie bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen der Fremdvergleichsgrundsatz.

Es verbleibt jedoch ein Restrisiko bei der Anwendung von Verrechnungspreisen, da nicht vergessen werden darf, dass Entscheidungen innerhalb eines Konzerns nicht unwesentlich vom Ziel der Gewinnmaximierung geprägt sind. Angesichts dessen ist anzunehmen, dass Verrechnungspreise dauerhaft als Instrument zur Gestaltung von Gewinnentstehung und -verlagerung eingesetzt werden.

3.3 Durchgriffsmöglichkeiten der Finanzverwaltung bei Auslandssachverhalten

Die Besteuerungsgewalt der Finanzverwaltung ist auf das Inland beschränkt. Bei Sachverhalten mit Auslandsbezug (wie z. B. der Besteuerung einer Betriebsstätte im Ausland) sind der Finanzverwaltung aufgrund völkerrechtlicher Regelungen Grenzen gesetzt.

Dennoch ist es Ausdruck des Leistungsfähigkeitsprinzips[7], dass die Finanzverwaltung auch bei grenzüberschreitenden Sachverhalten an die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung gebunden ist.

Aufgrund des sog. „Untersuchungsgrundsatzes“ muss die Finanzverwaltung jeden Sachverhalt von Amts wegen ermitteln. Sie hat jedoch kaum Möglichkeiten, auf dem Territorium eines anderen souveränen Staates zu ermitteln. Folglich bedarf es hierzu besonderer Regelungen. Da die internationale Rechts- und Amtshilfe erheblichen rechtlichen Beschränkungen unterliegt und darüber hinaus auch erst in Anspruch genommen werden darf, wenn die nationalen Sachaufklärungsmittel nicht zum Ziel führen, ist die Finanzverwaltung insbesondere auf Auskünfte der Steuerpflichtigen angewiesen. Die Pflicht zur Erteilung solcher Auskünfte ist in § 90 Abs. 2 AO geregelt.

Kommt ein Steuerpflichtiger seiner Aufklärungspflicht nicht nach, kann auch zu seinem Nachteil entschieden werden.

Im Zusammenhang mit der Nutzung von Verrechnungspreisen als Mittel der Gewinnverlagerung hat der Steuerpflichtige seit 2003 die Pflicht, Aufzeichnungen über Art und Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen im Ausland zu führen und vorzulegen (§ 90 Abs. 3 AO). Die im Inland steuerpflich-

7 Das Leistungsfähigkeitsprinzip besagt, dass jedes Unternehmen nach Maßgabe seiner individuellen ökonomischen Leistungsfähigkeit zur Finanzierung staatlicher Leistungen beitragen soll.

tigen Unternehmen haben somit eine sachgerechte und damit nachvollziehbare Verrechnungspreisdokumentation zu erstellen.

Darüber hinaus müssen Unternehmen die Anzeigepflicht von Auslandssachverhalten gegenüber der Finanzverwaltung beachten (§ 138 Abs. 2 AO).

Neben den allgemeinen verfahrensrechtlichen Möglichkeiten der AO, hat die Finanzverwaltung durch Erlass verschiedener Verwaltungsgrundsätze die Möglichkeiten zur Beurteilung grenzüberschreitender Steuersachverhalte zur Sicherung des deutschen Steueraufkommens erweitert.

Speziell für Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen im Ausland wurde schon 1972 das „Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen" (Außensteuergesetz, AStG) eingeführt.

Mit § 1 AStG wurde eine wichtige Korrekturnorm geschaffen, die es der Finanzverwaltung ermöglicht, aus steuerlicher Sicht unberechtigte Einkommens- und Gewinnverlagerungen ins Ausland und die damit verbundene Ausnutzung von Steuergefällen zu korrigieren. Die Regelung dient der Berichtigung von Einkünften eines Steuerpflichtigen zugunsten der inländischen Besteuerung, wenn die zwischen nahe stehenden Personen vereinbarten Bedingungen von denen abweichen, die üblicherweise zwischen Dritten vereinbart worden wären. Dazu wird der Sachverhalt steuerlich so behandelt, als wäre die Geschäftsbeziehung zu Dritten unterhalten worden.

Vereinfachtes Beispiel:

Das inländische Unternehmen V1 führt eine Lieferung an das im Ausland ansässige verbundene Unternehmen V2 zu Bedingungen durch, die bei V1 zu einem Verlust von 1 Mio. EUR geführt haben.

Hätte das Unternehmen V1 die Lieferung gegenüber dem unabhängigen (konzernexternen) Drittunternehmen D1 erbracht, wäre sie zu Bedingungen erfolgt, die zu einem Gewinn von 0,5 Mio. EUR geführt hätten.

Die Finanzverwaltung wird in diesem Fall V1 so besteuern, als hätte es einen Gewinn in Höhe von 0,5 Mio. EUR erzielt (Korrektur des Ergebnisses für steuerliche Zwecke um 1,5 Mio. EUR).

Zur Begründung der Einführung von § 1 AStG hieß es im damaligen Regierungsentwurf, dass die durch Gewinnverlagerungen international verflochtener Unternehmen „eintretende Minderung der deutschen Steuer zu Wettbewerbsverzerrungen auf dem deutschen Markt (führen), die nicht länger hingenommen werden können".

Die Anwendung von § 1 AStG erfolgt immer dann, wenn die inlandsbezogenen Korrekturmöglichkeiten, wie z. B. verdeckte Gewinnausschüttung[8], nicht anwendbar sind.

Insbesondere im Falle von Zwischengesellschaften (§§ 16, 17 AStG) treffen die Unternehmen bei Auslandssachverhalten außerdem erweiterte Aufklärungs- und Mitwirkungspflichten. Zum Beispiel sind zur steuerlichen Berücksichtigung von Betriebsausgaben, die auf Geschäftsbeziehungen mit einem Partner im Ausland beruhen, alle mittelbaren und unmittelbaren Beziehungen offen zu legen, d. h. ausreichend zu dokumentieren.

8 Die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) ist ein steuerliches Rechtsinstitut, mit dessen Hilfe Gesetzgeber und insbesondere die Rechtsprechung versuchen, Vermögensverlagerungen zwischen Körperschaft und ihren Anteilseigner einer sachgemäßen Besteuerung zuzuführen.

4 Entwicklung von Angemessenheitsprüfungen durch Staaten

4.1 Historische Entwicklung der OECD-Verrechnungspreis-richtlinie

Bei der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD → Organisation for Economic Cooperation and Departments) handelt es sich um eine 1961 gegründete internationale Organisation mit Sitz in Paris. Man bezeichnet die OECD auch als Organisation der Industriestaaten, da es sich bei fast allen der aktuell 30 Mitglieder um Industrieländer handelt.

Abbildung 5: Mitgliedsstaaten der OECD[9]

9 Vgl. OECD-Berlin.

Die OECD verfolgt gemäß ihrer Satzung im Wesentlichen folgende Ziele:

- Förderung einer optimalen Wirtschaftsentwicklung und eines steigenden Lebensstandards in den Mitgliedsstaaten
- Förderung des Wirtschaftswachstums in Mitgliedsländern und Entwicklungsländern
- Begünstigung einer Ausweitung des Welthandels
- Sicherung finanzieller Stabilität.

Im Hinblick auf die – vor allem steuerliche – Verrechnungspreisproblematik bei grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen, war jedoch nicht die OECD Vorreiter für eine praxisnahe Handlungshilfe. Die erste staatliche Behörde, die sich damit auseinandergesetzt hatte, war die US-amerikanische Finanzbehörde. Deren Internal Revenue Service (IRS) hatte 1969 erstmalig Richtlinien zur Verrechnungspreisermittlung veröffentlicht. Die OECD selbst veröffentlichte ihren ersten Bericht zum Thema „Verrechnungspreise und Multinationale Unternehmen" erst 1979 auf Initiative der USA.

Der Bericht behandelt zentrale Fragen zur Verrechnungspreisproblematik. Schwerpunktmäßig geht er neben den Ausführungen zu unterschiedlichen Berechnungsmethoden auf die Bereiche Warenlieferungen, Dienstleistungen, Überlassung immaterieller Güter sowie Darlehen ein. Im Anhang wird den Mitgliedsstaaten empfohlen, die von der OECD aufgestellten Grundsätze bei der Prüfung von Verrechnungspreisen zu berücksichtigen.

Für die Beurteilung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen stellt die OECD auf den Grundsatz des Fremdvergleiches ab. Obwohl dieser Grundsatz, der die Preisgestaltung mit (konzern-) unabhängigen Dritten zum Maßstab des „richtigen" Verrechnungspreises auch zwischen verbundenen Unternehmen macht, international auf breite Akzeptanz gestoßen ist, vertraten die Mitgliedsstaaten bei seiner inhaltlichen Konkretisierung unterschiedliche Meinungen. Vor diesem Hintergrund sah sich die OECD veranlasst, sowohl den nationalen Steuerverwaltungen als auch den multinationalen Unternehmen wieder eine international konsensfähige Richtlinie an die Hand zu geben. Richtungsgebend bei der Entwicklung der überarbeiteten Richtlinie war für die OECD der Gedanke, Zweifelsfragen und Risiken zu begegnen, die durch die rasche Entwicklung des Welthandels und die damit einhergehenden Fragen der Verrechnungspreisgestaltung entstanden. So wurde der Bericht von 1979 nach weiteren Berichten in den Jahren 1984 und 1992 noch einmal überarbeitet und der erste Teil 1995 unter dem Titel „OECD-Verrechnungspreisgrundsätze für Multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen" als Richtlinie veröffentlicht. Ein Jahr später – im März 1996 – wurde auch der

zweite Teil der Richtlinie verabschiedet, der sich mit immateriellen Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen beschäftigte. Die Veröffentlichung als Richtlinie sollte verdeutlichen, dass die Grundsätze den Mitgliedsstaaten zur allgemeinen Anwendung empfohlen werden.

Im Zuge der Entwicklung und Intensivierung des grenzüberschreitenden Liefer- und Leistungsverkehrs hatten einzelne Staaten schon aufbauend auf dem Bericht von 1979 eigene Grundsätze für die Gestaltung von Verrechnungspreisen eingeführt. Dazu gehört auch Deutschland. Bereits 1983 hatte die deutsche Finanzverwaltung die „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze)“ [10] in Form eines BMF-Schreibens zum § 1 AStG, vorgelegt. Ziel des BMF-Schreibens war, das geltende Recht auszulegen sowie die deutsche Rechtsanwendung an die im OECD-Bericht 1979 dokumentierte internationale Praxis heranzuführen.

4.2 Wesentliche internationale Grundsätze der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie

Bereits an der Tatsache, dass die OECD-Leitlinien als Loseblattsammlung erscheinen, ist erkennbar, dass es sich dabei um ein laufend aktualisiertes Werk handelt. Diese Form deckt sich mit den Grundsätzen der OECD, laufend zu einer optimalen Wirtschaftsentwicklung der Mitgliedsstaaten beizutragen. Die OECD will flexibel auf neue wirtschaftliche Rahmenbedingungen reagieren und den Mitgliedstaaten Handlungshilfen zu optimalen Verfahrensformen innerhalb dieser Rahmenbedingungen geben.

Zwar ist zu berücksichtigen, dass die Leitlinien in der Praxis keine formale Bindungswirkung für die Mitgliedsstaaten haben. Allerdings gehen die Staaten von einer weitgehenden Selbstbindung der OECD-Mitgliedsstaaten aus, was sich in der Praxis auch so bestätigt. Eine formelle Bindung verliert auch angesichts der Tatsache an Bedeutung, dass die Richtlinie ohnehin hauptsächlich Kompromisse enthält. Diese Kompromissformeln sind in der Regel so unbestimmt, dass sie nur die grundlegende Vorgehensweise zur Bestimmung von Verrechnungspreisen festlegen. So bleibt den OECD-Mitgliedsstaaten ein großer Spielraum bei der Auslegung und Anwendung der Grundsätze im bzw. auf den konkreten Fall.

Wie oben erläutert, greifen auch die Richtlinien der OECD als wesentlichen Leitsatz den Fremdvergleichsgrundsatz („dealing at arms length“) als Standard

10 BMF-Schreiben v. 23.02.1983 – IV C 5 - S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, 218.

für die Festlegung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen auf. Eine allgemeine Definition des Grundsatzes lautet:

> **Der *Fremdvergleich* als Instrument zur Ermittlung eines quantitativen Verrechnungspreismaßstabes, des so genannten Fremdpreises, fordert eine Verrechnung konzerninterner Lieferungen und Leistungen zu Preisen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart haben oder vereinbart hätten**.

Durch die Anwendung des Grundsatzes des Fremdvergleichs strebt die OECD eine weitgehende Gleichstellung von verbundenen und (konzern-) unabhängigen Unternehmen an. Durch diese Gleichstellung wiederum sollen die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen dem Marktgeschehen angenähert werden, da dadurch die am Markt zwischen (konzern-) unabhängigen Unternehmen entstandenen Preise zum Maßstab auch für Preise zwischen verbundenen Unternehmen werden. Zudem gelingt durch die Anpassung bzw. Vereinheitlichung auch eine Reduktion steuerlicher Wettbewerbsunterschiede.

