

MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

„Würdigung steuerrechtlicher Verrechnungspreis-
methoden aus betriebswirtschaftlicher Sicht“

verfasst von

Robert Stepien

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, 2014

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer:

A 066 915
Masterstudium Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto Altenburger

Danksagung

An dieser Stelle möchte ich mich beim Unternehmen **Bosch Mahle Turbo Systems GmbH & Co. KG** aus Stuttgart bedanken, das mir die Möglichkeit gegeben hat, diese Arbeit als Masterand im Unternehmen zu schreiben. In dieser Zeit konnte ich tiefe Einblicke in die Verrechnungspreispraxis gewinnen. Insbesondere gilt der Dank meinem Betreuer im Unternehmen Herrn **Dr. Oliver Weiß**, sowie Herrn **Markus Munz**, die mir jederzeit zur Seite standen.

Besonders bedanken möchte ich mich bei Herrn **Mag. (FH) Josef Baumüller**, für seine Geduld und Bereitschaft meine unzähligen Fragen stets zeitnah zu beantworten.

Ein Dank gebührt auch meinem Betreuer **Univ.-Prof. Mag. Dr. Otto Altenburger** für die wertvollen Tipps und hilfreichen Anregungen.

Inhaltsverzeichnis:

ABBILDUNGSVERZEICHNIS	VII
------------------------------------	------------

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS.....	VIII
-----------------------------------	-------------

1 EINLEITUNG	1
---------------------------	----------

1.1 Problemstellung	1
---------------------------	---

1.2 Aufbau der Arbeit	2
-----------------------------	---

2 GRUNDLAGEN	5
---------------------------	----------

2.1 Betriebswirtschaftliche Beurteilungskriterien	5
---	---

2.1.1 Erfolgsermittlung.....	5
------------------------------	---

2.1.2 Anreizwirkung	6
---------------------------	---

2.2 Der Fremdvergleichsgrundsatz	6
--	---

2.2.1 Allgemeines.....	6
------------------------	---

2.2.2 Tatsächlicher Fremdvergleich	7
--	---

2.2.3 Hypothetischer Fremdvergleich.....	10
--	----

2.3 Grundlegendes zur Funktions- und Risikoanalyse.....	11
---	----

2.4 Ausgewählte Anwendungsbereiche für die Verrechnungspreisbestimmung	13
--	----

2.4.1 Güter und Waren	13
-----------------------------	----

2.4.2 Dienstleistungen	16
------------------------------	----

2.4.3 Immaterielle Wirtschaftsgüter.....	18
--	----

2.4.4 Finanzierungsleistungen	18
-------------------------------------	----

3 PREISVERGLEICHSMETHODE	21
---------------------------------------	-----------

3.1 Darstellung	21
-----------------------	----

3.1.1 Akzeptanz und Rangfolgeverhältnis	21
---	----

3.1.2 Das Grundprinzip der Verrechnungspreisermittlung	21
--	----

3.1.3 Ermittlungsmöglichkeiten und Anwendungsvoraussetzungen	22
--	----

3.1.4 Grenzen bei der Anwendung.....	24
--------------------------------------	----

3.1.5 Detaillierte Betrachtung der Anwendung für ausgewählte Anwendungsbereiche.....	25
--	----

3.1.5.1 Güter und Waren	25
-------------------------------	----

3.1.5.2 Dienstleistungen	27
--------------------------------	----

3.1.5.3 Immaterielle Wirtschaftsgüter	28
---	----

3.1.5.4 Finanzierungsleistungen	30
---------------------------------------	----

3.2	Beurteilung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien	30
3.2.1	Erfolgsermittlung.....	31
3.2.2	Anreizwirkung	33
4	WIEDERVERKAUFSPREISMETHODE	35
4.1	Darstellung	35
4.1.1	Akzeptanz und Rangfolgeverhältnis	35
4.1.2	Das Grundprinzip der Verrechnungspreisermittlung	35
4.1.3	Ermittlungsmöglichkeiten und Anwendungsvoraussetzungen	36
4.1.4	Grenzen bei der Anwendung.....	38
4.1.5	Detaillierte Betrachtung der Anwendung für ausgewählte Anwendungs-bereiche	39
4.1.5.1	Güter und Waren	39
4.1.5.2	Dienstleistungen	41
4.1.5.3	Immaterielle Wirtschaftsgüter	42
4.1.5.4	Finanzierungsleistungen	42
4.2	Beurteilung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien	43
4.2.1	Erfolgsermittlung.....	43
4.2.2	Anreizwirkung	44
5	KOSTENAUFSCHLAGSMETHODE	47
5.1	Darstellung	47
5.1.1	Akzeptanz und Rangfolgeverhältnis	47
5.1.2	Das Grundprinzip der Verrechnungspreisermittlung	47
5.1.3	Ermittlungsmöglichkeiten und Anwendungsvoraussetzungen	48
5.1.4	Grenzen bei der Anwendung.....	54
5.1.5	Detaillierte Betrachtung der Anwendung für ausgewählte Anwendungsbereiche.....	55
5.1.5.1	Güter und Waren	55
5.1.5.2	Dienstleistungen	57
5.1.5.3	Immaterielle Wirtschaftsgüter	58
5.1.5.4	Finanzierungsleistungen	59
5.2	Beurteilung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien	59
5.2.1	Erfolgsermittlung.....	59
5.2.2	Anreizwirkung	61

6	GESCHÄFTSVORFALLBEZOGENE NETTOMARGENMETHODE (TNMM)	65
6.1	Darstellung	65
6.1.1	Akzeptanz und Rangfolgeverhältnis	65
6.1.2	Das Grundprinzip der Verrechnungspreisermittlung	65
6.1.3	Ermittlungsmöglichkeiten und Anwendungsvoraussetzungen	66
6.1.4	Grenzen bei der Anwendung	67
6.1.5	Detaillierte Betrachtung der Anwendung für ausgewählte Anwendungsbereiche	67
6.1.5.1	Güter und Waren	67
6.1.5.2	Dienstleistungen	69
6.1.5.3	Immaterielle Wirtschaftsgüter	70
6.1.5.4	Finanzierungsleistungen	71
6.2	Beurteilung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien	71
6.2.1	Erfolgsermittlung	71
6.2.2	Anreizwirkung	72
7	GESCHÄFTSVORFALLBEZOGENE GEWINNAUFTEILUNGSMETHODE	73
7.1	Darstellung	73
7.1.1	Akzeptanz und Rangfolgeverhältnis	73
7.1.2	Das Grundprinzip der Verrechnungspreisermittlung	73
7.1.3	Ermittlungsmöglichkeiten und Anwendungsvoraussetzungen	74
7.1.4	Grenzen bei der Anwendung	75
7.1.5	Detaillierte Betrachtung der Anwendung für ausgewählte Anwendungsbereiche	76
7.1.5.1	Güter und Waren	76
7.1.5.2	Dienstleistungen	77
7.1.5.3	Immaterielle Wirtschaftsgüter	77
7.1.5.4	Finanzierungsleistungen	77
7.2	Beurteilung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien	77
7.2.1	Erfolgsermittlung	77
7.2.2	Anreizwirkung	79
8	ABSCHLUSS	81
8.1	Zusammenfassung	81
8.2	Fazit	83

LITERATURVERZEICHNIS	89
RECHTSQUELLENVERZEICHNIS	95
ANHANG	97
Abstract	97
Lebenslauf.....	99

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Betriebsinterner Fremdvergleich.....	8
Abbildung 2: Betriebsexterner Fremdvergleich.....	9
Abbildung 3: Idealtypische Ausprägungen von Produktionsgesellschaften	15
Abbildung 4: Funktions- und Risikoprofile von Vertriebsunternehmen.....	16
Abbildung 5: Schematisches Vorgehen bei der Wiederverkaufspreismethode	36
Abbildung 6: Drei mögliche Fälle mit unterschiedlichem Verhältnis zwischen angemessener Rohgewinnspanne und Selbstkosten bei fester marktüblicher Handelsspanne.....	44
Abbildung 7: Schematisches Vorgehen bei der Kostenaufschlagsmethode	48
Abbildung 8: Spielraum zur Verteilung des Synergieeffektes bei der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode.....	79
Abbildung 9: Übersicht der Methoden nach den Beurteilungskriterien.....	83

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
BB	Betriebs-Berater
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
CUP	comparable uncontrolled price method
CUT	comparable uncontrolled transaction method
DB	Der Betrieb
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst
EBIT	earnings before interests and taxes
EDV	elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
et al.	und andere
etc.	et cetera
F&E	Forschung und Entwicklung
FG	Finanzgericht
FG BW	Finanzgericht Baden-Württemberg
FG Saarl.	Finanzgericht des Saarlandes
ggf.	gegebenenfalls
i.d.R.	in der Regel
i.V.m.	in Verbindung mit
Nr.	Nummer
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
f.	folgende
PwC	PricewaterhouseCoopers
Rz.	Randziffer
S.	Seite
sog.	so genannte
TNMM	Transaktionsbezogene Nettomargenmethode / Transactional Net Margin Method
Tz.	Textziffer

u.a.	unter anderem
v.	vom
v.a.	vor allem
v.H.	von Hundert
vgl.	vergleiche
VP	Verrechnungspreis
VWG	Verwaltungsgrundsätze
z.B.	zum Beispiel

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Lieferungen und Leistungen innerhalb internationaler Konzerne (konzerninterne Transaktionen) werden auf ca. 70 % des gesamten Welthandels geschätzt. Das bedeutet, dass mehr als die Hälfte des internationalen Handels zwischen nicht wirtschaftlich selbständigen Anbietern und Nachfragern stattfindet, sondern zwischen Unternehmen einer wirtschaftlichen Einheit (eines internationalen Konzerns).¹ Es ist damit zu rechnen, dass sich dieser Trend in Zukunft noch verstärken wird und der Anteil infolge immer neuer grenzüberschreitender Unternehmenszusammenschlüsse und der Globalisierung weiter steigt.²

Im Hinblick auf international agierende Konzerne eröffnet dies erhebliche Spielräume zur steuerlichen Gewinnverlagerung.³ Schließlich unterscheiden sich die einzelnen nationalen Steuersysteme teilweise stark voneinander. Aufgrund dieser Unterschiede können Situationen entstehen, in denen grenzüberschreitend tätige und steuerpflichtige Unternehmen steuerliche Vorteile erlangen, die bei rein nationaler Tätigkeit nicht möglich gewesen wären.⁴ Oftmals geschieht dies mit Hilfe von Verrechnungspreisen. Ein Verrechnungspreis stellt dabei den Preis dar, welchen verbundene Unternehmen für ihren gegenseitigen Leistungsaustausch vertraglich vereinbaren. Aus Sicht der Finanzbehörden sind Verrechnungspreise von Bedeutung, wenn sie zwischen rechtlich selbständigen, aber miteinander verbundenen Unternehmen eines Unternehmensverbundes über nationale Grenzen hinweg abgerechnet werden.⁵ Sie ermöglichen nämlich, Erträge im niedrig besteuerten Land und Aufwendungen im Hochsteuerland anfallen zu lassen.⁶ Ein Konzern wird also versuchen, die Gewinne der Konzernunternehmen von Ländern mit einer hohen Unternehmensgewinnbesteuerung in Niedrigsteuerländer zu verlagern.⁷ Die Steuerbelastung des Gesamtunternehmens wird gemindert und der Konzerngewinn steigt. Im konkreten Fall bedeutet dies, dass für eine Transaktion aus einem Hochsteuerland in ein Niedrigsteuerland der Verrechnungspreis im Vergleich zu Marktpreisen niedriger ausfallen wird, sodass der Großteil des später

¹ Vgl. Boos / Rehkugler / Tucha (2000), S. 2393; Schneider (2003), S. 53; Brähler (2010), S. 407; Baumhoff (2012), S. 378.

² Vgl. Boos / Rehkugler / Tucha (2000), S. 2389; Baumhoff (2012), S. 378; KPMG (2012), S. 3.

³ Vgl. Schneider (2003), S. 53.

⁴ Vgl. Kofler, G / Kofler, H (2008), S. 382.

⁵ Vgl. Borstell (2011a), S. 32 f.

⁶ Vgl. Kahle (2007), S. 96.

⁷ Zu diversen Studien zur Gewinnverlagerung siehe Schreiber (2008) S. 829 – 834.

am Markt realisierten Gewinns dem Land mit der niedrigeren Besteuerung zugeordnet wird.⁸

Für Deutschland als Hochsteuerland würde ein solches Verhalten den Verlust von Steuereinnahmen bedeuten. Daher rückt die Verrechnungspreis-Thematik immer mehr in den Fokus der deutschen Finanzverwaltung und der internationalen Finanzbehörden. Diese prüfen zunehmend die Angemessenheit von Verrechnungspreisen und stellen immer umfangreichere Anforderungen an internationale Konzerne bspw. hinsichtlich Dokumentationen.⁹ Bei Unangemessenheit von Verrechnungspreisen drohen zum Teil hohe Sanktionen in Form von Korrekturen, die letztlich zu einer Doppelbesteuerung führen.¹⁰

Im Rahmen dieser Arbeit sollen die in Deutschland erlaubten Verrechnungspreismethoden umfangreich dargestellt und nach betriebswirtschaftlichen Kriterien beurteilt werden. Die Darstellung der Methoden stellt eine steuerrechtliche Sicht auf die Verrechnungspreismethoden dar, schließlich gibt es mittlerweile sowohl auf nationaler Ebene, bspw. durch die Verwaltungsgrundsätze¹¹ (VWG) oder die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren,¹² als auch auf internationaler Ebene, z.B. durch die OECD-Verrechnungspreisleitlinien,¹³ eine Fülle von Regeln und Anwendungsvoraussetzungen. Die eigene Beurteilung erfolgt aus dem betriebswirtschaftlichen Blickwinkel auf die steuerrechtlich erlaubten Verrechnungspreismethoden. Es soll aufgezeigt werden, wie gut betriebswirtschaftliche Kriterien von den jeweiligen Methoden erfüllt werden. Die Kriterien der betriebswirtschaftlichen Beurteilung sind aus der wissenschaftlichen Literatur abgeleitet.

1.2 Aufbau der Arbeit

Als erstes werden im Grundlagenkapitel die betriebswirtschaftlichen Beurteilungskriterien, der Fremdvergleichsgrundsatz sowie die Funktions- und Risikoanalyse und ausgewählte Anwendungsbereiche vorgestellt. Im ersten Punkt, den Beurteilungskriterien, wird erläutert, nach welchen betriebswirtschaftlichen Kriterien die einzelnen Methoden beurteilt werden. Hierbei geht es um Funktionen von Verrechnungspreisen, die sich aus betriebswirtschaftlichen Zielsetzungen ergeben. Der Fremdvergleichsgrundsatz und die Funktions- und Risikoanalyse stellen zwei wichtige Bestandteile von Verrech-

⁸ Vgl. *Boos / Rehkugler / Tucha* (2000), S. 2390; *Kahle* (2007), S. 96; *Schreiber* (2008), S. 829.

⁹ Vgl. *Kahle* (2007), S. 96; *Ernst & Young* (2011), S. 5.

¹⁰ Vgl. *Kahle* (2007), S. 96.

¹¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 23.02.1983.

¹² Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005.

¹³ Vgl. OECD 2010.

nungspreisen aus steuerrechtlicher Sicht dar. Beide sind von großer Relevanz bei der Ermittlung von angemessenen Verrechnungspreisen also jenen, die von der deutschen Finanzverwaltung akzeptiert werden. Im letzten Unterkapitel werden die vier Anwendungsbereiche von Verrechnungspreisen beschrieben,¹⁴ auf die die deutsche Finanzverwaltung in ihren VWG und die OECD in ihrer Verrechnungspreisleitlinie explizit eingehen.

Auf das Grundlagenkapitel folgen die fünf Hauptkapitel. Jedes Hauptkapitel behandelt eine der fünf in Deutschland akzeptierten Verrechnungspreismethoden.¹⁵ Zu diesen zählen sowohl die drei Standardmethoden, als auch die zwei geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden. Zu den Standardmethoden gehört die Preisvergleichs-, die Wiederverkaufspreis- und die Kostenaufschlagsmethode. Bei den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden werden die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM) und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode behandelt.¹⁶ Ergänzend sei erwähnt, dass es neben den in Deutschland erlaubten Gewinnaufteilungsmethoden auch noch globale Gewinnaufteilungsmethoden gibt. Die Anwendung dieser ist z.B. in den USA zulässig, sie werden jedoch sowohl von der deutschen Finanzverwaltung als auch von der OECD abgelehnt. Insofern wird im Rahmen dieser Masterarbeit nicht weiter auf diese eingegangen.¹⁷

Es wird mit den Standardmethoden begonnen, da diese vor den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden vorrangig anzuwenden sind. Die Reihenfolge der Standardmethoden spiegelt dabei ebenfalls das Rangfolgeverhältnis wider.¹⁸ Bei den beiden nachrangigen geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden verhält es sich anders. Ein eindeutiges Rangfolgeverhältnis zwischen den beiden Methoden konnte der Autor in der wissenschaftlichen Literatur nicht feststellen. Es wird lediglich erwähnt, dass die geeignetste Methode anzuwenden sei.¹⁹ Aufgrund dessen erfolgt die Anordnung nach der Ähnlichkeit zu den Standardmethoden im Hinblick auf die einseitige Betrachtung einer Transaktion.²⁰ Auf diese Thematik wird im Kapitel 7.1.2 näher eingegangen.

¹⁴ Vgl. Brähler (2010), S. 407.

¹⁵ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 116; Brähler (2010), S. 441.

¹⁶ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 238.

¹⁷ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 116; Brähler (2010), S. 450; Baumhoff (2012), S. 512 f.

¹⁸ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 116; Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 239; Baumhoff (2012), S. 482 f.

¹⁹ Vgl. Baumhoff (2012), S. 484.

²⁰ Vgl. Vögele / Fügemann (2011b), S. 655.

Jedes Kapitel zu den dargestellten Verfahren ist gleich aufgebaut. Als erstes erfolgt eine detaillierte Darstellung der Methode. Es werden die verschiedenen steuerrechtlich erlaubten Ermittlungsmöglichkeiten, die Eignung in den Anwendungsbereichen und Grenzen in der praktischen Anwendung aufgezeigt. Nach dieser Darstellung, welche die steuerrechtliche Sicht darstellt, erfolgt die Beurteilung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien.

Das Abschlusskapitel besteht aus einer Zusammenfassung der fünf in den Hauptkapiteln vorgestellten Verrechnungspreismethoden und einem Fazit. Im Fazit wird auf die verschiedenen Ergebnisse der Beurteilung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien eingegangen und sie werden in einer tabellarischen Übersicht dargestellt.

2 Grundlagen

2.1 Betriebswirtschaftliche Beurteilungskriterien

2.1.1 Erfolgsermittlung

In einem Konzern mit Leistungsverflechtungen zwischen den Einheiten, die teilweise rechtlich selbstständig sind, ist der Erfolg einzelner Einheiten stark von Verrechnungspreisen abhängig.²¹ Sie stellen Erlöse für die leistende Einheit und Einstandspreise für die beziehende Einheit dar.²² Im Rahmen der Erfolgsermittlungsfunktion gilt es, durch eine korrekte Gewinnermittlung den einzelnen Konzernunternehmen ihre Erfolge zuzuweisen.²³ Aus betriebswirtschaftlicher Sicht und im Hinblick auf die spätere Beurteilung ist hierbei wichtig, interne Leistungen der einzelnen Gesellschaften eines Konzerns zu ermitteln und verursachungsgerecht zuzuordnen. Dabei spielen neben der Kostenermittlung hauptsächlich durch den Konzernverbund entstandene Vorteile durch Synergieeffekte eine zentrale Rolle.²⁴ Diese werden u.a. durch Verrechnungspreise auf die einzelnen Konzernunternehmen aufgeteilt. Sie sollen dadurch den Leistungsbeitrag und schlussendlich den Erfolg der einzelnen Konzernunternehmen sichtbar machen und aufzeigen, welches Konzernunternehmen wie viel zum erzielten Gesamterfolg des Konzerns beigetragen hat.²⁵

Eine korrekte Erfolgsermittlung ist für Konzerne wichtig. Durch sie kann anhand der einzelnen Konzerngewinne die Leistung der einzelnen Konzernunternehmensmanager beurteilt werden. Desweiteren fördert sie die Selbstständigkeit der Manager von Konzernunternehmen und führt zu höherer Motivation aufgrund größerer Einflussmöglichkeiten. Ein zusätzlicher Anreiz wird dem Management einer Einheit dabei oft gesetzt, indem das Gehalt an das Ergebnis der Einheit gekoppelt wird.²⁶ Von dieser Kopplung wird im Rahmen der Anreizwirkung im nächsten Kapitel ausgegangen. Desweiteren stellt der Erfolg der zum Konzern zugehörigen Gesellschaften die Grundlage für zahlreiche Entscheidungen des Konzernmanagements dar, wie z.B. über Ressourcenallokationen an die einzelnen Konzernunternehmen oder als Orientierung für strategische

²¹ Vgl. *Schultze / Weiler* (2007), S. 103; *Ewert / Wagenhofer* (2008), S. 575; *Behringer* (2011), S. 137 – 140.

²² Vgl. *Wagenhofer* (2002), S. 2075; *Ewert / Wagenhofer* (2008), S. 575.

²³ Vgl. *Boos / Rehkugler / Tucha* (2000), S. 2393.

²⁴ Vgl. *Oestreicher* (2000), S. 20 – 22; *Schultze / Weiler* (2007), S. 103.

