

Kennzahlen Verrechnungspreismanagement

Planung, Auswertung, Dokumentation

von

Dr. Markus Brem, Thomas Tucha

1. Auflage

[Kennzahlen Verrechnungspreismanagement – Brem / Tucha](#)

schnell und portofrei erhältlich bei beck-shop.de DIE FACHBUCHHANDLUNG

Thematische Gliederung:

[Internat. Steuerrecht](#)



Verlag C.H. Beck München 2013

Verlag C.H. Beck im Internet:

www.beck.de

ISBN 978 3 406 63052 1

beck-shop.de

Brem / Tucha

Kennzahlen

Verrechnungspreismanagement

beck-shop.de

beck-shop.de

Kennzahlen

Verrechnungspreis- management

Fremdvergleichsdaten · Planung
Preisbildung · Dokumentation

von

Dr. Markus Brem

und

Thomas Tucha



Verlag C.H. Beck München 2013

beck-shop.de

Zitiervorschlag: Brem/Tucha Kennzahlen Verrechnungspreismanagement
Kap. Rn.

www.beck.de

ISBN 978 3 406 63052 1

© 2013 Verlag C.H. Beck oHG
Wilhelmstraße 9, 80801 München

Druck und Bindung: fgb · freiburger grafische betriebe GmbH & Co. KG
Bebelstr. 11, 79108 Freiburg

Satz: Fotosatz Buck
Zweikirchener Str. 7, 84036 Kumhausen

Gedruckt auf säurefreiem, alterungsbeständigem Papier
(hergestellt aus chlorfrei gebleichtem Zellstoff)

Vorwort

von Manfred Naumann

Globalisierung, Konzerngewinnabgrenzung und Verrechnungspreise sind drei Begriffe, die in untrennbarem inneren Zusammenhang stehen und in der betriebswirtschaftlichen Praxis, vor allem aber auch im internationalen Steuerrecht der einzelnen Staaten, eine wichtige Rolle spielen. Ob es tatsächlich zutrifft, dass etwa zwei Drittel des grenzüberschreitenden Waren- und Leistungsaustausches zwischen nahestehenden Unternehmen, d.h. innerhalb von Unternehmensgruppen stattfinden (wie in Statistiken behauptet wird), so dass dafür Verrechnungspreise zu bestimmen sind, mag dahin stehen. Dass es um einen signifikanten Teil einer insgesamt globalisierten Wirtschaft geht, der erheblichen Einfluss auf Größen wie die Konzernsteuerquote und die Höhe der Steuern in einzelnen Staaten hat, ist unbestreitbar.

Die OECD Staatengemeinschaft und viele einzelne Staaten haben die hinter diesen Begriffen stehenden konkreten steuerlichen Herausforderungen nicht nur erkannt, sondern arbeiten gesetzgeberisch und verwaltungspraktisch an den Verrechnungspreisthemen. Zum Beispiel beschäftigt sich die OECD derzeit schwerpunktmäßig mit dem Themenkomplex der immateriellen Wirtschaftsgüter, die weltweit als entscheidende Werttreiber in der Wertschöpfungskette angesehen werden. Auch das Bundesfinanzministerium arbeitet an diesem Thema und hofft, im Laufe des nächsten oder übernächsten Jahres hierzu verbindliche Regeln in einer Rechtsverordnung zu schaffen und anschließend entsprechende Verwaltungsgrundsätze herausgeben zu können, die im Einklang mit der OECD-Entwicklung stehen. Einen ersten Vorgeschmack bieten die kürzlich wirksam gewordenen Regelungen zu Funktionsverlagerungen.

In Ergänzung zur Entwicklung der gesetzlichen Regelungen bemüht sich die bundesdeutsche Finanzverwaltung generell um eine stringente und koordinierte Herangehensweise bei der steuerlichen Behandlung von Verrechnungspreissachverhalten. In den vergangenen zehn Jahren sind hierzu einige Gesetzesänderungen und neben Regelungen in Rechtsverordnungen etliche Seiten an BMF-Schreiben zu diesem zentralen Bereich des internationalen Steuerrechts entstanden.

Gerade im praktisch wichtigen Bereich einer zumindest innerstaatlich einheitlichen Herangehensweise an den Fremdvergleichsgrundsatz und an die Angemessenheitsanalyse, insbesondere an die Vergleichbarkeit, wünschen sich die Praktiker in den Unternehmen, in der Beratungsbranche und in der Finanzverwaltung (Betriebsprüfung) mehr Vorgaben und konkrete Handlungsempfehlungen. Häufig hört man den Wunsch nach Vereinfachung, wobei u.a. auf die Safe-Harbour-Regelungen einzelner Staaten hingewiesen wird.

