

Die Dokumentation von Verrechnungspreisen bei KMU

Anforderungen und Folgen bei Nichtbeachtung

Sven Kiesow *

Lange Zeit war die Thematik der Verrechnungspreise multinationalen Unternehmen vorbehalten. Ab 2003 haben sich die Dokumentationsanforderungen in diesem Bereich deutlich erhöht. Seither geht die deutsche Finanzverwaltung in der Betriebsprüfungspraxis zunehmend dazu über, Verrechnungspreissachverhalte aufzugreifen. Damit geraten auch verstärkt kleine und mittlere Unternehmen (KMU) in den Fokus der Betriebsprüfung. Dieser Artikel gibt einen Überblick über die Anforderungen einer Verrechnungspreisdokumentation und deren Beurteilung in der Betriebsprüfung.

Schreiber/Nientimp,
Verrechnungspreise,
NWB Verlag Herne, 4.
Aufl. 2012, ISBN:
978-3-482-58964-5

I. Dokumentationsanforderung

Ab dem Veranlagungszeitraum 2003 wurde die Verpflichtung zur Dokumentation von Verrechnungspreisen erstmals in § 90 Abs. 3 AO gesetzlich geregelt. Daher hat ein Steuerpflichtiger bei Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, über die Art und den Inhalt seiner Geschäftsbeziehung mit nahe stehenden Personen Aufzeichnungen zu erstellen. Art, Inhalt und Umfang der geforderten Verrechnungspreisdokumentation werden zusätzlich sowohl durch die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) als auch durch das BMF-Schreiben vom 12. 4. 2005 (BStBl 2005 I S. 570) – die sog. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (VerwGr-Verfahren) – geregelt.

Verschärfte Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise seit 2003
Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) NWB OAAAB-05124

Gemäß § 6 Abs. 2 GAufzV besteht keine Verpflichtung zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation, wenn im jeweiligen Wirtschaftsjahr weder

- ▶ die Summe der Entgelte für konzerninterne Warenlieferungen 5 Mio. € übersteigt noch
- ▶ die Summe der Vergütungen für konzerninterne Dienstleistungen mehr als 500.000 € überschreitet.

Hinweis

Bei der Prüfung der o. g. Betragsgrenzen sind konzerninterne Eingangs- und Ausgangsleistungen zusammenzurechnen (Tz. 3.4.17 VerwGr-Verfahren). Daher wird insbesondere die Betragsgrenze für konzernintern erbrachte Dienstleistungen schnell überschritten.

Trotz dieser gesetzlichen Verpflichtung sehen KMU häufig von der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation ab, vielfach um die eigenen finanziellen und personellen Ressourcen zu schonen. Hierbei muss jedoch bedacht werden, dass diese Dokumentation auf Anforderung durch die

* Sven Kiesow, M.I.Tax, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Dipl.-Finanzwirt (FH), ist bei ETL SteuerRecht in Neuenhagen bei Berlin als Berater in Fachfragen für Steuerberater tätig.

Finanzverwaltung – regelmäßig mit der Prüfungsanordnung – binnen 60 Tagen vorgelegt werden muss (§ 90 Abs. 3 Satz 8 AO).

Im Falle der Nichtvorlage bzw. bei Unverwertbarkeit der vorgelegten Dokumentation wird der Finanzverwaltung gem. § 162 Abs. 3 AO eine Schätzungsbefugnis eingeräumt. Darüber hinaus sieht § 162 Abs. 4 AO in diesen Fällen bzw. bei verspäteter Vorlage der Dokumentation die Festsetzung bestimmter Strafzuschläge vor.

Folgen bei Nichtbeachtung der Dokumentationspflichten

Übersicht Strafzuschläge				
	Einkünftekorrektur	Höhe des Strafzuschlags		
		%	Minimum	Maximum
Keine oder im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnung	ja	5 % bis 10 % des Korrekturbetrags	5.000 €	–
Keine oder im Wesentlichen unverwertbare Aufzeichnung	nein	–	5.000 €	
Verspätete Vorlage einer verwertbaren Aufzeichnung	unerheblich	–	mind. 100 € für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung	1 Mio. €

Quelle: Forst/Frings, EStB 2003 S. 271.