²⁵ Vgl. *Wagenhofer* (2002), S. 2075; *Brühl* (2004), S. 335 f.

²⁶ Vgl. *Wagenhofer* (2002), S. 2075; *Schultze / Weiler* (2007), S. 104; *Coenenberg / Fischer / Günther* (2009), S. 692.

Maßnahmen.²⁷ Weitere Ziele sind die Abgrenzung der Verantwortlichkeiten sowie die Förderung der Kostentransparenz und des Kostenbewusstseins.²⁸

2.1.2 Anreizwirkung

Die Anreizfunktion ist aus betriebswirtschaftlicher Sicht eine weitere Funktion von Verrechnungspreisen. Durch die Festlegung von Verrechnungspreisen soll erreicht werden, dass Konzernunternehmen dazu motiviert werden, effizient zu wirtschaften. Der Anreiz erfolgt in den meisten Fällen durch die Kopplung des Entlohnungssystems der Manager an den Gesellschaftserfolg ihres Unternehmens.²⁹ Es kann also davon ausgegangen werden, dass ein Konzernunternehmen versuchen wird, den eigenen Erfolg stets zu maximieren. Dieser wird zu einem großen Teil u.a. durch Verrechnungspreise beeinflusst.

Dabei ist jedoch zu beachten, dass ein Anreizsystem, das an einen verursachungsge- recht ermittelten Erfolg eines Konzernunternehmens gekoppelt ist, nicht automatisch auch zu einer gesamtunternehmensoptimalen Verhaltenssteuerung führt.³⁰ Das Ziel der gesamtunternehmensoptimalen Verhaltenssteuerung, auch als Lenkungs- und Koordinationsfunktion bezeichnet, ist allerdings in der wissenschaftlichen Literatur ausführlich erforscht und diskutiert worden, sodass es nicht Thema dieser Arbeit sein soll.³¹ Stattdessen gilt es im Rahmen dieser Arbeit zu untersuchen, welche der Verrechnungspreismethoden welche Anreize hinsichtlich der Wirtschaftlichkeit im betrachteten Konzern schaffen.

2.2 Der Fremdvergleichsgrundsatz

2.2.1 Allgemeines

Der Fremdvergleichsgrundsatz ist der maßgebliche Grundsatz für die Bestimmung von Verrechnungspreisen.³² International auch als „Arm's Length Principle“ bezeichnet, fordert er eine Verrechnung konzerninterner Lieferungen und Leistungen zu Preisen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart haben oder vereinbart hätten.³³ Der Begriff stammt ursprünglich aus dem

²⁷ Vgl. *Wagenhofer* (2002), S. 2075; *Ewert / Wagenhofer* (2008), S. 575; *Küpper* (2008), S. 427.

²⁸ Vgl. *Wagenhofer* (2002), S. 2075; *Ewert / Wagenhofer* (2008), S. 575.

²⁹ Vgl. *Küpper* (2008), S. 427; *Coenenberg / Fischer / Günther* (2009), S. 803 – 812.

³⁰ Vgl. *Schultze / Weiler* (2007), S. 103; *Coenenberg / Fischer / Günther* (2009), S. 693 f.

³¹ Für einen detaillierten Überblick zu dieser Thematik siehe *Pfaff / Pfeiffer* (2004).

³² Vgl. *Brähler* (2010), S. 423.

³³ Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 428.

Fechtsport, bei dem sich die Fechter auf Waffenlänge gegenüber stehen müssen. Der angemessene Abstand soll dabei einen fairen Kampf sicherstellen.³⁴

Der Fremdvergleichsgrundsatz wird in Art. 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) kodifiziert. Dieses stellt in Deutschland nur eine Erlaubnisnorm dar. Im deutschen Recht findet man den Fremdvergleichsgrundsatz in den Rechtsinstituten der verdeckten Gewinnausschüttung, der verdeckten Einlage und der Entnahme sowie in § 1 AStG.³⁵ Die ersten drei verweisen bei einer steuerlichen Prüfung von Verrechnungspreisen auf den Maßstab des Fremdvergleichs, allerdings liegt ihnen kein einheitlicher Fremdvergleichsgrundsatz zugrunde. Die einzige legale Definition erfährt dieser in § 1 Abs. 1 AStG.³⁶ Im Grundsatz entspricht diese der Definition in Art 9 OECD-MA.³⁷ Es werden nur geringfügig andere Begrifflichkeiten herangezogen.³⁸ Ein Verrechnungspreis, der dem Fremdvergleich standhält, verlangt, dass ein Marktpreis für eine vergleichbare wie die innerbetriebliche Leistung existiert. Dies ist nur selten der Fall und so wird zwischen dem tatsächlichen und dem hypothetischen Fremdvergleich unterschieden.³⁹

2.2.2 Tatsächlicher Fremdvergleich

Der tatsächliche Fremdvergleich wird als klassischer Fall des Fremdvergleichs gesehen. Er ist nach OECD-Ansicht⁴⁰ die direkteste und verlässlichste Methode für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und eignet sich daher idealerweise für die Beurteilung jeglicher konzerninterner Liefer- und Leistungsbeziehungen.⁴¹ Er genießt laut § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG den grundsätzlichen Vorrang vor allen anderen Vergleichsverfahren. Zur Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises werden die tatsächlich zwischen oder mit fremden Dritten stattgefundenen Geschäfte als Vergleichsmaß herangezogen.⁴² Im besten Fall besteht der einzige Unterschied zum Vergleichsmaßstab in der gesellschaftlichen Unabhängigkeit der Geschäftspartner, während alle anderen leistungstransferbezogenen Faktoren genau gleich sind. Desweiteren sollte der Vergleich möglichst zeitgleich erfolgen. Man unterscheidet zwei Arten des tatsächlichen Fremdvergleichs: dem betriebsinternen Fremdvergleich und dem

³⁴ Vgl. Klein (1995), S. 227.

³⁵ Vgl. Looks / Steinert / Müller (2009), S. 2349.

³⁶ Vgl. Baumhoff (2012), S. 384 f.

³⁷ Vgl. Rek / Brück / Labermeier (2008), S. 42.

³⁸ Vgl. Schrade / Neumann (2008), S. 581.

³⁹ Vgl. Behringer (2011), S. 154 f.

⁴⁰ Vgl. OECD 2010, Tz. 2.14.

⁴¹ Vgl. Baumhoff (2012), S. 456 – 460.

⁴² Vgl. Brügge Lambert (2005), S. 181.

betriebsexternen Fremdvergleich,⁴³ in der Literatur auch oft als innerbetrieblicher und zwischenbetrieblicher Vergleich bezeichnet.⁴⁴

Der **betriebsinterne Fremdvergleich** ist nur möglich, wenn das betrachtete Konzernunternehmen die gleiche Lieferung oder Leistung mit verbundenen als auch mit unverbundenen Geschäftspartnern austauscht.⁴⁵ Es wird also eine Transaktion, die das Konzernunternehmen mit einem zum gleichen Konzern dazugehörigen Unternehmen durchführt, mit einer Transaktion verglichen, die dasselbe Konzernunternehmen mit einem fremden Unternehmen tätigt.⁴⁶

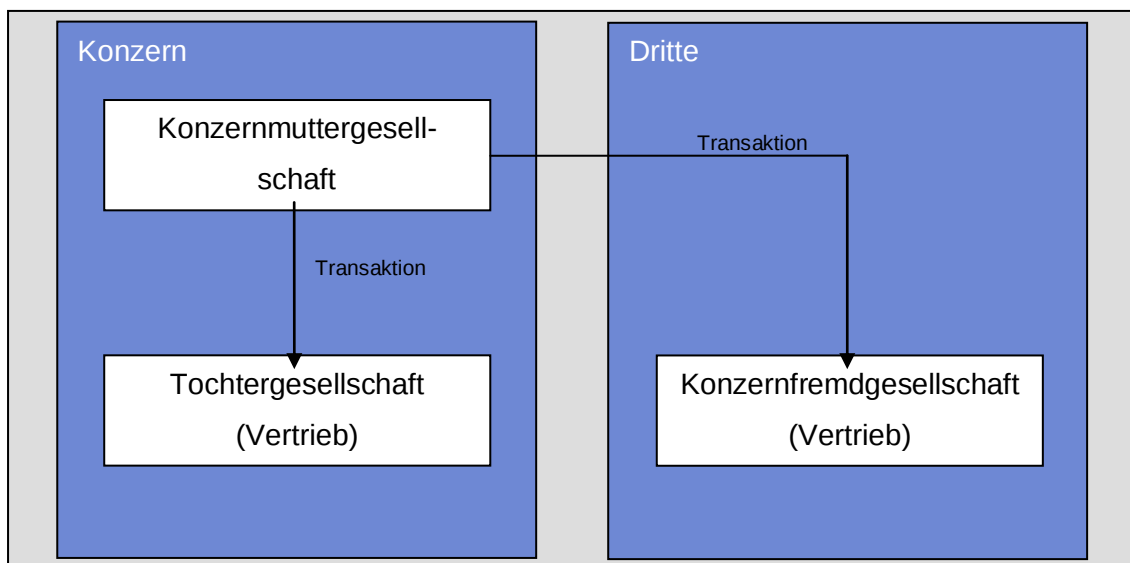


Abbildung 1: Betriebsinterner Fremdvergleich (angelehnt an Ernst & Young (2003), S. 15)

Es ist zusätzlich zu beachten, dass neben der tatsächlichen Vergleichbarkeit der Transaktion nach Art und Umfang auch die Funktionen, die die einzelnen Gesellschaften übernehmen, vergleichbar sein müssen. Hierzu näheres in „Kapitel 2.3 Die Funktions- und Risikoanalyse“. Ebenso müssen ggf. andere Umstände der beiden Transaktionen berücksichtigt werden, hierzu zählen bspw. vertragliche Verhältnisse, Fristen, wirtschaftliche Situation der Parteien, unternehmerische Zielvorstellungen etc.⁴⁷ Sind alle Umstände und Funktionen identisch, so wird von einem direkten Fremdvergleich gesprochen. In der Praxis werden derartige Übereinstimmungen jedoch nur in den seltensten Fällen zu beobachten sein.⁴⁸ Meistens sind Unterschiede vorhanden und diese können zu Auf- und Abschlägen zu dem im Fremdvergleich beobachteten Preis füh-

⁴³ Vgl. Baumhoff (2012), S. 457.

⁴⁴ Vgl. Baumhoff (2012), S. 457 – 460.

⁴⁵ Vgl. Baumhoff (2012), S. 457.

⁴⁶ Vgl. Brähler (2010), S. 415.

⁴⁷ Vgl. Behringer (2011), S. 155; Borstell (2011b), S. 195 f.

⁴⁸ Vgl. Borstell (2011b), S. 195 f.

ren.⁴⁹ In diesen Fällen wird der Fremdvergleich als indirekter Fremdvergleich bezeichnet.⁵⁰

Sind die Voraussetzungen für einen betriebsinternen Fremdvergleich gegeben, so stellt diese Art des tatsächlichen Fremdvergleiches die theoretisch exaktere und in der Durchführung zweckmäßigste Verfahrensweise dar. Von besonderem Vorteil ist die Möglichkeit einer Beachtung der Konzernzugehörigkeit durch Berücksichtigung innerbetrieblicher Einflussfaktoren, als auch die relativ problemlose Ermittlung der relevanten Vergleichsdaten aus den Unterlagen der betreffenden Konzernunternehmen.⁵¹

Ist ein betriebsinterner Fremdvergleich nicht möglich, so ist zu prüfen, ob ein tatsächlicher Fremdvergleich in Form eines **betriebsexternen Fremdvergleichs** möglich ist. Dabei werden die Transaktionen zwischen zwei unabhängigen Geschäftspartnern, wobei keines der beiden Unternehmen dem betrachteten Unternehmensverbund angehört, mit der konzerninternen Transaktion verglichen.⁵² Der betriebsexterne Fremdvergleich gilt als besonders objektiv, da die gewonnen Erkenntnisse durch das Zusammenwirken der Marktkräfte zustande gekommen sind und somit frei von Einflüssen des Unternehmenskonzernes sind.⁵³

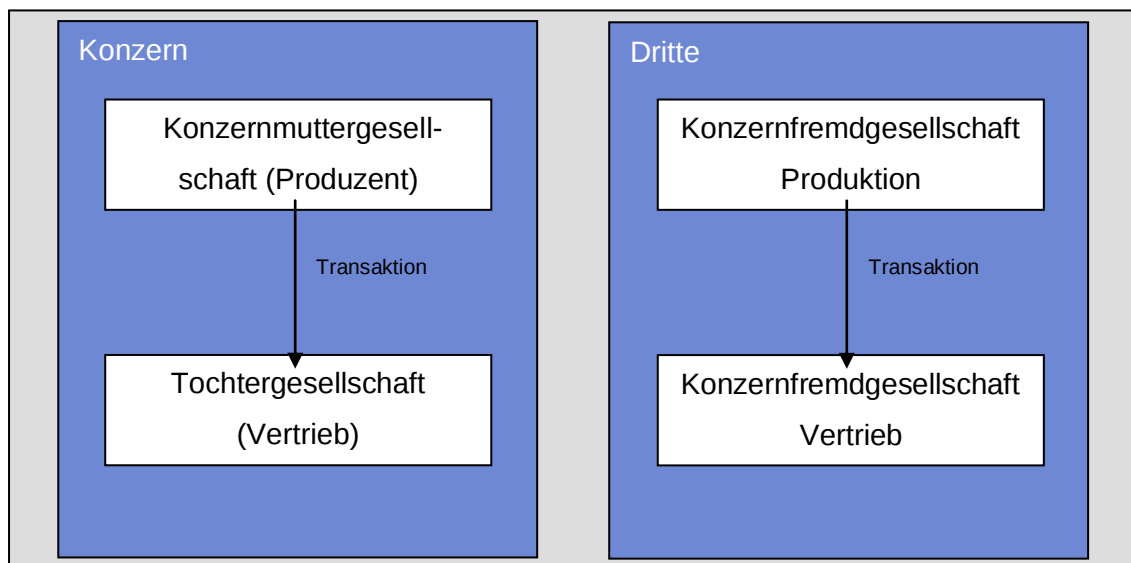


Abbildung 2: Betriebsexterner Fremdvergleich (angelehnt an Ernst & Young (2003), S. 15)

In der praktischen Durchführung sind dem betriebsexternen Fremdvergleich sowie auch dem betriebsinternen Fremdvergleich sehr enge Grenzen gesetzt. Das größte Problem besteht darin, tatsächlich vergleichbare Transaktionen zwischen fremden Drit-

⁴⁹ Vgl. Behringer (2011), S. 155; Borstell (2011b), S. 195 f.

⁵⁰ Vgl. Borstell (2011b), S. 196.

⁵¹ Vgl. Baumhoff (2012), S. 457.

⁵² Vgl. Baumhoff (2012), S. 458.

⁵³ Vgl. Behringer (2011), S. 156; Baumhoff (2012), S. 458.

ten am Markt zu finden. Nur selten sind diese beobachtbar, und wenn sie es sind, dann scheitert die Datenerhebung oft daran, dass konzernfremde Unternehmen ihre Preise nicht offenlegen.⁵⁴

2.2.3 Hypothetischer Fremdvergleich

Der hypothetische Fremdvergleich umfasst all diejenigen Fälle, in denen kein tatsächlicher Fremdvergleich möglich ist. Ihm kommt eine subsidiäre Rolle zu.⁵⁵ Es handelt sich um einen fiktiven Preisvergleich, „der sich danach richtet, was voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten.“⁵⁶ Somit wird der Preisfindungsprozess, wie er beim tatsächlichen Fremdvergleich erfolgt, simuliert.⁵⁷ Es werden ähnliche Produkte oder Leistungen am Markt gesucht und angemessene Preisabweichungen, in Abhängigkeit von den Unterschieden zwischen dem zu bewertenden Produkt oder der zu bewertenden Leistung und dem Vergleichsprodukt oder der Vergleichsleistung, ermittelt.⁵⁸

Dies ermöglicht große Ermessensspielräume, und um diesen entgegenzuwirken, hat die ständige Rechtsprechung des BFH⁵⁹ die Figur des „ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters“ (im Folgenden kurz: ordentlicher Geschäftsleiter) geschaffen. Er stellt den objektiven Bezugspunkt des hypothetischen Fremdvergleichs dar und hat mittlerweile auch Eingang in das Außensteuergesetz gefunden (§ 1 Abs. 1 AStG).⁶⁰ Durch den Maßstab des ordentlichen Geschäftsleiters soll die ökonomische Rationalität des Fremdvergleichs sichergestellt werden. Er handelt naturgemäß nur im Interesse seines Unternehmens und verfolgt das Ziel der langfristigen Gewinnmaximierung als oberste Maxime.⁶¹ Im Sinne eines einheitlichen Fremdvergleiches muss gleichzeitig auch der Vertragspartner in das Kriterium des ordentlichen Geschäftsleiters mit einbezogen werden.⁶² Schließlich werden Verträge im Wirtschaftsleben notwendigerweise von mindestens zwei Rechtssubjekten ausgehandelt und abgeschlossen. Der Geschäftsleiter der Gegenpartei hat ebenfalls mit gebotener Sorgfalt im Interesse seines Unternehmens zu handeln und muss den Erwartungen des Fiskus gerecht werden. Es kann dementsprechend nicht nur auf die Sorgfalt des ordentlichen Geschäftsleiters nur

⁵⁴ Vgl. *Behringer* (2011), S. 156; *Baumhoff* (2012), S. 458.

⁵⁵ Vgl. *Schaumburg* (2011), S. 760 f; *Borstell* (2011b), S. 195.

⁵⁶ *Borstell* (2011b), S. 195.

⁵⁷ Vgl. *Schrade / Neumann* (2008), S. 582; *Baumhoff* (2012), S. 460.

⁵⁸ Vgl. *Schrade / Neumann* (2008), S. 582.

⁵⁹ Vgl. erstmals BFH v. 16.03.1967 - I 261/63, BStBl. III 1967, S. 626.

⁶⁰ Vgl. *Brüggelambert* (2005), S. 181; *Schrade / Neumann* (2008), S. 582; Vgl. *Behringer* (2011), S. 156; *Baumhoff* (2012), S. 460 – 462.

⁶¹ Vgl. *Schrade / Neumann* (2008), S. 582; *Baumhoff* (2012), S. 463 – 466.

⁶² Vgl. *Wassermeyer* (1994), S. 1108.

eines Unternehmens ankommen. Der Maßstab des ordentlichen Geschäftsleiters ist zu verdoppeln.⁶³

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht stehen sich zwei voneinander unabhängige Entscheidungsträger mit eigenen klar definierten und oft gegenläufigen Zielen gegenüber. Zur Erreichung eines Ergebnisses, das beidseitige Interessen in angemessener Weise wahrt, ist ein Kompromiss erforderlich. Es entstehen Bandbreiten des Einigungsbereichs, innerhalb welcher der Verrechnungspreis festgesetzt wird. Dies bringt den Vorteil einer gewissen Flexibilität mit sich.⁶⁴ Liegt ein Verrechnungspreis außerhalb des Einigungsbereiches vor, so wird von einer nachteiligen Regelung für das Unternehmen des ordentlichen Geschäftsleiters gesprochen, die die Vermutung der Einflussnahme nahe legt und somit als schädlich im Sinne des Gesetzes identifiziert wird.⁶⁵ Zur Überprüfung der Angemessenheit der Einigungsbereiche und letztendlich der Verrechnungspreise müssen Konzerne den jeweiligen Finanzverwaltung Dokumentationen vorlegen.⁶⁶ In einer solchen Verrechnungspreisdokumentation wird eine Sachverhaltsdokumentation und eine Angemessenheitsdokumentation verlangt. In die Sachverhaltsdokumentation gehören sowohl Angaben über Art, Umfang und Abwicklung der Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen einschließlich der wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen, als auch die Darstellung von Beteiligungsverhältnissen, eine Übersicht der organisatorischen und operativen Konzernstruktur und eine Beschreibung des Tätigkeitsbereiches des Steuerpflichtigen. In der Angemessenheitsdokumentation muss der Steuerpflichtige dokumentieren, dass sein Verrechnungspreis dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht und somit angemessen ist. Dabei muss der Steuerpflichtige die Wahl seiner Methode begründen und Unterlagen über die Berechnungen und die zum Vergleich genommenen Daten aufbereiten und aufbewahren.⁶⁷

2.3 Grundlegendes zur Funktions- und Risikoanalyse

Die Funktions- und Risikoanalyse ist ein Kernbereich der Verrechnungspreisermittlung und -überprüfung. Dies gilt sowohl für Deutschland als auch für die meisten anderen Staaten.⁶⁸ Das Ziel der Funktions- und Risikoanalyse ist es, den jeweiligen Finanzbehörden die Fremdvergleichskonformität der gewählten Verrechnungspreismethode zu

⁶³ Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 466.

⁶⁴ Vgl. *Schrade / Neumann* (2008), S. 582; *Baumhoff* (2012), S. 468 – 470.

⁶⁵ Vgl. *Schmidt / Sigloch / Henselmann* (2005), S. 345 f.

⁶⁶ Vgl. *Behringer* (2011), S. 157.

⁶⁷ Vgl. *Brähler* (2010), S. 421 f.

