

# Compliance Berater

3 / 2014

## Betriebs-Berater Compliance

4.3.2014 | 2.Jg  
Seiten 45-88

### EDITORIAL

**Dr. José A. Campos Nave**, RA, FASr/FAHaGesR  
Compliance-Herausforderungen der Zukunft | 1

### CORPORATE COMPLIANCE

**Otto Geiß**, Dipl. Betriebswirt (BA)  
Step-by-step: Einführung eines wertebasierten Compliance-Management-Systems | 45

**Philipp Dietz**, LL.M (Edinburgh), RA, und **Katja Neumüller**, RAin  
Länderreport Indien: Verschärfte Compliance-Anforderungen durch den Companies Act 2013  
und neues Antikorruptionsgesetz | 48

### RISIKOANALYSE UND -IDENTIFIKATION

**Dr. Manfred Rack**, RA, Notar  
CB-Test: Kosten, Aufwand, Messbarkeit und Effizienz von Compliance | 54

**Dr. Sarah Achilles**, RAin/FAinArbR  
Compliance im Arbeitsrecht – typische Risikofälle | 62

**Dipl.-Kfm. Oliver Biernat**, WP/StB  
Korrekte Ermittlung und Dokumentation von Verrechnungspreisen | 67

### COMPLIANCE MANAGEMENT

**Dr. Hans-Joachim Prieß**, LL.M. (Indiana), RA, und **Dr. Roland M. Stein**, LL.M. Eur., RA  
Vergaberechtliche Compliance – Das Institut der Selbstreinigung | 72

### HAFTUNG UND AUFSICHT

**Dr. Gerhard Gündel**, RA, und **Dr. Harald Feiler**, RA  
Rechtsgrundlagen für Sonderuntersuchungen | 78

**Dr. Thomas Helck**, RA  
Staatsanwaltliche Ermittlungen im Unternehmen | 83

## CB-BEITRAG

Dipl.-Kfm. Oliver Biernat, WP/StB

# Korrekte Ermittlung und Dokumentation von Verrechnungspreisen

Die steuerliche Behandlung konzerninterner Geschäftsbeziehungen treibt auch den hartgesottene Compliance-Verantwortlichen nicht selten tiefe Falten auf die Stirn. Dieser Aufsatz verschafft daher einen ersten Überblick über die zulässigen Methoden der Berechnung von Entgelten, ohne sich dabei im Detail zu verlieren. Er erläutert ferner, welche Methoden zur Ermittlung von Verrechnungspreisen existieren, welche Vor- und Nachteile diese haben und wann sie angewendet werden dürfen. Darüber hinaus wird dargestellt, welche Dokumentationspflichten Unternehmen in Zusammenhang mit Verrechnungspreisen beachten müssen. Um das Risiko für den Compliance-Verantwortlichen abschätzen zu können, wird jeweils auch auf die möglichen Folgen bei Nichtbeachtung der gesetzlichen Vorschriften eingegangen.

## I. Einführung

Innerhalb eines Konzerns bestehen zahlreiche Leistungsbeziehungen unterschiedlichster Art, von der konzerninternen Lieferung von Fertigfabrikaten bis zu durch die Konzernzentrale erbrachten zentralen Dienstleistungen. Allein aus betriebswirtschaftlichen Gründen sollten diese Lieferungen und Leistungen konzernintern angemessen ausgeglichen werden, um jeder Konzerneinheit das korrekte Ergebnis zuzuweisen. Diese konzerninternen Entgelte werden als Verrechnungspreise bezeichnet.

Sitzen die an den Leistungsbeziehungen beteiligten Konzerneinheiten in verschiedenen Staaten, haben auch die dortigen Finanzverwaltungen ein Interesse an der korrekten Aufteilung des zu versteuernden Einkommens auf die Konzerneinheiten. Schließlich können unterschiedlich hohe Steuersätze die Motivation befeuern, die internen Verrechnungspreise so zu gestalten, dass die Gesamtsteuerbelastung möglichst gering ausfällt. Dieses Steuersparpotenzial können Unternehmen jedoch nicht nach eigenem Ermessen ausschöpfen. Durch internationale Vereinbarungen wie die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien und nationale Regelungen soll das Besteuerungssubstrat der betroffenen Staaten sichergestellt werden.