Der Fremdvergleichsgrundsatz hat sich in der Praxis nach der Richtlinie in der Mehrzahl der Fälle als effizient erwiesen. Bei der Beurteilung des Verrechnungspreises geht es überwiegend um Fälle, die den Kauf oder Verkauf von Wirtschaftsgütern betreffen, bei denen sich der Fremdpreis aus einer Transaktion zwischen vergleichbaren (konzern-) unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen ermitteln lässt.

Da die Verrechnungspreise auch wesentlich von der Risiko- und Funktionsverteilung der an dem Liefer- bzw. Leistungsverkehr beteiligten Unternehmen abhängig sind, enthält die OECD-Richtlinie auch Vorgaben bezüglich der Durchführung einer Risiko- und Funktionsanalyse der verbundenen Unternehmen.

Fokus: Anwendbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes

Die grundsätzliche Anwendbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes hängt im Wesentlichen von zwei Voraussetzungen ab:

1. Das Vergleichsgeschäft muss durch (konzern-) unabhängige Dritte abgeschlossen worden sein.
2. Das Vergleichsgeschäft und die innerhalb des Konzerns vollzogene Transaktion müssen vergleichbar sein.

Das erste Merkmal steht für den Wortbestandteil „Fremd“. Das zweite Merkmal steht für den Wortbestandteil „vergleich“. Die beiden Anwendungsvoraus-

setzungen des Fremdvergleichsgrundsatzes sollen im Folgenden konkretisiert werden:

a) Dritte, die voneinander unabhängig sind

Lässt sich ein Fremdvergleich anhand von tatsächlich vollzogenen Geschäften zwischen fremden Dritten beurteilen (**konkreter Fremdvergleich**), muss auch das Vergleichsgeschäft zwischen voneinander unabhängigen Dritten abgeschlossen worden sein. So kann man von einer „konkreten Unabhängigkeit" eines Unternehmens immer dann ausgehen, wenn weder die leistende noch die empfangende Unternehmung (Druck-) Mittel besitzt, um auf die Geschäftsführung des jeweils anderen Unternehmens – auch gegen deren Widerstand – einzuwirken.

Ist der konkrete Fremdvergleich nicht möglich, wird von Preisen ausgegangen, die fremde Dritte unter gleichen Voraussetzungen fiktiv miteinander vereinbart hätten (**hypothetischer Fremdvergleich**). Hier ist eine Prüfung notwendig, wie sich Dritte unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen verhalten hätten.

b) Vergleichbare Verhältnisse

Ein weiterer Wesensbestandteil des Fremdvergleichsgrundsatzes ist der „Vergleich". Ein Vergleich zwischen abhängigen und (konzern-) unabhängigen Unternehmen ist jedoch nur möglich, wenn diese Unternehmen bzw. die betrachtete zugrunde liegende Transaktion auch vergleichbar ist. Dabei ist Vergleichbarkeit nicht im Sinne absoluter Deckungsgleichheit zu verstehen. Die OECD-Leitlinien schwächen die Anforderungen an eine Vergleichbarkeit insoweit ab, als nur bedeutende Merkmale hinreichend vergleichbar sein müssen. Unbedeutende Merkmale werden nicht in den Vergleich einbezogen.

Des Weiteren sieht die OECD für den Fall, dass nicht vergleichbare Verhältnisse vergleichbar gemacht werden sollen – das ist z. B. beim oben erläuterten hypothetischen Fremdvergleich relevant –, eine Anpassungsrechnung vor. Zur Konkretisierung der Voraussetzungen des Fremdvergleichsgrundsatzes nennt die OECD in ihrer Richtlinie folgende Faktoren, anhand derer der Fremdvergleich durchzuführen ist:

- Merkmale von Vermögenswerten und Dienstleistungen
- Funktionsweise der betrachteten Unternehmen (Funktionsanalyse, auch bezogen auf den Umfang des Kapitaleinsatzes und das jeweils übernommene Risiko)
- Vertragsbedingungen der Transaktion (Garantien, Handlungsvolumen, Zahlungs-/Lieferbedingungen, Nebenabsprachen)

- Wirtschaftliche Umstände des Marktes, auf dem operiert wird (Marktmacht, Größe der Märkte, Absatzland, Situation der Branche, Wettbewerbsintensität, staatliche Marktregulierung)
- Gewählte Geschäftsstrategien (z. B. Markterschließung, Marktbehauptung, Marktverteidigung, Innovation, Diversifikation).

Nachfolgend geben wir ein Beispiel für einen Fall, in dem der Fremdvergleichsgrundsatz nicht ohne weiteres anzuwenden ist:

Ein (konzern-) unabhängiges Unternehmen U sieht vom Verkauf eines immateriellen Wirtschaftsgutes ab, da das Gewinnpotential des Gutes nicht hinreichend geschätzt werden kann und ein Veräußerungspreis nicht ohne Risiken zu ermitteln ist. Die Konzernmutter M plant, mit dem Tochterunternehmen T die gleiche Transaktion zu tätigen, und führt das Geschäft trotz Risiken zum Preis XY durch.

- Es handelt sich um eine konzernspezifische Verhaltensweise, die nur zwischen verbundenen Unternehmen denkbar bzw. üblich ist. Die OECD-Richtlinie sagt nichts darüber, wie der vorliegende Fall in der Praxis zu lösen ist. Sie stellt jedoch klar, dass die Umqualifizierung (durch eine Anpassungsrechnung) in ein anderes Geschäft, z. B. in einen zeitlich befristeten Leasingvertrag, unzulässig ist.

Bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes sollen die nationalen Finanzverwaltungen ihre Prüfungen immer an der wirtschaftlichen Beurteilung des Steuerpflichtigen ausrichten. Eine Abweichung vom tatsächlich realisierten Geschäftsvorfall soll nur ausnahmsweise zulässig sein, wenn ein Geschäftsvorfall von dem abweicht, was fremde Dritte bei einer wirtschaftlich vernünftigen Verhaltensweise vereinbart hätten.

4.3 Ergänzende Grundsätze der deutschen Finanzverwaltung

In der praktischen Umsetzung der OECD-Richtlinie fielen die Regelungen in den einzelnen Mitgliedsstaaten uneinheitlich aus. Als einziger weltweit einheitlicher Standard findet sich das Arm`s Length-Prinzip (der Fremdvergleichsgrundsatz) als Grundlage in allen einzelstaatlichen Gesetzen wieder. Verrechnungspreise müssen demnach einem Fremdvergleich standhalten, um steuerlich anerkannt zu werden.

Ein solches Angemessenheitskriterium geht in der Regel von einem fiktiven, marktkonformen Verhalten der verbundenen Unternehmen untereinander aus.

Die Verwaltungsgrundsätze von 1983 – Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen[11] – wurden in der Vergangenheit durch die folgenden BMF-Schreiben mehrfach ergänzt und aktualisiert:

- Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen[12]
- Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerübersendung[13]
- Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren.[14]

Der Fremdvergleich als Generalklausel zur Abgrenzung der Einkünfte (international) verbundener Unternehmen findet im deutschen Steuerrecht in verschiedenen Regelungen seinen Niederschlag. Zu nennen sind hier z. B.:

- **Verdeckte Gewinnausschüttung**

  Eine verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne von § 8 Abs. 3 S. 2 Körperschaftsteuergesetz (KStG) ist eine Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung bei einer Körperschaft durch Zuwendung von Vorteilen der Gesellschaft an einen Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung. Diese muss ihre Veranlassung im Gesellschaftsverhältnis haben und sich auf die Höhe des Einkommens der Körperschaft auswirken.

  Beispiele:

  - Eine Muttergesellschaft verkauft ein Wirtschaftsgut an ihre Tochtergesellschaft und erhält dafür einen überhöhten (i. S. v. nicht marktüblichen bzw. unter (konzern-) unabhängigen Dritten unüblichen) Preis
  - Eine Muttergesellschaft erhält für ein der Tochtergesellschaft gewährtes Darlehen zu hohe (i. S. v. nicht marktübliche, bzw. unter (konzern-) unabhängigen Dritten unübliche) Zinsen.

11 BMF-Schreiben v. 23.02.1983 – IV C 5 – S. 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, 218.
12 BMF-Schreiben v. 30.12.1999 – IV B 4 – S. 1341 – 14/99, BStBl. I 1999, 1122.
13 BMF-Schreiben v. 09.11.2001 – IV B 4 – S 1341 – 20/01.
14 BMF-Schreiben v. 12.04.2005 – IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570.

Ob es sich im Einzelfall um eine verdeckte Gewinnausschüttung handelt, beurteilt die Finanzverwaltung anhand des Fremdvergleichs, d. h. sie vergleicht die gewährten Vergütungen mit Vergütungen zwischen (konzern-) unabhängigen Dritten.

- **In den Doppelbesteuerungsabkommen[15] (DBA) enthaltene Gewinnkorrekturvorschriften**
  Der Fremdvergleich findet sich nicht nur in den unilateralen Rechtsgrundsätzen zur Ergebnisabgrenzung[16], sondern auch in bilateralen Verträgen in Form von Doppelbesteuerungsabkommen. So enthalten die meisten DBA der Bundesrepublik Deutschland mit dem Ausland eine Gewinnberichtigungsklausel auf Basis des Fremdvergleichs, die im Wesentlichen derjenigen des Art. 9 Abs.1 des OECD-Muster-Doppelbesteuerungsabkommens entspricht. Danach kann der nationale Steuergesetzgeber, dem nach dem DBA das Recht der Gewinnkorrektur in der jeweiligen Einkunftsart zusteht, Gewinnkorrekturen vornehmen, wenn international verbundene Unternehmen im Rahmen ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbaren, die ein (konzern-) unabhängiges Unternehmen nicht akzeptiert hätte.

- **Anwendung des Außensteuergesetzes (§ 1 AStG) bei internationalen Verflechtungen**
  Bezogen auf die Gestaltung von Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen steht aus steuerlicher Sicht § 1 AStG im Fokus der Betrachtung. In § 1 Abs. 1 S. 1 AStG erwähnt der deutsche Gesetzgeber den Fremdvergleichsgrundsatz ausdrücklich:

  „Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahe stehenden Person dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen zugrunde legt, als sie von-

15 Völkerrechtliche Verträge, in denen im Regelfall zwei Staaten Besteuerungsrechte gegeneinander abgrenzen.

16 Unter bestimmten Voraussetzungen begründet ein vertretenes Unternehmen (Stammhaus) durch die Aktivitäten eines Vertreters in einem Quellenstaat eine Betriebsstätte. Der Vertreter und das vertretene Unternehmen sind demnach zwei voneinander zu unterscheidende Steuersubjekte (sog. two taxpayer approach). Für die Gewinnabgrenzung zwischen diesen beiden Steuersubjekten darf ein Quellenstaat gem. Art. 7 OECD Unternehmensgewinne insoweit besteuern, wie sie einer Betriebsstätte zugerechnet werden können. In diesem Zusammenhang ist der Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten. Der OECD-Fiskalausschuss favorisiert zur Ergebnisabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte den sog. Authorized OECD-Approach (AOA). Demnach soll eine Betriebsstätte auch im Falle tatsächlicher Unselbstständigkeit wie ein selbstständiges Unternehmen behandelt werden.

einander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte (…) so anzusetzen, wie sie unter den zwischen (konzern-) unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären".

In den weiteren Absätzen des § 1 AStG wird die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes noch inhaltlich konkretisiert, und es werden die zulässigen Methoden zur Ermittlung des Verrechnungspreises benannt. Im Rahmen der Ermittlung von Verrechnungspreisen sollen die Unternehmen die Grundsätze eines ordentlichen gewissenhaften Geschäftsleiters beachten, wonach ein Geschäftsleiter dafür Sorge tragen muss, die geltenden Gesetze – insbesondere hinsichtlich der Rechnungslegung – einzuhalten.

Die im Gesetz genannten Methoden zur Ermittlung des Verrechnungspreises decken sich weitestgehend mit den Vorgaben der OECD-Richtlinie.

Diese Methoden beschreiben wir im folgenden Kapitel ausführlich und veranschaulichen sie außerdem an Beispielen.

5 Ermittlung und methodische Entwicklung steuerlicher Verrechnungspreise

Die Ermittlung von Verrechnungspreisen erfolgt grundsätzlich in zwei Stufen. Auf der ersten Stufe wird die zulässige Verrechnungspreismethode ausgewählt. Auf dieser Basis ist auf der zweiten Stufe eine sog. Vergleichskomponente zu bestimmen. Das kann je nach der gewählten Verrechnungspreismethode z. B. der Preis, der Kostenaufschlag oder die Gewinnmarge sein. Die gewählte Vergleichskomponente wird dann einem Fremdvergleich unterzogen, um zu ermitteln, ob der angesetzte Verrechnungspreis dem Fremdvergleich standhält.

Nach der bis Ende 2007 geltenden Rechtslage gab es weder eine gesetzliche Vorschrift, wie ein Steuerpflichtiger seine Verrechnungspreise zu bestimmen hatte, noch, welche Methode anzuwenden war. Als Leitfaden für die Angemessenheitsprüfung konnte lediglich auf die OECD-Richtlinie von 1996 oder auf die deutschen Verwaltungsanweisungen zurückgriffen werden.

Mit der Unternehmenssteuerreform 2008 wurden die verschiedenen Verrechnungspreismethoden erstmalig im Außensteuergesetz gesetzlich kodifiziert.