⁶⁸ Vgl. *Vögele / Fügemann* (2011a), S. 391.

begründen und somit die Angemessenheit ihrer Verrechnungspreise zu gewährleisten. Hierzu wird die Funktions- und Risikoverteilung ermittelt.⁶⁹

In der **Funktionsanalyse** soll identifiziert werden, welche Funktionen die an der Transaktion beteiligten Unternehmen ausführen. Im Folgenden werden einige der wichtigsten Funktionen aufgezählt: Forschung und Entwicklung, Produktion, Vertrieb, Management und Administration, Logistik, Marketing, Lagerhaltung, Versicherungsleistungen, Qualitätskontrolle etc.⁷⁰

Die **Risikoanalyse** gibt einen Überblick über die von den betrachteten Konzerneinheiten übernommenen Risiken. Mögliche Risiken sind: Marktrisiken auf dem Beschaffungs- und Absatzmarkt, Gewährleistungsrisiken, Währungsrisiken, Forschungs- und Entwicklungsrisiken, Auslastungsrisiken, Lagerisiken, Forderungsausfallrisiken etc.⁷¹

Der Verrechnungspreis ist in Abhängigkeit der übernommenen Funktionen und Risiken zu ermittelt.⁷² Hierzu erfolgt auf Basis der Funktions- und Risikoanalyse eine Charakterisierung in Routineunternehmen, Entrepreneurunternehmen (auch Nichtroutineunternehmen⁷³ oder Strategieträger⁷⁴ genannt) und Hybridunternehmen (auch Intermediateunternehmen⁷⁵ und Mittelunternehmen⁷⁶ genannt).⁷⁷ **Routineunternehmen** tragen nur sehr beschränkt Risiken und besitzen nur relativ einfache Funktionen, die auch von anderen ausgeführt werden können und die keine wesentlichen materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgüter erfordern.⁷⁸ Diesen Unternehmen steht aufgrund dieses Funktions- und Risikoprofils nur ein beschränkter, wenn auch stetiger Ertrag zu. Typische Unternehmen sind reine Vertriebsunternehmen mit geringen Risiken sowie Produktionsunternehmen, die auf Auftragsbasis tätig sind.⁷⁹

Entrepreneurunternehmen (im Folgenden als „Entrepreneur“ bezeichnet) führen zentrale Funktionen aus und tragen die wesentlichen wirtschaftlichen Risiken und Chancen aus einer Leistungsbeziehung. Darüber hinaus besitzen sie regelmäßig die immateriellen Wirtschaftsgüter des Konzerns. Analog zu den Funktionen und Risiken wird dem Entrepreneur ein größerer Anteil des Konzernergebnisses zugewiesen bzw.

⁶⁹ Vgl. Fischer / Looks / im Schlaa (2010), S. 159.

⁷⁰ Vgl. Rek / Brück / Labermeier (2008), S. 56; Vögele / Fügemann (2011a), S. 391 – 397.

⁷¹ Vgl. Rek / Brück / Labermeier (2008), S. 56; Vögele / Fügemann (2011a), S. 397 – 401.

⁷² Vgl. Rek / Brück / Labermeier (2008), S. 56.

⁷³ Vgl. Vögele / Fügemann (2011a), S. 391.

⁷⁴ Vgl. Rasch / Rettinger (2007), S. 354.

⁷⁵ Vgl. Scholz (2011), S. 1515.

⁷⁶ Vgl. Rasch / Rettinger (2007), S. 354.

⁷⁷ Vgl. Fischer / Looks / im Schlaa (2010), S. 159.

⁷⁸ Vgl. Vögele (2005), S. 1079; Rasch / Rettinger (2007), S. 354.

⁷⁹ Vgl. Rasch / Rettinger (2007), S. 354.

der Residualbetrag nach Vergütung der Routinefunktionen. Typische Funktionen sind: Forschung und Entwicklung, Eigenfertigung, Marketing und Vertrieb (wenn Einfluss auf Preis-, Produkt und Marketingpolitik gegeben ist).⁸⁰

Alle Unternehmen, die weder als Routineunternehmen noch als Entrepreneur zu klassifizieren sind, gelten als **Hybridunternehmen**.⁸¹ Dieser Unternehmenstyp ist eine Besonderheit der deutschen Verrechnungspreisregeln, da er einen Zwischenbereich darstellt,⁸² der weder von den OECD-Leitlinien 2010 noch von den Verrechnungspreisregeln anderer Staaten vorgesehen ist. Es ist somit zu erwähnen, dass unklar ist, ob dieses nationale Konzept mit anderen internationalen Verhaltenskodizes in Übereinstimmung gebracht werden kann.⁸³ Auf dieses Problem wird jedoch nicht weiter eingegangen, da es über den Rahmen dieser Arbeit hinaus gehen würde. Bei der Unternehmenscharakterisierung schwebt der Finanzverwaltung eine Einzelfallanalyse vor, da die Verwaltungsgrundsätze offen lassen, bei welchem Funktions- und Risikoprofil ein Unternehmen als Hybridunternehmen zu qualifizieren ist.⁸⁴

2.4 Ausgewählte Anwendungsbereiche für die Verrechnungspreisbestimmung

2.4.1 Güter und Waren

Der Bereich der Lieferung von Gütern und Waren hat den größten Anteil am konzerninternen Leistungsverkehr und ist aufgrund dessen der wichtigste Anwendungsbereich für die Verrechnungspreisbestimmung.⁸⁵ Der Grundsatz des Fremdvergleichs ist dabei für die Ermittlung des Fremdpreises von maßgebender Bedeutung. Danach ist für konzerninterne Güter- oder Warenlieferungen derjenige Preis anzusetzen, „den Fremde für Lieferungen

- gleichartiger Güter und Waren
- in vergleichbaren Mengen
- in den belieferten Absatzmarkt
- auf vergleichbarer Handelsstufe und
- zu vergleichbaren Lieferungs- und Leistungsbedingungen

⁸⁰ Vgl. *Rasch / Rettinger* (2007), S. 354 f.; *Borstell* (2011a), S. 29.

⁸¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.2 c); *Rasch / Rettinger* (2007), S. 354 f.; *Engler* (2011a), Tz. M126.

⁸² Vgl. *Borstell / Hülster* (2011), Tz. L222 – L223.

⁸³ Vgl. *Rasch / Rettinger* (2007), S. 354 f.

⁸⁴ Vgl. *Wehnert* (2005), S. 717; *Rasch / Rettinger* (2007), S. 355.

⁸⁵ Vgl. *Brähler* (2010), S. 459; *Coenenberg / Fischer / Günther* (2009), S. 742.

unter den Verhältnissen wirtschaftlich vergleichbarer Märkte vereinbart hätten.“⁸⁶ Zusätzlich sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Dazu gehören folgende Einflussfaktoren:

- die besondere Art, Beschaffenheit und Qualität sowie der Innovationsgehalt der gelieferten Güter und Waren,
- die Verhältnisse des Marktes, in dem die Güter oder Waren benutzt, verbraucht, bearbeitet oder an Fremde veräußert werden,
- die Funktionen und die Handelsstufen, die von den beteiligten Unternehmen tatsächlich wahrgenommen werden,
- die Liefervereinbarungen, insbesondere über Haftungsverhältnisse, Zahlungsfristen, Rabatte, Skonti, Gefahrentragungen, Gewährleistungen etc.,
- Vorteile und Risiken bei langfristigen Lieferbeziehungen und
- besondere Wettbewerbsbedingungen.

Maßgebend sind dabei die Verhältnisse im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses.⁸⁷ Ebenfalls im Preis zu berücksichtigen sind besondere Finanzierungsleistungen (Zahlungsziele oder Kundenfinanzierung), Beistellungen, Nebenleistungen (technische Beratung, Kaufberatung, Musterversand, Installation und Montage usw.) und eventuelle Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern im Herstellprozess (z.B. nicht geschützte Erfindungen).⁸⁸

Die Funktions- und Risikoanalyse steht bei der Verrechnungspreisermittlung in diesem Bereich im Mittelpunkt. Funktionen und Risiken der beteiligten Unternehmen sind zu ermitteln und entsprechend ihrer Bedeutung zu gewichten. Mit den Ergebnissen der Analyse können im folgenden Schritt geeignete Referenztransaktionen gesucht werden, die zur Ableitung der Verrechnungspreise herangezogen werden. Hierbei ist zwischen Lieferung von Waren von verbundenen Produktionsgesellschaften und der Lieferung von Waren an verbundene Vertriebsgesellschaften zu differenzieren.⁸⁹

Lieferung von verbundenen Produktionsgesellschaften: Bei den produzierenden Unternehmen ist zwischen Produktionsunternehmen zu unterscheiden, die einen großen Umfang an Funktionen und Risiken wahrnehmen, und solchen, die nur wenige Kernfunktionen ausüben und wenige Risiken tragen. So lassen sich folgende Grundformen unterscheiden: der Eigenproduzent, der eigene Marktchancen und Marktrisiken trägt, und der Lohnfertiger, der nur eingeschränkt Funktionen ausübt. Ergänzend gibt es auch Produktionseinheiten, deren Funktionen zwischen den beiden Grundformen

⁸⁶ BMF-Schreiben v. 23.02.1983, Tz. 3.1.1.

⁸⁷ Vgl. BMF-Schreiben (VWG) v. 23.02.1983, Tz. 3.1.2.1.

⁸⁸ Vgl. Jacobs (2002), S. 972; Vgl. Baumhoff (2012), S. 527 f.

⁸⁹ Vgl. Baumhoff (2012), S. 528.

liegen.⁹⁰ In der folgenden Abbildung sind die wesentlichen Ausprägungen dargestellt, dabei bedeutet ein „+“, dass die Funktion üblicherweise ausgeführt wird, ein „-“, dass sie i.d.R. nicht ausgeführt wird, und ein „+/-“, dass beides der Fall sein kann:

	Eigenproduzent	Lohnfertiger
Fertigungsvorbereitende Funktionen		
Forschung, Forschungsrisiko	+	-
Produktionsmanagement	+	-
Entwicklungskompetenz	+	-
Produktanpassungen	+	-
Eigentumserwerb an Vorprodukten, Rohstoffen	+	+/-
Rohstoff- und Vorproduktlager	+	+/-
Fertigungsfunktionen		
Produktionsplanung, Mengendisposition	+	-
Eigentum an Produktionsanlagen	+	+/-
Eigentum an Patenten, Know-how	+	-
Disposition über Fertigungsverfahren	+	-
Qualitätskontrolle	+	+
(Halb-)Fertigproduktlager, Lagerrisiko	+	-
Produkthaftung	+	+/-
Nachgelagerte Funktionen		
Absatzmengenrisiko, Absatzpreisrisiko	+	-
Garantieleistungen	+	+/-
Administrative Funktionen		
Eigentum an Warenzeichen, Marken	+	-
Verwaltungsaktivitäten	+	+/-

Abbildung 3: Idealtypische Ausprägungen von Produktionsgesellschaften (angelehnt an *Baumhoff* (2012), S. 532 f.)

Lieferungen an verbundene Vertriebsgesellschaften: Bei Vertriebsunternehmen lässt sich zwischen folgenden Grundformen unterscheiden: dem Eigenhändler (Fully-Fledged-Distributor und Low-Risk-Distributor), dem Kommissionär und dem Handelsvertreter. Sie unterscheiden sich voneinander an den auszuübenden Funktionen und den zu tragenden Risiken. Nachfolgend ein Überblick:

⁹⁰ Vgl. *Jacobs* (2002), S. 977 – 979.

	Fully-Fledged-Distributor	Low-Risk-Distributor	Kommissionär	Handelsvertreter
Vertrieb im eigenen Namen	+	+	+	-
Vertrieb auf eigene Rechnung	+	+	-	-
Akquisition	+	+	+	+
Auftragsbearbeitung	+	+	+	+
Lagerhaltung	+	+/-	-	-
Warenverteilung	+	+/-	-	-
Preispolitik	+	+/-	-	-
Kundendienst	+	+/-	+/-	+/-
Inkasso	+	+	+/-	-
Marktforschung	+	-	-	-
Marketing	+	-	-	-
Werbung	+	+/-	+	+
Auswahl von lokalen Vertriebspartnern	+	-	-	-
Vorratsrisiko	+	-	-	-
Gewährleistungsrisiko	+	-	-	-
Kreditrisiko	+	+/-	+/-	-
Wechselkursrisiko	+/-	+/-	-	-
Auslastungsrisiko	+	+/-	+	+
Risiko fehlgeschlagener Geschäftsstrategien (z.B. Markteroberung)	+	-	-	-

Abbildung 4: Funktions- und Risikoprofile von Vertriebsunternehmen (angelehnt an *Baumhoff* (2012), S. 541 f.)

2.4.2 Dienstleistungen

Wie eine Studie aus dem Jahre 2010 zeigt, stehen konzerninterne Dienstleistungen zunehmend im Mittelpunkt von Betriebsprüfungen. Während im Jahr 2007 etwa in 55% aller Prüfungsfälle die Verrechnung der konzerninternen Dienstleistungen untersucht wurde, waren es im Jahr 2010 bereits 66%. Dies stellt einen Anstieg von ca. 20% dar.⁹¹ Für Dienstleistungen müssen Entgelte unter der Voraussetzung, dass für dieselben Leistungen unter fremden Dritten ein Entgelt bezahlt worden wäre, verrechnet werden. Bei konzerninternen Dienstleistungen konkretisiert sich danach der Grundsatz des Fremdvergleichs in der betrieblichen Veranlassung. Die betriebliche Veranlassung bei einem verbundenen Unternehmen muss in einem objektiven Zusammenhang mit dessen Betrieb stehen.⁹² Zudem muss die Leistung tatsächlich erbracht, eindeutig ab-

⁹¹ Vgl. *Ernst & Young* (2011), S. 14.

⁹² Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 576 f.

grenzbar und messbar sowie im Interesse des empfangenden Unternehmens sein.⁹³ Zu diesen verrechenbaren Dienstleistungen zählen: Managementleistungen (wie bspw. Investitions- und Finanzplanleistungen) und Assistenzleistungen (wie bspw. Beratung in Steuer- und Rechtsangelegenheiten).⁹⁴

Den betrieblich bedingten Dienstleistungen stehen die allein gesellschaftlich bedingten Dienstleistungen gegenüber. Sie können aufgrund des Fremdvergleichsprinzips nicht verrechnet werden. Dazu zählen: der Rückhalt im Konzern (und die damit verbundenen verbilligten Einkaufsmöglichkeiten, erhöhte Kreditwürdigkeit, Risikostreuung etc.)⁹⁵, das Recht auf Führung des Konzernnamens, Tätigkeiten des Vorstandes, des Aufsichtsrats und der Gesellschafterversammlung der Muttergesellschaft, die rechtliche Organisation und weitere.⁹⁶

Ist eine Dienstleistung dem Grunde nach verrechenbar und entspricht somit dem Prinzip der betriebswirtschaftlichen Veranlassung, stellt sich die Frage, in welcher Höhe diese zu verrechnen ist. Hierzu gibt es folgende Verrechnungsformen: die Einzelabrechnung und die Konzernumlage. Bei der Einzelabrechnung wird für jede einzelne erbrachte Dienstleistung ein separates Entgelt verrechnet. Dabei trägt Sie im besonderen Maße dem Fremdvergleichsprinzip Rechnung und orientiert sich an den steuerrechtlichen Verrechnungspreismethoden.⁹⁷ Sie hat sich jedoch in der Praxis häufig als nicht praktikabel und unzweckmäßig erwiesen, da konzerninterne Dienstleistungen oft aus einem gesamten Leistungsbündel bestehen und einzelne Leistungskomponenten überhaupt nicht oder nur mit einem unverhältnismäßig hohen Aufwand erfasst und bewertet werden können. Aufgrund dieser Problematik wird die Abrechnungsform der Konzernumlage häufig bevorzugt.⁹⁸

Die Konzernumlage umfasst die Leistungsumlage und die Poolumlage.⁹⁹ Bei der Poolumlage liegt kein schuldenrechtlicher Austausch vor. Die Poolteilnehmer tragen das Risiko gemeinsam und so wird kein fremdüblicher Gewinnaufschlag auf die Dienstleistung verrechnet. Deswegen finden die in dieser Arbeit behandelten Verrechnungspreismethoden keine Anwendung bei der Poolumlage und so wird auch nicht weiter auf sie eingegangen. Findet hingegen ein schuldenrechtlicher Leistungsaustausch zwischen einer leistungserbringenden und einer leistungsempfangenden Konzerngesell-

⁹³ Vgl. BMF-Schreiben (VWG) v. 23.02.1983, Tz. 6.2.

⁹⁴ Vgl. *Jacobs* (2002), S. 917 f.

⁹⁵ Vgl. *Brähler* (2010), S. 460.

⁹⁶ Vgl. BMF-Schreiben (VWG) v. 23.02.1983, Tz. 6.3.2.

⁹⁷ Vgl. *Schaumburg* (2011), S. 1073 – 1076; *Baumhoff* (2012), S. 583 – 587.

⁹⁸ Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 592.

⁹⁹ Vgl. BMF-Schreiben (VWG) v. 30.12.1999, Tz. 1.

schaft statt, ist die Leistung zwingend nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs unter Einbeziehung eines Gewinnaufschlags zu verrechnen.¹⁰⁰

2.4.3 Immaterielle Wirtschaftsgüter

Ähnlich wie konzerninterne Dienstleistungen gerät auch die Nutzungsüberlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern zunehmend in den Fokus des Fiskus. In knapp 40% aller Prüfungsfälle im Jahr 2010 (in 2007 noch bei ca. 22%) wurde diese Transaktion von den Finanzverwaltungen geprüft.¹⁰¹ Für die Gewährung bzw. Veräußerung von Marken, Patenten, Know-how, Mustern, Modellen, Formen, Firmen- und Handelsnamen und literarischen oder künstlerischen Urheberrechten an verbundene Unternehmen ist ein angemessener Verrechnungspreis zu vereinbaren. Das Entgelt ist nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs in Form einer Lizenz zu verrechnen. Es ist somit nur zu bezahlen, wenn auch fremde Dritte ein solches vereinbart hätten. Nach Auffassung der OECD ist eine Lizenzverrechnung dem Grunde nach nur gerechtfertigt, wenn der Lizenznehmer aus der Verwertung der zur Nutzung überlassenen immateriellen Wirtschaftsgüter einen Vorteil erwartet.¹⁰² Die deutsche Finanzverwaltung verwendet in diesem Zusammenhang den Begriff des wirtschaftlichen Nutzens. Es ist anzumerken, dass das empfangende Unternehmen das immaterielle Wirtschaftsgut nicht zwingend Nutzen muss, um einen wirtschaftlichen Nutzen zu erzielen oder voraussichtlich zu erzielen.¹⁰³ Der wirtschaftliche oder voraussichtliche wirtschaftliche Vorteil, der daraus erzielt wird oder werden kann, ist ausreichend.¹⁰⁴ Nicht erlaubt ist die Verrechnung von gesonderten Lizenzentgelten, wenn die Nutzungsüberlassung der immateriellen Wirtschaftsgüter im Zusammenhang mit Lieferungen und Leistungen steht und fremde Dritte ein Gesamtentgelt vereinbart hätten.¹⁰⁵ Mit dieser Regelung soll eine doppelte Verrechnung verhindert werden.¹⁰⁶

2.4.4 Finanzierungsleistungen

Innerhalb von Konzernen gibt es eine Vielzahl von konzerninternen Finanzierungen. Die wichtigsten Finanzierungstransaktionen sind: Darlehens- und Kreditbeziehungen, Factoring, Darlehenszusagen, Bürgschaften und Patronatserklärungen, Hedging und Währungsrisikoabsicherung.¹⁰⁷ Die Verrechenbarkeit dieser hängt im Wesentlichen davon ab, ob es sich um eine schuldrechtliche Finanzierung im Sinne einer Geschäfts-

¹⁰⁰ Vgl. *Schaumburg* (2011), S. 1073 – 1076; *Baumhoff* (2012), S. 583 – 587.

¹⁰¹ Vgl. *Ernst & Young* (2011), S. 14.

¹⁰² Vgl. OECD 2010, Tz. 6.14.

¹⁰³ Vgl. BMF-Schreiben (VWG) v. 23.02.1983, Tz. 5.1.1.

¹⁰⁴ Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 563 – 565.

¹⁰⁵ Vgl. BMF-Schreiben (VWG) v. 23.02.1983, Tz. 5.1.2; OECD 2010, Tz. 6.17.

¹⁰⁶ Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 565.

¹⁰⁷ Vgl. *Brüninghaus* (2011), S. 1528 f.

beziehung zwischen nahestehenden Personen handelt oder ob diese im Rahmen einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung stattfindet. Ein Entgelt für eine gesellschaftsvertraglich bedingte Kapitalüberlassung, wie bspw. eine Dividendenzahlung, kann nicht verrechnet werden. Vergütungen einer schuldrechtlichen Finanzierung im Sinne einer Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen unterliegen hingegen dem Fremdvergleichsgrundsatz nach § 1 AStG. Dies allein bedeutet aber nicht, dass fremde Dritte hierfür ein Entgelt vereinbart hätten. Das Kriterium der betrieblichen Veranlassung ist hierbei von Bedeutung. Es ist zu prüfen, ob fremde Dritte dem Grunde nach ein Entgelt vereinbart hätten. Dies wäre nur der Fall, wenn die zugrunde liegende Geschäftsbeziehung im überwiegenden Interesse des Leistungsempfängers erfolgt. Trifft dies nicht zu und liegt das überwiegende Interesse beim Leistenden, so wird unter fremdüblichen Bedingungen für eine derartige Leistung keine Gegenleistung vereinbart.¹⁰⁸ Ist die betriebliche Veranlassung einer bestimmten Leistung beim Leistungsempfänger zwar gegeben, so würde trotzdem unter fremdüblichen Bedingungen keine Gegenleistung vereinbart werden, wenn die erbrachte Leistung nicht eindeutig abgrenzbar und messbar ist.¹⁰⁹

¹⁰⁸ Vgl. *Brüninghaus* (2011), S. 1533.

