
2 Bedeutung von Verrechnungspreisen aus Controllingsicht

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht werden Verrechnungspreise als Wertansätze, zu denen Leistungen zwischen Teilbereichen eines Unternehmens ausgetauscht werden, definiert. Der Austausch von Leistung und Kosten findet direkt zwischen beiden beteiligten Kostenstellen statt. Wie die Kostenstelle in die Hierarchie oder Organisation eingebunden ist, spielt zunächst keine Rolle. Jede Kostenstelle kann verschiedenen Bezugsobjekten (z. B. Produktgruppe, Region, Vertriebsweg, Sparte, Legaleinheit) direkt zugeordnet sein. Für die verbundenen Bezugsobjekte können die Kosten der Leistung als Einzelkosten ausgewiesen werden. Dadurch lassen sich aussagekräftige mehrdimensionale Ergebnisrechnungen aufbauen. Für viele Firmen ist es gesetzlich vorgeschrieben, mindestens zwei dieser Rechnungen im Geschäftsbericht auszuweisen („Segmentberichterstattung“). Verrechnungspreise erzeugen dadurch Transparenz über Leistungsgeber und -nehmer und dienen der Gewinnermittlung.

Die Kosten und/oder das Ergebnis beeinflussen die Zielerreichung der Bonusvereinbarung der Mitarbeiter. Ihr Eigeninteresse wird auf diese Weise mit dem Firmeninteresse verbunden. Das dient der Motivation und der Anreizsteuerung. Der Mitarbeiter handelt so, dass sein Bonus maximiert und dabei zugleich das Unternehmensergebnis verbessert wird, wodurch zwei Funktionen gleichzeitig erfüllt werden: die der Lenkung und der Koordination. Letztlich soll der Konzerndeckungsbeitrag maximiert werden („Vergrößerung des Kuchens“). Die verschiedenen in der Abbildung 2 dargestellten betriebswirtschaftlichen Funktionen sind damit „Mittel zum Zweck“. Der effiziente Ressourceneinsatz ist der Schlüssel zur Ergebnisverbesserung. Die dafür nötigen Informationen werden nicht an die Zentrale übermittelt. Vielmehr wird die Entscheidung über den Einsatz von Ressourcen an die dezentralen Einheiten delegiert. Im Idealfall findet eine begrenzte und reglementierte Selbststeuerung über den Preis statt. Deshalb wird manchmal von „internen Märkten“ gesprochen.

Normative Vorgaben werden in diesem Bereich – wenn überhaupt – nur unternehmensintern festgelegt, jedoch in den meisten Branchen¹ nicht durch den Gesetzgeber bzw. durch öffentliche Stellen. Vielfach ist die Ausgestaltung der Leis-

¹ Als Ausnahmen gelten regulierte Branchen, die ihre betriebswirtschaftlichen VP teilweise nicht frei wählen dürfen, wie z. B. Telekommunikation, Pharma, Verteidigung.

Bedeutung von Verrechnungspreisen aus Controllingsicht

tungsverrechnung zusammen mit dem Unternehmen „historisch gewachsen“. Für aufkommende Ad-hoc-Fragestellungen wurden häufig Einzelfalllösungen implementiert. So sind in vielen Unternehmen unvollständige und inkonsistente Leistungsverrechnungssysteme entstanden. Dort, wo Aufwand und Nutzen nicht mehr erkennbar ist, scheinen Umlagen oft eine einfache Alternative zu sein. Vielen Beteiligten ist nicht klar, wie viele Fehlinformationen und negative Anreize damit erzeugt werden. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht wäre es vielfach besser, einen Teil der Kosten nicht einer anderen Kostenstelle zu belasten. Schließlich sind weder Umlagen noch Verrechnungspreise vorgeschrieben. Effektivität und Effizienz sollten über den Einsatz sekundärer Kosten, d. h. weiter belasteter Kosten, entscheiden.

Ausführliche Erläuterungen zur Wirkung von VP aus betriebswirtschaftlicher Sicht finden sich in Teil C.