Zu unterscheiden sind die in § 1 Abs.3 AStG genannten transaktionsbezogenen Standardmethoden sowie die unter bestimmten Voraussetzungen anzuwendenden transaktionsbezogenen Gewinnmethoden.

Als transaktionsbezogene **Standardmethoden** gelten die:

- Preisvergleichsmethode
- Wiederverkaufspreismethode
- Kostenaufschlagsmethode.

Als transaktionsbezogene **Gewinnmethoden** gelten die:

- Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode
- Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode.

Diese Methoden erläutern wir im folgenden Kapitel.

5.1 Standardmethoden

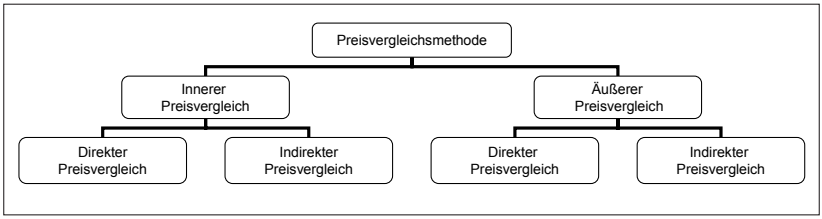
5.1.1 Preisvergleichsmethode

Im Rahmen der Preisvergleichsmethode wird der zwischen den nahe stehenden Unternehmen vereinbarte Preis mit den Preisen verglichen, die bei vergleichbaren Geschäften unter Dritten am Markt vereinbart wurden. Ausgangsgröße für solche vergleichsweise herangezogenen Marktpreise können also nur solche Wertansätze

sein, die nicht durch gesellschafts- bzw. gesellschafterbedingte Entscheidungen beeinflusst werden können. Aus theoretischer Sicht existiert ein solcher Marktpreis nur in vollkommenen Märkten[17] und bei Vorliegen entsprechender Konkurrenzbeziehungen. In der Praxis muss man sich mit Marktpreisen begnügen, da ein vollkommener Markt nicht existiert. Voraussetzung für die praktische Anwendbarkeit der Preisvergleichsmethode sind z. B. das physische Vorhandensein der Leistungsbeziehung, dessen Qualität, die Liefer-, Zahlungs- und Abnahmebedingungen sowie die Liefermenge und die Marktverhältnisse.

Bei einem solchen Preisvergleich zur Ermittlung der Angemessenheit des Verrechnungspreises lassen sich wiederum verschiedene Möglichkeiten unterscheiden:

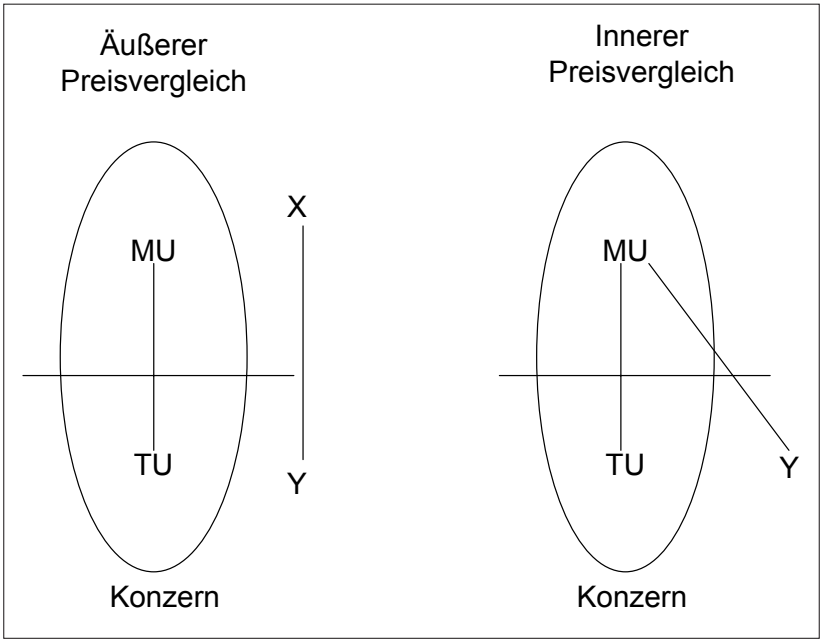
Abbildung 6: Varianten der Preisvergleichsmethode



17 Ein fiktiver Markt, der in der Volkswirtschaftslehre als homogener Referenzmarkt herangezogen wird, um in Modellen die Auswirkungen bestimmter Annahmen in der Praxis abschätzen zu können. Die Annahmen für einen vollkommenen Markt gelten selbst in der Volkswirtschaft als vage. Im Wesentlichen wird angenommen, dass ein vollkommener Markt (1) transparent ist, (2) die Güter homogen sind und (3) die Marktteilnehmer sofort auf Veränderungen im Markt reagieren. In einem solchen Umfeld können keine Gewinne durch Ausnutzung von Preisdifferenzen erwirtschaftet werden (sog. Arbitrage), dass sich der Markt stets im Gleichgewicht befindet und zu jeder Zeit den „richtigen“ Preis eines Gutes hervorbringt.

1) Der Vergleich der Verrechnungspreise mit Preisen für vergleichbare Geschäfte zwischen oder mit Dritten

Abbildung 7: Äußerer und innerer Preisvergleich



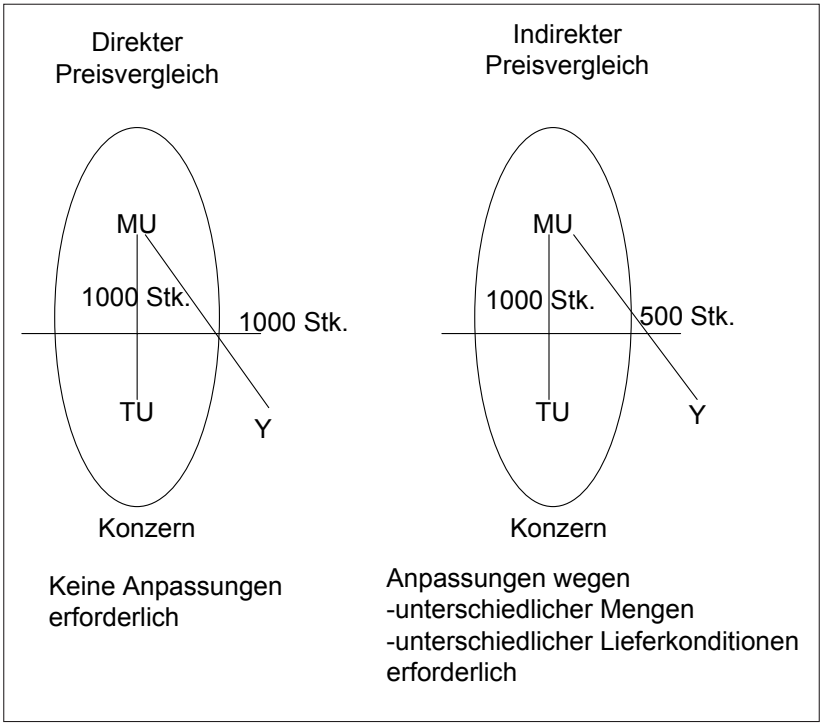
Bei **äußeren Preisvergleichen** werden dem Vergleich Preise zugrunde gelegt, die ausschließlich zwischen voneinander unabhängigen Dritten festgestellt wurden. Preise zwischen anderen Konzernunternehmen finden insoweit keine Anwendung.

Im Rahmen von **inneren Preisvergleichen** erfolgt der Vergleich mit Preisen, die das verbundene Unternehmen oder eine nahe stehende Person selbst mit (konzern-) unabhängigen Dritten vereinbart hat. Anwendbar ist diese Vorgehensweise allerdings nur dann, wenn gleichartige Lieferungen oder Leistungen sowohl konzernintern erfolgen als auch an Außenstehende

Der innere und der äußere Preisvergleich haben gemeinsam, dass beide einen Fremdvergleich mit Geschäften mit oder zwischen (konzern-) unabhängigen Dritten voraussetzen.

2) Vergleich der Verrechnungspreise direkt oder indirekt mit anderen Preisen

Abbildung 8: Direkter und indirekter Preisvergleich



Direkte Preisvergleiche können nur dann vorgenommen werden, wenn die verglichenen Geschäfte nahezu gleichartig sind. Dazu müssen die maßgebenden Bewertungs- und Einflussmethoden identisch sein.

Beispiel:

M (Mutterunternehmen) liefert 1.000 No-Name-Anzüge in dunkelbraun und in minderwertiger Qualität an T (Tochterunternehmen) zu einem Preis von EUR 50 pro Anzug. Unmittelbar vor dieser Transaktion hat M ähnliche 1.000 Anzüge mit vergleichbarer Qualität an E (externes Unternehmen) zu einem Preis von EUR 80 pro Anzug zu ansonsten gleichen Lieferkonditionen veräußert.

- Auf die beiden Transaktionen ist der direkte innere Preisvergleich anwendbar, da das Mutterunternehmen ein vergleichbares Geschäft mit einem konzernexternen Unternehmen abgeschlossen hat. Der Verrechnungspreis zwischen M

und T hält dem Fremdvergleich mit dem zwischen M und E vereinbarten Preis nicht stand: Der Preis zwischen M und T wurde vielmehr um ca. EUR 30 zu niedrig angesetzt.

Bei **indirekten Preisvergleichen** werden auch nicht gleichartige Geschäfte verglichen. Voraussetzung ist allerdings, dass die abweichenden Faktoren beseitigt werden können.

Beispiel:

Ausgangspunkt des Beispiels ist der oben geschilderte Sachverhalt zwischen M und T sowie M und E. Allerdings werden zwischen M und E nicht mehr 1.000, sondern nur noch um 500 Anzüge gehandelt, die zu einem Preis von EUR 68 pro Stück veräußert wurden.

- Hier greift der indirekte innere Preisvergleich. Die Transaktionen sind zwar ähnlich, jedoch können die Preise aufgrund der unterschiedlichen Absatzmengen nicht direkt miteinander verglichen werden. Bereinigt man allerdings die Vergleichstransaktion zwischen E und M um die Tatsache, dass nur halb so viele Anzüge veräußert wurden und damit der Preis aufgrund eines eventuell nicht gewährten Mengenrabattes höher ist, hält der zwischen M und T angesetzte Verrechnungspreis von EUR 50 pro Stück dem Fremdvergleich stand.

Abweichungen zwischen dem Verrechnungspreis und dem Preis zwischen oder mit (konzern-) unabhängigen Dritten (bei vergleichbaren Transaktionen) sind ein Indiz dafür, dass die im Rahmen der konzerninternen Transaktion vereinbarten Bedingungen nicht den Bedingungen entsprechen, wie sie gegenüber Dritten vereinbart worden wären, d. h. dass sie nicht marktüblich sind.

Beispiel:

Das Unternehmen V1 vereinbart mit dem verbundenen Unternehmen V2 die Erbringung einer Dienstleistung zu einem Verrechnungspreis von 10 EUR/Stunde. Die (konzern-) unabhängigen Drittunternehmen D1 und D2 vereinbaren für eine vergleichbare Leistung einen Stundensatz von 50 EUR. Diese wesentliche Abweichung ist ein Indiz dafür, dass die zwischen V1 und V2 vereinbarten Preise einem Fremdvergleich nicht standhalten.

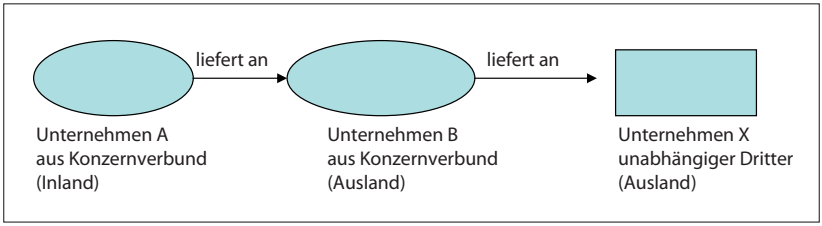
5.1.2 Wiederverkaufspreismethode

Die transaktionsbezogene Wiederverkaufspreismethode findet insbesondere bei Unternehmen Anwendung, die im Vertrieb tätig sind.

Wichtige Voraussetzung für die Anwendbarkeit der Wiederverkaufspreismethode ist, dass ein verbundenes Unternehmen gegenüber einem anderen auslän-

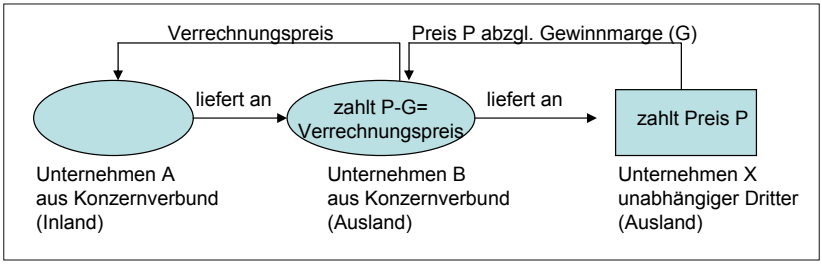
dischen Konzernunternehmen Lieferungen und Leistungen erbringt. Daran anschließend erfolgt die Weiterveräußerung an unabhängige Dritte.