¹⁰⁹ Vgl. BMF-Schreiben (VWG) v. 23.02.1983, Tz. 6.2.2.

3 Preisvergleichsmethode

3.1 Darstellung

3.1.1 Akzeptanz und Rangfolgeverhältnis

Die Preisvergleichsmethode gehört zu den drei national und international anerkannten Standardmethoden.¹¹⁰ Für materielle Güter wird sie auch als comparable uncontrolled price method (CUP) und für Dienstleistungen als comparable uncontrolled transaction method (CUT) bezeichnet.¹¹¹ Grundsätzlich sind die Standardmethoden, bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen vorrangig anzuwenden.¹¹² Die Preisvergleichsmethode ist die direkteste und verlässlichste Methode. Laut OECD ist in Situationen, in denen die Preisvergleichsmethode und eine andere Verrechnungspreismethode gleichermaßen zuverlässig Anwendung findet, die Preisvergleichsmethode vorzuziehen.¹¹³ Im deutschen Recht ist ein Rangfolgeverhältnis der Methoden gesetzlich nicht abschließend geregelt. § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG legt lediglich den uneingeschränkten Vorrang des tatsächlichen Fremdvergleichs vor dem hypothetischen Fremdvergleich fest. Welche Methoden dem tatsächlichen und welche dem hypothetischen Fremdvergleich zuzuordnen sind, wird nicht erläutert. In der Praxis hingegen findet der tatsächliche Fremdvergleich korrekterweise nur in Form der Preisvergleichsmethode Anwendung.¹¹⁴

3.1.2 Das Grundprinzip der Verrechnungspreisermittlung

Bei der Preisvergleichsmethode wird der zwischen zwei verbundenen Unternehmen vereinbarte Verrechnungspreis für eine Lieferung oder Leistung mit dem Marktpreis verglichen, der zwischen Fremden bei vergleichbaren Geschäften vereinbart wurde.¹¹⁵ Aufgrund der Verwendung tatsächlich feststellbarer, zwischen Unabhängigen zustande gekommener Marktpreise nimmt die Preisvergleichsmethode einen Ist-Ist-Vergleich vor und entspricht somit als einzige Verrechnungspreismethode dem tatsächlichen Fremdvergleich.¹¹⁶ Hinter der Methode steht die ökonomische Logik, dass ein fremder Dritter ein Produkt zu keinem höheren Preis kaufen würde, als er dieses Produkt alternativ

¹¹⁰ Vgl. BMF-Schreiben (VWG) v. 23.02.1983, Tz. 2.2; BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.3 a); OECD 2010, Tz. 2.12 – 2.20.

¹¹¹ Vgl. *Boos / Rehkugler / Tucha* (2000), S. 2390; *Kley* (2001), S. 268; *Kahle* (2007), S. 98; *Schrade / Neumann* (2008), S. 583; Vgl. *Brähler* (2010), S. 443.

¹¹² Vgl. § 1 Abs. 3 S. 1 AStG.

¹¹³ Vgl. OECD 2010, Tz. 2.14.

¹¹⁴ Vgl. *Kahle* (2007), S. 97; *Wassermeyer* (2007), S. 536 f.; *Borstell* (2011b), S. 195; *Baumhoff* (2012), S. 484 f.

¹¹⁵ Vgl. *Brähler* (2010), S. 443.

¹¹⁶ Vgl. *Baumhoff / Ditz / Greinert* (2007), S. 1462; *Wassermeyer* (2007), S. 536; *Brähler* (2010), S. 416; *Borstell* (2011b), S. 195; *Baumhoff* (2012), S. 485.

erwerben könnte. Analog dazu würde ein fremder Dritter Verkäufer keinen geringeren Preis akzeptieren, als den den er von einem alternativen Käufer erhalten könnte.¹¹⁷

3.1.3 Ermittlungsmöglichkeiten und Anwendungsvoraussetzungen

Wie bei der betriebsinternen und betriebsexternen Unterscheidung des tatsächlichen Fremdvergleichs wird auch bei der Anwendung der Preisvergleichsmethode zwischen einem inneren Preisvergleich und einem äußeren Preisvergleich unterschieden.¹¹⁸ Eine wichtige Voraussetzung für die Anwendung der Methode ist, dass der direkte oder zumindest indirekte Preisvergleich möglich ist. Es muss also sowohl beim inneren als auch beim äußeren Preisvergleich eine direkte oder indirekte Vergleichbarkeit gegeben sein.¹¹⁹

Für einen direkten Preisvergleich müssen die maßgebenden Bewertungs- und Einflussfaktoren ähnlich oder identisch sein.¹²⁰ Zu diesen zählen

- die ausgetauschten Güter (Qualität und Menge),
- die Konditionen des Geschäfts (Preis, Transportkosten, Zahlungsbedingungen),
- der belieferte Absatzmarkt,
- die Handelsstufe und
- die Marktverhältnisse.¹²¹

Bei völliger Übereinstimmung wird von gleichartigen Vergleichsgeschäften gesprochen. Betrachtet man z.B. die in Kapitel 2.5.1 beschriebenen Kriterien für einen Vergleich von Warenlieferungen, so ist ein direkter Preisvergleich nur möglich, wenn alle dort genannten maßgebenden Verhältnisse und Umstände bei allen verglichenen Geschäften gegeben sind oder wenn zumindest ähnliche Verhältnisse vorliegen. Es ist dabei zu beachten, dass ähnliche Verhältnisse nur zu ähnlichen und nur im Ausnahmefall zu gleichen Preisen führen werden.¹²² Sind mehrere Vergleichsgeschäfte vorhanden, aus denen sich eine Bandbreite an Preisen ergibt, dann müssen auch alle Preise innerhalb dieser Bandbreite akzeptiert werden.¹²³

¹¹⁷ Vgl. Kahle (2007), S. 98.

¹¹⁸ Vgl. Theisen (2000), S. 469; Hervé / Stock / Bodenstein (2005), S. 195 f.; Schrade / Neumann (2008), S. 583; Brähler (2010), S. 443; Behringer (2011), S. 157; Vögele / Raab / Diessner (2011) S. 240; Baumhoff (2012), S. 486.

¹¹⁹ Vgl. Hervé / Stock / Bodenstein (2005), S. 196; Schrade / Neumann (2008), S. 583; Brähler (2010), S. 443 f.; Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 242 – 244.

¹²⁰ Vgl. Hervé / Stock / Bodenstein (2005), S. 196; Brähler (2010), S. 443 f.

¹²¹ Vgl. Brühl (2004), S. 356 f.

¹²² Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 242.

¹²³ Vgl. BFH v. 17.10.2001 - I R 103/00, BStBl. II 2004, S. 171;

Im Gegensatz zum direkten Preisvergleich können bei einem indirekten Preisvergleich auch ungleichartige Geschäfte miteinander verglichen werden.¹²⁴ Voraussetzung hierfür ist, dass die abweichenden Faktoren eliminiert und der bei diesen Geschäften vereinbarte Preis auf einen Vergleichspreis korrigiert werden kann.¹²⁵ Die Korrektur hat durch Anpassungsrechnungen zu erfolgen. Als Beispiel eines zu neutralisierenden Effektes können Skaleneffekte genannt werden.¹²⁶

Beim **innere Preisvergleich** werden die Verrechnungspreise zwischen verbundenen Unternehmen mit den Preisen einer vergleichbaren Transaktion, die das betroffene Unternehmen selbst oder eine ihm nahestehende Person mit unabhängigen Dritten vereinbart hat, verglichen.¹²⁷ Er eignet sich damit besonders gut, wenn ein internationaler Konzern über rechtlich und organisatorisch selbstständige Unternehmen verfügt, die sowohl Liefer- und Leistungsbeziehungen zu verbundenen als auch zu unverbundenen Unternehmen pflegen.¹²⁸ Der über einen inneren Preisvergleich ermittelte Verrechnungspreis muss den Charakter eines am Markt entstandenen Preises haben. Akzeptiert das steuerpflichtige Unternehmen bewusst ungewöhnliche, abweichende Bedingungen, liegt der Verdacht einer Verzerrung des Vergleichspreises zum eigenen Vorteil der Verrechnungspreisrechtfertigung nahe. Ein solcher Preis ist in jedem Falle unangemessen. Zur Sicherstellung, dass es zu solch missbräuchlichen Anwendungen der Methode nicht kommt und die Objektivität des Vergleichspreises zusätzlich gewährleistet ist, ist ein Mindestvolumen verbundexterner Referenztransaktionen erforderlich.¹²⁹ Eine Unterscheidung zwischen dem direkten Preisvergleich und dem indirekten Preisvergleich ist beim inneren Preisvergleich zu vollziehen. Können bei ungleichartigen Geschäften die abweichenden Faktoren quantifiziert werden, so ist durch eine Anpassungsrechnung die Herstellung des Preisvergleichs möglich.¹³⁰

Der **äußere Preisvergleich** stellt im Rahmen eines betriebsexternen Fremdvergleichs auf die Liefer- und Leistungsbeziehung zwischen unverbundenen Unternehmen ab. Dies stellt klar, dass am Zustandekommen des Fremdvergleichs im Gegensatz zum inneren Preisvergleich keine verbundenen Unternehmen beteiligt sind.¹³¹ Es handelt sich um einen Vergleich mit Marktpreisen, die anhand von Börsennotierungen, branchenüblichen Preisen oder Abschlüssen zwischen unabhängigen Dritten festgestellt

¹²⁴ Vgl. Hervé / Stock / Bodenstein (2005), S. 196; Brähler (2010), S. 443 f.; Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 243.

¹²⁵ Vgl. BMF-Schreiben (VWG) v. 23.02.1983, Tz. 2.1.7.

¹²⁶ Vgl. Rehkugler / Vögele (2002), S. 1944.

¹²⁷ Vgl. Theisen (2000), S. 469; Hervé / Stock / Bodenstein (2005), S. 195 f.; Brähler (2010), S. 443; Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 243; Baumhoff (2012), S. 487.

¹²⁸ Vgl. Baumhoff (2012), S. 487.

¹²⁹ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 243 f.; Baumhoff (2012), S. 487 f.

¹³⁰ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 244.

¹³¹ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 240.

werden können.¹³² Bei Wertpapieren oder Waren, die an Börsen gehandelt werden, ist der Zeitpunkt des Geschäfts bzw. der Verrechnungspreisfestsetzung von entscheidender Bedeutung.¹³³ Große Preisschwankungen innerhalb eines Tages sind keine Seltenheit und müssen entsprechend berücksichtigt werden. Das Gleiche gilt für kurzfristige Preisänderungen. Desweiteren gilt es zu prüfen, ob die an einer Geschäftsbeziehung beteiligten konzernzugehörigen Unternehmen überhaupt rechtlich und wirtschaftlich in der Lage wären das betrachtete Produkt an der Waren- oder Terminbörse zu beziehen.¹³⁴ Bei branchenüblichen Preisen handelt es sich typischerweise um Listenpreise für Waren, welche in Industrie, Dienstleistung oder Handel in großen Mengen umgeschlagen werden. Listenpreise können sich durch unterschiedliche Qualität, Losgrößen oder sonstige branchenübliche Konditionen unterscheiden. Dabei gilt, dass ein Verrechnungspreis besonders gut zu ermitteln ist, wenn ein großer Markt für das Produkt besteht und das Produkt oder die Leistung austauschbar ist.¹³⁵ Für den äußeren Preisvergleich gelten ebenfalls die vorstehenden Ausführungen zum direkten und indirekten Preisvergleich.¹³⁶

3.1.4 Grenzen bei der Anwendung

Ein Großteil der Literatur betrachtet die Preisvergleichsmethode in beiden Ausprägungen als das ideale Verfahren zur Ermittlung und Beurteilung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen.¹³⁷ In der Praxis jedoch ergeben sich bei der Anwendung der Methode häufig Probleme. Selbst bei identischen Lieferungen und Leistungen, für die markt- oder branchenübliche Preise bekannt sind oder die an einer Börse gehandelt werden, ist es oft unmöglich, die Vergleichbarkeit herzustellen.¹³⁸ Grund dafür sind die umfangreichen Anwendungsvoraussetzungen wie bspw. die Vergleichbarkeit der Verhältnisse und die damit einhergehende Vergleichbarkeit der ausgeübten Funktionen und getragenen Risiken oder die Quantifizierung der Einflussfaktoren und deren Eliminierung.¹³⁹ Noch komplizierter wird es bei marktunüblichen und nicht börsennotierten Lieferungen und Leistungen, für die aber vergleichbare Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Dritten existieren. In diesen Fällen sind entsprechende Vergleichspreise nur in seltenen Fällen beobachtbar bzw. feststellbar.¹⁴⁰ Dabei gilt, je individueller der

¹³² Vgl. BMF-Schreiben (VWG) v. 23.02.1983, Tz. 2.2.2.

¹³³ Vgl. Brähler (2010), S. 443; Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 241.

¹³⁴ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 241.

¹³⁵ Vgl. Vögele / Witt (2011), S. 585 f.

¹³⁶ Vgl. Brähler (2010), S. 443 f.; Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 242 f.

¹³⁷ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 382; Baumhoff (2012), S. 489.

¹³⁸ Vgl. Brähler (2010), S. 444; Baumhoff (2012), S. 489.

¹³⁹ Vgl. Jacobs (2002), S. 972.

¹⁴⁰ Vgl. Brähler (2010), S. 444; Baumhoff (2012), S. 489.

Charakter eines Geschäftes ist, desto weniger eignet es sich zur Anwendung des inneren oder äußeren Preisvergleichs.¹⁴¹

Bei konzernspezifischen Lieferungen und Leistungen, die ausschließlich innerhalb von Konzernen anfallen, versagt die Preisvergleichsmethode aufgrund der fehlenden externen Vergleichswerte vollends.¹⁴² Dies trifft oft auf halbfertige Produkte zu. Für diese existieren häufig keine Marktpreise und nur selten werden sie sowohl an verbundene Unternehmen als auch an fremde Dritte verkauft.¹⁴³ Zusammenfassend kann gesagt werden, dass es in der Regel äußerst schwierig ist, identische Produkte, die unter exakt vergleichbaren Umständen verkauft wurden, in gleichen Marktverhältnissen und gleichen Mengen zu identifizieren.¹⁴⁴ Im Ergebnis lassen sich Vergleichspreise in einer Vielzahl von Fällen überhaupt nicht oder nur innerhalb gewisser Bandbreiten ermitteln.¹⁴⁵ So gilt unter Fachleuten als sicher, dass in weniger als fünf Prozent der einschlägigen Fälle die Preisvergleichsmethode anwendbar ist.¹⁴⁶ Der Vollständigkeit wegen muss an dieser Stelle eine Studie von Ernst & Young erwähnt werden, die ein anderes Bild zur Anwendung der Preisvergleichsmethode aufzeigt. Danach findet die Preisvergleichsmethode in 27 % aller konzerninternen Lieferungen und in 21 % aller konzerninternen Dienstleistungen Anwendung. Dominanter ist in dieser Studie lediglich die Kostenaufschlagsmethode. Begründet wird der hohe Anteil der Preisvergleichsmethode jedoch nicht.¹⁴⁷

3.1.5 Detaillierte Betrachtung der Anwendung für ausgewählte Anwendungsbe- reiche

In welchen Bereichen und für welche Unternehmenstypen (Eigenproduzent, Eigenhändler, Handelsvertreter etc.) die Preisvergleichsmethode Anwendung finden kann, wird in folgenden Unterkapiteln beschrieben.

3.1.5.1 Güter und Waren

Grundsätzlich gibt es keine eigenständige Vorschrift zur Methodenwahl und Verrechnungspreisermittlung für Waren und Güter in den VWG.¹⁴⁸ Jedoch ergibt sich aus den in Kapitel 2.4.1 beschriebenen Grundsätzen ein Vorrang der Preisvergleichsmethode zur Prüfung von Verrechnungspreisen in der Praxis. Die Grundsätze verweisen auf den

¹⁴¹ Vgl. *Vögele / Raab / Diessner* (2011), S. 241.

¹⁴² Vgl. *Kahle* (2007), S. 98; *Brähler* (2010), S. 444; *Baumhoff* (2012), S. 489.

¹⁴³ Vgl. *Vögele / Witt* (2011), S. 587.

¹⁴⁴ Vgl. *Rehkugler / Vögele* (2002), S. 1937; *Vögele / Witt* (2011), S. 586; *Baumhoff* (2012), S. 489.

¹⁴⁵ Vgl. *Theisen* (2000), S. 470; *Baumhoff* (2012), S. 489.

¹⁴⁶ Vgl. *Wassermeyer* (2007), S. 537.

¹⁴⁷ Vgl. *Ernst & Young* (2011), S. 13 f.

¹⁴⁸ Vgl. BMF-Schreiben (VWG) v. 23.02.1983, Tz. 3.1.

Fremdvergleichsgrundsatz und aus diesem folgt, dass der Fremdpreis aus solchen Daten und Informationen abzuleiten ist, die auch die Preisbestimmung am Markt leiten. Die einzige Methode, die dieses Kriterium erfüllt, ist die Preisvergleichsmethode.¹⁴⁹ In der praktischen Anwendung spielt die Preisvergleichsmethode bei konzerninternen Lieferungen jedoch eine geringere Rolle, als aufgrund der Grundsätze angenommen werden könnte. Grund dafür sind die bereits angesprochenen Probleme wie bspw. das Fehlen von externen Daten.¹⁵⁰

Für **Eigenproduzenten**, wie sie in Kapitel 2.4.1 beschrieben werden, kommt zur Bestimmung des Verrechnungspreises für Lieferungen an nahestehende Unternehmen zunächst auch die Preisvergleichsmethode in Betracht.¹⁵¹ Insbesondere, wenn Güter und Waren von Eigenproduzenten sowohl an verbundene, als auch an fremde Dritte geliefert werden.¹⁵² Der Eigenproduzent trägt das gesamte Risiko, das mit der Herstellung und dem Vertrieb des Produktes verbunden ist und ist im Regelfall als Entrepreneur anzusehen.¹⁵³ Vor diesem Hintergrund ergibt sich ein Anspruch auf den konzerninternen Residualgewinn bzw. -verlust,¹⁵⁴ also auf die gesamte Differenz zwischen den Kosten, die für die Herstellung eines Produktes anfallen, und dem Preis, der bei der Veräußerung des Produktes zu erzielen ist. Liefert ein Eigenproduzent seine Produkte ggf. auch an fremde Dritte, kann anhand eines inneren Preisvergleichs die Preisvergleichsmethode angewendet werden. Desweiteren ist auch ein äußerer Fremdvergleich möglich, insofern für die produzierten Güter Marktpreise existieren.¹⁵⁵ In der Praxis ergeben sich bei der Anwendung der Preisvergleichsmethode jedoch häufig Schwierigkeiten. Problematisch ist, wenn das Erzeugnis nach der Bearbeitung durch den Produzenten noch keine Marktreife hat, es sich also bspw. um halbfertige Produkte handelt. Für diese Halbfabrikate existieren oft keine Marktpreise, da sie nicht auf Märkten gehandelt, sondern zur weiteren Bearbeitung an dritte Konzernunternehmen geliefert werden. Zudem lassen sich Vergleichspreise für Halbfabrikate i.d.R. auch nicht identifizieren, da in der Praxis weder interne Vergleichspreise für diese Lieferungen des Produzenten an fremde Dritte noch externe Vergleichspreise aus Transaktionen zwischen konzernunabhängigen Vertragspartnern existieren. Die Preisvergleichsmethode kommt folglich hauptsächlich bei Transaktionen zwischen Produktionsgesellschaften und Vertriebsgesellschaften zur Anwendung, bei denen fertige Produkte transferiert werden. Für halbfertige Produkte sind die Wiederverkaufspreis- oder die

¹⁴⁹ Vgl. *Borstell / Hülster* (2011), S. 905 f.

¹⁵⁰ Vgl. *Borstell* (2011c), S. 537.

¹⁵¹ Vgl. *Jacobs* (2002), S. 980; *Vögele / Witt* (2011), S. 597.

¹⁵² Vgl. *Brähler* (2010), S. 459.

¹⁵³ Vgl. *Jacobs* (2002), S. 980; *Vögele / Witt* (2011), S. 597; *Baumhoff* (2012), S. 538.

¹⁵⁴ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.2 b).

¹⁵⁵ Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 539.

Kostenumschlagsmethode besser geeignet. In bestimmten Fällen stellt auch die TNMM eine geeignete Methode zum Nachweis der Angemessenheit solcher Verrechnungspreise dar.¹⁵⁶ Auf diese wird in den Kapiteln 4 – 6 näher eingegangen.