Damit befinden sich die Verantwortlichen im Konzern in einer schwierigen Situation. Einerseits soll die Steuerlast minimiert werden, andererseits müssen die gesetzlichen Regelungen zu Verrechnungspreisen beachtet werden. Die Regelungen bieten jedoch einen gewissen Gestaltungsspielraum. So gibt es nicht „einen“ bestimmten Verrechnungspreis, sondern immer nur eine akzeptable Bandbreite, die zur Steuergestaltung genutzt werden kann.

Jedoch birgt dieser Spielraum auch eine Gefahr. Akzeptiert bspw. die deutsche Finanzverwaltung den zwischen dem deutschen Mutterunternehmen und dem polnischen Tochterunternehmen festgelegten Verrechnungspreis nicht und legt diesen für Besteuerungszwecke neu fest, kommt es meist zu einer Nachbesteuerung in Deutschland.

Dies bedeutet aber nicht zwangsläufig, dass die polnische Steuerverwaltung das in Polen zu versteuernde Einkommen nach unten korrigiert. In diesem Fall kommt es zu einer Doppelbesteuerung. Um das zu vermeiden, gilt es, von Beginn an die Verrechnungspreise in Einklang zu den steuerlichen Vorschriften zu gestalten und zu dokumentieren und so späteren bösen Überraschungen vorzubeugen.

## II. Ermittlung von Verrechnungspreisen

### 1. Verrechnungspreismethoden

#### a) Grundsätzliches zur Methodenauswahl

Sowohl in den nationalen als auch internationalen Vorschriften werden verschiedene Verrechnungspreismethoden zugelassen. Die Geschäftsführung muss bei der Festlegung der Methode und der Verrechnungspreise alle ihr zur Verfügung stehenden Informationen nutzen. Dies können interne Dokumente und Berechnungen sein, aber auch Preisvergleiche von Konkurrenzunternehmen oder Rechercheergebnisse eines externen Dienstleisters.<sup>1</sup>

Im Wesentlichen existieren folgende Methoden, s. Abbildung 1.

Es können grundsätzlich drei verschiedene Standardmethoden zur Ermittlung des Verrechnungspreises herangezogen werden:

- die Preisvergleichsmethode,
- die Wiederverkaufspreismethode,
- die Kostenaufschlagsmethode.

1 Die Ermittlung der Verrechnungspreise wird sehr häufig als externer Beratungsauftrag, meist Steuerberatungs- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, vergeben. Diese nutzen oftmals Datenbankrecherchen und Benchmark-Analysen zur Ermittlung der Verrechnungspreise.

**Abbildung 1:** Übersicht der in Deutschland zulässigen gebräuchlichen Verrechnungspreismethoden

Geschäftsfallbezogene Standardmethoden	Gewinnorientierte Methoden
<input type="checkbox"/> Preisvergleichsmethode	<input type="checkbox"/> Gewinnaufteilungsmethode
<input type="checkbox"/> Wiederverkaufsmethode	<input type="checkbox"/> Nettomargenmethode
<input type="checkbox"/> Kostenaufschlagsmethode	

Nach deutscher Rechtslage sind die Standardmethoden vorrangig anzuwenden<sup>2</sup>. Ist dies nicht möglich, weil die notwendigen Vergleichsdaten nicht vorliegen, nicht ermittelbar sind oder die Methoden nicht zu sachgerechten Ergebnissen führen<sup>3</sup>, können auch andere Methoden angewendet werden. In Deutschland zulässig sind die Gewinnaufteilungsmethode und die Nettomargenmethode.<sup>4</sup>

Die Methoden können auch miteinander kombiniert werden, wenn dies zu einer besseren Ermittlung des Verrechnungspreises führt. Methoden, die nicht den Fremdvergleich zugrunde legen, wie z. B. eine Aufteilung des Konzerngewinns auf die Konzerngesellschaften nach einem festgelegten Schlüssel (z. B. Eigenkapital, Mitarbeiteranzahl), werden von den Finanzverwaltungen nicht akzeptiert.