Dem Gesetzgeber und der Finanzverwaltung sind im Bereich quantitativer Empfehlungen für eine angemessene Gewinnabgrenzung und -verteilungen wegen der Steuersystematik und des Steuergeheimnisses enge Grenzen gesetzt. Zur angemessenen Gewinnverteilung oder zu anerkannten Gewinnraten in konkreten Prüffällen kann und darf die Finanzverwaltung sich nicht öffentlich äußern. Die Systematik der

Angemessenheitsdokumentation, die den Verwaltungsgrundsätzen aus dem Frühjahr 2005 zu Grunde liegt (vgl. Tz. 3.4.12, IV B 4 – S 1341 – 1/05 v. 12.04.2005, BStBl. I 2005, 570), bietet keine quantitative Hilfestellung bei der Durchführung des in DBA und international geforderten Fremdvergleichs. Auch in der Literatur finden sich nur wenig konkrete und belastbare Handlungsempfehlungen für den Praktiker.

Das hier vorgelegte Praktikerhandbuch geht auf erfrischende Art und in zweifacher Hinsicht neu an die Problematik heran:

- a) Zum einen wird die Systematik des Fremdvergleichs in Abhängigkeit vom Funktions- und Risikoprofil der sog. „Intercompany-Transaktion“ herausgestellt und unter Bezugnahme auf die betriebswirtschaftliche Entscheidungslogik diskutiert. Dies nimmt Überlegungen der gesetzlichen Systematik auf, wonach der international anerkannte Fremdvergleichsgrundsatz eine steuerrechtliche Richtschnur auf Basis zweiseitiger betriebswirtschaftlicher Überlegungen darstellt (vgl. hierzu auch den Ansatz der Rechtsprechung zum ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter) und entwickelt diese Überlegungen praxisorientiert weiter.
- b) Zum anderen bietet der Tabellenteil zahlreiche Vorschläge für den Umgang mit sog. Interquartil-Bandbreiten zur Kennzahl EBIT – dies ist die am häufigsten verwendete Vergleichskennzahl für die Angemessenheitsanalyse von Verrechnungspreisen. Solche Kennzahlenwerke sollte der Praktiker bereits in der Preisbildungsphase bei der Wahl des passenden Verrechnungspreisgefüges kennen und ggf. zur Unterstützung heranziehen. Sie liegen meines Wissens bisher nicht in vergleichbarer Weise vor.

Das Buch ermöglicht steuerlichen Beratern und Praktikern im Unternehmen, mit Hilfe des Tabellenwerkes willkürliche Entscheidungen zu Gewinnabgrenzungen und -verteilungen zu vermeiden. Es bleibt abzuwarten, ob sich eine Möglichkeit ergibt auf die Erstellung teurer Datenbankanalysen zunächst zu verzichten. Der Textteil bietet dem Praktiker, der im Buch als „Transfer Pricing Manager“ bezeichnet wird, Hilfestellung an für die Gestaltung der Fremdvergleichs- und Angemessenheitsanalyse und für die Verteidigung der auf dieser Grundlage sachgerecht bestimmten Verrechnungspreise.

Selbstverständlich können die im Buch abgebildeten Tabellenwerte nicht als „Persilschein“ für eine – aus Sicht eines Unternehmens – erfolgreiche Betriebsprüfung der Verrechnungspreise dienen. Aber der Nutzer der Tabellen wird zumindest dem Anspruch an einen ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter gerecht, Fremdvergleichsinformationen – soweit möglich – für die Verrechnungspreisbestimmung verwendet zu haben. Ob und wie dies in konkreten Fällen in nationalen und in internationalen Verfahren Anerkennung finden wird, kann nur die Zukunft zeigen.

Ich wünsche dem Leser eine spannende Lektüre und viele nützliche Anregungen für seine praktische Arbeit im Unternehmen oder in der Beratungspraxis.

Den Autoren des Buches danke ich für diese Arbeit und für den Mut, mit diesem Werk neue Wege auf dem Gebiet der Verrechnungspreise aufzuzeigen.