Hinweis

Verlangt die Finanzbehörde die Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation, ohne dass der Steuerpflichtige im Vorfeld Unterlagen zusammengetragen hat, wird die Einhaltung der Vorlauffrist von 60 Tagen für die erstmalige Erstellung einer Dokumentation oftmals nicht ausreichen. In diesen Fällen kann lediglich der Versuch unternommen werden, innerhalb der Frist eine „Notdokumentation“ zu erstellen, die sich an den gesetzlichen Mindeststandards orientiert.

Die Verrechnungspreisdokumentation gliedert sich regelmäßig in eine Sachverhalts- und eine Angemessenheitsdokumentation (Tz. 3.4.1 VerwGr-Verfahren).

II. Sachverhaltsdokumentation

In der Sachverhaltsdokumentation sind Aufzeichnungen über Art, Inhalt und Umfang der Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden sowie über die wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen erforderlich (§ 1 Abs. 2 GAufzV; Tz. 3.4.11.1 VerwGr-Verfahren). Sie gliedert sich im Wesentlichen in folgende Bestandteile:

- ▶ Allgemeine Konzerninformationen,
- ▶ Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Unternehmen,
- ▶ Funktions- und Risikoanalyse (inkl. Beschreibung der Wertschöpfungskette).

Sachverhaltsdokumentation als elementarer Bestandteil einer Verrechnungspreisdokumentation

1. Allgemeine Konzerninformationen

Im allgemeinen Teil der Sachverhaltsdokumentation werden die grundlegenden Sachverhalte dargestellt und ein erster Überblick über das dokumentierende Unternehmen gewährt. Insbesondere sollen die Beteiligungsverhältnisse, der Geschäftsbetrieb und der Organisationsaufbau beschrieben werden (§ 4 Nr. 1 GAufzV). Dieser Teil der Dokumentation bereitet in der Betriebsprüfungspraxis kaum Probleme.

S. 1504

2. Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Unternehmen

Weiterhin sind die mit den einzelnen Personen abgewickelten Geschäftsbeziehungen in einer Übersicht hinsichtlich ihrer Art und dem betragsmäßigen Umfang der Entgelte darzustellen (§ 4 Nr. 2 GAufzV). Zudem sind die im Zusammenhang mit diesen Geschäftsbeziehungen geschlossenen Verträge sowie eingesetzten (wesentlichen) immateriellen Wirtschaftsgüter aufzuzeichnen.

3. Funktions- und Risikoanalyse

In diesem Abschnitt sollen Informationen gegeben und analysiert werden (§ 4 Nr. 3 GAufzV) über

- ▶ übernommene Risiken und Funktionen sowie eingesetzte Wirtschaftsgüter,
- ▶ vereinbarte Vertragsbedingungen,
- ▶ Markt- und Wettbewerbsverhältnisse sowie
- ▶ die Wertschöpfungskette und -beiträge.

Diese sog. Funktions- und Risikoanalyse stellt mit der Angemessenheitsanalyse den wesentlichen Kern jeder Verrechnungspreisdokumentation dar. Im Zuge dieser Analyse soll insbesondere die Funktions- und Risikoverteilung der bestehenden Geschäftsbeziehung durchleuchtet werden. Zudem ist für die beteiligten Konzernunternehmen eine Unternehmenscharakterisierung als Routine-, Hybrid- oder Strategieunternehmen vorzunehmen (vgl. § 4 Nr. 3 Buchst. a GAufzV sowie Tz. 3.4.10.2 VerwGr-Verfahren):

Funktions- und Risikoanalyse und die daraus resultierende Unternehmenscharakterisierung als Ausgangspunkt für die Angemessenheitsdokumentation

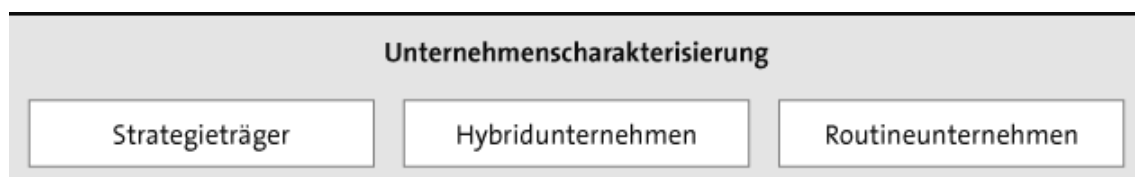


Abb. Unternehmenscharakterisierung

Hinweis

Ogleich die Funktions- und Risikoanalyse von immenser Bedeutung ist, kann in der Praxis beobachtet werden, dass diese im Rahmen der Dokumentation häufig vernachlässigt wird. Hierbei sollte beachtet werden, dass z. B. durch die Unternehmenscharakterisierung eine entscheidende Weichenstellung für die Anwendbarkeit bestimmter Verrechnungspreismethoden erfolgt. So lässt z. B. die deutsche Finanzverwaltung die Anwendung der (in der Praxis bedeutsamen) geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode nur bei Routineunternehmen zu (Tz. 3.4.10.3 Buchst. b VerwGr-Verfahren).