**b) Der Fremdvergleichsprinzip**

Auch wenn die Geschäftsbeziehungen im Konzern interner Natur sind, müssen die Verrechnungspreise gestaltet sein, als wenn die Vereinbarung zwischen voneinander vollkommen unabhängig agierenden Unternehmen getroffen worden wäre. Die Bedingungen müssen also dem sog. Fremdvergleich standhalten.<sup>5</sup>

**Hinweis:** Wie unter fremden Unternehmen üblich, müssen auch konzerninterne Vereinbarungen im Vorfeld geschlossen werden. Nachträglich abgeschlossene Verträge werden von der Finanzverwaltung i. d. R. nicht akzeptiert. Im Rahmen einer Betriebsprüfung könnte dies schwerwiegende Auswirkungen haben. Wenn die Finanzverwaltung die vereinbarten Verrechnungspreise nicht akzeptiert und selbst festlegt, ist das für das Unternehmen immer ungünstiger als der selbst festgelegte Verrechnungspreis.

**c) Übersicht der in Deutschland zulässigen Verrechnungspreismethoden**

**aa) Preisvergleichsmethode (Comparable uncontrolled price method)**

Wie der Name suggeriert, wird der Verrechnungspreis durch den Vergleich mit Marktpreisen, die fremde Unternehmen mit vergleichbaren Leistungs- oder Lieferbeziehungen miteinander vereinbart haben, ermittelt. Es handelt sich hierbei also um reale Marktpreise, die sich aus Börsennotierungen, allgemein branchenüblichen Preisen oder konkreten Geschäftsabschlüssen fremder Unternehmen ableiten lassen.<sup>6</sup> Ebenfalls ist es möglich, einen Preisvergleich mit einem Geschäft durchzuführen, das ein Konzernunternehmen mit einem fremden Unternehmen abgeschlossen hat.<sup>7</sup>

Grundvoraussetzung für den Preisvergleich ist die tatsächliche Vergleichbarkeit des zu bewertenden Geschäftes und der Vergleichsgeschäfte. Die verglichenen Transaktionen müssen nicht gleich, einander jedoch ähnlich sein. Dies bezieht sich auf die gelieferte Stückzahl,

die Qualität der Ware, die Lieferkonditionen und die Unternehmen selbst. Beim Unternehmensvergleich wird insbesondere auf die ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken abgestellt.

Auf die Vergleichbarkeit der Funktionen und Risiken wird durch die Finanzverwaltung besonderes Augenmerk gelegt. Der Grundgedanke dahinter ist, dass übernommene Funktionen und Risiken mit eingepreist werden müssen. Dies kann z. B. die Materialbeschaffung und das damit verbundene Risiko schwankender Einkaufspreise sein oder die Fakturierung an den Endkunden und das Risiko des Forderungsausfalls. Je umfangreicher die wahrgenommenen Funktionen und je größer die damit verbundenen Risiken sind, desto höher muss der angesetzte Verrechnungspreis liegen. Daher muss zur Ermittlung des Verrechnungspreises eine Funktions- und Risikoanalyse durchgeführt werden. Die Analyse umfasst folgende Schritte:

1. Feststellung der ausgeübten Funktionen, damit einhergehenden Risiken und der eingesetzten Mittel.
2. Bewertung der Funktionen und Risiken in Hinblick auf ihren Einfluss auf das zu erzielende Ergebnis des Geschäftsvorfalles.
3. Welche Eigenschaften nimmt die Konzerngesellschaft wahr (Lohnfertigung, Vertriebsagent, etc.)?
4. Welche fremden Unternehmen nehmen ähnliche Funktionen und Risiken wahr und sind damit vergleichbar?

Sind keine Vergleichspreise ermittelbar oder existieren keine vergleichbaren Rechtsgeschäfte, kann ein sog. hypothetischer Fremdvergleich angestellt werden. Dabei wird simuliert, wie sich unter gleichen Bedingungen zwei fremde Geschäftspartner verhalten würden.

Die Probleme bei der Ermittlung des Preisvergleiches liegen auf der Hand: oftmals sind diese nicht öffentlich zugänglich, es existieren keine vergleichbaren Produkte durch stark unterschiedliche Produkteigenschaften oder die individuellen Marktbedingungen (z. B. länderspezifisch) lassen sich nicht vergleichen.