3 Bedeutung von Verrechnungspreisen aus steuerlicher Sicht

Aus steuerlicher Sicht werden Verrechnungspreise als Preise und Konditionen für grenzüberschreitende¹ Geschäftsbeziehungen² zwischen verbundenen Unternehmen sowie zwischen Stammhaus und Betriebsstätte definiert. In Deutschland gelten Konzerngesellschaften dann als „verbundene Unternehmen/nahestehende Person“ im Sinne der VP-Regelungen, wenn mittelbare oder unmittelbare Beteiligungsquoten von mindestens 25 % bestehen³. In anderen Ländern kann dies abweichend definiert sein. Aufgrund der relativ niedrigen deutschen Beteiligungsquote ergeben sich in der Praxis immer wieder Schwierigkeiten mit „konzerninternen“ Transaktionen zu Joint-Venture-Gesellschaften, an denen der Konzern z. B. zu 49 % oder 50 % beteiligt ist. Häufig können konzernweit einheitlich angewandte VP-Strukturen nicht auf Joint-Venture-Gesellschaften übertragen werden, weil das Joint Venture nur unter den im Joint-Venture-Vertrag speziell zwischen beiden unabhängigen Partnern ausgehandelten Bedingungen überhaupt zustande kam. Diese Sondersituationen sollten in der VP-Dokumentation selbsterklärend dokumentiert werden.

Steuerliche VP dienen ausschließlich der wertschöpfungsadäquaten Allokation des Konzernergebnisses. Bildlich gesprochen geht es hierbei lediglich um die „Verteilung des Kuchens“ (also Konzerngewinn und somit Steuersubstrat) auf die Staaten, während VP aus Controlling-sicht letztlich das Ziel der „Vergrößerung des Kuchens“, d. h. der Maximierung des Konzerngewinns verfolgen.

Steuerliche VP bieten gleichermaßen Risiken und Chancen. Im Sinne einer nachhaltigen Unternehmensentwicklung ist zu empfehlen, zunächst zu überprüfen, ob VP-Risiken bestehen, diese dann zu reduzieren oder gar zu beseitigen, um erst in

¹ Nach deutschem Steuerrecht sind ausschließlich grenzüberschreitende Transaktionen zu dokumentieren und unterliegen bei Unangemessenheit verschärften Sanktionen. In vielen anderen Ländern wie z. B. Belgien, Bulgarien, China, Dänemark, Finnland, Griechenland, Hongkong, Indien, Irland, Kroatien, Luxemburg, den Niederlanden, Norwegen, Österreich, Polen, Portugal, Russland, Spanien, Tschechien, Türkei, UK, Ungarn, USA u. v. m. gelten die VP-Vorschriften jedoch auch für intranationale Transaktionen. Vgl. PwC, „International Transfer Pricing 2013/2014“.

² Weitere Erläuterungen zur Definition einer „Geschäftsbeziehung“ finden sich im Teil B, Kapitel 2, Abschnitt „§ 1 AStG-Korrektur“.

³ Vgl. § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG. Ein „Nahestehen“ ist auch bei „beherrschendem Einfluss“ und in den Fällen des § 1 Abs. 2 Nr. 2 und 3 AStG gegeben.

Bedeutung von Verrechnungspreisen aus steuerlicher Sicht

einem zweiten Schritt zu analysieren, welche Chancen und Mehrwerte sich für das Unternehmen mittels steuerlicher VP realisieren lassen könnten.

Welche steuerlichen Risiken könnten bei unangemessenen VP entstehen?

- Doppelbesteuerungen, ggfs. mehr als 100 % Steuersatz: vgl. Teil B, Kapitel 1.1.1
- Zinsnachzahlungen: vgl. Teil B, Kapitel 1.1.2
- Strafzuschläge: vgl. Teil B, Kapitel 1.1.3
- Strafrechtliche Verfahren: vgl. Teil B, Kapitel 1.1.4

Welche steuerlichen Chancen könnten sich durch eine seriöse VP-Planung ergeben?