Neben dem Eigenproduzenten findet die Preisvergleichsmethode zur Ermittlung von Verrechnungspreisen vorrangig bei **Eigenhändlermodellen** Anwendung. Der Eigenhändler erwirbt Eigentum an den von ihm vertriebenen Produkten. Sein Gewinn ermittelt sich analog zum Eigenproduzenten als Differenz zwischen Einkaufs- und Verkaufspreis der vertriebenen Produkte. Voraussetzung für die Anwendung der Preisvergleichsmethode ist jedoch, dass die Preise von einem unabhängigen Unternehmen „auf zumindest im Wesentlichen identischen Leistungsbeziehungen beruhen.“¹⁵⁷ Hierfür ist die Ertragssituation der Vertriebsgesellschaft das entscheidende Vergleichskriterium. Aufgrund regelmäßig fehlender Informationen über Ertrags- und Renditesituation zu vergleichender Vertriebsgesellschaften ist die Anwendbarkeit der Preisvergleichsmethode im vorliegenden Fall nur eingeschränkt gegeben.¹⁵⁸

3.1.5.2 Dienstleistungen

Preise für Dienstleistungen zwischen zwei verbundenen Unternehmen dürfen, wie bereits in Kapitel 2.4.2 erläutert, nur verrechnet werden, wenn eine betriebliche Veranlassung vorliegt.¹⁵⁹ Im Rahmen der Preisvergleichsmethode können hierfür sowohl der innere Preisvergleich, als auch der äußere Preisvergleich angewendet werden.¹⁶⁰ Beim inneren Preisvergleich können die Geschäftsbeziehungen in beide Richtungen laufen, d.h. Konzerngesellschaften können Dienstleistungen sowohl an (von) verbundene(n) als auch an (von) unverbundene(n) Unternehmen erbringen (empfangen). Als Beispiel können konzerneigene Marketing-, Unternehmensberatung-, Engineering-, Verwaltungs- und F&E-Gesellschaften genannt werden.¹⁶¹ Zum äußeren Preisvergleich können insbesondere Dienstleistungen im EDV-Bereich und gewerbliche Dienstleistungen, wie z.B. Transport-, Wartungs-, Reinigungs-, Marketing- und Reparaturleistungen, gehören. Ein weiterer Bereich ist die Auftragsforschung, insofern Vergleichsangebote von unabhängigen Forschungseinrichtungen eingeholt werden können. Für freiberufliche Dienstleistungen wie bspw. der Rechts- oder Steuerberatung, bei denen Honorar- und

¹⁵⁶ Vgl. Jacobs (2002), S. 980; Vögele / Witt (2011), S. 587 – 597.

¹⁵⁷ BFH v. 06.04.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2007, S. 658.

¹⁵⁸ Vgl. Jacobs (2002), S. 976; Baumhoff / Ditz / Greinert (2005), S. 592.

¹⁵⁹ Vgl. Schaumburg (2011), S. 1073 – 1076; Baumhoff (2012), S. 577.

¹⁶⁰ Vgl. Engler (2011a), S. 1093.

¹⁶¹ Vgl. Baumhoff (2012), S. 587 f.

Stundensätze als Vergleichsmaßstab genommen werden können, kann in vielen Fällen ebenfalls die Preisvergleichsmethode verwendet werden.¹⁶²

Durch den Outsourcing Trend der letzten Jahre hat sich das Dienstleistungsangebot auf dem freien Markt erheblich vergrößert. Dies könnte zum Trugschluss führen, dass die Anwendung der Preisvergleichsmethode einfach durchzuführen ist.¹⁶³ In der praktischen Anwendung jedoch hat die Preisvergleichsmethode eine untergeordnete Bedeutung. Dies hängt häufig mit den für die Preisbildung konzerninterner Dienstleistungen maßgebenden Bewertungs- und Einflussfaktoren zusammen. Diese sind oft nicht miteinander vergleichbar. Zu den wichtigsten zählen:

- Gleichartigkeit der Dienstleistung
- Verhältnisse der Dienstleistungsmärkte
- Bandbreite zwischen Preisuntergrenze und Preisobergrenze
- Markt- und Geschäftsstrategien für Dienstleistungen
- Kosten der Werbung
- Markterschließung und Kampfpreise
- Anlaufkosten und Anlaufphase
- Wechselkursschwankungen¹⁶⁴

Dies gilt insbesondere auch für Fälle, in denen markt- oder branchenübliche Preise beobachtbar sind.¹⁶⁵ Anpassungsrechnungen zur Herstellung einer indirekten Vergleichbarkeit sind oftmals sehr schwierig.¹⁶⁶

3.1.5.3 Immaterielle Wirtschaftsgüter

Zur Festlegung und Prüfung von **Lizenzentgelten** in Form von Lizenzgebühren erweist sich der innere Preisvergleich als die regelmäßig zuverlässigste Art zur Ermittlung einer angemessenen Lizenzgebühr. Werden identische oder ähnliche Lizenzverträge mit Konzernunternehmen und mit fremden Dritten abgeschlossen, muss beachtet werden, ob ggf. abweichende Bewertungs- und Einflussfaktoren vorliegen.¹⁶⁷ Unterscheiden sich bspw. die Märkte in Art oder Größe, dann kann dies einen Unterschied in der Höhe des Lizenzsatzes rechtfertigen. Aufgrund mangelnder Vergleichstatbestände kann der innere Preisvergleich in der Praxis nur selten angewendet werden.¹⁶⁸

¹⁶² Vgl. Baumhoff (2012), S. 587 f.

¹⁶³ Vgl. Engler (2011a), S. 1094.

¹⁶⁴ Vgl. für eine detaillierte Darstellung Engler (2011a), S. 1094 – 1116.

¹⁶⁵ Vgl. Engler (2011a), S. 1093; Baumhoff (2012), S. 589.

¹⁶⁶ Vgl. Baumhoff (2012), S. 589.

¹⁶⁷ Vgl. Engler (2011b), S. 1449 – 1451; Menninger / Lorenzen (2013) S. 47.

¹⁶⁸ Vgl. Engler (2011b), S. 1449 – 1451.

Der äußere Preisvergleich orientiert sich an Lizenzentgelten, die voneinander unabhängige Dritte vereinbart haben.¹⁶⁹ Dabei entstehen, durch Zuhilfenahme von Datenbanken, Bandbreiten eingeschränkt vergleichbarer Lizenzsätze. Für diese wird eine Interquartile Range ermittelt.¹⁷⁰ Für die aus den Datenbanken gewonnenen Informationen gilt, dass die wesentlichen Bewertungs- und Einflussfaktoren übereinstimmen müssen. Diese werden in zwei Gruppen aufgeteilt: die Hauptfaktoren und weitere Faktoren. Die Hauptfaktoren sind maßgeblich für die Auswahl von Vergleichsverträgen. Die weiteren Faktoren können aufgrund der i.d.R. nur beschränkt verfügbaren Informationen eher vernachlässigt werden. Zu den Hauptfaktoren zählen:

- Art des immateriellen Wirtschaftsguts (z.B. Know-how, Patent, Urheberrecht oder Marke)
- Die Branche des Lizenznehmers

Weitere Faktoren sind:

- Der Innovationsgrad der Technologie oder die Bekanntheit der Marke
- Geographische, zeitliche oder sachliche Beschränkungen
- Die Ertragschancen des Lizenznehmers.¹⁷¹

Das deutsche Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) führt die sog. Lizenzkartei, auf die bei der Durchführung eines äußeren Preisvergleichs zur Ermittlung angemessener Lizenzen Finanzbeamte im Einzelfall zurückgreifen können.¹⁷² Die Lizenzkartei ist eine Datenbank, in der die von der Finanzverwaltung geprüften Lizenzvereinbarungen registriert sind. Auf Anfrage werden dem Betriebsprüfer Einzellizenzsätze für die jeweilige Branche mitgeteilt. Der große Nachteil der Lizenzkartei ist, dass sie nicht öffentlich zugänglich ist und somit das steuerpflichtige Unternehmen nicht weiß, ob die durch die Finanzverwaltung betrachteten Transaktionen überhaupt vergleichbar sind. Schließlich gilt es die wesentlichen Bewertungs- und Einflussfaktoren, die die Festsetzung der Lizenzgebühr beeinflussen können, zu berücksichtigen. Dies erweist sich in der Praxis als komplex und bietet im Einzelfall einen gewissen Interpretationsspielraum. Ein Zugriff auf die Lizenzkartei durch die Steuerpflichtigen könnte diese Problematik entschärfen und wird von einigen Vertretern der deutschen Finanzverwaltung gefordert.¹⁷³ Für Unternehmen gibt es aber auch die Möglichkeit, andere Datenbanken und Quellen für einen Vergleich der Lizenzgebühren heranzuziehen. Auf diese wird an dieser Stelle

¹⁶⁹ Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 570.

¹⁷⁰ Vgl. *Engler* (2011b), S. 1451.

¹⁷¹ Vgl. *Engler* (2011b), S. 1441 – 1452.

¹⁷² Vgl. BMF-Schreiben v. 23.02.1983, Tz. 5.2.2; BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 2.6.

¹⁷³ Vgl. *Engler* (2011b), S. 1452 – 1455; *Baumhoff* (2012), S. 570 f.

nicht weiter eingegangen, da sie für die betriebswirtschaftliche Beurteilung der Methode an späterer Stelle unerheblich sind.¹⁷⁴

Wurde eine angemessene Bandbreite ermittelt, dürfen der ordentliche Geschäftsleiter des Lizenzgebers als auch der ordentliche Geschäftsleiter des Lizenznehmers die eingengte Spanne der Lizenzgebührensätze ausnutzen. Eine Berichtigung würde nur erfolgen, wenn der Lizenzsatz außerhalb der eingengten Bandbreite liegt.¹⁷⁵

3.1.5.4 Finanzierungsleistungen

Ist eine Finanzierungsleistung dem Grunde nach verrechenbar, so kann die Preisvergleichsmethode zur Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises verwendet werden.¹⁷⁶ Ein innerer Preisvergleich ist v.a. in den Fällen möglich, in denen konzerninterne Darlehen direkt über Darlehen durch fremde Dritte Banken rückfinanziert werden. Desweiteren können auch vergleichbare Darlehen von externen Darlehensgebern an Konzerngesellschaften Hinweise über einen fremdüblichen Zinssatz bieten. Die Ermittlung geeigneter Fremdvergleichsdaten zur Anwendung des äußeren Preisvergleichs kann sich hingegen schwierig gestalten. Es gibt eine Vielzahl von möglichen Finanztransaktionen zwischen fremden Dritten, die es zur Herstellung der tatsächlichen Vergleichbarkeit notwendig machen, Anpassungsrechnungen vorzunehmen.¹⁷⁷ Bei diesen sind folgende Aspekte zu beachten:

- Höhe der Darlehenssumme,
- Zeitpunkt der Kreditgewährung,
- Kreditausfallrisiko,
- Vertragsbedingungen (z.B. Art der Gewährung des Darlehens, Rückzahlungsmodalitäten oder Vereinbarungen über Zinszahlungen).¹⁷⁸

In der Praxis hat sich die Preisvergleichsmethode vor allem bei der Gewährung von langfristigen Darlehen bewährt.¹⁷⁹

3.2 Beurteilung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien

Die Preisvergleichsmethode ist die Methode, die dem Gedanken des Fremdvergleichs am nächsten kommt, sie bringt allerdings in der praktischen Anwendung zahlreiche Schwierigkeiten mit. Nachdem diese zwei Punkte bereits dargestellt worden sind, wird in diesem Kapitel die Methode nach den betriebswirtschaftlichen Kriterien beurteilt.

¹⁷⁴ Für eine detaillierte Darstellung vgl. Engler (2011b), S. 1455 – 1480.

¹⁷⁵ Vgl. §1 Abs. 3 S. 3 und S. 4 AStG.

¹⁷⁶ Vgl. Brüninghaus (2011), S. 1537; Baumhoff (2012), S. 556.

¹⁷⁷ Vgl. Brüninghaus (2011), S. 1537 f.

¹⁷⁸ Für eine detaillierte Darstellung vgl. Brüninghaus (2011), S. 1538 – 1541.

¹⁷⁹ Vgl. Brüninghaus (2011), Tz. O34.

3.2.1 Erfolgsermittlung

Bei der Beurteilung der Preisvergleichsmethode nach dem Kriterium der korrekten und verursachungsgerechten Erfolgsermittlung steht die Verteilung von Synergieeffekten im Fokus. Kosten, die durch die Herstellung des Produktes oder die Erbringung der Leistung entstehen, werden hingegen im Ermittlungsprozess von Verrechnungspreisen nach dieser Methode nicht direkt betrachtet. Synergieeffekte entstehen, wenn sich zwei oder mehr Unternehmen in einen Verbund zusammenschließen, um effektiver als der Markt zu agieren.¹⁸⁰ Denkbare Synergien sind: Einkaufs- und Verkaufsverbundvorteile aufgrund der Größe, Kostenvorteile im Vertrieb und der Produktion, Geheimnisbewahrung, Qualitätsvorteile und Sicherheit von Lieferungen.¹⁸¹ Im Ergebnis senken Synergien Kosten und erlauben einem Konzern, höhere Gewinne als der Markt zu erzielen, der zum Großteil aus unabhängigen und in Konkurrenz zueinander stehenden Unternehmen besteht. Durch Verrechnungspreise, die anhand der Preisvergleichsmethode festgelegt worden sind, werden eben diese Synergieeffekte in ihrem vollen Ausmaß dem liefernden/leistenden Unternehmen zugeordnet.¹⁸² Die Frage nach einer korrekten Zuordnung von Synergieeffekten konnte in der betriebswirtschaftlichen Literatur zwar noch nicht beantwortet werden, jedoch kann es betriebswirtschaftlich auf keinen Fall richtig sein, nur einem Unternehmen alle Vorteile eines Unternehmensverbundes zuzuteilen. Damit würde zum einen für das andere Unternehmen der ursprüngliche Grund zur Bildung eines Unternehmensverbundes wegfallen, zum anderen kann es nicht verursachungsgerecht sein. Das Unternehmen, das den vollen Effekt zugeteilt bekommt, wäre nach dieser Logik somit für den vollen Synergieeffekt verantwortlich. Dieser entsteht aber nur, da beide Unternehmen einen Verbund gebildet haben. Bei separater Betrachtung der Unternehmen ohne den Verbund hätte keines der beiden Unternehmen einen Vorteil im Vergleich zum Markt.

Somit müssen die Vorteile des Verbundes auf beide dem Konzern zugehörigen Unternehmen, die an der Transaktion beteiligt sind, aufgeteilt werden. Geschieht dies nicht, trägt das beziehende Unternehmen in jedem Falle höhere Kosten, als es tragen sollte. In welcher Höhe der Synergieeffekt den einzelnen Unternehmen zugerechnet wird, ist fraglich. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist jedoch sicher, dass jede Aufteilung die den Synergieeffekt auf beide Unternehmen vornimmt, besser ist, als die Zuteilung des

¹⁸⁰ Zur Problematik von Synergien bei marktorientierten Verrechnungspreisen siehe auch *Wagenhofer* (2002), S. 2076 f.; *Kahle* (2007), S. 97.

¹⁸¹ Vgl. *Brühl* (2004), S. 349 f.

¹⁸² Die Problematik dieser Zuordnung erwähnt auch *Oestreicher* (2000), S. 21 f.

gesamten Synergieeffekts auf nur eines der Unternehmen.¹⁸³ Zur Illustration dieses Problems folgt ein Beispiel:

Ein Unternehmen K-L stellt ein Halbfabrikat her, das es am Markt zu einem Verkaufspreis von 40 € pro Stück vertreibt. Die Kosten der Produktion betragen 20 € pro Stück und die Kosten des Vertriebes betragen 10 € pro Stück. Es verbleibt ein Gewinn pro verkauftem Halbfabrikat von 10 €.

Der Hauptabnehmer des Produktes, das Unternehmen K-V veredelt dieses Halbfabrikat und verkauft es als fertiges Produkt am Markt für 80 € das Stück. Die Kosten der Veredelung und des Vertriebs betragen 30 €, sodass ein Gewinn von 10 € pro Stück verbleibt ($80 \text{ €} - 40 \text{ €} - 30 \text{ €} = 10 \text{ €}$).

Beide Unternehmen schließen sich zu einem Verbund zusammen. Ihr einziger Synergieeffekt ist die Einsparung der Vertriebskosten des Halbfabrikats (10 €). Für dieses Halbfabrikat beträgt der Marktpreis 40 €. Dieser muss nach der Preisvergleichsmethode auch angesetzt werden. Für das liefernde Konzernunternehmen K-L bedeutet dies nun, dass es einen Gewinn von 20 € pro geliefertem Halbfabrikat an K-V erwirtschaftet. Die Gewinnsituation für K-V, welches für das Halbfabrikat wie zuvor auch 40 € bezahlen muss, bleibt hingegen die gleiche. Dies bedeutet, dass durch die Verwendung der Preisvergleichsmethode der gesamte Synergieeffekt aus dem Verbund dem lieferndem Unternehmen zugeteilt wurde.

Ein weiteres Problem im Hinblick auf eine korrekte Ermittlung des Erfolgs stellen strategische Angebote auf dem Markt dar, die als Vergleichswerte herangezogen werden könnten. Diese Preise spiegeln keinen fairen Marktpreis wider, der durch Konkurrenz und Wettbewerb am Markt entstanden ist. Stattdessen handelt es sich um Preise, mit denen ein strategisches Ziel verfolgt wird. Ein solches Ziel kann die Verdrängung von Marktkonkurrenten oder die Gewinnung von langfristigen Aufträgen durch temporär besonders niedrige Preise sein. Das Heranziehen solcher Preise kann mit großer Wahrscheinlichkeit zu keiner verursachungsgerechten Erfolgsermittlung führen.¹⁸⁴ Es ist denkbar, dass solche Preise in vielen Fällen nicht einmal die Kosten des liefernden oder leistenden Unternehmens decken würden. Im Falle eines Eigenproduzenten würde dieser nicht nur keinen Gewinn erwirtschaften, es würden nicht einmal seine Kosten gedeckt werden. Dabei steht gerade dem Eigenproduzenten aufgrund seiner Funktio-

¹⁸³ Zur Problematik der Zuordnung von Verbundeffekten siehe auch Oestreicher (2000), S. 21 f; Kahle (2007), S. 97

¹⁸⁴ Zur Abgabe von strategischen Preisen zur Gewinnung von langfristigen Aufträgen siehe auch Behringer (2011), S. 141.

nen und Risiken ein besonders großer Anteil am Residualgewinn zu, den er im Normalfall auch erwirtschaften würde. Stattdessen bekäme diesen das belieferte Konzernunternehmen, ohne einen Anspruch darauf zu haben.

Für den Spezialfall eines vollkommenen Marktes würden Verrechnungspreise nach der Preisvergleichsmethode die Erfolgsermittlungsfunktion erfüllen. Auf einem vollkommenen Markt gibt es weder Synergien noch strategische Preise.¹⁸⁵ Auf diesen Spezialfall soll jedoch nicht weiter eingegangen werden, da Märkte in der Praxis typischerweise nicht vollkommen sind.¹⁸⁶

3.2.2 Anreizwirkung

Die Preisvergleichsmethode zieht Marktpreise zur Ermittlung und Überprüfung von konzerninternen Verrechnungspreisen heran. Als Folge dessen muss sich jedes leistende oder liefernde Unternehmen bei einer konzerninternen Transaktion darum bemühen, seine Kosten geringer als den Marktpreis zu halten. Zumindest langfristig kann dies als eine Anforderung gesehen werden, die erfüllt werden muss. Ein Unternehmen, das seine Kosten langfristig nicht mit Umsatz decken kann, ist nicht überlebensfähig.¹⁸⁷ Vor diesem Hintergrund kann der Preisvergleichsmethode durchaus eine Anreizwirkung zugeschrieben werden. Die leistenden Unternehmen werden durch sie motiviert, ihre Kosten zumindest geringer zu halten, als die Leistung oder Lieferung am Markt wert ist. Das abnehmende Unternehmen hat wiederum den Anreiz, das Produkt effizient weiterzuverarbeiten.¹⁸⁸

¹⁸⁵ Für eine detaillierte Darstellung von marktorientierten Verrechnungspreisen bei vollkommenen Märkten siehe *Ewert / Wagenhofer* (2008), S. 584 – 590; *Küpper* (2008), S. 432 f.

¹⁸⁶ Vgl. *Schneider* (2003), S. 54; *Ewert / Wagenhofer* (2008), S. 585.

¹⁸⁷ Über Marktorientierte Verrechnungspreise und ihre Indikatorfunktion über Profitabilität siehe *Ewert / Wagenhofer* (2008), S. 585.

¹⁸⁸ Teilweise zur Motivationswirkung von marktnahen Verrechnungspreisen siehe *Wolff / Staubach / Lindstädt* (2008), S. 151.

4 Wiederverkaufspreismethode

4.1 Darstellung

4.1.1 Akzeptanz und Rangfolgeverhältnis

Die Wiederverkaufspreismethode¹⁸⁹ (auch Absatzpreismethode¹⁹⁰, Resale price method¹⁹¹, Resale Minus Method¹⁹² oder Resale Price Minus¹⁹³ genannt) gehört ebenfalls zu den drei Standardmethoden.¹⁹⁴ Sie kommt zur Anwendung, wenn der Verrechnungspreis einer konzerninternen Transaktion nicht mithilfe der Preisvergleichsmethode ermittelt werden kann und die konzerninterne Lieferung vom Konzernunternehmen unmittelbar an den Absatzmarkt abgegeben werden kann.¹⁹⁵

4.1.2 Das Grundprinzip der Verrechnungspreisermittlung

Der angemessene Verrechnungspreis wird bei der Wiederverkaufspreismethode retrograd ermittelt. Als Ausgangspunkt dient der Wiederverkaufspreis, der auf dem Absatzmarkt für das gleiche Wirtschaftsgut mit einem fremden Dritten Unternehmen erzielt wird oder erzielt werden könnte. Vom Wiederverkaufspreis sind die Selbstkosten des Wiederverkäufers und eine angemessene Rohgewinnspanne (auch als marktüblicher Abschlag bezeichnet)¹⁹⁶ abzuziehen.¹⁹⁷ Ein als angemessen erachteter Verrechnungspreis wird daher wie folgt ermittelt:¹⁹⁸

$$\begin{array}{rcl} & \text{Marktpreis bei Wiederverkauf an Dritte} & \\ ./ & \text{Selbstkosten des Wiederverkäufers} & \\ ./ & \text{angemessene Rohgewinnspanne} & \\ \hline = & \text{Verrechnungspreis} & \end{array}$$

Die Selbstkosten beinhalten i.d.R. allgemeine Verwaltungskosten, Werbe- und Marketingkosten sowie Kosten der Bearbeitung und Veränderung des Wirtschaftsguts.¹⁹⁹ Die Höhe der Rohgewinnspanne spiegelt die durch die Funktions- und Risikoanalyse ermittelte Verteilung der übernommenen Funktionen und Risiken des betrachteten Unternehmens wider. Sie wird in Form einer in Prozent ausgedrückten Marge im Vorhinein

¹⁸⁹ Vgl. BMF-Schreiben (VWG) v. 23.02.1983, Tz. 2.2.3; OECD 2010, Tz. 2.21 – 2.35.