Berlin, im März 2013

Manfred Naumann
Ministerialrat
Bundesministerium der Finanzen

Vorwort der Autoren

Im Rahmen unserer praktischen Beratungsarbeit konnten wir in den letzten Jahren viele Projektfälle kennenlernen, in denen die jeweilige internationale Unternehmensgruppe nur bedingt auf die Herausforderungen der kommenden Jahre im Bereich des Transfer Pricing vorbereitet zu sein scheint. Der Kostendruck durch Wettbewerb im Auslandsmarkt, kostspielige Reibungsverluste durch mangelhaft definierte konzerninterne Entscheidungsprozesse und steuerliche Risiken im Rahmen der Konzerngewinnabgrenzung, der Veranlagung oder der Betriebsprüfung sind nur einige Beispiele hierfür. Gleichzeitig ist so gut wie jeder unserer Mandantenfälle davon geprägt, dass das Geschäft im Ausland und damit die grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen zwischen nahestehenden Einheiten entscheidend für den Gesamterfolg der jeweiligen Unternehmensgruppe sind.

In diesem Spannungsfeld empfehlen wir in diesem Buch, dass die Konzernleitung und die Entscheidungsträger in den Fachabteilungen der internationalen Unternehmensgruppe die Beherrschung und Steuerung von „Verrechnungspreisen“ weiterentwickeln sollten hin zu dem, was in diesem Buch als „Aktives Transfer Pricing Management“ bezeichnet wird. Die hier vertretene Sichtweise ist, dass mit der Umsetzung der Konzeption „Transfer Pricing Management“ die Risiken besser beherrschbar sind und die Chancen wirksamer nutzbar sind. Dazu benötigt es unter anderem entsprechende Kennzahlen zur Preisbildung und zur Dokumentation.

Dieses Buch möchte den Praktiker in diesen Aufgabengebieten unterstützen und vor allem den Fokus auf die Bedeutung der Preisbildung legen – auch aus steuerlicher Sicht. Das für den Praktiker konzipierte Werk führt in die Systematik des Transfer Pricing Managements ein, stellt die Möglichkeiten und Anforderungen des Fremdvergleichs dar und liefert viele Kennzahlentabellen mit den sogenannten Interquartil-Bandbreiten.

Für die freundliche Unterstützung bei der Konzeption und der Erstellung des Buches sowie für seine viele Monate dauernde Geduld bis zur Lieferung des Manuskripts danken wir Herrn Hans Josef Hunold vom steuerrechtlichen Lektorat des Verlages C.H. BECK. Herrn Manfred Naumann danken wir für sein Vorwort, das nach unserem Dafürhalten auch die steuerrechtliche Dimension der im Buch dargestellten betriebswirtschaftlichen Konzeption zum Fremdvergleich unterstreicht.

Insbesondere danken wir aber auch den zahlreichen fachlichen Gesprächspartnern auf Seiten unserer Mandanten, nämlich unseren Ansprechpartnern in den internationalen Unternehmensgruppen, die vielen steuerlichen Berater, die mit uns kooperieren und den vielen Seminarteilnehmern unserer Fachseminare. Ohne die zahlreichen intensiven Gespräche in Form von Workshops, Präsentationen, Beratungsm Meetings und Seminaren würde der Inhalt eines solchen Buches wohl nicht in dieser Form entstehen können.

Wir wünschen allen Lesern, dass dieses Buch als Praktikerhandbuch einen Mehrwert für die Arbeit im Transfer Pricing bietet.

Hirblingen, im März 2013
Dr. Markus Brem

München, im März 2013
Thomas Tucha

beck-shop.de

Inhaltsverzeichnis

Vorwort von Manfred Naumann	V
Vorwort der Autoren	VII
Tabellenverzeichnis	XV
Abbildungsverzeichnis	XVII
Verzeichnis der Anhangstabellen	XIX
Literaturverzeichnis	XXI
 Einführung	 1
 A. Transfer Pricing Management	 5
I. Verrechnungspreise in internationalen Unternehmens- gruppen	5
1. Aufgaben und Herausforderungen	5
a) Controlling und Dokumentation	6
b) Vier Aufgabengebiete im Transfer Pricing Management	8
c) Optimierung von Verrechnungspreissystemen	9
d) Zielgruppendefinition und Adressaten der Dokumentation ..	10
2. Dokumentationspflichten: Auslöser für Kennzahlenvergleiche ..	11
a) Steuerliche Mitwirkungspflichten	11
b) Vorratsdokumentationen vs. Erstellung zur Betriebsprüfung ..	12
3. OECD Modell als international anerkannter Standard	13
a) Dokumente zur OECD-Systematik	14
b) OECD Musterabkommen	14
c) OECD Verrechnungspreisrichtlinien	15
d) Fremdvergleich im OECD Modell	16
e) OECD Verrechnungspreismethoden als „Verprobungs- konzepte“	17
II. Umsetzung der OECD Systematik in den deutschen Verwaltungsgrundsätzen	18
1. Verwaltungsgrundsätze aus 1983 und 2005	18
a) Fremdvergleichsmöglichkeiten	18
b) Angemessenheitsdokumentation gemäß VwG 2005	19
aa) Budgetierung vs. operative Preisbildung	20
bb) IST-Gewinnverteilung	20
c) Fremdvergleichssystematik nach VwG 2005	21
aa) Routinefunktionsträger	21
bb) Plan-IST-Abgleich als betriebswirtschaftliche Analytik ...	22
cc) Unterscheidung von Routine-, Hybrid- und Strategie- unternehmen	23