- Berücksichtigung des internationalen Steuereffalles und Senkung der Konzernsteuerquote durch z. B. folgende Sachverhalte: vgl. Teil B, Kapitel 1.2
 - Ansiedlung neuer Funktionen/Abteilungen auch nach steuerlichen Gesichtspunkten
 - Quellensteuerreduzierung
 - Standortwahl und Gestaltung von Finanzierungstransaktionen
 - Standortwahl und Gestaltung von Know-how-Entwicklung und -Überlassung

Dieses Praktiker-Handbuch richtet sich hauptsächlich an nicht-steuerlich vorgebildete VP-Anwender. Daher wird zugunsten der besseren Lesbarkeit größtenteils sowohl auf akademische und zu steuerrechtliche Ausführungen als auch auf umfangreiche Literaturrecherchen verzichtet. Allerdings findet der interessierte Leser die wesentlichen Zitate der steuerlichen Vorschriften und die Textziffern der verwendeten Rechtsgrundlagen in den Fußnoten. Zudem sind der Vollständigkeit halber in Teil B, Kapitel 15 wichtige und aktuelle praxisrelevante nationale und internationale Rechtsgrundlagen mit einer Kurzbeschreibung aufgelistet.

4 Verrechnungspreiszyklus

Professionelles VP-Management umfasst mehr als nur die Festlegung der „richtigen“ VP-Methode oder die Erstellung der VP-Dokumentation. Die konzernweite Implementierung von VP-Strukturen ist weitaus umfangreicher und betrifft verschiedene Arbeitsschritte und Fachabteilungen. Das folgende Schaubild strukturiert die einzelnen Umsetzungsphasen und es zeigt vereinfachend einen typischen Verrechnungspreiszyklus, wie er in jedem Unternehmen durchlaufen werden sollte:



Abb. 3: Verrechnungspreiszyklus

Nachfolgend wird anhand verschiedener Beispiele dargestellt, welche Fragen und Aktivitäten sich hinter den einzelnen „Tortenstücken“ verbergen. Der Zyklus beginnt damit, die VP-Strategie festzulegen:

4.1 Strategy

Obwohl die ersten deutschen steuerlichen VP-Vorgaben vor mehr als 30 Jahren veröffentlicht worden sind und auch die gesetzliche Verpflichtung deutscher Unternehmen, die Angemessenheit ihrer konzerninternen VP zu dokumentieren, seit mehr als zehn Jahren besteht, trifft man immer wieder auf Unternehmen, deren VP historisch gewachsen sind und aus heutiger Controlling- und vor allem aus steuerlicher Sicht keiner zielorientierten Systematik folgen. Zahlreiche Firmengruppen bilden die VP noch aus rein betriebswirtschaftlicher Sicht, mit der Folge, dass die Allokation des Konzernergebnisses nicht immer wertschöpfungsadäquat erfolgt. Dies führt dann bei steuerlichen Betriebsprüfungen in den unterschiedlichen Ländern i. d. R. zu Aufgriffen, Hinzurechnungen, Doppelbesteuerungen, Strafen etc.

Auch in Konzernen, die bereits seit Jahren eine klare VP-Strategie verfolgen, sollte diese regelmäßig auf den Prüfstand gestellt werden, um sich veränderten Rahmenbedingungen optimal anzupassen. Anlässe hierfür können sein: Akquisition von anderen Unternehmen, die Nachfrage bzw. das Wachstum verlagert sich auf andere Märkte/Länder, starke Wettbewerber treten hinzu oder verschwinden vom Markt, veränderte Kundenanforderungen, positive oder negative Veränderungen der Sanktionen oder Steuersätze in einzelnen Staaten, BEPS-Diskussion etc.

Mit Blick auf eine nachhaltige Unternehmensführung ist daher dringend zu empfehlen, auch im Bereich der VP eine Strategie zu entwickeln. Allein die Existenz einer weltweit konsistent umgesetzten VP-Struktur hilft in vielen Betriebsprüfungsfällen, die steuerliche Angemessenheit von konzerninternen Geschäftsvorfällen erfolgreich zu verteidigen. Das Gegenteil davon wäre, dass VP unsystematisch nach dem Verhandlungsprinzip, auf Zuruf oder aufgrund der Entscheidung durch „den Stärkeren“ festgelegt werden. Eine „Strategie“, die VP so festzulegen, dass die Gewinne – ohne Rücksicht auf Substanzfragen – stets in einem Niedrigsteuerland entstehen und die Gesellschaften in den Hochsteuerländern Verluste erwirtschaften, ist sicherlich zu kurz gesprungen und hält heute keiner Prüfung mehr stand.