Konzerninterne Dienstleistungen lassen sich dagegen oft gut bewerten, da diese ebenso von externen Dienstleistern ausgeführt werden könnten. Für die Tätigkeit der konzerninternen Steuerabteilung können bspw. die Stundensätze von Steuerberatungsgesellschaften herangezogen werden.

**bb) Wiederverkaufspreismethode (Resale price method)**

Bei der Wiederverkaufsmethode wird vom Verkaufspreis, den die veräußernde Konzerneinheit gegenüber dem Endkunden erzielt, auf den konzerninternen Verrechnungspreis zwischen den beiden Konzerneinheiten zurückgerechnet. Vom Verkaufspreis werden Abschläge vorgenommen, um die Handelsspanne zu ermitteln.

$$\frac{\text{Verkaufspreis an Endkunden}}{\dots} \cdot \text{Abschlag für interne Handelsspanne} = \text{Verrechnungspreis}$$

2 § 1 Abs. 3 S. 1 AStG.  
 3 Entscheidend ist die Art des konzerninternen Leistungsaustausches. So sind bei der Preisbestimmung von konzerninternen Warenlieferungen andere Methoden heranzuziehen als bei der Preisbestimmung für konzerninterne Dienstleistungen (z. B. Leistungen der zentralen Steuer- und Rechtsabteilung für das Tochterunternehmen).  
 4 BMF, 12.4.2005, BStBl. I 05, 570, Tz. 3.4.10.3. Buchst. b und c.  
 5 § 1 Abs. 1 S. 1 und 2 AStG (Außensteuergesetz).  
 6 Bei der Marktpreisermittlung wird oftmals auf Benchmark-Studien oder Datenbankrecherche zurückgegriffen.  
 7 BMF, 23.2.1983, BStBl. I 83, 218, Tz. 2.2.2..

Bei Ermittlung der Abschläge müssen die wahrgenommenen Funktionen, Risiken und die eingesetzten Mittel berücksichtigt werden. Ebenso muss in der Spanne berücksichtigt werden, wenn die veräußernde Konzerneinheit die Waren bearbeitet.

Das Problem ist, ebenso wie bei der Preisvergleichsmethode, das Finden von vergleichbaren fremden Handelsspannen. Allerdings ist auch ihr Vorteil der gute Nachweis der Fremdüblichkeit. Das gängige Beispiel ihrer Anwendung findet sich im Vertriebsbereich, wenn Produktion und Vertrieb auf verschiedene Gesellschaften aufgeteilt sind.

#### cc) Kostenaufschlagsmethode (cost plus method)

Bei der Kostenaufschlagsmethode werden die Selbstkosten der leistenden Konzerneinheit um einen angemessenen Gewinnaufschlag erhöht und an die zu beliefernde Konzerneinheit weiterbelastet. Die Selbstkosten werden nach Kalkulationsmethoden ermittelt, welche die Konzerneinheit auch bei ihrer Preispolitik gegenüber fremden Dritten zugrunde legt. Hat die Konzerneinheit nur Leistungsbeziehungen zu anderen Konzerneinheiten, werden branchenübliche Gewinnzuschläge angesetzt. Welche Kostenrechnungsmethode zur Ermittlung der Selbstkosten angewendet wird, bleibt dabei dem Unternehmen überlassen.<sup>8</sup>

Summe der Selbstkosten  
+ angemessener Gewinnaufschlag (in % der Selbstkosten)  
= Verrechnungspreis

Auch die Kostenaufschlagsmethode hat ihre Schwachstellen. Die weiterbelastende Konzerneinheit erzielt stets einen Gewinn, obwohl dies aus betriebswirtschaftlicher Sicht unsinnig sein kann. Die Kostenaufschlagsmethode wird v. a. für Halbfabrikate und konzerninterne Dienstleistungen angewendet. Die Finanzverwaltung akzeptiert i. d. R. Gewinnaufschläge zwischen 5 und 10% der Kosten. Auch hier sind die übernommenen Risiken und Funktionen entscheidend für die Höhe des Gewinnaufschlags.