Abbildung 9: Leistungsbeziehungen bei der Wiederverkaufspreismethode



Bei der Ermittlung des Verrechnungspreises wird von dem Wert ausgegangen, zu dem ein verbundenes Unternehmen (hier Unternehmen B) seine Lieferungen und Leistungen an (konzern-) unabhängige Dritte (hier Unternehmen X) veräußert. Im nächsten Schritt wird der Wiederverkaufspreis zwischen B und X um marktübliche Abschläge gekürzt, die insbesondere die Kosten für vom Verkäufer übernommene Vertriebsfunktionen und Risiken sowie eine angemessene Gewinnmarge enthalten (Rohgewinnmarge).

Abbildung 10: Ermittlung des Verrechnungspreises nach der Wiederverkaufspreismethode



Die marktübliche Gewinnmarge wird als Prozentsatz vom Umsatz festgelegt. Somit können Endabnehmerpreise flexibel an den Markt(gewinn) angepasst werden, an den sich wiederum der Verrechnungspreis anpasst. Ein wesentliches praktisches Problem dieser Methode besteht in der Ermittlung einer angemessenen Wiederverkaufspanne.

Bei der Festlegung der Rohgewinnmarge (G) sind sämtliche Faktoren zu beachten, die im Zusammenhang mit den Kosten des Unternehmens (hier Unternehmen B) stehen oder in anderer Weise Einfluss auf den Gewinn des Unternehmens haben. Relevant sind insbesondere die Vertriebsfunktionen und Risiken, die das Unternehmen zur Durchführung der Lieferung oder Leistung übernommen hat. Je mehr Aktivitäten und Risiken vom Unternehmen B übernommen werden, desto höher darf die Marge (G) aufgrund der vor Ort angefallenen zusätzlichen Kosten sein.

Geht man bei der Ermittlung der Rohgewinnmarge beispielsweise von einem einfachen Zwischenhändler aus, dessen Aufgabe lediglich darin besteht, ein erworbenes Produkt in unveränderter Form weiter zu veräußern, kann das übernommene Risiko und analog dazu die Rohgewinnmarge (G) als gering eingeschätzt werden. Unterstellt man hingegen ein Vertriebsunternehmen mit umfangreichen eigenen Vertriebsaktivitäten inklusive Marketing, eigener Lagerhaltung und eigenem Absatzrisiko, liegen ausgeprägte Funktionen sowie ein erhöhtes Risikopotential beim konzernverbundenen Zwischenhändler B vor. Zu nennen sind hier beispielhaft Währungs- und Lagerhaltungsrisiken. Die in diesem Fall anzusetzende Rohgewinnmarge (G) ist aufgrund der höheren Risiken gegenüber der Rohgewinnmarge (G) des einfachen Zwischenhändlers höher. Folglich wäre der zwischen den Konzernunternehmen A und B zulässige Verrechnungspreis entsprechend geringer (da eine höhere Rohgewinnmarge in Abzug gebracht wird).

Diese Rohgewinnmarge wird in der Regel zu Beginn eines Jahres festgelegt und auf alle innerjährlichen Transaktionen angewendet. Im Falle wesentlicher unterjähriger Umsatzschwankungen kann das jedoch zu Problemen bei der Festlegung der Rohgewinnmarge führen.

Kostenaufschlagsmethode

Bei der Kostenaufschlagsmethode wird der Verrechnungspreis bestimmt, indem zunächst die Selbstkosten des liefernden oder leistenden Unternehmens ermittelt werden und diese anschließend um einen angemessenen Gewinnaufschlag erhöht werden. Der Prozess entspricht also dem umgekehrten Ablauf wie bei der Wiederverkaufspreismethode.

Beispiel:

	Selbstkosten des liefernden/leistenden Unternehmens
+	branchen-/betriebsüblicher Gewinnaufschlag
=	angemessener Verrechnungspreis

Die Kostenaufschlagsmethode (auch cost-plus-Methode genannt) findet in den Fällen Anwendung, in denen für gelieferte Waren, Dienstleistungen und immaterielle Wirtschaftsgüter keine Marktpreise als Vergleichsmaßstäbe zur Verfügung stehen.

Somit zählen folgende konzerninterne Geschäftsvorfälle zu den Hauptanwendungsbereichen:

- Lieferung von Halbfertigerzeugnissen
- Langfristige Liefer- und Leistungsvereinbarungen
- Nicht marktfähige oder marktgängige Dienstleistungen
- Auftragsforschungen
- Gemeinschaftseinrichtungen mehrerer verbundener Unternehmen.

Wie die anderen Standardmethoden beinhaltet auch die Kostenaufschlagsmethode einen Fremdvergleich. Die Forderung zur Anwendung des Fremdvergleichs bezieht sich hier sowohl auf die Ermittlung der Kostenbasis als auch auf die Höhe des Gewinnaufschlags. Aus diesem Grund werden die Selbstkosten nach den Kalkulationsmethoden ermittelt, die das leistende Unternehmen bei seiner Preispolitik gegenüber Konzernexternen zugrunde legt.

Zur Ermittlung der Kostenbasis sind alle anerkannten Kostenrechnungsmethoden anwendbar, soweit diese auch für die Kalkulation gegenüber Dritten angewendet werden oder zumindest betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen. Aufgrund des Grundgedankens der Kostenaufschlagsmethode, dass marktwirtschaftlich ausgerichtete Unternehmen langfristig ihre Kosten decken und darüber hinaus noch Gewinne erwirtschaften, sind bei Ermittlung der Selbstkosten i. d. R. die fixen und die variablen Kostenbestandteile einzubeziehen.

Die den Kosten hinzuzurechnenden Gewinnaufschläge sollten betriebs- oder branchenüblich sein. Je nach Betrachtungsgegenstand geht man hier von einem anderen Gewinnbegriff aus. So können z. B. Spielräume bei der berücksichtigten Zeitperiode (Periodengewinn), der Kalkulationseinheit (Produktgewinn, Bereichsgewinn, Unternehmensgewinn) sowie bei den verwendeten Rechengrößen (Kapitalgewinn, Kalkulatorischer Gewinn) entstehen.

Aufgrund der Spielräume bei der Bestimmung der Kostenbasis und des Gewinnzuschlags lassen sich beide Größen nicht .eindeutig ermitteln.

Die steuerpflichtigen Konzernunternehmen haben bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode einen Ermessensspielraum bezüglich

- des Umfangs der zu verrechnenden Kosten (Vollkosten vs. Teilkostenansatz)
- der zu verrechnenden Kostenarten (Indirekte oder direkte Kosten)

- des Zeitbezugspunkts der zu verrechnenden Kosten (Ist-, Standard- oder Plankostensatz) und
- des zugrunde zu legenden Kostenbegriffes (wertmäßig oder pagatorisch)..

Ebenso ist die Bestimmung des Gewinnaufschlages nicht eindeutig. Der Gewinnaufschlag soll sich an der Funktions- und Risikoverteilung der beteiligten Unternehmen orientieren. So bieten sich betriebs- und branchenübliche Gewinnaufschläge an oder solche, die zu einer Eigenkapitalrendite mindestens in Höhe der durchschnittlichen Kapitalmarktrendite führen.[18] Vernachlässigt wird dabei, dass der Gewinn letztlich durch den am Markt erzielten Preis bestimmt wird und nicht in Form von standardisierten Sätzen existiert. Das führt dazu, dass in der Praxis Gewinnaufschläge meist willkürlich festgelegt werden.

Festzuhalten bleibt in jedem Fall, dass, um dem Fremdvergleichsmaßstab zu genügen, ein Vergleich mit Gewinnaufschlägen erfolgen sollte, die der Leistende/Liefernde bei Lieferungen/Leistungen gegenüber konzernunabhängigen Dritten ansetzt. Liegen jedoch nicht direkt vergleichbare Gewinnaufschläge vor, sind in diesen Fällen Anpassungsrechnungen vorzunehmen, um die Unterschiede zu beseitigen.

Wird eine niedrige Kostenbasis gewählt (z. B. beim Teilkostenansatz), ist der Gewinnaufschlag entsprechend höher anzusetzen, da dieser zum Teil auch zur Deckung von Gemeinkosten dient.

Darüber hinaus muss ein Gewinnaufschlag auch immer in Abhängigkeit von den Funktionen und Risiken ermittelt werden, die das Unternehmen trägt.

Beispiel zur Ermittlung der Kosten anhand der Fixkostendeckungsrechnung:

	variable Kosten pro Stück	12,0
+	Erzeugnis-Fixkosten	5,0
+	Erzeugnisgruppen-Fixkosten	4,0
+	Bereichsfixkosten	2,5
+	Unternehmens-Fixkosten	3,0
+	Netto-Gewinn pro Stück	3,0
=	Verrechnungspreis*	29,5

* Fixkostenverteilung erfolgt in % der variablen Kosten

Da sich die Kostenaufschlagsmethode nicht auf Marktdaten bezieht, sondern die angefallenen Kosten als Berechnungsgrundlage für die Verrechnungspreise zugrunde gelegt werden, kann sie nur beim liefernden Unternehmen angewandt wer-

18 Diese Vorgehensweise entspricht dem BFH-Urteil vom 17.10.2001, I R 103,00; BFHE 197, 68.

den. Scheiden die beiden anderen Standardmethoden aufgrund fehlender Marktdaten aus, stellt die Kostenzuschlagsmethode eine angemessene Alternative dar. Ansonsten sind aufgrund des fehlenden Marktbezugs die Preisvergleichsmethode und die Wiederverkaufspreismethode vorzuziehen.

Zusammenfassend kann für die Anwendung der jeweiligen Methoden festgehalten werden, dass es zum einen von der Art, dem Umfang und der Qualität der verfügbaren Fremdvergleichsdaten abhängt, welche Methode zur Anwendung kommt. Zum anderen ist der Umfang der übernommenen Funktionen und Risiken ausschlaggebend.

Im Rahmen der Funktions-[19] und Risikoanalyse werden Unternehmen entweder als Strategieträger oder Routineunternehmen eingestuft. Ein Routineunternehmen zeichnet sich dadurch aus, dass seine Gewinne zwar im Zeitablauf relativ konstant, jedoch üblicherweise eher niedrig anzusetzen sind. Ein Strategieträger zeichnet sich dagegen durch einen hohen Bestand an immateriellen Wirtschaftsgütern und die Übernahme wesentlicher Funktionen sowie Risiken aus. Dementsprechend fließt dem Strategieträger ein Großteil des Gewinns zu.

19 Die Funktionsanalyse zielt darauf ab, die von den verbundenen oder unabhängigen Unternehmen ausgeübten oder auszuübenden wirtschaftlichen erheblichen Tätigkeiten und Verantwortungen festzustellen und zu vergleichen.

Die folgende Übersicht zeigt zusammenfassend die typischen Anwendungsfälle der Standardmethoden:[20]

Standard-methode	**Anwendungsfälle**	**Charakterisierung**	
		leistendes UN	empfangendes UN
Preisver-gleichsme-tode	Lieferung von Standardprodukten	Strategieträger/' Routineunternehmen	Strategieträ-ger/ Routineunter-nehmen
	Einbringung von marktgängigen Dienst-leistungen	Strategieträger/ Routineunternehmen	Strategieträ-ger/Routineun-ternehmen
Wiederver-kaufspreis-methode	Warenlieferung an Vertriebsgesellschaft	Strategieträger	Routineunter-nehmen
Kostenauf-schlagsme-thode	Lohnfertigung Auftragsforschung Erbringung von Routinedienst-leistungen	Routineunternehmen Routineunternehmen Routineunternehmen	Strategieträger Strategieträger Strategieträger

5.2 Gewinnmethoden

5.2.1 Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode

Im Rahmen der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode wird für ein konzerninternes Geschäft die betriebliche Nettomarge mit den Gewinnen verglichen, die das verbundene Unternehmen mit (konzern-) unabhängigen Dritten bzw. die ähnliche (konzern-) unabhängige Unternehmen aus vergleichbaren Geschäften erzielen. Die Nettomarge ergibt sich, indem der Nettogewinn (in der Regel das EBIT (Earnings before interests and taxes; Ergebnis vor Zinsen und Steuern = Betriebliches Ergebnis), zu einer geeigneten Bezugsgröße (in der Regel den Umsatzerlösen) ins Verhältnis gesetzt wird.

$$\frac{\text{EBIT}}{\text{Umsatzerlöse}} = \text{Nettomarge}$$

20 Vgl. Lange/Rohler (2007), S. 310.

Diese konzerninterne EBIT-Marge wird mit der EBIT-Marge verglichen, die dasselbe Unternehmen aus gleichartigen Geschäften mit Dritten erzielt. Ist dieser innere Vergleich nicht möglich, stellt die Methode auf vergleichbare Geschäfte zwischen (konzern-) unabhängigen Dritten (äußerer Vergleich) ab.