Im Einzelnen sollten Sie sich mit folgenden Punkten auseinandersetzen:

- Existiert eine VP-Strategie? Wenn ja, welche? Beispielsweise:
 - Werden VP zur betriebswirtschaftlichen Steuerung des Geschäfts bzw. der Konzerngesellschaften verwendet?

¹ BEPS = Base Erosion and Profit Shifting, vgl. Teil B, Kapitel 1.1.5.

- Werden VP für steuerliche Zwecke genutzt? Z. B. Optimierung der Konzernsteuerquote, Optimierung von Tax Cashflows, Verlustnutzungen, Vermeidung von Doppelbesteuerungen?
- Werden VP gleichermaßen für beide o. g. Zwecke verwendet? Falls ja: Sollen diese Zwecke mit Einpreissystemen, Mehrpreissystemen oder einer konsolidierten Ergebnisrechnung erreicht werden? Wie erfolgt die Überleitung zwischen Legal Books (externes Rechnungswesen) und Management Books (konzerninternes Reporting)?
- Es existiert keine spezielle VP-Strategie: Die operativen Einheiten bilden VP aus betriebswirtschaftlicher Sicht und/oder teilweise auf dem Verhandlungsweg. Ziel ist es, lediglich die weltweit gesetzlich verankerten VP-Dokumentationsvorschriften zeitnah zu erfüllen (Tax Compliance).
- Sollen für alle Teilkonzerne/BUs (Business Units) einheitlich dieselben VP-Konzepte/VP-Methoden angewendet werden? Oder gibt letztlich das operative Geschäftsmodell eines jeden Teilkonzerns/einer BU das ideale VP-Konzept vor, sodass mehrere unterschiedliche VP-Konzepte konzernweit gelten?
- Ist das operative Geschäftsmodell des Konzerns, der Teilkonzerne oder der Business Units eher mit einem zentralistischen oder einem dezentralen VP-Konzept abbildbar?
- Können die Konzerngesellschaften funktional in Routineunternehmen sowie Entrepreneure eingeteilt werden? Oder sind mehr oder weniger alle Gesellschaften als Entrepreneure zu charakterisieren?
- Soll das konzernweite Know-how (z. B. Produktions-, Produkt-, Marketing-Know-how, Marken, Kundenstamm, Patente, Geschmacksmuster, Verfahren etc.) zentral oder dezentral entwickelt/gepflegt/besessen/genutzt werden?
- VP beeinflussen stets die lokale Gewinn-und-Verlust-Rechnung („GuV“) im externen Rechnungswesen. Soll diese GuV als Basis der Performancemessung/Bonifizierung der lokalen Gesellschaft bzw. des lokalen Managements dienen?
- Sind beim Festlegen der VP-Strategie neben betriebswirtschaftlichen Supply-Chain-Optimierungsmöglichkeiten auch Umsatzsteuer- und vor allem Zoll-effekte analysiert und beurteilt worden?

Weitere Einzelheiten sind den folgenden Kapiteln im Teil B zu entnehmen:

- Risiken identifizieren und reduzieren: Kapitel 1.1
- Chancen erkennen und realisieren: Kapitel 1.2
- Vorgehensmodell: Identifizierung der „richtigen“ VP-Methode: Kapitel 3
- Sachverhaltsermittlung: Kapitel 4
- Funktions- und Risikoanalyse: Kapitel 5
- Charakterisierung: Kapitel 6
- Verrechnungspreismethoden: Kapitel 7

4.2 Guideline

Nach dem Festlegen einer VP-Strategie empfiehlt es sich, die Art und Weise der VP-Bildung je Transaktionsgruppe in einer VP-Richtlinie konzernweit verbindlich festzuschreiben und von der Geschäftsführung freizeichnen und veröffentlichen zu lassen. Die große Kunst besteht darin zu erreichen, dass die VP-Richtlinie im Konzern tatsächlich gelebt wird. Dieses Ziel kann nicht erreicht werden, wenn die Richtlinie lediglich z. B. im Intranet veröffentlicht wird. Die folgenden Fragen geben einige Denkanstöße für die praktische Umsetzung.