dd) Funktionsart und Verprobungskonzept	24
ee) Besonderheiten von Hybridfunktionsträgern	24
ff) Weitere Besonderheiten	26
2. Betrachtungsfokus bei der Angemessenheitsanalyse	27
a) Zahlenwerksdiagnose als Ausgangspunkt	28
b) Gestaltungen von Dokumentationspflichten	29
aa) Zielsetzungen zur Erstellung von Aufzeichnungen	29
bb) Überbetonung der Benchmark-Studien	31
c) Länderunterschiede in Fremdvergleichskonzeptionen	31
aa) USA/anglo-amerikanische Länder	32
bb) Situation in der Europäischen Union	32
cc) Deutschland	33
dd) Das Beispiel Indien	35
ee) Ungarn: Dokumentation für Transaktionen innerhalb des Landes	36
ff) Brasilien: Safe Harbour Regelungen	36
III. Zusammenspiel von Preisbildungsmethoden, Fremdver- gleichskonzeptionen, Angemessenheitsdokumentation	37
1. Funktionstypus als Ausgangspunkt	37
2. „Routineunternehmen“ mittels Benchmarks als Fremdvergleiche	38
a) Verprobungsmethoden	38
b) TNMM als Hilfsmethodik	39
c) Unterscheidung zwischen Plan- und IST-Werten	39
3. Verprobung von „Hybrid-Einheit“ mittels Plan-IST Abgleich	40
a) Ausgangsposition: Ordentliche und gewissenhafte Geschäfts- leiter	41
b) Verprobung der Planwerte bzw. der budgetierten Situation	42
4. „Entrepreneur“ mittels Zuordnung einer Residualgröße	42
a) Restgewinnallokation	42
b) Wertschöpfungskettendarstellung	42
c) Drei Schritte für die Verprobung des Strategieträgers	43
5. Probleme der Vergleichbarkeit	43
a) Transaktionsbezogene Vergleichbarkeitsaspekte	44
aa) Vergleichbarkeit der Produkte und Vertragsbeziehungen	44
bb) Vergleichbarkeit der Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter	45
cc) Qualitative Informationen zum Funktions- und Risiko- profil	45
b) Stichprobengröße und Stabilität der Interquartil-Statistik	46
aa) Verzicht auf qualitatives Screening	46
bb) Bandbreiten als Richtwerte für das Transfer Pricing Management	46
6. Vorschläge der OECD zur Herstellung des Fremdvergleich	47