#### dd) Gewinnaufteilungsmethode (profit split method)

Mit ihr soll der Konzerneinheit ein angemessener Gewinnanteil am Gesamtkonzernergebnis zugewiesen werden. Der Gewinnanteil wird auch hier anhand der übernommenen Funktionen und Risiken ermittelt. Alternativ kann die Gewinnverteilung auf Grundlage der ausgeübten und nach Marktpreisen bewerteten Routinefunktionen vorgenommen werden. Vorteil für den Konzern ist der nur kleine Bedarf an Vergleichsdaten und die Aufteilung des tatsächlich erzielten Konzernergebnisses. Anders als bei den Standardmethoden liegen ihr keine fiktiven Werte zugrunde, die in Summe nicht dem tatsächlichen Konzerngesamtergebnis entsprechen müssen. Allerdings dürfte es problematisch sein, ein Gesamtkonzernergebnis zu ermitteln, da unterschiedliche Bewertungsansätze (so zwischen HGB und US-GAAP) zu anderen Ergebnissen führen können.

#### ee) Geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode (transactional net margin method)

Bei der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode werden die Nettorenditekennzahlen der Konzerneinheit mit den Renditekennzahlen ähnlicher, fremder Unternehmen verglichen, allerdings nur zur Bewertung einzelner Geschäftsvorfälle. Sie darf nur auf Unternehmen angewendet werden, die ausschließlich Routinefunktionen wahrnehmen.<sup>9</sup>

## 2. Folgen unangemessener Verrechnungspreise

### a) Gewinnberichtigung nach § 1 Außensteuergesetz

Sollte die Finanzverwaltung in einer Betriebsprüfung feststellen, dass die angewandten Verrechnungspreise nicht angemessen sind, wird dies im Regelfall zu Gewinnkorrekturen und zu einer erhöhten Steuerfestsetzung führen.

Um eine Gewinnkorrektur nach dem AStG vorzunehmen, muss ein deutsches Unternehmen eine Geschäftsbeziehung zu einer ihm nahestehenden Person (hierzu zählen auch juristische Personen) im Ausland unterhalten, die in Deutschland dazu führt, dass das zu versteuernde Einkommen sinkt. Geschäftsbeziehungen sind alle Leistungsbeziehungen zwischen den beiden Unternehmen, wie Mietverträge oder konzerninterne Dienstleistungen, aber auch die Übertragung von Vermögenswerten von einer Gesellschaft auf die andere.

Nahestehend sind Unternehmen dann, wenn eine Beteiligung von mind. 25% am Nennkapital an der anderen Gesellschaft vorliegt oder auf die andere Gesellschaft mittelbar oder unmittelbar ein beherrschender Einfluss ausgeübt werden kann. Dies gilt auch für Konzernschwesteresellschaften, an denen eine Obergesellschaft gleichsam beteiligt ist.<sup>10</sup>

Werden mit einer deutschen Konzerneinheit Verrechnungspreise vereinbart, die nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz unterliegen, so wird die Finanzverwaltung den Verrechnungspreis selbst festsetzen.<sup>11</sup>

### b) Verdeckte Gewinnausschüttung

Als verdeckte Gewinnausschüttung werden entgangene Gewinne oder zusätzliche Ausgaben einer Kapitalgesellschaft bezeichnet, die einem beherrschenden Gesellschafter zufließen. Sie fließen diesem aber nur zu, weil er durch seine beherrschende Stellung der Tochtergesellschaft ein für sie ungünstiges Rechtsgeschäft aufzwingen konnte, das in dieser Form fremde Dritte nicht vereinbart hätten. Typische Beispiele sind überhöhte Geschäftsführergehälter eines Gesellschafter-Geschäftsführers oder überhöhte Mieten für an die Tochtergesellschaft verliehene Güter.<sup>12</sup> Auf diese Weise werden Gewinne von der Tochtergesellschaft an den Gesellschafter verschoben.

**Achtung:** Die deutschen Finanzbehörden nehmen eine verdeckte Gewinnausschüttung auch dann an, wenn bei konzerninternen Rechtsgeschäften der Fremdvergleichsgrundsatz beachtet wurde, jedoch im Vorfeld keine Leistungsvereinbarung getroffen wurde. Daher sollten konzerninterne Leistungsvereinbarungen immer schriftlich festgehalten werden.