- Existieren VP-Richtlinien? Wie generisch oder konkret sind diese ausgestaltet? Umfassen sie alle konzerninternen Transaktionen? Für welchen Adressanten sind die Richtlinien formuliert?
- Wie wurden die VP-Richtlinien konzernweit kommuniziert? Via Intranet, E-Mailing, Webcast, Videokonferenz, persönliche Meetings, Schulungen?
- Existieren von einer VP-Richtlinie abgeleitete operative „Manuals“ (z. B. Prozessbeschreibungen, Screenshots etc.), die von Anwendern für Anwender geschrieben sind?
- Werden die VP-Richtlinien tatsächlich gelebt?
- Wie wird die Einhaltung der VP-Richtlinien sichergestellt?
- Kann der Grad der Einhaltung der VP-Richtlinien gemessen werden?

Weitere Einzelheiten finden Sie im Kapitel 8 des Teils B.

4.3 Organization

Die VP-Strategie wird i. d. R. von der Steuer- und der Controllingabteilung gemeinsam entwickelt, von der Geschäftsführung entschieden und im Anschluss in einer VP-Richtlinie festgeschrieben. Eine erfolgreiche Implementierung der VP-Strategie und der VP-Richtlinie setzt voraus, dass eine geschulte und motivierte Organisation geschaffen wird, die die Umsetzung konzernweit vorantreibt. Die Ausprägung dieser VP-Organisation ist vielschichtig, wie folgende beispielhaften Fragen zeigen, und sie ist daher ein kritischer Erfolgsfaktor.

- Eignet sich eher eine zentrale oder eine dezentrale VP-Organisation? Soll dies konzernweit einheitlich oder mit Rücksichtnahme auf die Besonderheiten der Teilkonzerne/BUs individuell entschieden werden?
- Welche Fachabteilung besitzt die VP-Richtlinienkompetenz und welche Fachabteilung(en) ist/sind für die VP-Umsetzung verantwortlich?

- Sollen VP-Verantwortlichkeiten/-Aktivitäten auf bestehende Fachabteilungen verteilt werden oder soll beispielsweise eine neue bereichsübergreifende spezielle und interdisziplinär besetzte VP-Fachabteilung gegründet werden, die unmittelbar an den CFO berichtet?
- Wie ist das Selbstverständnis einer für die VP verantwortlichen Fachabteilung: „Business Partnering“ oder eher „Guideline Owner“?
- Ist festgelegt, welche Fachabteilung für welche Themen bzw. Aktivitäten verantwortlich ist (z. B. mithilfe einer RACI-Matrix, eines Activity Splits oder mit Job Descriptions)?
- Sind VP-Beauftragte („Transfer Pricing Officer“) fachbezogen, global/regional oder divisional benannt worden?

Weitere Einzelheiten können Sie Kapitel 9 im Teil B entnehmen.

4.4 Processes

Ausgehend von der VP-Richtlinie sind anschließend die Detailprozesse abzuleiten und zu entwerfen. Dies ist i. d. R. Aufgabe derjenigen Abteilungen, die für die operative Umsetzung verantwortlich sind. Die Steuerabteilung sollte hierbei beratend zur Seite stehen.