Die Funktionsanalyse dient dazu, den Beitrag der jeweiligen Tätigkeit der Transaktionsteilnehmer zur Wertschöpfung der Werttreiber eines Unternehmens zu identifizieren und diese entsprechend zu vergüten (Vögele/Fügemann in Vögele, Verrechnungspreise, S. 391). In der Risikoanalyse werden diesen Tätigkeiten die jeweils übernommenen Risiken zugeordnet. Schließlich ist darzustellen, inwiefern bei Durchführung dieser Tätigkeiten wesentliche (immaterielle) Wirtschaftsgüter eingesetzt werden.

Hinweis

Vielfach genügt eine kurze Funktions- und Risikoanalyse in tabellarischer Form. Allerdings ist häufig festzustellen, dass die konzernintern eingegangenen Geschäftsbeziehungen nicht vertraglich festgehalten werden. In diesen Fällen ergeben sich dann öfter Abgrenzungsprobleme bei der Zuordnung der jeweils übernommenen Funktionen und Risiken.

Nachdem im Zuge der Funktions- und Risikoanalyse die konzerninterne Aufgabenteilung qualitativ durchleuchtet wurde, schließt sich daran die Beschreibung der Markt- und Wettbewerbsverhältnisse an. Sie dient dazu, dass Unternehmen in die branchenspezifischen Marktverhältnisse einzuordnen und wesentliche Einflussfaktoren zu identifizieren.

S. 1505

Beachtung der Markt- und Wettbewerbsverhältnisse bei der Dokumentation

Hinweis

Vor allem bei zyklischen Branchen (z. B. Industrie- und Rohstoffbranche) sollten die Marktverhältnisse sorgfältig untersucht und dokumentiert werden. Die Finanzverwaltung lässt nämlich insbesondere bei nachgewiesenen Produkt- und Konjunkturzyklen sog. Mehrjahresanalysen zu (Tz. 3.4.12.9 VerwGr-Verfahren). Diese Analysen eignen sich besonders in – von Prüfern häufig kritisch gesehenen – Verlustfällen, in denen konjunkturelle Schwankungen oder veränderte Wettbewerbsverhältnisse als Ursachen identifiziert werden können.

Darüber hinaus fordert § 4 Nr. 3 Buchst. b GAufzV die Beschreibung der gesamten Wertschöpfungskette und die Darstellung des eigenen Wertschöpfungsbeitrags. Häufig ergibt sich der Wertschöpfungsbeitrag des dokumentierenden Unternehmens bereits aus der Funktions- und Risikoanalyse, insbesondere bei Ausübung von Routinetätigkeiten.

Detaillierte Wertschöpfungsanalyse ...

Hinweis

Bei den – zumeist inhabergeführten – KMU lässt sich in der Praxis immer wieder feststellen, dass viele Transaktionspartner keine Routinetätigkeiten ausüben. Da zudem die Erhebung von Vergleichsdaten allgemein sehr schwierig ist, verlangt die Betriebsprüfung nicht selten die Anwendung der „profit split method“ (Tz. 3.4.10.3 Buchst. c VerwGr-Verfahren). Daher sollte in solchen Fällen eine detaillierte Wertschöpfungskettenanalyse erstellt werden, aus welcher der Wertbeitrag jedes beteiligten Konzernunternehmens hervorgeht.

... insbesondere bei Anwendung der Profit Split-Methode erforderlich

III. Angemessenheitsdokumentation

Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV hat der Steuerpflichtige in seinen Aufzeichnungen zu belegen, dass er sich bei der Festlegung der Verrechnungspreise ernsthaft um die Einhaltung des Fremdver-

Dokumentation des ernsthaften Bemühens um Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes

gleichsgrundsatzes bemüht hat. Zu diesem Zweck ist in der Angemessenheitsdokumentation zunächst die gewählte Verrechnungspreismethode zu beschreiben. Die Gründe für deren Auswahl sind anzugeben. Daran schließt sich die Fremdvergleichsanalyse an, in der die jeweils angewandte Marge zu begründen ist.