Der zu ermittelnde Verrechnungspreis lässt sich nach zwei verschiedenen Verfahren der Nettomargenmethode bestimmen:

1) Man nimmt ausgehend vom zwischen den verbundenen Unternehmen angesetzten Verrechnungspreis eine Rückrechnung vor. Dabei kürzt man den gezahlten Verrechnungspreis um den durch Fremdvergleich ermittelten Nettogewinn bzw. die EBIT-Marge und erhält die dem liefernden Unternehmen entstandenen Kosten der Lieferung oder Leistung. Stimmen die auf diesem Wege errechneten Kosten nicht mit den tatsächlichen Kosten überein, hält der vereinbarte Verrechnungspreis einem Fremdvergleich nicht stand.
2) Die Angemessenheit des Verrechnungspreises kann auch auf umgekehrte Weise geprüft werden: Addiert man die entstandenen Kosten des liefernden Konzernunternehmens und den durch Fremdvergleich ermittelten Nettogewinn – bzw. die EBIT-Marge –, erhält man den Verrechnungspreis. Er muss mit dem tatsächlich zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten Verrechnungspreis übereinstimmen, um dem Fremdvergleich standzuhalten.

Die wichtigste Voraussetzung für die Anwendung der Nettomargenmethode ist, dass den einzelnen konzerninternen Geschäften Gewinne nachweisbar zugeordnet werden können. Die einheitliche Anwendung der Methode auf sämtliche (unterschiedliche) Geschäftsvorfälle eines Unternehmens ist unzulässig. Nach den Vorgaben der OECD darf sich die Nettomargenmethode ausdrücklich nur auf die Gewinne aus einzelnen konzerninternen Geschäften beziehen, die jeweils isoliert und damit auch verglichen werden können.

Beispiel:

Die konzernzugehörige inländische Vertriebsgesellschaft V1 erzielt aus einer grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktion mit einem Umsatz von 30 Mio. EUR ein EBIT von 0,9 Mio. EUR. Die EBIT-Marge beträgt in diesem Fall 3% [(0,9 Mio. EUR/30 Mio. EUR) * 100]. Das (konzern-) unabhängige Vergleichsunternehmen D1 erzielt bei vergleichbaren Transaktionen eine EBIT-Marge von 5%. Wird die Vergleichsmarge auf den Umsatz von 30 Mio. EUR bezogen, ergibt sich ein EBIT von 1,5 Mio. EUR. Aufgrund der hohen Abweichung von 0,6 Mio. EUR kann gefolgert werden, dass der an V1 gezahlte Verrechnungspreis zu niedrig war. Der steuerliche Gewinn von V1 aus dieser Transaktion wird auf 1,5 EUR Mio. erhöht.

Nach Auffassung der OECD hat die Nettomargenmethode gegenüber den Standardmethoden den Vorteil, dass der operative Gewinn verglichen wird. Dieser wird weniger stark durch Produkt- und Funktionsunterschiede beeinflusst, wie z. B. der Produktpreis oder der Rohgewinn.[21]

5.2.2 Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode

Nach Auffassung der OECD kommt die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode bei innerkonzernlichen Leistungen mit ausgeprägten wechselseitigen Beziehungen in Betracht.

Diese Methode basiert auf der Erhebung des Gesamtgewinns, der sich aus der Wertschöpfungskette zwischen den verbundenen Gesellschaften ergibt. Beleuchtet wird die Gewinnverteilung innerhalb des Konzernverbundes. Die tatsächliche Aufteilung des Gewinns wird mit einer Aufteilung verglichen, wie sie (konzern-) unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren Umständen aus vergleichbaren Geschäften realisieren würden. Die (konzern-) unabhängigen Vergleichsunternehmen müssen dabei vergleichbare Funktionen ausüben, ähnliche Risiken tragen und über eine vergleichbare Kapital- und Sachanlagenausstattung verfügen.

Beispiel:

Die Konzernunternehmen A, B, C und D produzieren innerhalb einer Wertschöpfungskette Gartenmöbel und stehen untereinander in sehr engen Liefer- und Leistungsbeziehungen. Zur Ermittlung der Angemessenheit der untereinander vereinbarten Verrechnungspreise wird in einem ersten Schritt festgelegt, welcher Anteil an den ausgetauschten Lieferungen und Leistungen auf die Unternehmen A, B, C und D entfällt. Dabei wird Folgendes unterstellt:

Unternehmen A entwickelt die Konstruktion der Gartenmöbel und wählt die zur Produktion benötigten Rohstoffe aus. Diesen Prototyp veräußert Unternehmen A an das verbundene Unternehmen B.

Unternehmen B produziert die von A entwickelten Gartenmöbel in großer Stückzahl und veräußert diese an das verbundene Unternehmen C.

Unternehmen C veredelt die von B gefertigten Gartenmöbel bezüglich Farbe und Design. C veräußert die fertigen Möbel an Unternehmen D, das ausschließlich für den Vertrieb der Produkte zuständig ist.

- Die Einzelbeiträge der an der Fertigstellung der Gartenmöbel beteiligten Unternehmen sind demnach unterschiedlich verteilt. Unternehmen A übernimmt mit den Entwicklungsarbeiten den wichtigsten Anteil in der Wertschöpfungskette. Unterstellt sei für Unternehmen A ein Anteil am Gesamtbeitrag aller

21 Vgl. OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 3.27.

Unternehmen von 40%. Unternehmen B ist ebenfalls wesentlich an der Wertschöpfung beteiligt und leistet einen 30%igen Anteil am Gesamtbeitrag. Unternehmen C übernimmt im Rahmen der Veredelung der Gartenmöbel nur noch einen Anteil von 20 % am Gesamtprozess. Da Unternehmen D ausschließlich mit dem Vertrieb der Fertigprodukte betraut ist, entfallen auf dieses Unternehmen annahmegemäß 10% der gesamten Wertschöpfung.

Die obigen Anteile ergaben sich, indem der jeweilige Beitrag eines Unternehmens ins Verhältnis zum Gesamtbeitrag aller Unternehmen gesetzt wurde. Wendet man diesen Prozentsatz auf den gesamten Konzerngewinn aus dem Gartenmöbelgeschäft an, ergibt sich der prozentuale Anteil der einzelnen Unternehmen am Gesamtgewinn. Stimmt der so ermittelte Anteil am Gesamtgewinn nicht mit der tatsächlichen Verteilung des Gesamtgewinns auf die Unternehmen A, B, C und D überein, hält der vereinbarte Verrechnungspreis einem Fremdvergleich nicht stand.

6 Verrechnungspreispolitik

Die Leitlinie zur Festsetzung von Verrechnungspreisen innerhalb eines Konzerns ist durch die Ziele der Konzernunternehmen vorgegeben. Auch wenn diese Ziele bei den verschiedenen Unternehmen nicht zwingend in allen Punkten übereinstimmen, so wird in der Praxis von allen verbundenen Unternehmen gemeinsam das Oberziel „Gewinnmaximierung“ angestrebt. Es kann daher unterstellt werden, dass Konzernunternehmen im Rahmen der Verrechnungspreispolitik immer versuchen, durch die Gestaltung von Verrechnungspreisen den höchsten Nutzen für den Konzern zu erzielen.

Der Grundsatz des Fremdvergleichs als Maßstab für die internationale Verrechnungspreisgestaltung schreibt vor, dass sich verbundene Unternehmen in ihren Geschäftsbeziehungen untereinander so zu verhalten haben, wie das (konzern-) unabhängige Dritte getan hätten.

Unternehmen können jedoch im Rahmen der gesetzlichen Grenzen sowohl taktische als auch strategische Verrechnungspreispolitik betreiben.

Unter strategischer Verrechnungspreispolitik versteht man die Gestaltung von Verrechnungspreisen durch bewusste Auswahl und Abstimmung möglicher Verrechnungspreismethoden mit der Geschäftsstrategie im Konzern.

Anknüpfend an die strategische kann zudem taktische Verrechnungspreispolitik betrieben werden, indem sämtliche Ermessensspielräume einer aus strategischen Gründen gewählten Verrechungspreismethode ausgenutzt werden.

6.1 Strategische Verrechnungspreispolitik

Die Tatsache, dass das Gesetz verschiedene Verrechnungspreismethoden zulässt, beinhaltet, dass es „das richtige“ Verrechnungspreissystem nicht gibt. Es gibt vielmehr eine Bandbreite möglicher Verrechnungspreise, so dass der daraus ausgewählte Verrechnungspreis eine Ermessensentscheidung des Anwenders ist.

Die Grenzen strategischer Verrechnungspreispolitik werden, wie bereits dargestellt, insbesondere durch das Steuerrecht gezogen. In Deutschland greift zur Begrenzung strategischer Verrechnungspreispolitik primär § 1 AStG. Neben dem nationalen Steuerrecht beeinflussen auch zoll- und devisenkontrollrechtliche Beschränkungen den Entscheidungsspielraum der Verantwortlichen.

Dabei wird die unternehmensindividuelle Gestaltung eines konzerninternen Verrechnungspreissystems nicht nur durch die beschriebenen „äußeren“

Einschränkungen begrenzt. Vielmehr beeinflussen Verhältnisse innerhalb des Konzerns, wie das Grundverständnis der Konzernunternehmen über die eigene Funktions- und Risikoverteilung sowie das jeweils betriebene Geschäft, das konzerninterne Verrechnungspreissystem.

Welche Faktoren bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen bezogen auf die internen Verhältnisse berücksichtigt werden müssen und welchem Ablauf die Gestaltung eines strategisch sinnvollen Verrechnungspreissystems zu folgen hat, erläutern wir nachfolgend. Grundlage für die Bestimmung der Verrechnungspreise sind hier vier Entscheidungsschritte:

1) Identifikation der konzerninternen Funktions- und Risikoverteilung, insbesondere der Träger der Marktrisiken (Wer ist Strategieträger?)

Zuerst wird ermittelt, welches Konzernunternehmen das Kernrisiko eines jeden Geschäfts – also das Marktrisiko – trägt. Die Finanzverwaltung sieht dieses Risiko, wie auch die Marktchancen im Konzern, stets beim Produktionsunternehmen und versteht dieses dementsprechend als Strategieträger. Die OECD geht wiederum davon aus, dass die Marktchancen und Marktrisiken beim Vertriebsunternehmen oder beim Produktionsunternehmen innerhalb des Konzerns liegen können. Daraus wird deutlich, dass es im Ermessen der Konzernleitung liegt, welches Unternehmen die Strategieträgerschaft übernimmt.

Dieser Ermessensspielraum wird aber insoweit eingeschränkt, als die Strategieträgerschaft Folgendes voraussetzt:

- Der Strategieträger übernimmt die Kosten der Markteinführung sowie des Produktionsanlaufs. Folglich müssen ihm auch die aus der Markteinführung resultierenden Gewinne zufließen. Die Umverteilung dieses Gewinns auf ein anderes Unternehmen innerhalb des Konzerns ist unzulässig.
- Es muss sich um ein Unternehmen handeln, das ein angemessenes Gewicht innerhalb des Konzerns hat. Dazu muss die Gesellschaft selbstständig funktionsfähig und mit ausreichend Kapital ausgestattet sein.
- Die Festlegung und Dokumentation, dass die Zuweisung der Strategieträgerschaft innerhalb des Konzerns aufgrund geschäftlicher Entscheidungen und nicht aufgrund gesellschaftlicher Zwänge übernommen wurde, muss im Vorfeld, d. h. vor der Festlegung der Strategieträgerschaft erfolgen.

2) Analyse der Struktur einzelner Prozesse, die zusammen eine Wertschöpfungskette im Konzern bilden.

Die Verrechnungspreispolitik wird neben der Funktions- und Risikoverteilung durch die Organisationsstrukturen des von den Konzerngesellschaften betriebenen Geschäfts beeinflusst. Die Organisationsstrukturen, die direkten Einfluss auf die

Möglichkeiten strategischer Verrechnungspreispolitik bei konzerninternen Lieferungen und Leistungen haben, sind der Vertrieb, die Produktion, die Forschung und Entwicklung sowie der Dienstleistungsbereich.

Insbesondere im Rahmen des Vertriebs stellt sich die Frage, ob die Produktionsgesellschaft selbst einen Direktvertrieb oder sonstige Vertriebswege betreibt. Aus der Entscheidung für eine bestimmte Vertriebsstruktur resultieren mitunter Konsequenzen für die Verrechnungspreispolitik. So ergeben sich bei einem Direktvertrieb der Produktionsgesellschaft keine Möglichkeiten der Verrechnungspreispolitik, da keine Verrechnungspreise erforderlich sind, solange die Produktionsgesellschaft direkt an die Endabnehmer (Dritte) liefert. Anders verhält es sich beim Vertrieb durch konzerneigene Kommissionäre und Handelsvertreter. Diese werden häufig über Provisionen vergütet, sind also anteilig am Erfolg beteiligt. Die Höhe der im Konzernverbund gezahlten Verkaufsprovisionen soll, gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz, an den Provisionen von nicht in den Konzern eingebundenen Kommissionären und Handelsvertretern gemessen werden, die unter vergleichbaren Bedingungen tätig sind. Hier ergibt sich ein schwer durch die Finanzverwaltung einzuschränkender Handlungsspielraum, da der Fremdvergleich mit Provisionen konzernfremder Dritter mangels öffentlich zugänglicher Informationen kaum möglich ist.

Die Produktionsfunktionen können dahingehend variiert werden, dass innerhalb des Konzerns vollwertige Produktionsgesellschaften auftreten oder Auftrags- und Lohnfertiger für andere Konzernunternehmen organisiert werden. Auch hieraus resultieren Konsequenzen für die Verrechnungspreispolitik. So steht einer innerhalb des Konzernverbundes weitgehend selbstständigen Produktionsgesellschaft eine relativ hohe Vergütung zu, wenn sie einen erheblichen Anteil am Gesamtproduktionsprozess übernimmt. Die anzusetzenden Verrechnungspreise sind aufgrund der von der Produktionsgesellschaft übernommenen Risiken und Funktionen entsprechend höher als bei den integrierten Auftrags- und Lohnfertigern. Sie übernehmen in der Regel kein eigenes Marktrisiko und werden dementsprechend niedriger vergütet.