IV. Aufbau einer Verrechnungspreisdokumentation	48
1. Inhalte und Adressaten der Verrechnungspreisdokumentation ..	48
a) Dokumentation nach innen als Repository	48
b) Typisierung von Verrechnungspreisdokumentationen	51
c) Angemessenheitsbegründungen mit Plan-IST-Abgleichen ...	51
B. Einsatz von Gewinnkennzahlen in der Praxis	55
I. Gewinnkennzahlen als Interquartil-Bandbreiten	55
1. Praktische Einsatzgebiete	55
a) Tradiertes Einsatzgebiet	55
b) Einsatz für die Preisbildungsphase	56
2. Kennzahlen und andere Informationen für die Dokumentation ..	56
a) Gerüst an Kennzahlen bzw. Kennzahlenmatrix	56
aa) Controlling-orientierte Verrechnungspreisanalyse	57
bb) Datenbankstichproben nach Regionen	58
b) Blick in andere Bereiche der Wirtschaftsanalyse	59
c) Empfehlung an das Transfer Pricing Management	59
d) Kennzahlen für den Praktiker	59
3. Nutzung für operative und strategische Zwecke	60
II. Praxis: Kennzahlen	61
1. Datenquelle: Jahresabschlussinformationen	62
2. Kennzahlen: Aufschlags- und Ergebnismargen	62
a) Kennzahlensystematik	63
aa) Grundschemata der wichtigsten Kennzahlen	64
bb) Ertragslage	65
cc) Wechselwirkung von Gewinn und Kosten	65
dd) Begrenzte Informationsverfügbarkeit aus Datenbanken ...	65
b) Anpassungsrechnungen	66
c) Ertragskennzahlen im Vordergrund	67
3. Vergleichsmöglichkeiten	67
4. Praktische Umsetzungsaspekte	70
a) Datenquellen	70
aa) Keine transaktionsbezogenen Informationen	70
bb) Am Markt verfügbare Datenbanken	70
b) Benchmarks als „Commodity“ im Transfer Pricing	71
c) (Teil-) automatisiertes Screening	71
d) Screening-Schritte	72
aa) Auswahl des Verprobungskonzepts („Transfer Pricing Method“)	72
bb) Suchschritte Screening	73
cc) Vergleichsanalyse als kriterien-basierte Selektion	73
dd) Qualitative Einzelselektion	74
ee) Berechnung der Kennzahl und der Interquartil-Bandbreite	74
ff) Möglichkeit der Anpassungsrechnungen	75

III. Typische Struktur eines Transfer Pricing Reports	75
IV. Anwendungsfall zur Nutzung von Kennzahlen	76
1. Beispiel: die GETPEX Gruppe	76
2. Mittelständische Unternehmensgruppe mit globaler Präsenz	77
3. Funktionen und Funktionsarten in der Unternehmensgruppen	78
4. Funktionsbezogene Fremdvergleichsinformationen	80
a) Mehrjährige Durchschnittsbetrachtungen	80
b) Globales Gerüst an Interquartil-Bandbreiten zur Kennzahl EBIT	80
5. GETPEX: Nutzung der Benchmarks: das Beispiel „Produktion“	82
a) Definition der Aufschlagssätze für Auftragsfertiger	82
b) Kostenaufschlagsmethode für die Budgetierung und IST-Verrechnung	82
aa) Definition der Kalkulation und Aufschlagssätze	82
bb) Berechnung des Verrechnungsvolumens als Bandbreite	82
c) Preisbildung	83
d) Auswertung	83
e) Dokumentation für die steuerliche Compliance und Transfer Pricing Report	85
f) Betriebsprüfung	88
aa) Überblick zum Verrechnungspreissachverhalt	88
bb) Zusätzliche Unterlagen innerhalb der Vorlagefristen	88
cc) Pragmatischer Ansatz für den Fremdvergleich	88
6. Rollierender Prozess: Transfer Pricing Control Framework	89
C. Tabellenteil zu Gewinnkennzahlen	91
I. Interquartil-Bandbreiten nach Branchenzugehörigkeit	91
D. Anhänge	363
I. Übersicht zu den möglichen Datenbankquellen	363
II. Benchmarkstudie: Beispiel zur begrenzten Datenlage	377
III. Industrieklassifikationen	381
IV. Beschreibung statistischer Begriffe	419
1. Grundgesamtheit	419
2. Stichprobe (Sample)	419
3. Durchschnittswertbildung	420
4. Medianbildung	420
5. Interquartilbildung	421
V. Verwaltungsgrundsätze 1983 (VwG 1983)	422

beck-shop.de

Inhaltsverzeichnis

VI. Definition der Verrechnungspreismethoden und Kennzahlen für Verprobungszwecke	428
1. Bestimmung der geeigneten Verrechnungspreismethode	428
a) Preisvergleichsmethode (CUP)	428
b) Kostenaufschlagsmethode (CostPlus)	429
c) Wiederverkaufspreismethode (R ⁻)	430
d) Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM)	432
e) Gewinnaufteilungsmethode (PSM)	433
2. Bestimmung der geeigneten Kennzahl	435
a) Kostenaufschlag	435
b) Umsatzrendite (Operating Margin)	435
c) Bruttogewinnmarge Gross Margin GM	436
d) Berry Ratio	436
e) Kapitalrendite	437
f) Andere Kennziffern	437
VII. Verwaltungsgrundsätze 2005 (VwG 2005) – Auszug	439
VIII. OECD Musterabkommen Fremdvergleichsprinzip	441
IX. Auszug aus den OECD Transfer Pricing Guidelines	472
X. OECD Mitgliedsstaaten und assoziierte Nicht-Mitgliedsstaaten	473
Sachverzeichnis	475