¹⁹⁰ Vgl. Baumhoff (2012), S. 490.

¹⁹¹ Vgl. BMF-Schreiben (VWG) v. 23.02.1983, Tz. 2.2.3; Behringer (2011), S. 157; Jacobs (2011), S. 578.

¹⁹² Vgl. Boos / Rehkugler / Tucha (2000), S. 2390.

¹⁹³ Vgl. Kley (2001), S. 268.

¹⁹⁴ Vgl. BMF-Schreiben (VWG) v. 23.02.1983, Tz. 2.2; BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.3 a); OECD 2010, Tz. 2.12 – 2.55.

¹⁹⁵ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 384; Jacobs (2011), S. 581.

¹⁹⁶ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 270.

¹⁹⁷ Vgl. Theisen (2000), S. 470; Brühl (2004), S. 357; Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 385; Kahle (2007), S. 98; Schrader / Neumann (2008), S. 583; Behringer (2011), S. 157; Jacobs (2011), S. 578 f.

¹⁹⁸ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 385.

¹⁹⁹ Vgl. Schrader / Neumann (2008), S. 583; . Baumhoff (2012), S. 492.

festgelegt.²⁰⁰ Im Ergebnis läuft die Methode darauf hinaus, aus dem unbeeinflussten Marktpreis einer späteren Handelsstufe auf den Marktpreis der vorhergehenden Handelsstufe und somit auf den angemessenen Verrechnungspreis rückzuschließen.²⁰¹

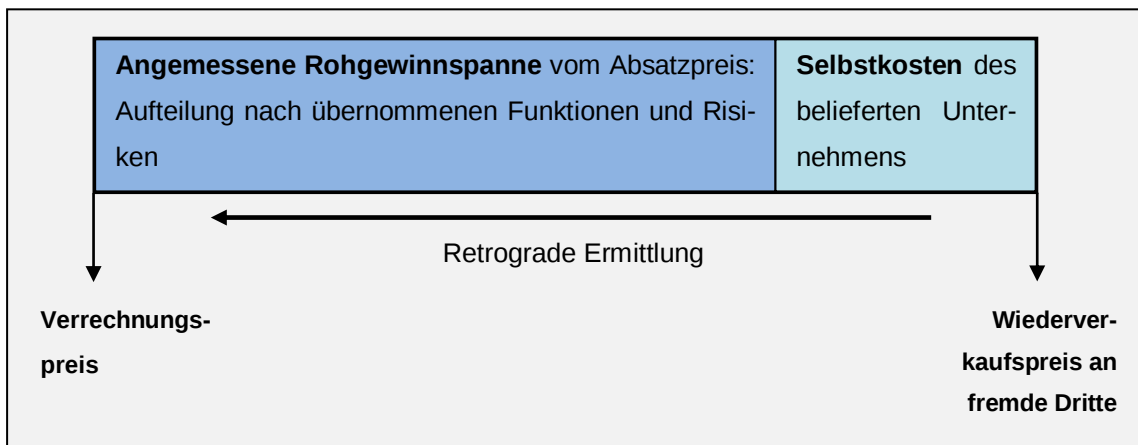


Abbildung 5: Schematisches Vorgehen bei der Wiederverkaufspreismethode (angelehnt an *Behringer* (2011), S. 157.)

4.1.3 Ermittlungsmöglichkeiten und Anwendungsvoraussetzungen

Im Wesentlichen ist die Methode auf Handelsunternehmen und Unternehmen, die nur gesondert zu bepreisende Veredelungstechniken ausführen, anwendbar. Die Ursache dafür ist, dass die erforderliche tatsächliche und zeitnahe Weiterveräußerung an Dritte, aus der Marktpreise gewonnen werden können, nur bei einer geringen Zahl von Wirtschaftsgütern gegeben ist. Die Anwendbarkeit ist also nur auf besonders gelagerte Einzelfälle beschränkt. Es ist jedoch anzumerken, dass die Anwendung der Methode in diesen Fällen dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. So würde sich ein drittes Handels- oder Veredelungsunternehmen für seine Tätigkeit eine feste Marge zusagen lassen, während das unternehmerische Risiko aber auch die Chancen beim Produktionsunternehmen verbleiben würden.²⁰² Das liefernde Unternehmen würde einen Großteil des Deckungsbeitrags erhalten, da es die Rolle des Strategieträgers oder Entrepreneurs inne hat.²⁰³ Die Höhe der Gewinnspanne ist also sowohl vom Umfang der vom vertreibenden Unternehmen übernommenen Funktionen und Risiken als auch von den eingesetzten Mitteln abhängig.²⁰⁴

²⁰⁰ Vgl. *Brüggelambert* (2005), S. 183; *Schmidt / Sigloch / Henselmann* (2005), S. 385; *Vögele / Raab / Diessner* (2011), S. 270.

²⁰¹ Vgl. *Schmidt / Sigloch / Henselmann* (2005), S. 385.

²⁰² Vgl. *Schmidt / Sigloch / Henselmann* (2005), S. 386; *Kahle* (2007), S. 98; *Behringer* (2011), S. 157 f.

²⁰³ Vgl. *Behringer* (2011), S. 158.

²⁰⁴ Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 491.

Zur Bestimmung und Überprüfung einer **angemessenen Rohgewinnmarge** ist auf einen tatsächlichen Fremdvergleich zurückzugreifen. Hierfür ist eine uneingeschränkte oder zumindest eine eingeschränkte Vergleichbarkeit der Referenztransaktion Voraussetzung.²⁰⁵ Dabei ist darauf zu achten, dass die Vergleichsunternehmen

- der gleichen Branche und Handelsstufe angehören,
- unabhängig sind,
- die gleiche Stellung wie die verbundenen Unternehmen zueinander haben,
- über vergleichbare Geschäftsbeziehungen verfügen,
- ein vergleichbares unternehmerisches Risiko tragen,
- der Zeitpunkt oder Zeitraum der zu vergleichenden Geschäfte und die Konditionen zumindest annähernd gleich sind.

Analog zum inneren und äußeren Preisvergleich kann ein innerer oder äußerer Betriebsvergleich stattfinden, bei dem die Rohgewinnmargen miteinander verglichen werden.²⁰⁶ Ein **innerer Betriebsvergleich** ist in den Fällen denkbar, in denen ein konzernzugehöriger Wiederverkäufer bestimmte Lieferungen und Leistungen in gleicher Weise an fremde Dritte und als auch an verbundene Unternehmen verkauft. Bei der Vergleichstransaktion muss es sich dabei um ein unbeeinflusstes und marktentstandenes Geschäft handeln.²⁰⁷

Insbesondere beim **äußeren Betriebsvergleich** müssen die Vergleichsunternehmen eine ähnliche Stellung im Markt haben, ähnliche Kostenstrukturen aufweisen, über vergleichbare Kundenbeziehungen verfügen, ein vergleichbares unternehmerisches Risiko tragen, ähnliche Konditionen vereinbaren etc.²⁰⁸ In der Praxis werden hierfür oft mittels Datenbankrecherchen und einem Kriterienraster Vergleichsgruppen herausgefiltert.²⁰⁹ Ist zur Bestimmung und Überprüfung der Rohgewinnspanne sowohl ein innerer als auch ein äußerer Betriebsvergleich möglich, dann sollte dem inneren Betriebsvergleich der Vorzug gegeben werden. Gründe hierfür sind die Einbezugnahme der verbundenen Unternehmung in den Vergleichstatbestand, die Berücksichtigung innerbetrieblicher Einflussfaktoren und die Tatsache, dass die relevanten Vergleichsdaten aus dem Rechnungswesen des betrachteten Konzernunternehmens i.d.R. unmittelbar entnommen werden können.²¹⁰

²⁰⁵ Vgl. Baumhoff (2012), S. 491.

²⁰⁶ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 386; Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 271; Baumhoff (2012), S. 491.

²⁰⁷ Vgl. Baumhoff (2012), S. 491.

²⁰⁸ Vgl. Brähler (2010), S. 445 f.

²⁰⁹ Vgl. Kley (2001), S. 268; Rek / Brück / Labermeier (2008), S. 62; Baumhoff (2012), S. 507.

²¹⁰ Vgl. Baumhoff (2012), S. 491.

Zur Ermittlung der **Selbstkosten** muss ein hypothetischer Fremdvergleich herangezogen werden. Dabei werden die Kosten der Vertriebsunternehmung ex ante als Plankosten bestimmt. Dies setzt eine Budgetierung der Kosten, unter Berücksichtigung der erwarteten Umsätze, voraus. Die zeitliche Fixierung der Selbstkosten sollte an den üblichen Zeithorizont der Planungsrechnung angepasst werden. Üblicherweise beträgt dieser ein Jahr.²¹¹

Die **angemessene Rohgewinnspanne** kann zusammen mit den **Selbstkosten** indirekt auch durch einen tatsächlichen Fremdvergleich in einer **marktüblichen Handelsspanne** berücksichtigt werden. Eine solche marktübliche Handelsspanne beinhaltet sowohl die Selbstkosten als auch die Rohgewinnspanne. Dabei geht es nicht darum, die Höhe der beiden Komponenten separat auszuweisen, sondern um deren Summe.²¹²

4.1.4 Grenzen bei der Anwendung

In der Praxis kommt die Methode nur zur Anwendung, wenn das konkrete Wirtschaftsgut oder ein vergleichbares Wirtschaftsgut tatsächlich weiterveräußert wird oder wenn das erworbene Gut in ein weiterveräußertes Gut eingeht.²¹³ Das Kernproblem dieser Ermittlungsmethode stellt jedoch die Quantifizierung einer angemessenen Rohgewinnmarge dar. Diese wird von zahlreichen Einflussfaktoren bestimmt und hat die übernommenen Funktionen und Risiken sowie die Marktsituation zu berücksichtigen.²¹⁴ Somit ist der Abschlag einzelfallabhängig und marktübliche Wiederverkaufsspannen können nur unter engen Voraussetzungen als zulässig erachtet werden.²¹⁵ Ist bei der Suche nach Vergleichstransaktionen ein interner Vergleich mangels interner Vergleichstransaktionen nicht möglich, so ergeben sich erhebliche Ermittlungsschwierigkeiten. In diesen Fällen wäre das Einsehen in die Kalkulation von unabhängigen Drittunternehmen (äußerer Betriebsvergleich) nötig, um deren Margen einzusehen. In der Praxis wird dies i.d.R. jedoch nicht möglich sein. Desweiteren ist es der Finanzverwaltung angesichts des Steuergeheimnisses nicht erlaubt, Informationen über Kalkulationsverfahren dritter Unternehmen zu offenbaren oder zu verwerten.²¹⁶

Wird die Lieferung oder Leistung vor der Weiterveräußerung verändert, weiterentwickelt oder geht sie in ein anderes Produkt ein, so ist zu beachten, dass sie nicht ihre

²¹¹ Vgl. Baumhoff (2012), S. 491 f.

²¹² Vgl. Baumhoff (2012), S. 491 f.

²¹³ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 386.

²¹⁴ Vgl. Theisen (2000), S. 471; Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 386 f.; Kahle (2007), S. 98; Jacobs (2011), S. 579.

²¹⁵ Vgl. Kahle (2007), S. 98.

²¹⁶ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 386 f.

ursprüngliche Identität verliert. Wäre dies der Fall, dann würden die Anwendungsvoraussetzungen für die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode nicht mehr erfüllt werden.²¹⁷ Die Methode würde der im nächsten Kapitel behandelten Kostenaufschlagsmethode immer ähnlicher werden, mit dem Hauptunterschied, dass bei der Kostenaufschlagsmethode beim leistenden oder liefernden Unternehmen Kosten und Gewinn ermittelt werden.²¹⁸

4.1.5 Detaillierte Betrachtung der Anwendung für ausgewählte Anwendungsbereiche

4.1.5.1 Güter und Waren

Die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode bietet sich bei einer Lieferung an eine konzerneigene **Vertriebsgesellschaft** an. Der Verrechnungspreis wird dabei aus dem Marktpreis abgeleitet, den die Vertriebsgesellschaft bei der Weiterveräußerung auf dem Markt erzielt. Wie auch die Preisvergleichsmethode scheidet die Wiederverkaufspreismethode in gleicher Weise aus, wenn die Erzeugnisse beim belieferten Unternehmen über ein gewisses Ausmaß hinaus weiterverarbeitet werden.²¹⁹

Für den **Eigenproduzenten** gilt, wenn die bereits in Kapitel 3.1.3 beschriebenen Anwendungsvoraussetzungen der Preisvergleichsmethode nicht erfüllt sind und der Eigenproduzent an verbundene Vertriebsgesellschaften liefert, so bietet sich die Wiederverkaufspreismethode zur Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises an, insofern die verbundene Vertriebsgesellschaft die Produkte an fremde Dritte am Markt vertreibt.²²⁰ Dies gilt sowohl für fertige als auch halbfertige Erzeugnisse.²²¹

Wie für den Eigenproduzenten gilt auch für den **Eigenhändler**, dass die Wiederverkaufspreismethode zur Ermittlung eines Verrechnungspreises regelmäßig zum Einsatz kommt, wenn die Voraussetzungen für eine Anwendung der Preisvergleichsmethode nicht gegeben sind. Die marktübliche Handelsspanne ist idealerweise durch einen tatsächlichen Fremdvergleich zu bestimmen. Sie kann aus der Marge abgeleitet werden, die der Eigenhändler bei vergleichbaren Fremdgeschäften erzielt. Daneben kann jedoch auch die Handelsspanne als Richtwert dienen, die ein unabhängiges Unternehmen bei vergleichbaren Transaktionen mit fremden Dritten erwirtschaftet. Die Ermittlung eines solchen Richtwertes über einen externen Fremdvergleich könnte u.a. auch

²¹⁷ Vgl. Brähler (2010), S. 446; Baumhoff (2012), S. 493.

²¹⁸ Vgl. Brühl (2004), S. 358.

²¹⁹ Vgl. Jacobs (2002), S. 980.

²²⁰ Vgl. Brähler (2010), S. 459 f.; Baumhoff (2012), S. 539.

²²¹ Vgl. Jacobs (2002), S. 980; Vögele / Witt (2011), S. 587 – 597.

über eine Datenbankanalyse gestützt sein. Zu beachten ist, dass die Handelsspanne die zwei bereits beschriebenen Komponenten enthält. Zum einen sind das die mit dem Verkauf des Produktes verbundenen Aufwendungen in Form der Selbstkosten und zum anderen handelt es sich um die Rohgewinnspanne. Letztere Komponente ermöglicht es dem Vertriebsunternehmen, einen seinem Funktions- und Risikoprofil entsprechenden Gewinn zu erwirtschaften.²²² Übt ein Eigenhändler die erfolgskritischen Funktionen aus und trägt die wesentlichen Risiken, so ist er in Gestalt des Fully-Fledged-Distributor als Entrepreneur zu qualifizieren. Ihm gebührt der Großteil des Residualgewinns oder im ungünstigen Fall des Verlusts.²²³ Zugleich hat er keinen Anspruch auf eine sichere Vertriebsmarge, sondern hat sogar die Aufgabe die übrigen konzernverbundenen Unternehmen, die ihm gegenüber Lieferungen erbringen und als Routine- oder Mischunternehmen agieren, mittels anderer Methoden verlustfrei zu halten.²²⁴ Auf diese Thematik wird insbesondere in Kapitel 5 und 6 eingegangen. Für Eigenhändler, die Waren und Güter weiter verarbeiten oder verändern, gilt, dass der Wiederverkaufspreis entsprechend zu modifizieren ist. Besondere Schwierigkeiten bestehen bei der Ermittlung des angemessenen Verrechnungspreises für Waren und Güter, die ihren Wert aus z.B. dem Image einer Marke, also einem immateriellen Nutzen schöpfen, den der Käufer des Produkts realisieren kann. Für diese Produkte kann es schwierig sein, vergleichbare Fremdgeschäfte zu finden. In diesen Fällen kann auf die in Kapitel 7 behandelte geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode zurückgegriffen werden.²²⁵

Dem **Kommissionär** kommt eine aktive Rolle am Markt zu und er übt Funktionen in Marketing, Auftragsbearbeitung, Werbung und Akquisition, Kundendienst u.a. aus. Aufgrund dieser Gegebenheiten wird die Wiederverkaufspreismethode häufig als primär maßgebende Verrechnungspreismethode angesehen. Die Höhe der marktüblichen Handelsspanne, die dem Kommissionär zusteht, hat sich an der zwischen Fremden üblichen Kommissionsgebühren für vergleichbare Kommissionsgeschäfts (Waren, Absatzmarkt, Handelsstufe etc.) zu orientieren. Sie sollte aufgrund der eingeschränkten Funktionstiefe und der geringen Risiken niedriger ausfallen als die entsprechende Marge eines Eigenhändlers.²²⁶

²²² Vgl. Jacobs (2002), S. 976; Baumhoff (2012), S. 543.

²²³ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.2 b).

²²⁴ Vgl. Baumhoff (2012), S. 544.

²²⁵ Vgl. Jacobs (2002), S. 976.

²²⁶ Vgl. Jacobs (2002), S. 976 f.

Die Tätigkeit des **Handelsvertreters** beschränkt sich auf die Einwerbung und Vermittlung von Aufträgen sowie die anschließende Auftragsbearbeitung nach einer erfolgreichen Akquisition. Er arbeitet dabei nicht nur auf fremde Rechnung, sondern tritt darüber hinaus auch im fremden Namen auf. Die Wiederverkaufspreismethode kommt für ihn aufgrund seiner Funktionen und seines geringen Geschäftsrisiko, das sich auf die Auslastung seiner Kapazitäten beschränkt, in Frage. Die dabei zur Anwendung kommenden Rohgewinnmargen leiten sich aus den vergleichbaren Provisionssätzen für Handelsvertreter ab. Diese werden geringer ausfallen als in den alternativen Vertriebskonzepten.²²⁷

4.1.5.2 Dienstleistungen

Laut deutscher Finanzverwaltung ist die Wiederverkaufspreismethode für Dienstleistungen regelmäßig nicht anwendbar, da Dienstleistungen i.d.R. nicht weiterveräußert werden können.²²⁸ Ein Teil des Schrifttums hingegen ist der Ansicht, dass es durchaus vertretbar ist, die Wiederverkaufspreismethode in seltenen Einzelfällen bei marktgängigen Dienstleistungen anzuwenden. Zu diesen gehören bspw. bestimmte EDV-Dienstleistungen oder die Erstellung von Gutachten. Die Besonderheit an diesen Fällen ist, dass die entsprechende Dienstleistung in einem materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgut verkörpert ist. Dieses kann wiederum wiederverkauft werden.²²⁹

Kann die Wiederverkaufspreismethode in Form der **Einzelabrechnung** angewendet werden, gilt es, einen angemessenen und marktüblichen Abschlag zu ermitteln. Hierfür ist eine Funktions- und Risikoanalyse durchzuführen. Dabei ist die Festlegung eines angemessenen Rohgewinnsatzes oftmals schwierig. Er muss die übernommenen Funktionen und Risiken adäquat abbilden. Geht die Funktion des Wiederverkäufers über die reine Vertriebstätigkeit hinaus, z.B. durch zusätzliche Verarbeitungsschritte oder durch die Erbringung zusätzlicher Dienstleistungen, dann muss dies bei der Ermittlung des Abschlages mitberücksichtigt werden.²³⁰

Abzugrenzen sind alle Vermittlungsleistungen, bei denen die zwischengeschalteten Konzernunternehmen nur als Makler, Treuhänder oder Vermittler und nicht als Wiederverkäufer fungieren. Erbringt die zwischengeschaltete Konzerngesellschaft nur eine Vermittlungsleistung, so ist diese ihrerseits zwar ebenfalls mit einem fremdvergleichskonformen Leistungsentgelt zu vergüten, jedoch ist sie von der vermittelten Dienstleis-

²²⁷ Vgl. Jacobs (2002), S. 977.

²²⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 23.02.1983, Tz. 3.2.3.2.

²²⁹ Vgl. Engler (2011a), S. 1116 – 1119; Baumhoff (2012), S. 589 f.