3) Funktions- und Wertschöpfungskettenanalyse: Auf der Grundlage der beiden ersten Schritte werden die von einzelnen Konzernunternehmen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken analysiert und die jeweiligen Anteile an der Konzernwertschöpfung ermittelt.

Das Ergebnis der Funktions- und Wertschöpfungskettenanalyse bestimmt, welcher Anteil der Gesamtwertschöpfung aller am Wertschöpfungsprozess beteiligten Konzernunternehmen auf das einzelne Unternehmen entfällt.

4) Endgültige Gestaltung des Verrechungspreissystems

Die Gestaltung des Verrechnungspreissystems unterteilt sich wiederum in drei Schritte und baut auf den soeben beschriebenen Rahmenbedingungen auf:

a) Festlegung der Verrechnungspreisstruktur
b) Wahl der Verrechnungspreismethode
c) Festlegung der Vergütung.

Im ersten Schritt bestimmt ein Konzern auf der Grundlage seiner betrieblichen Organisation, welche Gesellschaft Träger der Geschäftsstrategie und damit des Marktrisikos sein soll.

In einem zweiten Schritt werden auf der Basis dieser grundlegenden Strukturentscheidung den einzelnen Leistungsbeziehungen die entsprechenden Verrechnungspreismethoden zugeordnet.

In einem dritten Schritt werden die eigentlichen Vergütungselemente bestimmt, z. B. die Rohgewinnmargen bei der Wiederverkaufspreismethode und die Gewinnaufschläge bei der Kostenaufschlagsmethode. Ergebnis sind die konzerninternen Verrechnungspreise.

6.2 Taktische Verrechnungspreispolitik

Unter taktischer Verrechnungspreispolitik versteht man die Ausnutzung von Ermessensspielräumen einer aus strategischen Gründen gewählten Verrechungspreismethode. Unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes scheint die Zulässigkeit taktischer Verrechnungspreispolitik ein Widerspruch zu sein, wie wir im Folgenden erläutern werden.

Es darf jedoch nicht übersehen werden, dass sich auch fremde Dritte in vergleichbaren Situationen unterschiedlich entscheiden. Insoweit gibt es *den* einen exakten Verrechnungspreis nicht. Der angemessene Verrechnungspreis ist also niemals eine eindeutig bestimmbare Größe. Vielmehr gibt es immer eine Bandbreite zulässiger Verrechnungspreise, und zwar auch unabhängig von der gewählten Verrechnungspreismethode.

Abbildung 11: Bandbreite zulässiger Verrechnungspreise

Preisvergleichs-methode	Bandbreite von Preisen für vergleichbare Geschäftsvorfälle
Wiederverkaufs-preismethode	Bandbreiten von marktüblichen Rohgewinnmargen insbesondere, wenn an unterschiedliche Endabnehmer geliefert wird
Kostenauf-schlagsmethode	Bandbreiten von betriebs- oder branchenüblichen Gewinnzuschlägen. Bei Anwendung unterschiedlicher Kalkulationsmethoden im Rahmen der Preisfestsetzung gegenüber Dritten kann zudem eine Bandbreite vo verschiedenen Kostenbasen entstehen.
Gewinnorientierte Methode	Unterschiedliche Möglichkeiten der Gewennaufteilung sowie als Vergleich dienender Gewinne schaffen ene Bandbreite von abzuleitenden Preise

Diese Bandbreiten ergeben zugleich den Ermessensspielraum für die Konzernleitung bei der Anwendung einer Verrechnungspreismethode.

Allerdings sind auch der taktischen Verrechnungspreispolitik insbesondere dort Grenzen gesetzt, wo die Finanzverwaltung oder die Rechtsprechung den Ermessensspielraum einschränkt. So erkennt das Steuerrecht Verrechnungspreise nur an, wenn diese dem Fremdvergleich standhalten und im Rahmen des zulässigen Ermessensspielraums liegen. Die Verwaltungsgrundsätze erkennen den Ermessensspielraum von Verrechnungspreisen zwar an, fordern jedoch gleichzeitig, dass sich die Unternehmen innerhalb dieses Spielraums wie (konzern-) unabhängige Dritte verhalten. Das bedeutet, dass die Finanzverwaltung nicht akzeptiert, wenn ein Verrechnungspreis zwischen zwei verbundenen Unternehmen ohne wirtschaftlich relevante Gründe immer an der oberen bzw. unteren Grenze der möglichen Preise festgesetzt wird. Denn dadurch würden die Gewinne des benachteiligten Unternehmens dauernd geschmälert werden.

Grenzen bestehen in der Unternehmenspraxis darüber hinaus auch dort, wo die Festlegung eines Verrechnungspreises Einfluss auf Umsatz- oder Verkehrssteuern, Zölle und Einfuhrabgaben hat.

7 Änderungen durch das Unternehmenssteuer-reformgesetz 2008

Die Bundesregierung verfolgte mit der im Jahr 2008 in Kraft getretenen Reform der Unternehmensbesteuerung vor allem das Ziel, die Attraktivität und die Wettbewerbsfähigkeit des Standortes Deutschland zu erhöhen und dadurch die Voraussetzung für mehr Investitionen, Beschäftigung und Wachstum zu schaffen. So sollte ein international wettbewerbsfähigeres Steuerrecht geschaffen werden.

Durch die Änderungen, die im Zuge der Unternehmenssteuerreform in § 1 AStG vorgenommen wurden, will der Gesetzgeber eine Gewinnverlagerung ins Ausland verhindern.

Im Folgenden skizzieren wir die grundlegenden Änderungen der für die Verrechnungspreisproblematik relevanten Normen im AStG und beleuchten außerdem die Aufnahme von Regelungen zur Funktionsverlagerung von Unternehmen im AStG.

In § 1 Abs.1 AStG sind Verrechnungspreise sowie der für sie maßgebende Fremdvergleichsgrundsatz erstmalig ausdrücklich genannt und konkretisiert worden. So wurde die Vorgabe aufgenommen, dass bei Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen und nach den Grundsätzen ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter zu handeln haben.

Ferner wurde konkretisiert, dass Berichtigungen aufgrund des Fremdvergleichsgrundsatzes durchzuführen sind, soweit sie über die Korrekturen aus anderen Vorschriften hinausgehen.

Beispiel:

Die deutsche T-GmbH gewährt ihrer französischen (100%igen) Muttergesellschaft M-SARL ein Darlehen. Es sei angenommen, dass der steuerlich anerkannte Zinssatz zwischen 4% und 6% p. a. liegt. Liegt der tatsächlich vereinbarte Zinssatz bei 2%, so hält dieser dem Fremdvergleich nicht stand. In Höhe der Differenz zwischen dem tatsächlichem Zins und dem unterem Ende der Bandbreite (4%) liegt der BFH-Rechtsprechung entsprechend eine verdeckte Gewinnausschüttung vor. Zum einen greifen in diesem Fall die Bestimmungen des § 8 Abs. 2 S. 3 KStG, nach denen der Zins auf das untere Ende der Bandbreite – also 4% – korrigiert werden muss. Darüber hinaus erfolgt gem. § 1 Abs. 3 S. 4 AStG noch eine weitergehende Berichtigung auf den sog. Bandbreitenmedian, der nach dem AStG die angemessene Richtgröße ist: Zugrunde zu legen ist stets der Preis im

Einigungsbereich der Einkünfteermittlung, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht; wird kein anderer Wert glaubhaft gemacht, ist der Mittelwert des Einigungsbereichs, der sog. Bandbreitenmedian, zugrunde zu legen.

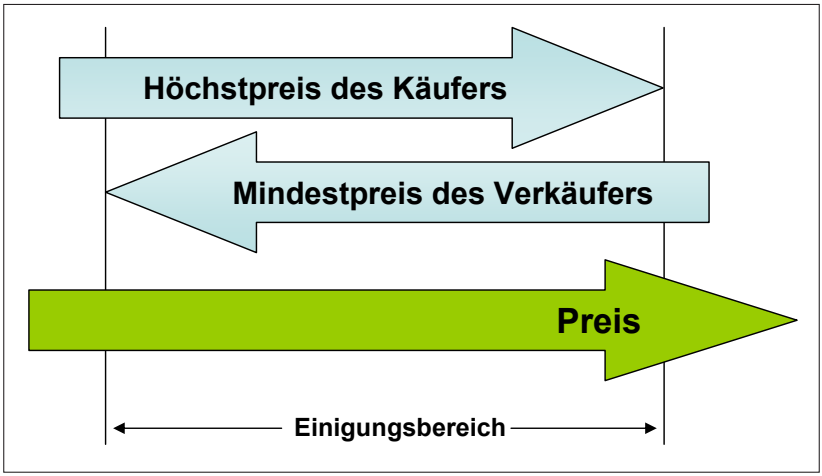
Der mit der Unternehmenssteuerreform 2008 erstmalig eingeführte, sehr ausführliche § 1 Abs. 3 AStG gibt eine Rangfolge der anzuwendenden Verrechnungspreismethoden an. Danach ist der Verrechnungspreis vorrangig nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln, sofern Fremdvergleichswerte ermittelt werden können.[22]

Sind Fremdvergleichspreise nach Maßgabe der Standardmethoden nicht ermittelbar, muss der Steuerpflichtige seine Einkünfte unter Anwendung einer anderen, besser geeigneten Verrechnungspreismethode ermitteln und dabei eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte (z. B. Preise, Bruttomargen, Kostenaufschlagssätze) verwenden (§ 1 Abs. 3 S. 2 AStG). Unter diesen Methoden sind die bereits vorgestellten Gewinnmethoden zu subsumieren.

In den Fällen, in denen keine eingeschränkt vergleichbaren Werte ermittelt werden können, ist ein hypothetischer Fremdvergleich durchzuführen, der nicht nur die Sichtweise des Leistenden berücksichtigen muss sondern auch die des Leistungsempfängers (§ 1 Abs. 3 S. 5 AStG). So ergibt sich ein so genannter Einigungsbereich zwischen der Mindestpreisvorstellung des Leistenden einerseits und der Höchstpreisvorstellung des Leistungsempfängers andererseits. Für diese Fälle wird die widerlegbare Vermutung angestellt, dass sich die beiden Geschäftsführer auf den Mittelwert des Einigungsbereichs einigen würden, wenn kein konkreter anderer Wert ermittelt werden kann (§ 1 Abs. 3 S. 7 AStG). Die Vermutung für den Mittelwert simuliert das Ergebnis fiktiver Verhandlungen zwischen fremden Dritten, die zwischen nahe stehenden Personen tatsächlich nicht in vergleichbarer Form stattfinden.

22 Vgl. zu den Verrechnungspreismethoden Kapitel 5.

Abbildung 12: Hypothetischer Fremdvergleich



Hypothetischer Verrechnungspreis:

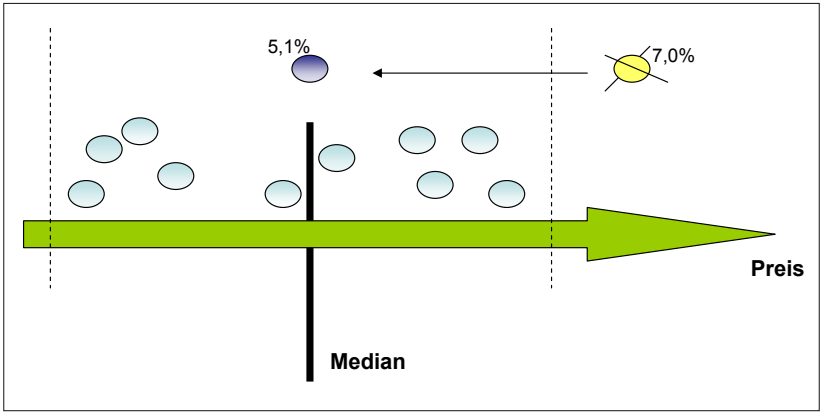
Da der hypothetische Fremdvergleich häufig mit hoher Unsicherheit belastet ist, kann sich im Nachhinein herausstellen, dass die den Verrechnungspreis bestimmenden Faktoren ursprünglich falsch eingeschätzt worden waren. Für diesen Fall regelt § 1 Abs. 3 S. 11 AStG, dass die Finanzverwaltung berechtigt ist anzunehmen, dass fremde Dritte in ihren Vereinbarungen eine Anpassungsregel getroffen hätten – sog. Preisanpassungsklausel –, auch wenn eine solche Regel im betrachteten Fall nicht vorliegt. Auf diese Weise will der Gesetzgeber die Steuerpflichtigen dazu bewegen, eine solche Klausel tatsächlich zu vereinbaren, um internationale Besteuerungskonflikte zu vermeiden.