Stellt die Finanzverwaltung eine verdeckte Gewinnausschüttung fest, ergeben sich Auswirkungen sowohl auf Ebene der Gesellschaft als auch des Gesellschafters. Bei der Tochtergesellschaft führt die verdeckte Gewinnausschüttung zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens. Beim Gesellschafter führt dies zu einer Ausschüttung, die u. U. der Kapitalertragsteuer unterliegt.<sup>13</sup>

8 BMF, 23.2.1983, BStBl. I 83, 218, Tz. 2.2.4.

9 BMF, 12.4.1905, BStBl. I 05, 570, Tz. 3.4.12.7.

10 § 1 Abs. 2 AStG.

11 § 1 Abs. 1 S. 1 AStG.

12 BFH, 22.2.1989 – I R 44/85, BStBl. 1989 II, 475, BB 1989, 1174 m. BB-Komm. Döllerer.

13 Die Steuerbelastung für eine ausländische Muttergesellschaft ist abhängig von den geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen der Sitzstaaten der beteiligten Konzerngesellschaften. Sind nur Konzerneinheiten innerhalb der

### III. Dokumentation von Verrechnungspreisen

#### 1. Warum eine Dokumentation?

Die Pflicht zur Dokumentation der Verrechnungspreise besteht mittlerweile in vielen Industriestaaten. Diese ist ebenso wichtig wie die korrekte Methodenauswahl und Ermittlung der Verrechnungspreise, da nur mithilfe der Dokumentation gegenüber den Finanzbehörden nachgewiesen werden kann, dass die gesetzlichen Bestimmungen für konzerninterne Leistungsbeziehungen eingehalten wurden. Kann keine Dokumentation auf Verlangen vorgelegt werden, haben die Finanzbehörden einen großen Spielraum die Verrechnungspreise selbst zu schätzen. Unabhängig von der Größe der beteiligten Unternehmen muss daher immer gründlich und gut nachvollziehbar dokumentiert werden, wie die Verrechnungspreise ermittelt wurden und welche vertraglichen und organisatorischen Rahmenbedingungen vorlagen.

#### 2. Umfang der Dokumentationspflichten

Eine Verrechnungspreisdokumentation muss folgende Kernelemente umfassen:

- Darstellung der konzerninternen Leistungsbeziehungen, Beteiligungsverhältnisse und der Organisation und der Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen,
- Funktions- und Risikoanalyse,
- Darstellung, welche Verrechnungspreismethode gewählt wurde und warum,
- Darstellung wie der Verrechnungspreis ermittelt wurde und warum er in der angewandten Höhe angewendet wird.<sup>14</sup>

Die mit der Dokumentation verfolgten Ziele sind die Sachverhaltsdokumentation und die Angemessenheitsdokumentation. Die Sachverhaltsdokumentation beschreibt die Geschäftsbeziehungen detailliert und muss folgende Angaben enthalten:

- Beteiligungsstruktur und Organisationsaufbau,
- die konzerninterne Geschäftsbeziehungen in ihrer Art und ihrem Umfang, d. h. welche Beziehungen bestehen und wie diese vertraglich geregelt sind,
- wahrgenommene Funktionen der Konzerneinheit und damit verbundene Risiken,
- Beschreibung der konzerninternen Wertschöpfungskette,
- welche Vermögensgegenstände für den konzerninternen Leistungsaustausch eingesetzt werden,
- bestehende Marktsituation und die Wettbewerbsverhältnisse.

Die Angemessenheitsdokumentation begründet auf Grundlage der dargestellten Fakten das gewählte Vorgehen. Das Unternehmen muss glaubhaft sein Bemühen darstellen, den Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten zu haben. Dazu muss die Methodenwahl begründet werden (warum z. B. Kostenaufschlags- und nicht Wiederverkaufsmethode?) und die Bemessung der Verrechnungspreise. Typische Daten zur Dokumentation der Angemessenheit sind Fremdpreise, Margen oder Kostenaufschläge von Konkurrenten oder branchenübliche Kennzahlen. Sind solche Daten nicht verfügbar, können auch konzerninterne Plandaten, Kostenstellenrechnungen, Budgets oder konzerninterne Reportings als Dokumentation dienen. Das Unternehmen muss in jedem Fall darstellen, welche Mittel zur Datengewinnung zum Einsatz gekommen sind. Verrechnungspreisstudien und Gutachten können ebenso zur Dokumentation der Angemessenheit verwendet werden. Die Vorlage der Dokumente kann die Finanzverwaltung im Rahmen von Außenprüfungen verlangen.