²³⁰ Vgl. Engler (2011a), S. 1119.

tung zu unterscheiden. Vermittlungsleistungen sind danach von der Wiederverkaufsmethode ausgeschlossen.²³¹

4.1.5.3 Immaterielle Wirtschaftsgüter

Die Wiederverkaufsmethode wird in diesem Bereich nur in Ausnahmefällen angewendet, in denen immaterielle Wirtschaftsgüter wie bspw. Know-how, Patente oder Urheberrechte an ein verbundenes Unternehmen **lizenziert** werden und der Konzernlizenznehmer das immaterielle Wirtschaftsgut seinerseits im Wege einer Unterlizenz einem unabhängigen Dritten zur Nutzung überlässt.²³² Insbesondere bei Konzernen mit Lizenz- bzw. Patentverwertungsgesellschaften, in denen das Know-how und die Patente aller Unternehmen der Gruppe für Zwecke der Verwertung zusammengefasst werden, ist das der Fall. Hierbei ist darauf zu achten, dass die für die Wiederverkaufsmethode herangezogenen Unterlizenzgebühren bzw. Absatzpreise aus Geschäften mit unabhängigen Dritten stammen. Hintergrund ist, dass Lizenzverwertungsgesellschaften oftmals als interne Drehschreibe für den Technologietransfer dienen. Von der Unterlizenz, die die Lizenzverwertungsgesellschaft an einen unabhängigen Dritten vergibt, ist eine angemessene Spanne abzuziehen. Daraus ergibt sich die fremdübliche Lizenzgebühr für die Nutzungsüberlassung im Konzern. Die Spanne beinhaltet i.d.R. einen Selbstkostenanteil und einen Gewinnanteil.²³³ Wird das Nutzungsrecht an einem immateriellen Wirtschaftsgut übertragen, ohne dass Veränderungen vorgenommen werden, dann setzen sich die Selbstkosten im Wesentlichen aus den anteiligen Verwaltungs- und Vertriebskosten zusammen.²³⁴

4.1.5.4 Finanzierungsleistungen

Für die Anwendung der Wiederverkaufsmethode in diesem Bereich fanden sich in der Literatur lediglich Aussagen, dass sie für die Ableitung angemessener Vergütungen nicht geeignet ist.²³⁵ Begründet wurden diese Aussagen jedoch nicht.

²³¹ Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 590.

²³² Vgl. OECD 2010, Tz. 6.23; *Baumhoff* (2012), S. 571.

²³³ Vgl. *Engler* (2011b), S. 1480 f.; *Baumhoff* (2012), S. 571 f.

²³⁴ Vgl. *Engler* (2011b), S. 1481.

²³⁵ Vgl. *Brüninghaus* (2011), S. 1537 f.; *Baumhoff* (2012), S. 556 f.

4.2 Beurteilung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien

4.2.1 Erfolgsermittlung

Synergieeffekte spielen bei der Ermittlung des korrekten Erfolgs mit der Wiederverkaufspreismethode ebenfalls eine zentrale Rolle. Im Gegensatz zur Preisvergleichsmethode erlaubt die Wiederverkaufspreismethode jedoch eine Aufteilung des Synergieeffektes sowohl auf das liefernde/leistende Unternehmen als auch auf das belieferte/beziehende Unternehmen. Diese Aufteilung geschieht durch die Komponente der Selbstkosten. Werden beide Komponenten einzeln ermittelt, die angemessene Rohgewinnspanne anhand eines tatsächlichen Fremdvergleichs und die Selbstkosten durch einen hypothetischen Vergleich, dann hat das betrachtete Unternehmen einen gewissen Spielraum zur Verteilung des Synergieeffektes über die Selbstkosten. In der Praxis dürfte dieser Spielraum aufgrund der zahlreichen Anforderungen an einen steuerlich angemessenen Verrechnungspreis nicht allzu groß ausfallen. Wie bereits an früherer Stelle erwähnt, gibt es keine korrekte oder optimale Verteilung von Synergieeffekten auf die im Verbund beteiligten Unternehmen, jedoch ist eine Aufteilung des Synergieeffektes in jedem Fall besser, als den kompletten Vorteil nur einem Konzernunternehmen zuzurechnen.²³⁶ Daher kann daraus geschlossen werden, dass die Wiederverkaufspreismethode in dieser Hinsicht im Falle einer separaten Ermittlung der Rohgewinnspanne und der Selbstkosten besser geeignet ist als die Preisvergleichsmethode. Bei der Ermittlung der marktüblichen Handelsspanne über einen tatsächlichen Vergleich muss davon ausgegangen werden, dass keine Aufteilung des Synergieeffektes erfolgt. Wie schon bei der Preisvergleichsmethode würde in diesem Fall der Synergieeffekt in seinem vollen Ausmaß nur einem Konzernunternehmen zugerechnet werden.

Betrachtet man die Aufteilung der Kosten nach dem Verursachungsprinzip, so hat die Wiederverkaufspreismethode an einer Stelle einen Schwachpunkt. Bei der Ermittlung der Selbstkosten nach dem hypothetischen Fremdvergleich und der damit verbundenen Verwendung von Plankosten, wird es in den meisten Fällen dazu kommen, dass nicht verursachungsgerecht zugeteilt wird. Damit dies nicht der Fall ist, müsste es zum einen möglich sein, alle erbrachten Leistungen eindeutig den einzelnen Konzernunternehmen zuzuteilen. Wie problematisch dies im Fall von auftretenden Synergieeffekten ist, wurde bereits angesprochen. Zweitens, und an dieser Stelle eine neue Problematik, müsste die Planung immer zu hundert Prozent genau sein. In der Praxis ist dies äußerst schwierig, da innerhalb einer Planperiode viele unerwartete Situationen eintreten können, sodass es häufig unmöglich ist, Planwerte im Voraus so zu ermitteln, dass sie später im Laufe des Jahres exakt den Istwerten entsprechen. Als Folge kann es dazu

²³⁶ Vgl. Kapitel 3.2.1.

kommen, dass das belieferte/beziehende Unternehmen einen zu hohen Verrechnungspreis zahlen muss, weil die Plankosten des Wiederverkäufers zu niedrig angesetzt worden sind. Wären die Istkosten anstatt der Plankosten berücksichtigt worden, hätte in diesem Fall der Wiederverkäufer einen geringeren Verrechnungspreis zahlen müssen, der gleichzeitig dem Verursachungsprinzip besser entsprochen hätte. Als mögliche Lösung dieses Problems wäre eine Ausgleichszahlung in Höhe der in einer Periode entstandenen Differenz zwischen Plan- und Istkosten denkbar.

4.2.2 Anreizwirkung

Verrechnungspreise, die mit der Wiederverkaufspreismethode ermittelt worden sind, können je nach angewandter Ermittlungsvariante durchaus für die Mitarbeiter des wiederverkaufenden Unternehmens (oder in anderen Worten: des belieferten Unternehmens) Anreize zum wirtschaftlichen Handeln schaffen. Kann eine marktübliche Handelsspanne anhand eines tatsächlichen Fremdvergleichs ermittelt werden, dann besteht für den Wiederverkäufer der Anreiz, so kosteneffizient wie möglich zu wirtschaften. Abbildung 6 zeigt, dass der Wiederverkäufer bei einer ermittelten und festen marktüblichen Handelsspanne seine Rohgewinnspanne durch seine Selbstkosten beeinflussen kann. Wirtschaftet er sehr kosteneffizient und hält dadurch seine Selbstkosten so gering wie möglich, so erhält er eine größere Rohgewinnspanne im Vergleich zur Situation in der er ineffizient arbeitet und seine Selbstkosten hoch sind. Wird der Manager eines Konzernunternehmens anhand seines Bereichserfolgs gemessen, dann ist er besonders daran interessiert, effizient zu arbeiten, um einen möglichst großen Gewinn zu erzielen.

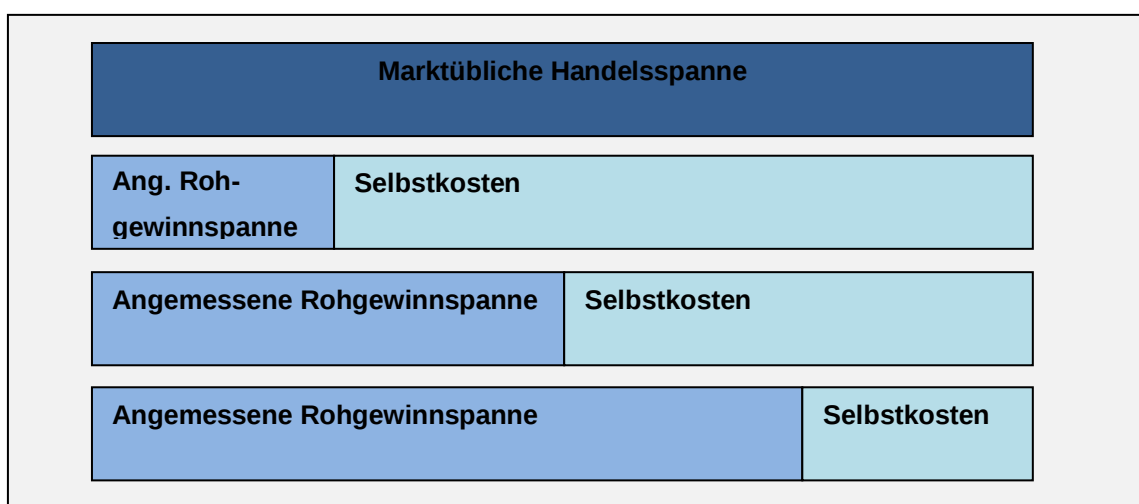


Abbildung 6: Drei mögliche Fälle mit unterschiedlichem Verhältnis zwischen angemessener Rohgewinnspanne und Selbstkosten bei fester marktüblicher Handelsspanne (Quelle: eigene Darstellung)

Das wiederverkaufende Unternehmen hat ebenfalls einen Anreiz, effizient zu arbeiten, wenn eine marktübliche Handelsspanne nicht ermittelt werden kann und die Selbstkosten separat mithilfe eines hypothetischen Fremdvergleichs ermittelt werden müssen. Diesen Anreiz bietet die Verwendung von Plankosten. Diese stellen einen ex ante festgelegten, festen Wert dar. Schafft es das Vertriebsunternehmen tatsächlich, unter den Plankosten zu bleiben, so erhält es die Differenz zwischen Plan- und Istkosten als zusätzlichen Gewinn.²³⁷

Neben diesem positiven Anreizeffekt können Plankosten allerdings auch einen negativen Anreiz schaffen. Bezieht ein wiederverkaufendes Unternehmen ein Produkt oder eine Leistung von einem verbundenen Unternehmen, so stellt der Verrechnungspreis die Kosten der Beschaffung dar. Aufgrund der retrograden Ermittlung der Wiederverkaufspreismethode hat der Wiederverkäufer nun die Möglichkeit, durch die Festsetzung seiner Plankosten den Verrechnungspreis und somit seine Kosten durch falsche Angaben zu manipulieren. Er wird also seine Plankosten bewusst zu hoch ansetzen, um den Verrechnungspreis zu senken. Zur Illustration des Problems folgt ein Beispiel:

Ein Konzernunternehmen K-W kauft Produkte von Unternehmen K-P. Beide gehören zum gleichen Konzern. K-W verkauft das Produkt weiter zu einem Wiederverkaufspreis $P = 20 \text{ €}$ an fremde Dritte. Der angemessene Rohgewinn beträgt 2 € und die tatsächlichen Selbstkosten betragen 5 € . Das ergibt einen Verrechnungspreis $VP = 13 \text{ €}$. Aufgrund der Tatsache, dass die Selbstkosten bei der Verrechnungspreisermittlung jedoch mit Plankosten angesetzt werden, gibt K-W höhere Plankosten an, als es sie tatsächlich erwarten würde. Die Plankosten betragen nun bspw. 10 € . Damit ergibt sich ein Verrechnungspreis $= 20 \text{ €} - 10 \text{ €} - 2 \text{ €} = 8 \text{ €}$. Durch falsche Angabe der Plankosten konnte K-W die Kosten für die Beschaffung des Produktes senken, den Rohgewinn erhöhen und somit einen höheren Gewinn erwirtschaften. Auf der anderen Seite bedeutet dies für K-P einen niedrigeren Gewinn.

Wie bereits erwähnt, sind Ausgleichszahlungen eine mögliche Lösung des Problems. Diese sollten am Ende einer jeden Periode in Höhe der Differenz zwischen Plan- und Istkosten geleistet werden.

²³⁷ Zur Anreizfunktion von Plan- bzw. Sollkosten bei der Verrechnungspreisbildung mit der Kostenaufschlagsmethode siehe auch Baumhoff (2012), S. 535 f.

5 Kostenaufschlagsmethode

5.1 Darstellung

5.1.1 Akzeptanz und Rangfolgeverhältnis

Die Dritte der Standardmethoden ist die Kostenaufschlagsmethode oder Cost Plus Method.²³⁸ Unter den Standardmethoden ist sie in der Rangfolge als letzte Möglichkeit anzuwenden, wenn sowohl die Preisvergleichs- als auch die Wiederverkaufspreismethode nicht anwendbar sind.²³⁹ In der Praxis ist dies aufgrund der zahlreichen Anwendungsvoraussetzungen und der Fülle und Vielfalt an ausgetauschten Lieferungen und Leistungen in internationalen Konzernen oft der Fall. Deswegen ist die Kostenaufschlagsmethode häufig als Ultima Ratio anzusehen.²⁴⁰

5.1.2 Das Grundprinzip der Verrechnungspreisermittlung

Die Kostenaufschlagsmethode basiert im Grundsatz auf dem hypothetischen Fremdvergleich und zählt zu den kostenorientierten Methoden. Im Gegensatz zur Wiederverkaufspreismethode erfolgt die Ermittlung eines Verrechnungspreises progressiv. Dabei bilden die Selbstkosten des liefernden/leistenden Unternehmens den Ausgangspunkt.²⁴¹ Diese sind, um einen angemessenen Kosten- bzw. Gewinnaufschlag zu erhöhen. Dieser muss branchenüblich sein und durch einen Fremdvergleich gewonnen werden.²⁴² Der angemessene Verrechnungspreis wird wie folgt ermittelt:²⁴³

$$\begin{array}{rcl} & \text{Selbstkosten lieferndes/leistendes Unternehmen} & \\ + & \text{angemessener Gewinnaufschlag} & \\ \hline = & \text{Verrechnungspreis} & \end{array}$$

Die Selbstkosten sind nach den gleichen Kalkulationsmethoden zu ermitteln, die das liefernde oder leistende Unternehmen bei seiner Preispolitik gegenüber fremden Dritten zu Grunde legt. Werden Transaktionen mit Fremden nicht durchgeführt, muss die Ermittlung der Kosten betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen.²⁴⁴ Die Höhe des Gewinnaufschlages muss die tatsächlich wahrgenommenen Funktionen, Risiken und Marktbedingungen widerspiegeln. Langfristig muss der Verrechnungspreis die

²³⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 23.02.1983, Tz. 2.2.4; OECD 2010, Tz. 2.39 – 2.55.

²³⁹ Vgl. Raupach (1999), S. 112 f; Baumhoff (2012), S. 494.

²⁴⁰ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 144; Baumhoff (2012), S. 494.

²⁴¹ Vgl. Theisen (2000), S. 469; Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 387; Schrade / Neumann (2008), S. 581; Coenenberg / Fischer / Günther (2009), S. 740; Behringer (2011), S. 158.

²⁴² Vgl. Theisen (2000), S. 469; Kahle (2007), S. 98; Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 145; Schrade / Neumann (2008), S. 581; Behringer (2011), S. 158; Baumhoff (2012), S. 494.

²⁴³ Vgl. Brähler (2010), S. 448.

²⁴⁴ Vgl. BMF-Schreiben v. 23.02.1983, Tz. 2.2.4.

Vollkosten abdecken und zusätzlich Platz für einen Gewinn lassen. Ein ordentlicher Geschäftsleiter wird nämlich die volle Kostendeckung sowie zusätzliche Gewinnaufschläge einkalkulieren.²⁴⁵

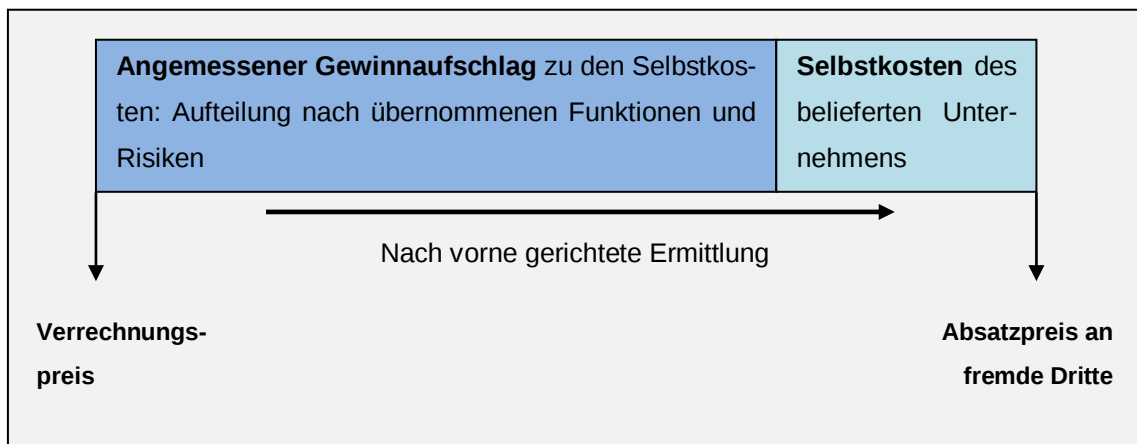


Abbildung 7: Schematisches Vorgehen bei der Kostenaufschlagsmethode (angelehnt an *Behringer* (2011), S. 158.)

Bei der Kostenaufschlagsmethode erhält das liefernde Unternehmen grundsätzlich einen Standardgewinn, somit ist sie nur anzuwenden, wenn das betreffende Unternehmen Routinefunktionen ausübt. Das empfangende Unternehmen hingegen ist der Strategieträger. Es trägt sowohl die Chance als auch das Risiko des Residualgewinns.²⁴⁶

5.1.3 Ermittlungsmöglichkeiten und Anwendungsvoraussetzungen

Bei der Ermittlung der Selbstkosten und des Gewinnaufschlags ergeben sich mehrere Möglichkeiten. Die **Selbstkosten** betreffend akzeptiert die deutsche Finanzverwaltung grundsätzlich alle anerkannten Kostenrechnungsmethoden als Grundlage für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode, solange die gleiche Kalkulation auch gegenüber fremden Dritten eingesetzt wird oder im Falle, dass solche nicht vorhanden sind, diese betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen.²⁴⁷ Somit ergeben sich vielerlei Möglichkeiten die Selbstkosten zur Bestimmung des Verrechnungspreises zu ermitteln. Es können Ist-, Normal-, oder Plankosten verwendet werden. Zudem sind Einzel- oder Gemeinkosten und variable Kosten oder Fixkosten ausweisbar. Wahlrechte eröffnen bei der Aufschlüsselung von Bezugsgrößen, Kostenstellen und Gemeinkosten die Möglichkeit, verschiedene variable und fixe Kosten einem Kostenträger zuzuteilen.²⁴⁸ Je nach Situation können zur Berechnung der Selbstkosten sowohl Voll- und Teilkos-

²⁴⁵ Vgl. *Brüggelambert* (2005), S. 184; *Macho / Steiner / Ruess* (2007), S. 145; *Brähler* (2010), S. 447; *Behringer* (2011), S. 158.

²⁴⁶ Vgl. *Behringer* (2011), S. 158.

²⁴⁷ Vgl. BMF-Schreiben v. 23.02.1983, Tz. 2.2.4.

²⁴⁸ Vgl. *Vögele / Raab / Diessner* (2011), S. 288.

ten herangezogen werden.²⁴⁹ Die VWG erkennen die Berücksichtigung unterschiedlicher Bedingungen für die Bestimmung von Verrechnungsvergleichspreisen ausdrücklich an.²⁵⁰

Durch die Orientierung nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen stellt sich auch die Frage nach dem zu verwendenden **Kostenbegriff**. Hierbei richtet sich die inhaltliche Konkretisierung des Kostenbegriffs an der Zwecksetzung des Rechnungswesen aus. Vor dem Hintergrund, dass der **wertmäßige Kostenbegriff** als einziger den Produktionsfaktorverbrauch streng produkt- bzw. leistungsbezogen erfasst, ist er allen anderen Kostenbegriffen vorzuziehen. Es sind also nicht nur alle Kosten heranzuziehen die zu Ausgaben führen, wie es beim **pagatorischen Kostenbegriff** der Fall ist, sondern auch kalkulatorische Kostenarten, wie z.B. kalkulatorische Eigenkapitalzinsen oder kalkulatorische Abschreibungen, also Kosten, die nicht zu Ausgaben führen.²⁵¹ Grundsätzlich ist aber auch die Verwendung anderer Kostenbegriffe erlaubt. Hierzu zählen der bereits erwähnte pagatorische Kostenbegriff, aber auch der Investitionstheoretische Kostenbegriff und der Entscheidungsorientierte Kostenbegriff.²⁵² Auf diese soll aber nicht näher eingegangen werden.