- Bei manchen Konzernen sind zwar VP-Richtlinien intern veröffentlicht worden, allerdings stellen diese Konzerne dann spätestens bei der Erstellung der VP-Dokumentation fest, dass man sich selten oder nicht an die VP-Richtlinie gehalten hat. Ursache hierfür ist häufig, dass die VP-Konzepte nicht implementiert wurden, d. h., die im obigen VP-Zyklus dargestellten Phasen 1, 3, 4 und/oder 5 wurden übersehen oder es fehlte an Budget und/oder an internen bzw. externen Ressourcen.
- Dieses „Tortenstück“ beschäftigt sich damit, die notwendigen Prozesse zu entwerfen und zu etablieren, die sicherstellen sollen, dass insbesondere die VP-Bildung, VP-Überwachung, VP-Anpassungen (inkl. Effekte auf Steuerung, Performancemessung, Umsatzsteuer, Zoll etc.), das Margenreporting sowie die VP-Dokumentation verlässlich und effizient funktionieren.
- Die Komplexität und der Erfolg einer VP-Implementierung hängt maßgeblich von der Einheitlichkeit der ERP²- sowie der Unternehmenssteuerungssysteme der weltweiten Konzerngesellschaften ab.

² ERP = Enterprise Resource Planning. Anwendungssoftware, die weitgehend alle Geschäftsprozesse abbildet.

- Welche Prozesse sollen manuell und welche systemgestützt ablaufen? Sind Softwaretools (z. B. Excel, Access, ERP-Lösung, eigenentwickelte Lösung) für die Berechnung, Überwachung, Anpassung und Dokumentation von Verrechnungspreisen vorhanden oder gewünscht?

Weitere Einzelheiten entnehmen Sie bitte dem Kapitel 10 im Teil B.

4.5 Monitoring

Selbst die schlauesten VP-Richtlinien, VP-Konzepte bzw. Margenaussteuerungskonzepte werden nicht zu der angestrebten Zielerreichung/Ergebnisallokation führen, wenn es an einem funktionierenden Qualitätsmanagementsystem mangelt. Immer wieder stellt man in der Praxis fest, dass Unternehmen beispielsweise VP vor Beginn des Wirtschaftsjahrs bilden und für den gesamten Artikelstamm in die ERP-Systeme einspielen. Unterjährig aber überwachen sie die VP bzw. die daraus resultierenden Finanzergebnisse der betroffenen Konzerngesellschaften nicht mehr. Letztlich erkennen sie erst einige Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs bei Erstellung der VP-Dokumentation, dass die Ziele der VP-Richtlinie nicht erreicht worden sind. Ein unterjähriges Monitoring ist daher sehr empfehlenswert, wobei folgende Fragen zu beantworten sind:

- Besteht ein VP-Qualitätsmanagementprozess, der sicherstellt, dass die VP-Richtlinie eingehalten wird? Wenn ja, wie ist dieser ausgestaltet?
- Falls z. B. Nettomargen bei Routineunternehmen³ in einem bestimmten Korridor ausgesteuert werden sollen: Wie und zu welchem Zeitpunkt unterjährig werden diese tatsächlichen Nettomargen transaktionsbasiert ermittelt? Wie sieht die Lösung bei multifunktionalen Gesellschaften aus? Ist ein Reporting etabliert, das in diesen Fällen eine transaktionsbezogene Segmentierung der GuV ermöglicht? Erfolgt die Zuordnung von Umsätzen, COGS, OPEX etc. schätzungsweise oder direkt verursachungsgerecht? Welche Granularität ist notwendig, um noch „tax compliant“ zu sein? Zu welchem Zeitpunkt sollen die Fremdvergleichsdaten vorliegen? Vgl. auch Teil B, Kapitel 7.5.6 „Outcome Testing vs. Price Setting Approach“.
- Sind QM-KPIs festgelegt? Wenn ja, welche: z. B. Anzahl der systemgenerierten VP-Anpassungen, prozentuale Abweichungen zwischen den Ziel- und den tatsächlichen Nettomargen/Umsätzen/Kosten, Anzahl der vollständig und zeitnah erstellten VP-Dokumentationen, Höhe der VP-Korrekturen in steuerlichen Betriebsprüfungen etc.?

Weitere Einzelheiten finden Sie im Kapitel 11 des Teils B.

³ Funktions- und risikoarme Konzerngesellschaften; i. d. R. Vertriebsgesellschaften.