#### 3. Fristen zur Vorlage der Dokumentation

Die Dokumentation muss auf Verlangen der Finanzverwaltung binnen 60 Tagen bzw. 30 Tagen bei außerordentlichen Geschäftsvorfällen vorgelegt werden.<sup>15</sup> Sollte bis dato keine Dokumentation erstellt worden sein, wird die Frist in den allermeisten Fällen nicht ausreichend sein, um nachträglich eine Dokumentation zu erstellen. Hiervon ist ohnehin strikt abzuraten, da interne Unterlagen, die als Datengrundlage benötigt werden, nicht mehr vorliegen oder aber Mitarbeiter, die an der ursprünglichen internen Festlegung der Verrechnungspreise beteiligt waren, nicht mehr im Konzern sind und damit keine Auskunft geben können. So kann u. U. keine vollständige Dokumentation mehr erstellt werden, oder aber dies ist nur mit sehr großem finanziellen und personellen Aufwand möglich.

Die Dokumentation muss grundsätzlich auf Deutsch erstellt werden. Es kann jedoch auch der Antrag gestellt werden, diese in einer anderen Sprache, i. d. R. Englisch, einreichen zu dürfen.<sup>16</sup>

#### 4. Erleichterungen für KMU

Unternehmen, bei denen die konzerninternen Lieferungen 5 Mio. Euro und die konzerninternen Dienstleistungen 500 000 Euro im Jahr Gegenwert nicht überschreiten, müssen keine Verrechnungspreisdokumentation erstellen. Der Finanzverwaltung müssen jedoch auch bei Unterschreiten dieser Grenzen auf Nachfrage alle Unterlagen vorgelegt und Auskünfte erteilt werden, die belegen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz bei der Vereinbarung der Verrechnungspreise eingehalten wurde.<sup>17</sup> Kleinere Unternehmen können sich somit nicht ihrer Verpflichtung entziehen, die Angemessenheit nachzuweisen. Es sollte daher stets festgehalten werden, wie die Verrechnungspreise ermittelt wurden.

#### 5. Rechtsfolgen bei Verstößen gegen die Dokumentationspflichten

##### a) Folgen für die Besteuerung

Ist es einem Unternehmen nicht möglich, die geforderte Dokumentation vorzulegen oder entspricht diese nicht den gesetzlichen Anforderungen, kann dies gravierende Konsequenzen haben. Die Finanzverwaltung kann dann Strafen und Zuschläge schätzen. Die gravierendste Folge ist jedoch meist die Befugnis, die Verrechnungspreise und damit den steuerlichen Unternehmensgewinn zu schätzen. So kann aus einem bisherigen Verlust leicht ein steuerlicher Gewinn werden. Die Finanzverwaltung hat in diesem Fall das Recht, innerhalb einer angemessenen Spanne zu Ungunsten des Unternehmens zu schätzen, z. B. 3 % fiktive Umsatzrendite bei einem Unternehmen, das Verluste erzielt.<sup>18</sup> Es liegt dann beim Unternehmen zu beweisen, dass die Schätzung nicht angemessen ist; die Finanzverwaltung muss ihre Entscheidung dagegen nicht begründen. Eine fehlende oder unzureichende Dokumentation kann also zu einer erheblichen Nachbesteuerung führen, da es in vielen Fällen nicht möglich sein wird, das Finanzamt zu widerlegen.

Europäischen Union beteiligt, können die entstandenen Kapitalerträge u. U. sogar steuerfrei sein.

14 § 4 Abs. 4 GAufzV (Gewinnaufzeichnungsverordnung).

15 § 90 Abs. 3 S. 7 AO.

16 § 2 Abs. 5 S. 1 und 2 GAufzV.

17 § 6 Abs. 1 und 2 GAufzV i. V. m. § 90 Abs. 3 S. bis 4 AO.

18 § 162 Abs. 1 und Abs. 2 AO.