Hinweis

Nicht wenige KMU setzen sich erstmals nach Aufforderung zur Vorlage der Verrechnungspreisdokumentation durch die Finanzverwaltung mit der Fremdvergleichsanalyse auseinander. Daher kann der Nachweis des ernsthaften Bemühens um Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes in diesen Fällen, z. B. durch Vorlage von Prognoserechnungen sowie Umsatz-/Gewinnplanungen, nur schwer geführt werden.

1. Begründung der angewandten Verrechnungspreismethode

Die deutschen Verrechnungspreisvorschriften sehen vorrangig die Anwendung der sog. Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode) vor (§ 1 Abs. 3 Satz 1 AStG):

Vorrang der sog. Standardmethoden

Standardmethode	Vorgehensweise zur Verrechnungspreisermittlung	Voraussetzungen/erforderliche Informationen	Typische Anwendungsbereiche
Kostenaufschlagsmethode	Addition eines betriebs- oder branchenüblichen Gewinnaufschlags auf die Produktions-/ Dienstleistungskosten	Bestimmung der Kostenbasis und Identifikation adäquater fremder Gewinnaufschläge	Lohnfertigung, Lieferung von Halbfertigfabrikaten, Auftragsforschung, konzerninterne Dienstleistungen
Wiederverkaufspreismethode	Veräußerungspreis eines verbundenen Unternehmens an einen fremden Dritten als Ausgangsgröße; Kürzung dieses Preises um die Handelsspanne eines fremden unabhängigen Vergleichsunternehmens	Identifikation unabhängiger Vergleichsunternehmen mit ähnlichen Produkten und vergleichbaren Geschäftsbeziehungen	ggf. Vertriebsunternehmen
Preisvergleichsmethode	Vergleich konzerninterner Verrechnungspreise mit Preisen für vergleichbare Geschäfte mit/zwischen fremden Dritten (innerer/ äußerer Preisvergleich)	Identifikation adäquater Börsen-/Marktpreise	Produkte, für die Börsen-/Marktpreise existieren; Lieferung von Produkten auch an unabhängige Fremdunternehmen

S. 1506

Quelle: Forst/Frings, EStB 2003 S. 271.

Oftmals lassen sich die Standardmethoden jedoch nicht bzw. nicht verlässlich anwenden. Daher lässt die deutsche Finanzverwaltung unter bestimmten Voraussetzungen auch die Verwendung gewinnorientierter Verrechnungspreismethoden zu:

Anwendungsbereich von gewinnorientierten Verrechnungspreismethoden

Gewinnmethode	Vorgehensweise zur Verrechnungspreismittlung	Voraussetzungen/erforderliche Informationen	Typische Anwendungsgebiete
Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM)	Berücksichtigung einer fremdüblichen Nettorendite bei Vereinbarung des Verrechnungspreises	Bestimmung der geeigneten Basis (z. B. Kosten, Umsatz, Kapital) und Identifikation fremdüblicher Nettomargen	Nur bei Ausübung von Routinefunktionen
Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode	Mittelbare Zuordnung von Gewinn- und Margenanteilen bei der Kalkulation des Verrechnungspreises	Identifikation beteiligter wesentlicher (immaterieller) Wirtschaftsgüter sowie der wichtigsten Werttreiber, Analyse der Wertschöpfungsbeiträge, ggf. Mehrjahresanalyse	Vornehmlich bei Leistungsbeziehungen zwischen Strategieunternehmen

Darüber hinaus lässt die Finanzverwaltung die Anwendung weiterer Verrechnungspreismethoden (z. B. die Gewinnvergleichsmethode) nicht zu (Tz. 3.4.10.3 Buchst. d VerwGr-Verfahren).

Der Steuerpflichtige hat hinsichtlich der von ihm tatsächlich angewandten Verrechnungspreismethoden Aufzeichnungen zu erstellen. Überdies hat er zu begründen, weshalb er die angewandte Methode hinsichtlich der Art seiner Geschäfte und der sonstigen Verhältnisse für geeignet hält (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GAufzV).

Hinweis

Wie bereits dargestellt, ergibt sich die anzuwendende Verrechnungspreismethode in der Praxis bereits aus der Funktions- und Risikoanalyse. So wird z. B. einer funktions- und risikoschwachen Tätigkeit vielfach über die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode bzw. der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode der entsprechende Routinegewinn zugeordnet (Tz. 3.4.10.2 Buchst. a VerwGr-Verfahren), während bei funktions- und risikostarken Vertriebsgesellschaften häufig die Wiederverkaufspreismethode zum Einsatz kommt.