In § 1 Abs. 3 S. 4 AStG ist der Fall geregelt, dass ein Konzernunternehmen Verrechnungspreise ansetzt, die außerhalb der zulässigen Bandbreite des § 1 Abs. 3 S. 1 oder des § 1 Abs. 3 S. 2 AStG liegen. Der gem. § 1 Abs. 3 S. 4 AStG anzusetzende Verrechnungspreis entspricht dem Median der jeweiligen Bandbreite. Begründet wurde diese Ergänzung damit, dass das deutsche Besteuerungsrecht ohne sachliche Begründung zu Gunsten der ausländischen Besteuerung geschmälert würde, wenn der Steuerpflichtige berechtigt wäre, den für ihn günstigsten Wert zu verwenden.

Beispiel:
Die deutsche M-GmbH gewährt ihrer französischen Tochtergesellschaft, der T-SARL, ein Darlehen. Eine Marktanalyse hat ergeben, dass ein Darlehen mit entsprechender Laufzeit, Besicherung und Bonität des Schuldners zwischen fremden Dritten zu Zinsen zwischen 4 % und 6 % p. a. vereinbart worden wäre. Diese Sätze werden steuerlich grundsätzlich anerkannt. Der tatsächlich vereinbarte Zinssatz zwischen der M-GmbH und der T-SARL liegt allerdings bei 3 %.

Dadurch, dass es sich um einen Sachverhalt mit Auslandsbezug handelt, ist gem. § 1 Abs. 3 S. 4 AStG eine Korrektur auf den Bandbreiten-Median vorzunehmen. Dieser könnte im vorliegenden Fall etwa 5,1% betragen.[23]

Abbildung 13: Ermittlung des Bandbreitenmedian



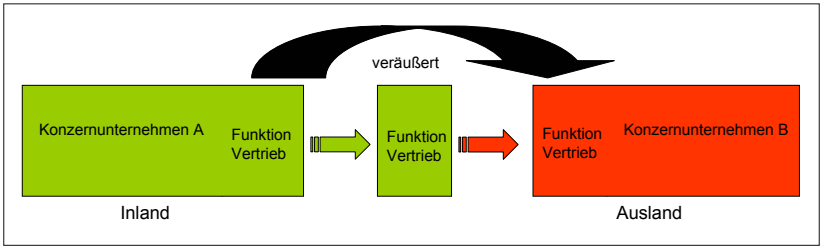
Eine weitere wesentliche Änderung des AStG stellt die Aufnahme von Grundsätzen zur Besteuerung so genannter Funktionsverlagerungen in § 1 Abs. 3 S. 9-12 AStG dar. Sie ist – wie wir anhand der folgenden Ausführungen verdeutlichen werden – vor dem Hintergrund der ursprünglichen, mit der Unternehmenssteuerreform verfolgten Zielsetzung des Gesetzgebers kritisch zu sehen.

Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn eine betriebliche Funktion (betriebliche Wertschöpfungsstufe, wie z. B. Vertrieb, Produktion oder Forschung und Entwicklung oder nur ein Teilbereich dieser Wertschöpfungsstufe) einschließlich

23 Der Median ist ein statistisches Maß. Er entspricht ungefähr dem arithmetischen Mittel, begrenzt aber. im Unterschied dazu den Einfluss von Extremwerten.

der dazugehörigen Chancen und Risiken samt Wirtschaftsgütern und sonstiger Vorteile an ein verbundenes Unternehmen übertragen wird.

Abbildung 14: Funktionsverlagerung



Da für die innerhalb des Konzernverbundes veräußerten Funktionen, genau wie bei (einzelnen) konzerninternen Lieferungen und Leistungen, ein Verrechnungspreis festgelegt werden muss, enthält § 1 Abs. 3 S. 9 AStG bezüglich der Bewertung der Funktion spezielle Vorgaben. Der dem Fremdvergleichsgrundsatz genügende Verrechnungspreis wird demnach durch die Bewertung des Transferpakets (Funktion) als Ganzes und unter Berücksichtigung seines voraussichtlichen Gewinnpotentials ermittelt. Die Ermittlung des Gewinnpotentials eines Transferpakets erfolgt mit Hilfe von funktions- und risikoadäquaten Kapitalisierungszinssätzen.

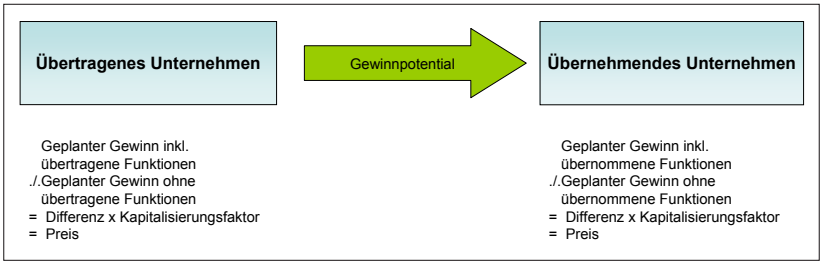
Aus den vom Gesetzgeber in § 1 Abs. 3 S. 6 AStG verwandten Begriffen „Planrechnung“ und „Gewinnpotential“ geht hervor, dass der Steuerpflichtige die Bandbreite zulässiger Verrechnungspreise für die Funktionen mit Hilfe des Ertragswertverfahrens ermitteln soll, und zwar sowohl aus der Sicht des verlagernden als auch aus der Sicht des übernehmenden Konzernunternehmens. Ergebnis der Berechnung ist ein Einigungsbereich. Dieses Intervall wird nach unten durch das zu fordernde Mindestentgelt des verlagernden Unternehmens als Ausgleich für den Wegfall (oder die Minderung) der eigenen Gewinnaussichten begrenzt. Der Höchstpreis des übernehmenden Unternehmens auf der Basis seiner Gewinnerwartungen stellt die Obergrenze des Intervalls dar. Analog zu der grundsätzlichen Ermittlung von Verrechnungspreisen gilt auch für die Bewertung der Funktionsverlagerung der errechnete Mittelwert des Einigungsbereichs widerlegbar als steuerliche Bemessungsgrundlage.[24]

24 Vgl. Baumhoff, H. (2007), S. 1.649 f.

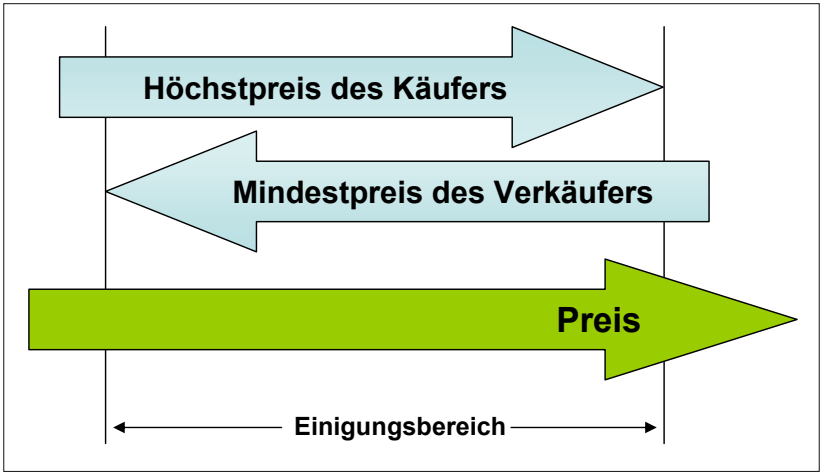
Übersicht zur Ermittlung des Verrechnungspreises einer Funktionsverlagerung:

Abbildung 15: Bestimmung des Ertragswertes einer Funktionseinheit

1) Ertragswertbestimmung – 1. Stufe



2) Ertragswertbestimmung – 2. Stufe



Diese Gewinnpotentiale, die der Funktion zugewiesen werden, beinhalten neben den die Funktion betreffenden strategischen Planungen auch Standortvorteile und Synergieeffekte im Ausland. So führt die Gesetzesänderung dazu, dass Deutschland seinen Besteuerungsanspruch – im übertragenen Sinne – auf die in der Zukunft im Ausland erwirtschafteten Erträge ausweitet und dadurch zumindest die Möglichkeit einer Doppelbesteuerung droht. Die Erwartungen des deutschen Gesetzgebers dürften sich nicht erfüllen. Ebenfalls kritisch zu sehen ist die Neuregelung in § 1 Abs. 3 S. 11 AStG bezüglich der Verrechnungspreisbestimmung unter

Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs, und zwar hinsichtlich der Möglichkeit der nachträglich vorzunehmenden Anpassung des Verrechnungspreises. Das gilt vor allem vor dem Hintergrund, dass der Standort Deutschland durch die Unternehmenssteuerreform attraktiver werden sollte.

§ 1 Abs. 3 S. 11 AStG berechtigt die Finanzverwaltung z. B. allein aufgrund eines einmaligen Gewinneinbruchs innerhalb der ersten zehn Jahre nach Geschäftsabschluss (widerlegbar) zu vermuten, die ursprünglich vereinbarten Verrechnungspreise seien unter Unsicherheit festgelegt worden und aus diesem Grunde nicht statthaft. Der Gesetzgeber behält sich vor, die Verrechnungspreise, die unter Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs festgelegt wurden, innerhalb eines Zeitraums von zehn Jahren zu erhöhen und nachträglich zu besteuern.

Zu kritisieren ist hier der durch die drohenden steuerlichen Konsequenzen erhöhte Aufwand der betroffenen Konzernunternehmen. Denn die Vorschrift erfordert eine ständige Kontrolle der ursprünglichen Planzahlen über einen Zeitraum von zehn Jahren und damit einhergehend die Notwendigkeit, regelrechte Verrechnungspreis-Risikomanagementsysteme zu pflegen. Das bringt, neben zusätzlichen Kosten für deutsche Konzernunternehmen mit Tochtergesellschaften im Ausland, auch ein schwer kalkulierbares Risiko mit sich.

Festzuhalten bleibt, dass Deutschland mit dem neuen § 1 Abs.3 AStG – vor allem im Hinblick auf die Regelungen zu Funktionsverlagerungen – europaweit isoliert dasteht. Insoweit ist zu erwarten, dass der deutsche Gesetzgeber – insbesondere bei der Ermittlung des Verrechnungspreises für Funktionsverlagerungen – Anpassungen vornehmen wird. Andernfalls würden Anreize gesetzt, Investitionen direkt im Ausland entstehen zu lassen, was der ursprünglich mit der Gesetzesänderung beabsichtigten Zielsetzung des deutschen Gesetzgebers zuwider liefe.

8 Ansatzmöglichkeiten für den Aufsichtsrat

Um die Verrechnungspreispolitik des Vorstands zu überwachen, muss der Aufsichtsrat die bestehenden Methoden und Planungen sowie die damit verfolgten Strategien grundsätzlich nachvollziehen können. Ein Verständnis für die im Unternehmen und im Konzern verfolgte Verrechnungspreisstrategie kann der Aufsichtsrat durch die nach § 90 Abs.1 S. 1 AktG vorgeschriebenen Follow-up Berichte des Vorstands entwickeln. Die hier vermittelten grundlegenden Informationen über die beabsichtigte Geschäftspolitik und Unternehmensplanung (insbesondere die Finanz-, Investitions- und Personalplanung) sollten vom Aufsichtsrat insbesondere auf die folgenden Fragen hin überprüft werden:

1) Sind die Voraussetzungen dafür gegeben, dass der Verrechnungspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz stand hält?
   a) Vergleichsgeschäft von/mit (konzern-) unabhängigem Dritten abgeschlossen
   b) Vergleichbare Verhältnisse
2) Wurde für die Ermittlung der steuerlichen Verrechnungspreise die „richtige“ Methode zugrunde gelegt?
3) Auf welcher Vertragsgrundlage basieren die Geschäftsbeziehungen innerhalb des Konzernverbundes?
4) Bestehen vermehrt Geschäftsbeziehungen zu einem bestimmten Unternehmen aus dem Konzernverbund? Falls das der Fall ist, sollte der Aufsichtsrat die Motivation dieser Geschäftsbeziehung hinterfragen.
5) Wo sieht die Geschäftsleitung steuerliche Risiken beim Ansatz bestimmter Verrechnungspreise? Wie wurden ggf. bestehende Risiken ermittelt?
6) Hat das Unternehmen für ggf. vorliegende Risiken entsprechende Rückstellungen gebildet?
7) Würde das Unternehmen die momentanen Geschäftsbeziehungen trotz Ausscheidens eines Unternehmens aus dem Konzernverbund weiter unverändert aufrechterhalten?
8) Im Rahmen der Funktionsverlagerung besteht die Pflicht, unter der fingierten Preisanpassungsklausel bei Wertänderung der Funktion mitunter eine nachträgliche Preisanpassung vorzunehmen. Kommt das Unternehmen dieser Pflicht nach?
9) Wurden aufgrund der strengeren Anforderungen an die Ermittlung des Verrechnungspreises für Funktionen – bezogen auf die Möglichkeit der Finanzverwaltung, bei Wertänderungen innerhalb von zehn Jahren eine Korrektur

vorzunehmen – Maßnahmen im Sinne eines erweiterten Verrechnungspreis-Risikomanagements ergriffen?

10) Wurden die Angaben über Rechtsgeschäfte und Maßnahmen gegenüber beherrschenden Unternehmen – sofern anwendbar – im Abhängigkeitsbericht nach § 312 AktG aufgeführt?[25]

11) Hat der Abschlussprüfer bei der Prüfung des Abhängigkeitsberichtes (vgl. § 313 AktG) – sofern anwendbar – den Ausweis der Rechtsgeschäfte, Maßnahmen oder deren wirtschaftlichen Gehalt beanstandet?