## b) Zuschläge und Strafen

Bei Nichtvorlage oder unvollständigen Unterlagen wird ein Zuschlag zwischen 5 und 10% der von der Finanzverwaltung festgesetzten Mehreinkünfte fällig, mindestens jedoch 5 000 Euro. Betrug das zu versteuernde Einkommen bisher 0 Euro, weil die Verrechnungspreise so gestaltet waren, dass ein Verlust entsteht und setzt die Finanzverwaltung einen Gewinn von 1 Mio. Euro fest, beträgt der Zuschlag zwischen 50 000 und 100 000 Euro. Bei verspäteter Vorlage der Dokumentation ist ein Strafzuschlag von mindestens 100 Euro für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung, höchstens jedoch 1 Mio. Euro fällig.<sup>19</sup> Zuschläge sind steuerlich nicht abzugsfähig.<sup>20</sup> Daneben können Verspätungszuschläge festgesetzt und ein Ordnungswidrigkeitsverfahren nach § 369 ff. AO eingeleitet werden.

## IV. Zusammenfassung

- Die vorstehenden Ausführungen haben gezeigt, welche große Bedeutung der korrekten Entgeltberechnung für konzerninterne Lieferungen und Leistungen über Grenzen hinweg beigemessen werden muss. Einerseits soll die Gesamtsteuerlast möglichst gering gehalten werden, andererseits müssen die steuerlichen Vorschriften beachtet werden.
- Bei der Ermittlung der Verrechnungspreise für interne Geschäftsbeziehungen lautet die grundlegende Frage, ob die Entgelte fremdüblich sind, d. h. ob fremde Unternehmen ähnliche Preisvereinbarungen miteinander getroffen hätten. Alle gesetzlich zulässigen Verrechnungspreismethoden unterliegen dem Fremdvergleichsgrundsatz.
- Die Methode muss so gewählt werden, dass der berechnete Verrechnungspreis bei den gegebenen Bedingungen am genauesten dem Fremdvergleich entspricht. Dies ist u. a. von den zur Verfügung stehenden Daten abhängig.
- Entscheidend sind die Funktionen und Risiken, die die beteiligten Konzerneinheiten wahrnehmen. Konzerngesellschaften, die vielfältige Funktionen oder Risiken übernehmen, müssen ein höherer Verrechnungspreis zugestanden werden als Gesellschaften, die nur wenige Funktionen übernehmen.

- Daneben ist die Dokumentation der Ermittlung und der zugrunde liegenden Sachverhalte wie Vertragswerk und Organisationsstruktur unabdingbar. Zu der Darstellung der Sachverhalte muss die Dokumentation die gewählte Methode und Höhe der Verrechnungspreise begründen.
- Kleine Unternehmen müssen keine gesonderte Dokumentation erstellen; nichtsdestotrotz müssen auch sie interne Verrechnungspreise ermitteln und auf Nachfrage mit allen vorhandenen Unterlagen und Informationen begründen können.
- Missachtet ein Unternehmen die dargestellten Ermittlungs- oder Dokumentationsvorschriften, muss es im Rahmen einer Außenprüfung der Finanzverwaltung gravierende Konsequenzen fürchten. Die Finanzverwaltung hat dann das Recht, die Verrechnungspreise und damit das steuerpflichtige Einkommen festzulegen. Es drohen hohe Steuernachzahlungen. Daneben können auch Strafen und Zuschläge festgesetzt werden.

Es bleibt abschließend festzustellen, dass das Thema Verrechnungspreise viele Fallstricke für Compliance-Verantwortliche beinhaltet und das Potenzial zu existenzgefährdenden Steuernachzahlungen hat.

---

### AUTOR



**Oliver Biernat**, WP, StB, ist geschäftsführender Gesellschafter der Benefitax GmbH StBG WPG in Frankfurt a. M. Als Autor und Fachberater für internationales Steuerrecht liegt sein Schwerpunkt in grenzüberschreitenden steuerlichen Sachverhalten. Im Beraterverbund GGI leitet er die Praxisgruppe Internationales Steuerrecht mit über 400 Experten aus 80 Ländern.

---

<sup>19</sup> § 162 Abs. 4 AO.

<sup>20</sup> § 12 Nr. 3 EStG und § 10 Nr. 2 KStG.