2. Fremdvergleichsanalyse

Neben der Wahl der angewandten Verrechnungspreismethode hat der Steuerpflichtige in der Angemessenheitsdokumentation ferner auch die angewandte Marge zu begründen. Er muss sich bei seiner Preisgestaltung ernsthaft um die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes bemüht haben (§ 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV). Im Rahmen des gem. § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG vorrangig durchzuführenden tatsächlichen Fremdvergleichs können sowohl betriebsexterne als auch interne Fremdvergleichsdaten herangezogen werden. Allerdings können nur in wenigen Fällen unabhängige Fremd-

Häufig Probleme bei der Beschaffung unabhängiger Fremdvergleichsdaten

vergleichsdaten mit zumutbarem Aufwand beschafft werden. Zudem haben Datenbankanalysen für KMU aufgrund des eingeschränkten Anwendungsbereichs (nur bei Unternehmen mit Routinefunktionen) sowie der damit verbundenen Kosten kaum eine praktische Relevanz.

Können keine (eingeschränkt) vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden, ist gem. § 1 Abs. 3 Satz 5 ff. AStG der hypothetische Fremdvergleich durchzuführen. Daher lässt die Finanzverwaltung in diesen und weiteren Fällen auch die Verwendung von Plandaten zur Festlegung von Verrechnungspreisen zu (Tz. 3.4.12.6 Buchst. a VerwGr-Verfahren). Allerdings sollen diese Planrechnungen so weit wie möglich auf fremdübliche Gewinnaufschläge bzw. auf eine marktübliche Kapitalverzinsung gestützt werden (Tz. 3.4.12.6 Buchst. b VerwGr-Verfahren). Damit entspricht die Planrechnung faktisch der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (Fischer/ Looks/Schlaa, BB 2010 S. 157 ff.). Überdies verlangt die Finanzverwaltung bei Anwendung der Planrechnung einen regelmäßigen Soll-Ist-Vergleich. Sofern erhebliche Abweichungen auftreten, sind diese zu begründen (Tz. 3.4.12.6 Buchst. c VerwGr-Verfahren).

Anwendungsbereich
des hypothetischen
Fremdvergleichs

Hinweis

Der Einsatz der Planrechnung ist aufgrund des (für KMU vergleichsweise) hohen Verwaltungsaufwands in der Praxis umstritten. Darüber hinaus kann deren Akzeptanz in der Betriebsprüfung sowie bei ausländischen Steuerbehörden derzeit noch nicht vollumfänglich eingeschätzt werden. Gleichwohl lässt sich mit Anwendung dieser Methode das ernsthafte Bemühen um die Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes dokumentieren und sollte daher vor allem bei fehlenden Fremdvergleichsdaten in Betracht gezogen werden.

FAZIT

Die gestiegenen Dokumentationsanforderungen führen mittlerweile auch bei KMU verstärkt zur Überprüfung von Verrechnungspreissachverhalten. Die vielfach unzureichende Vorbereitung von Unternehmen auf diese Thematik führt im steigenden Maße zu erheblichen Einkommenskorrekturen, nicht selten im existenzbedrohenden Maße (z. B. bei inländischen Dauerverlusten). Die Aufstockung von spezialisierten Betriebsprüfern sowie der wachsende staatliche Bedarf an Steuereinnahmen werden diesen Trend zukünftig weiter verschärfen. Darüber hinaus ist seitens der Finanzverwaltung in letzter Zeit eine strengere Handhabung der Strafzuschläge zu verzeichnen. Die betroffenen Unternehmen sind daher gut beraten, sich auf diese Entwicklung einzustellen und sich intensiv mit dem Thema Verrechnungspreise auseinanderzusetzen.

AUTOR



Sven Kiesow, M.I.Tax, Steuerberater, Fachberater für Internationales Steuerrecht, Dipl.-Finanzwirt (FH), ist bei ETL SteuerRecht in Neubrandenburg als Berater in Fachfragen für Steuerberater tätig. Tätigkeitsschwerpunkte: Abwehrberatung und internationales Steuerrecht

Fundstelle(n):

NWB 2012 Seite 1502 - 1507

NWB VAAAE-08189