25 Vgl. Exkurs zum Abhängigkeitsbericht, S. 32 f.

9 Literaturverzeichnis

Baumhoff, H. (1996): Die Behandlung der Kostenaufschlagsmethode im neuen OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen, in: Internationales Steuerrecht, Heft 1 (1996), S. 53.

Baumhoff/Ditz/Greiert (2007): Auswirkungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 auf die Besteuerung Grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen, in: Deutsches Steuerrecht, Heft 38 (2007), S.1649.

Becker, h./Kroppen, H.-K. (1999): Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Berlin 1999.

Fischer/Looks/Schlaa (2008): Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise – Bisherige Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und aktuelle Entwicklungen, in: Betriebs-Berater, Heft 17 (2007), S. 918.

Förster, H./Naumann, M. (2006): Bedürfen die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 1995 einer Anpassung hinsichtlich der Anwendung transaktionsbezogener Gewinnmethoden? – öffentliche Einladung der OECD zur Stellungnahme, in: Der Betrieb, Heft 21 (2006), S. 1129.

Haberstock, L./Breithecker, V. (2005): Einführung in die betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 13. Auflage, berlin 2005.

IDW (2006): WP Handbuch 2006 – Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung, Beratung, 13. Auflage, Band i, Düsseldorf 2006.

Lange, B./Rohler, T. (2007): Verrechnungspreise im internationalen Konzern nach dem UnStRefG 2008, in: GMBH-StB, Heft 10, S. 310.

Looks, C./Scholz, C.M. (2007): Funktionsverlagerungen nach der Neufassung des § 1 Abs. 3 AStG, in: Betriebs-Berater (2007), Heft 47, S. 2541.

Prangenberg, A./Müller, M. (2006): Konzernabschluss International – Einführung in die Bilanzierung nach IAS/IFRS und HGB.

Prangenberg, A./Biermann, S. (2008): Grundzüge der Unternehmensbesteuerung

Verzeichnis sonstiger Quellen

1. Bundesminister für Finanzen

BMF (1983): Schreiben vom 23.02.1983 – iv c 5 – s 1341 – 4/83, BSTBL. | 1983, S. 218.

BMF (1999): Schreiben vom 30.12.1999 – iv b 4 – s 1341 – 14/99, BSTBL. | 1999, s. 1122.

BMF (2001): Schreiben vom 09.11.2001 – iv b 4 – s 1341 – 20/01, BSTBL. i 2001.

BMF (2005): Schreiben vom 12.04.2005 – iv b 4 – s 1341 – 01/05. BSTBL. | 2005, S. 570.

2. Bundesfinanzhof

BFH (2001): Urteil vom 17.10.2001- I R 103,00; BFHE 197, 68.

3. Internetquellen

OECD-Berlin: http://www.oecd.org/pages/0,3417,
de_34968570_34968795_1_1_1_1_1,00.html

edition der Hans-Böckler-Stiftung
Bisher erschienene Reihentitel ab Band 230

	Bestellnr.	ISBN	Preis / €
Hans-Erich Müller Autozulieferer: Partner auch in der Krise?	13230	978-3-86593-120-7	10,00
Judith Beile, Ina Drescher-Bonny, Klaus Maack Zukunft des Backgewerbes	13231	978-3-86593-121-4	15,00
Ulrich Zachert Demografischer Wandel und Beschäftigungssicherung im Betrieb und Unternehmen	13232	978-3-86593-122-1	12,00
Gerd Busse, Hartmut Seifert Tarifliche und betriebliche Regelungen zur beruflichen Weiterbildung	13233	978-3-86593-123-8	15,00
Wolfgang Böttcher, Heinz-Hermann Krüger Evaluation der Qualität der Promotionskollegs der Hans-Böckler-Stiftung	13234	978-3-86593-124-5	25,00
Winfried Heidemann, Michaela Kuhnhenne (Hrsg.) Zukunft der Berufsausbildung	13235	978-3-86593-125-2	18,00
Werner Voß, Norbert in der Weide Beschäftigungsentwicklung der DAX-30-Unternehmen in den Jahren 2000 – 2006	13236	978-3-86593-126-9	22,00
Markus Sendel-Müller Aktienrückkäufe und Effizienz der Aufsichtsratsarbeit	13237	978-3-86593-128-3	29,00
Seddik Bibouche, Josef Held, Gudrun Merkle Rechtspopulismus in der Arbeitswelt	13238	978-3-86593-130-6	20,00
Svenja Pfahl, Stefan Reuyß Das neue Elterngeld	13239	978-3-86593-132-0	28,00
Arno Prangenberg, Martin Stahl Steuerliche Grundlagen der Umwandlung von Unternehmen	13240	978-3-86593-133-7	15,00
Samuel Greef, Viktoria Kalass, Wolfgang Schroeder (Hrsg.) Gewerkschaften und die Politik der Erneuerung – Und sie bewegen sich doch	13241	978-3-86593-134-4	28,00
Anne Ames Ursachen und Auswirkungen von Sanktionen nach § 31 SGB II	13242	978-3-86593-135-1	23,00
Ulrich Zachert Tarifeinheit durch Satzungsrecht der Gewerkschaften	13243	978-3-86593-136-8	10,00
Matthias Knuth, Gernot Mühge Von der Kurz-Arbeit zur langfristigen Sicherung von Erwerbsverläufen	13244	978-3-86593-137-5	15,00

	Bestellnr.	ISBN	Preis / €
Gertrud Hovestadt Institute zur Schulung betrieblicher Arbeitnehmer-vertreter	13246	978-3-86593-139-9	15,00
Godehard Neumann, Heinz Pfäfflin Metropolregionen zwischen Exzellenzanspruch und regionalem Ausgleich	13247	978-3-86593-140-5	20,00
Judith Beile, Beate Feuchte, Birte Homann Corporate Social Responsibility (CSR) Mitbestimmung	13248	978-3-86593-141-2	20,00
Felix Ekardt Soziale Gerechtigkeit in der Klimapolitik	13249	978-3-86593-142-9	15,00
Kerstin Windhövel, Claudia Funke, Jan-Christian Möller Fortentwicklung der gesetzlichen Rentenversicherung zu einer Erwerbstätigenversicherung	13250	978-3-86593-143-6	24,00
Martin Albrecht, Hans-Holger Bleß, Ariane Höer, Stefan Loos, Guido Schiffhorst, Carsten Scholz Ausweitung selektivvertraglicher Versorgung	13252	978-3-86593-146-7	23,00
Elisabeth Schwabe-Ruck „Zweite Chance“ des Hochschulzugangs?	13254	978-3-86593-149-8	32,00
Johannes Kirsch, Gernot Mühge Die Organisation der Arbeitsvermittlung auf internen Arbeitsmärkten	13256	978-3-86593-151-1	12,00
Kerstin Bolm, Nadine Pieck, Anja Wartmann Betriebliches Gesundheitsmanagement fällt nicht vom Himmel	13257	978-3-86593-152-8	12,00
Klaus Maack, Jakob Haves, Katrin Schmid, Stefan Stracke Entwicklung und Zukunft der Brauwirtschaft in Deutschland	13260	978-3-86593-155-9	20,00
Reingard Zimmer (Hrsg.) Rechtsprobleme der tariflichen Unterbietungskonkurrenz	13262	978-3-86593-157-3	15,00

Ihre Bestellungen senden Sie bitte unter Angabe der Bestellnummern an den Setzkasten oder unter Angabe der ISBN an Ihre Buchhandlung. Ausführliche Informationen zu den einzelnen Bänden können Sie dem aktuellen Gesamtverzeichnis der Buchreihe **edition** entnehmen.

Setzkasten GmbH
Kreuzbergstraße 56
40489 Düsseldorf
Telefax 0211-408 00 90 40
E-Mail mail@setzkasten.de

Über die Hans-Böckler-Stiftung

Die Hans-Böckler-Stiftung ist das Mitbestimmungs-, Forschungs- und Studienförderungswerk des Deutschen Gewerkschaftsbundes. Gegründet wurde sie 1977 aus der Stiftung Mitbestimmung und der Hans-Böckler-Gesellschaft. Die Stiftung wirbt für Mitbestimmung als Gestaltungsprinzip einer demokratischen Gesellschaft und setzt sich dafür ein, die Möglichkeiten der Mitbestimmung zu erweitern.

Mitbestimmungsförderung und -beratung

Die Stiftung informiert und berät Mitglieder von Betriebs- und Personalräten sowie Vertreterinnen und Vertreter von Beschäftigten in Aufsichtsräten. Diese können sich mit Fragen zu Wirtschaft und Recht, Personal- und Sozialwesen oder Aus- und Weiterbildung an die Stiftung wenden. Die Expertinnen und Experten beraten auch, wenn es um neue Techniken oder den betrieblichen Arbeits- und Umweltschutz geht.

Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliches Institut (WSI)

Das Wirtschafts- und Sozialwissenschaftliche Institut (WSI) in der Hans-Böckler-Stiftung forscht zu Themen, die für Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer von Bedeutung sind. Globalisierung, Beschäftigung und institutioneller Wandel, Arbeit, Verteilung und soziale Sicherung sowie Arbeitsbeziehungen und Tarifpolitik sind die Schwerpunkte. Das WSI-Tarifarchiv bietet umfangreiche Dokumentationen und fundierte Auswertungen zu allen Aspekten der Tarifpolitik.

Institut für Makroökonomie und Konjunkturforschung (IMK)

Das Ziel des Instituts für Makroökonomie und Konjunkturforschung (IMK) in der Hans-Böckler-Stiftung ist es, gesamtwirtschaftliche Zusammenhänge zu erforschen und für die wirtschaftspolitische Beratung einzusetzen. Daneben stellt das IMK auf der Basis seiner Forschungs- und Beratungsarbeiten regelmäßig Konjunkturprognosen vor.

Forschungsförderung

Die Stiftung vergibt Forschungsaufträge zu Mitbestimmung, Strukturpolitik, Arbeitsgesellschaft, Öffentlicher Sektor und Sozialstaat. Im Mittelpunkt stehen Themen, die für Beschäftigte von Interesse sind.

Studienförderung

Als zweitgrößtes Studienförderungswerk der Bundesrepublik trägt die Stiftung dazu bei, soziale Ungleichheit im Bildungswesen zu überwinden. Sie fördert gewerkschaftlich und gesellschaftspolitisch engagierte Studierende und Promovierende mit Stipendien, Bildungsangeboten und der Vermittlung von Praktika. Insbesondere unterstützt sie Absolventinnen und Absolventen des zweiten Bildungsweges.

Öffentlichkeitsarbeit

Mit dem 14tägig erscheinenden Infodienst „Böckler Impuls“ begleitet die Stiftung die aktuellen politischen Debatten in den Themenfeldern Arbeit, Wirtschaft und Soziales. Das Magazin „Mitbestimmung“ und die „WSI-Mitteilungen“ informieren monatlich über Themen aus Arbeitswelt und Wissenschaft. Mit der Homepage **www.boeckler.de** bietet die Stiftung einen schnellen Zugang zu ihren Veranstaltungen, Publikationen, Beratungsangeboten und Forschungsergebnissen.

Hans-Böckler-Stiftung
Hans-Böckler-Straße 39 Telefon: 02 11/77 78-0
40476 Düsseldorf Telefax: 02 11/77 78-225

www.boeckler.de

Hans **Böckler Stiftung**

Fakten für eine faire Arbeitswelt.

www.boeckler.de

Verrechnungspreise sind Preise, zu denen Konzernunternehmen Waren und Dienstleistungen austauschen. Zu diesen Preisen liefern sie sich Rohstoffe, gewähren sich Kredite oder tauschen Personal aus.

Die Besonderheit von Verrechnungspreisen besteht darin, dass sie anders als die Preise auf freien Märkten nicht durch Angebot und Nachfrage zustande kommen, sondern zwischen den Konzernunternehmen festgelegt werden. Wie hoch ein Verrechnungspreis angesetzt wird, richtet sich häufig nach dem dahinter stehenden Ziel, Gewinne zwischen den Unternehmen eines Konzerns zu verlagern. Daneben betreiben Konzerne mit Hilfe von Verrechnungspreisen Bilanzpolitik oder sie versuchen, mit Hilfe von Verrechnungspreisen die Kapitalkosten der Konzernunternehmen zu beeinflussen. Verrechnungspreise sind also politische Preise.

Die Möglichkeiten der Konzernleitung, über Verrechnungspreise Erfolg oder Misserfolg der einzelnen Konzernunternehmen zu gestalten – unabhängig von deren objektiver Produktivität – sollte vor allem die Aufsichtsräte in konzernverbundenen Unternehmen anregen, sich mit der Verrechnungspreispolitik „ihres“ Konzerns auseinander zu setzen.

Dabei will sie diese Arbeitshilfe unterstützen. Sie erläutert die Grundzüge der steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Gestaltung von Lieferungs- und Leistungsbeziehungen im Konzern und die damit verbundenen Möglichkeiten zur Beeinflussung von Verrechnungspreisen.

Sie gibt konkrete Anregungen, die sich Aufsichtsräte für ihre Überwachungs- und Beratungsaufgabe praktisch unutze machen können.

9 783865 931443

ISBN 978-3-86593-144-3
€ 15,00