Eine entscheidende Rolle bei der Berechnung der Kostenbasis spielt die **Kostenartenrechnung**. Sie bietet dem Steuerpflichtigen Unternehmen gewisse Entscheidungsspielräume, die schlussendlich die Höhe des Verrechnungspreises entscheidend beeinflussen. Die Kostenartenrechnung hat die Funktion der mengenmäßigen Erfassung, Abgrenzung und Bewertung anfallender Kosten und ist die Grundlage für die weitere Verrechnung der Kosten auf Kostenstellen und Kostenträger. In der Kostenartenrechnung erfolgt die Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten, welche auf dem Verursachungsprinzip beruht.²⁵³ **Einzelkosten** sind die Kosten, die direkt einem Kostenträger oder einer Kostenstelle zugerechnet werden können. Es handelt sich um direkte Kosten. **Gemeinkosten** sind hingegen nicht dem einzelnen Produkt oder der einzelnen Dienstleistung direkt zurechenbar. Sie stehen zwar mit dem Fertigungsprozess in einem engen Zusammenhang, betreffen aber mehrere Produkte oder Dienstleistungen. Sie werden auch als indirekte Kosten bezeichnet.²⁵⁴

²⁴⁹ Vgl. Behringer (2011), S. 158.

²⁵⁰ Vgl. BMF-Schreiben v. 23.02.1983, Tz. 2.1.6 Nr. 3 und Tz. 2.1.7.

²⁵¹ Vgl. Baumhoff (2012), S. 495.

²⁵² Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 289 – 292.

²⁵³ Vgl. Baumhoff (2012), S. 496 f.

²⁵⁴ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 146 f.; Baumhoff (2012), S. 497.

Die OECD-Leitlinien 2010 unterscheiden in drei verschiedene Kostenarten, und zwar in direkte Kosten, indirekte Kosten und allgemeine Verwaltungskosten, sogenannte „operating expenses“. Letztendlich stellt dies ebenfalls auf eine Unterscheidung zwischen Einzel- und Gemeinkosten ab. Ein Gewinnaufschlag ist jedoch nur auf der Grundlage der direkten und indirekten Kosten vorzunehmen.²⁵⁵ Bei den „operating expenses“ handelt es sich um die betrieblichen Aufwendungen des Gesamtunternehmens, wie bspw. die Kosten für eine Aufsichtstätigkeit, die allgemeinen Kosten und die Verwaltungskosten.²⁵⁶ Welche Kostenkategorie im Einzelnen vorliegt, ist abhängig von der Art der innerkonzernlichen Transaktion. So können bspw. bei Warenlieferungen Verwaltungskosten zu den „operating expenses“ zählen, während diese im Rahmen einer Dienstleistungserbringung den indirekten oder sogar den direkten Kosten zuzuordnen sind. Die Einteilung in direkte, indirekte und „operating expenses“ ist also transaktionsabhängig und im Ergebnis willkürlich.²⁵⁷

Neben der Frage, welche Kostenart gewählt werden soll, stellt sich auch die Frage des **Zeitbezugs** der zu verrechnenden Kosten. Dabei wird zwischen Ist-, Normal- und Plankosten unterschieden. Der Zeitbezugs ist im Rahmen des Entscheidungsspielraumes eines ordentlichen Geschäftsleiters frei wählbar.²⁵⁸ **Istkosten** sind Vergangenheitsbasiert und beziehen alle tatsächlich angefallenen Kosten in die Kostenbasis der Kostenaufschlagsmethode mit ein. Unter ihnen versteht man die mit Ist-Preisen bewerteten Ist-Verbrauchsmengen der Produktionsfaktoren. Ein Vorteil der Istkostenrechnung ist die vergleichsweise einfache Kostenermittlung und Nachprüfung der ermittelten Ergebnisse.²⁵⁹ Zudem erlaubt sie eine Abwälzung des Risikos unbestimmter Kosten auf den Auftragnehmer. In Vertragsverhandlungen wird ein Unternehmen immer versuchen, diese nicht selbst tragen zu müssen.²⁶⁰

Normalkosten legen durchschnittliche Istkosten mehrerer vergangener Perioden zu Grunde. Dadurch wird versucht periodische Schwankungen der Kostenarten auszugleichen bzw. zu glätten.²⁶¹ Es gibt mehrere Varianten der Normalkostenrechnung in Abhängigkeit, ob die Durchschnittsbildung für die Preise und/oder die Verbrauchsmengen der Produktionsfaktoren erfolgen soll. Normalisierte Kosten können durch aktualisierte Mittelwerte, die die veränderten gegenwärtigen und zukünftigen Kosteneinflussgrößen erfassen, korrigiert werden. Erwartete Kostenentwicklungen können somit in

²⁵⁵ Vgl. Baumhoff (2012), S. 497.

²⁵⁶ Vgl. OECD 2010, Tz. 2.47.

²⁵⁷ Vgl. Baumhoff (2012), S. 497 f.

²⁵⁸ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 293 f.; Baumhoff (2012), S. 498.

²⁵⁹ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 388; Baumhoff (2012), S. 498.

²⁶⁰ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 147.

²⁶¹ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 388 f.; Rek / Brück / Labermeier (2008), S. 61; Baumhoff (2012), S. 499.

der Normalkostenrechnung berücksichtigt werden. Ein Beispiel für eine solche Variante, bei der die aktualisierten Mittelwerte nur für die Preise und nicht für die Verbrauchsmengen erfolgt, ist die Sollkostenrechnung. Hierbei wird ex ante nur die Wertkomponente festgelegt, während die Mengenkomponekte offen bleibt und erst durch den tatsächlichen Mengenverbrauch der eingesetzten Produktionsfaktoren bestimmt wird.²⁶²

Die **Plankostenrechnung** basiert im Gegensatz zur Istkosten- und Normalkostenrechnung lediglich auf zukunftsorientierten Größen, die unter Berücksichtigung von Beschäftigungsgrad, Produktionsverfahren, Marktverhältnissen als Sollkosten ermittelt werden.²⁶³ Entsprechend setzt die Plankostenrechnung ein entwickeltes Rechnungswesen und die Verwendung von teilweise auch aufwendigen Prognosemethoden voraus.²⁶⁴ Darüber hinaus muss aus Objektivierungsgründen die Vorgehensweise zur Bestimmung der Plankosten lückenlos und nachvollziehbar dokumentiert werden.²⁶⁵

Bei der Berechnung der Kostenbasis stellt sich in **sachlicher Hinsicht** die Frage, in welchem Umfang die angefallenen Kosten auf die konzerninterne Lieferung oder Leistung weiterverrechnet werden sollten. Im Allgemeinen wird bei der Bestimmung des Sachumfangs der verrechenbaren Kosten zwischen Voll- und Teilkosten unterschieden.²⁶⁶ Vor dem Hintergrund des Fremdvergleichs hat sich die Wahl zwischen beiden Methoden an der Preispolitik oder an betriebswirtschaftlichen Grundsätzen zu orientieren.²⁶⁷ Zweifelsfrei kann dabei davon ausgegangen werden, dass ein dem Grundsatz des Fremdvergleichs entsprechender Konzernverrechnungspreis langfristig dazu beitragen muss, sämtliche im Unternehmen angefallenen Kosten zu decken. Eine Kostenkalkulation auf Vollkostenbasis beruht genau auf dieser Erkenntnis. In eine solche Kostenbetrachtung sollten neben den direkten und indirekten Kosten auch „operating expenses“ und kalkulatorische Kosten einbezogen werden. Einen besonderen Fokus erfährt die Zuordnung von Gemeinkosten bei der Verrechnungspreisermittlung. Diese kann die Höhe des Verrechnungspreises stark beeinflussen. Aufgrund dessen ist es erforderlich, Sorge zu tragen, dass die Zuordnung von Gemeinkosten weitgehend verursachungsgerecht und durch Zugrundelegung geeigneter Schlüsselgrößen erfolgt.²⁶⁸ In der Praxis erfolgt dies mithilfe des tabellarisch aufgebauten Betriebsabrechnungsbogens. Im Rahmen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung werden die Gemein-

²⁶² Vgl. Baumhoff (2012), S. 499 f.

²⁶³ Vgl. Rek / Brück / Labermeier (2008), S. 61.

²⁶⁴ Vgl. Baumhoff (2012), S. 500.

²⁶⁵ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 389.

²⁶⁶ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 389; Baumhoff (2012), S. 502.

²⁶⁷ Vgl. BMF-Schreiben v. 23.02.1983, Tz. 2.2.4.

²⁶⁸ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 389 f.

kosten anhand von Bezugs- oder Schlüsselgrößen auf sog. Hauptkostenstellen verteilt. Als nächstes erfolgt die Festlegung der Gemeinkosten einer jeden Hauptkostenstelle mit den dort angefallenen Einzelkosten. Zuletzt werden die Gemeinkosten in der Kostenträgerrechnung mithilfe der zuvor ermittelten Gemeinkostenzuschlagssätze den der einzelnen betrieblichen Leistung (Kostenträger) bereits zugeordneten Einzelkosten hinzugerechnet.²⁶⁹ In bestimmten Situationen kann es jedoch durchaus sinnvoll sein, vom langfristigen Ansatz abzurücken und kurzfristige Preise zu akzeptieren, die lediglich die Grenzkosten der Produktion decken. Eine solche Situation ist zur Erschließung neuer oder zur Durchdringung bestehender Märkte oder zur Auslastung von Überkapazitäten bei Unterbeschäftigung denkbar. Daher kann der Ansatz von Teilkosten in Abhängigkeit von der konkreten Entscheidungssituation dem Fremdvergleichsgrundsatz gerecht werden und entspricht in diesen Fällen auch der Auffassung der deutschen Finanzverwaltung.²⁷⁰ Entscheidend ist, dass betriebswirtschaftliche Gründe für die Preisfestsetzung auf der Basis einer Teilkostenrechnung vorliegen. Gibt es diese nicht, so kommt steuerlich ausschließlich eine Preisermittlung auf Vollkostenbasis in Betracht.²⁷¹ Die OECD sieht ebenfalls die Anwendung einer Teilkostenrechnung in bestimmten Marktsituationen explizit vor.²⁷²

Neben der Ermittlung der Selbstkosten muss bei der Kostenaufschlagsmethode ein **angemessener Gewinnaufschlag** bestimmt werden. Die deutsche Finanzverwaltung geht hierbei generell von betriebsüblichen (betriebsinterner Fremdvergleich) oder branchenüblichen (betriebsexterner Fremdvergleich) Gewinnaufschlägen aus.²⁷³ Die OECD-Leitlinien bekennen sich hingegen vorrangig zum betriebsüblichen Fremdvergleich, danach sollte der Gewinnaufschlag „im Idealfall von jenem Kostenaufschlag ausgehen, den derselbe Lieferant bei vergleichbaren Fremdgeschäftsvorfällen erzielt („interner Vergleichswert“)“.²⁷⁴ Eine Ermittlung mithilfe eines betriebsexternen Fremdvergleichs ist laut OECD jedoch auch zulässig, wonach der Gewinnaufschlag zugrunde zu legen ist, den ein unabhängiges Unternehmen bei vergleichbaren Geschäften erzielt.²⁷⁵ Beim betriebsinternen Fremdvergleich kann die Höhe der Gewinnaufschläge anhand von betriebsüblichen Gewinnaufschlägen, die sich am Gewinnaufschlag mit fremden Dritten orientieren, ermittelt werden.²⁷⁶ Der betriebsexterne Fremdvergleich kann sich an Gewinnaufschlägen, die zwischen Fremden bei vergleichbaren Geschäften und vergleichbaren Umständen tatsächlich verrechnet werden, orientieren, oder es

²⁶⁹ Vgl. Baumhoff (2012), S. 503.

²⁷⁰ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 390; Rek / Brück / Labermeier (2008), S. 61.

²⁷¹ Vgl. Baumhoff (2012), S. 505.

²⁷² Vgl. OECD 2010, Tz. 2.51.

²⁷³ Vgl. BMF-Schreiben v. 23.02.1983, Tz. 2.2.4.

²⁷⁴ OECD 2010, Tz. 2.40.

²⁷⁵ Vgl. OECD 2010, Tz. 2.40.

²⁷⁶ Vgl. Rek / Brück / Labermeier (2008), S. 62.

kann aber auch auf branchenübliche Aufschläge zurückgegriffen werden.²⁷⁷ Hierfür kann insbesondere auf Datenbanken zurückgegriffen werden.²⁷⁸

Auch im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode ist die Vergleichbarkeit hinsichtlich Funktion und Risiko eine Grundvoraussetzung.²⁷⁹ Darüber hinaus muss jedoch ebenfalls bei der Bestimmung eines angemessenen Gewinnaufschlags beachtet werden, dass die Kostenbasis der Transaktionen vergleichbar ist.²⁸⁰ In dieser können nämlich bereits gewinnwirksame Bestandteile enthalten sein, deren Verrechnung sich auf die Höhe des Gewinnaufschlags auswirkt.²⁸¹ Ist somit bspw. der kalkulatorische Unternehmerlohn bereits in der Kostenbasis enthalten, so darf dieser den Gewinnaufschlag nicht mehr erhöhen.²⁸² Die Höhe des Gewinnaufschlags ist jedenfalls abhängig vom eingesetzten Kapital, dem Umfang der wahrgenommenen Funktionen und vom übernommenen Risiko. Je umfangreicher die Funktionen und je mehr Risiken übernommen werden, desto höher muss der Gewinnaufschlag ausfallen.²⁸³ Auf lange Sicht gesehen ist die unterste Grenze eines Gewinnaufschlages die Kapitalmarkttrendite, da eine Unternehmensinvestition mit einem höheren Risiko verbunden ist als die Geldanlage.²⁸⁴

Die deutsche Finanzrechtsprechung hat sich in mehreren Entscheidungen zur Angemessenheit von Gewinnaufschlägen geäußert. Der BFH²⁸⁵ nennt einen Gewinnaufschlag von 10 bis 15 v.H. als nicht unangemessen. Das FG Saarl.²⁸⁶ hat entschieden, dass ein Reingewinnzuschlag in Höhe von 5 v.H. auf keine Bedenken stoße. Beide Urteile wurden jedoch hinsichtlich der Höhe des Zuschlages nicht begründet. Desweiteren führt das FG BW in einem Urteil vom 02.05.2003²⁸⁷, dass neben der Deckung der Kosten noch ein bescheidener Rohgewinn verbleiben müsse, quantifiziert diesen jedoch nicht. Zuletzt sei noch ein Urteil aus dem Jahre 2006 vom FG Münster²⁸⁸ erwähnt, das besagt, dass ein Kostenaufschlag von 30 % bis 70 % auf die reinen Lohnkosten sich in einem Bereich bewegt, der betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entspricht und in jedem Fall nicht zu hoch angesetzt sein dürfte.²⁸⁹

²⁷⁷ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 148; Rek / Brück / Labermeier (2008), S. 62.

²⁷⁸ Vgl. Kley (2001), S. 268; Rek / Brück / Labermeier (2008), S. 62; Baumhoff (2012), S. 507.

²⁷⁹ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 148.

²⁸⁰ Vgl. OECD 2010, Tz. 2.44.

²⁸¹ Vgl. Baumhoff (2012), S. 505 f.

²⁸² Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 149.

²⁸³ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 149.

²⁸⁴ Vgl. Rek / Brück / Labermeier (2008), S. 62; Baumhoff (2012), S. 508.

²⁸⁵ Vgl. BFH v. 02.02.1960 - I 194/59, BB 1960, 731.

²⁸⁶ Vgl. FG Saarl. v. 18.12.1996 - 1 K 257/94, EFG 1997, 485.

²⁸⁷ Vgl. FG BW v. 22.05.2003 - 3 K 143/98, DStRE 2004, 965.

²⁸⁸ Vgl. FG Münster v. 16.03.2006 - 8 K 2248/02, EFG 2006, 1562.

²⁸⁹ Vgl. Baumhoff (2012), S. 508.

In der Praxis hat sich bei der Bestimmung eines angemessenen Verrechnungspreises ein Gewinnaufschlag in Höhe von 5 bis 10 v.H. auf die Selbstkosten als i.d.R. zweckmäßig erwiesen. Dieser wird bis auf wenige Ausnahmen auch von der deutschen Finanzverwaltung akzeptiert. Es ist jedoch hinzuweisen, dass es sich bei dieser Richtgröße um einen rein pragmatischen Ansatz handelt, welcher betriebswirtschaftlich nicht gerechtfertigt ist. Vor diesem Hintergrund ist bei der Bestimmung des Gewinnaufschlags immer den Umständen des Einzelfalls Rechnung zu tragen.

5.1.4 Grenzen bei der Anwendung

Auf Grenzen und Probleme stößt die Kostenaufschlagsmethode zum einen bei der Bestimmung der Selbstkosten, zum anderen bei der Ermittlung eines angemessenen Gewinnaufschlags.²⁹⁰ Bei der Berechnung der Kostenbasis mithilfe der **Istkostenrechnung** ist eine Schwäche, dass sich die Istkosten, die zur Berechnung der Selbstkosten benötigt werden, erst dann erfassen lassen, wenn die konzerninterne Transaktion und der damit verbundene Güterverbrauch bereits stattgefunden hat. In der Regel werden jedoch Unternehmen bereits vor Produktionsbeginn und vor Güterverbrauch Preise kalkulieren und in Preisverhandlungen mit den Kunden treten.²⁹¹ Dieser Nachteil kann durch Korrekturzuschläge oder Korrekturabschläge im Rahmen der Festlegung des Gewinnaufschlags eliminiert werden oder aber er wird durch Verwendung von **Normalkosten** vermieden.²⁹² Ein weiteres Problem stellt die exakte Erfassung und Messung von Ist-Verbrauchsmengen und Ist-Preisen dar. Es stellt sich bspw. die Frage, mit welchem Anschaffungspreis die effektiv verbrauchte Rohmaterialmenge bewertet werden soll, wenn in vergangenen Perioden gleichartiges Rohmaterial in verschiedenen Partien zu unterschiedlichen Preisen einlagert wurde.²⁹³ Der Anwendung einer **Plankostenrechnung** können ebenfalls praktische Schwierigkeiten entgegenstehen. Sie erfordert unabdingbare Prognoserechnungen und Budgetierungen zur Ermittlung der Plankosten selbst, sowie zur Festlegung der voraussichtlichen Produktionsmengen, die die Aufteilung der Fixkosten auf die Kostenträger und somit die Quantifizierung der Stückkosten determinieren.²⁹⁴

²⁹⁰ Vgl. Kley (2001), S. 268.

²⁹¹ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 294; Baumhoff (2012), S. 498 f.

²⁹² Vgl. Baumhoff (2012), S. 498 f.

²⁹³ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 294.

²⁹⁴ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 296; Baumhoff (2012), S. 501 f.

Neben der Ermittlung der Selbstkosten ist die Bestimmung eines angemessenen Gewinnaufschlags das zentrale Problem der Kostenaufschlagsmethode.²⁹⁵ Dies zeigen auch die oben aufgeführten Gerichtsurteile, die zu unterschiedlichen Ergebnissen gelangen, ohne diese jedoch betriebswirtschaftlich begründen zu können. In der Praxis liegen in den seltensten Fällen direkt vergleichbare Gewinnaufschläge vor. Oftmals müssen deshalb Anpassungsrechnungen durchgeführt werden, um die Abweichungen zwischen verglichener und zu überprüfender Transaktion möglichst weitgehend zu eliminieren. Zudem ist zu beachten, dass die Höhe des Gewinnaufschlags entscheidend von der Wahl der Kostenbasis abhängt. Beruht die Kostenbasis auf einer Teilkostenrechnung, so muss der Gewinnaufschlag höher sein, damit das liefernde oder leistende Unternehmen die noch anfallenden Gemeinkosten decken kann.²⁹⁶ Dieser Punkt erschwert zusätzlich die Suche nach vergleichbaren Transaktionen, vor allem da hierfür ein weitgehender Einblick in die Kostenrechnung der zum Vergleich herangezogenen Unternehmen Voraussetzung ist.²⁹⁷ Zudem enthält die Forderung nach einem Gewinnaufschlag, der betriebs- oder branchenüblich ist, keine praktikable Vorgabe für die Ermittlung der Höhe des Zuschlags, da i.d.R. keine einheitlichen und anerkannten branchen- und betriebsübliche Gewinnzuschläge existieren.²⁹⁸ Desweiteren widerspricht die Anwendung unspezifizierter Durchschnittssätze dem Grundsatz, dass für jede Transaktion auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen ist.²⁹⁹ Stattdessen ist der konkrete Gewinnaufschlag unter Berücksichtigung von Kostenbasis und Fremdvergleichspreis je nach Funktionen und Risiken zu bestimmen, die das leistende Unternehmen ausübt und trägt.³⁰⁰

5.1.5 Detaillierte Betrachtung der Anwendung für ausgewählte Anwendungsbe- reiche

5.1.5.1 Güter und Waren

Handelt es sich bei dem betrachteten Unternehmen um einen **Eigenproduzenten**, so kann die Kostenaufschlagsmethode nur dann verwendet werden, wenn die Anwendung der Preisvergleichsmethode und der Wiederverkaufspreismethode angesichts besagter Gründe nicht zur Anwendung kommen. Als eine nachrangig gestellte Alternative kann

²⁹⁵ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 391; Rek / Brück / Labermeier (2008), S. 62; Schrade / Neumann (2008), S. 583.

²⁹⁶ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 310 f.

²⁹⁷ Vgl. Kahle (2007), S. 99.

²⁹⁸ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 310 f.

²⁹⁹ Vgl. BMF-Schreiben v. 23.02.1983, Tz. 2.1.2.

³⁰⁰ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 311.

auch die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode zulässig sein.³⁰¹ Auf diese wird Kapitel 7 näher eingegangen.

Handelt es sich bei der Produktionsgesellschaft um einen **Lohnfertiger**, ist der Verrechnungspreis laut herrschender Meinung nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln.³⁰² „Make or buy“-Entscheidungen im Rahmen des Outsourcing zwischen unabhängigen Dritten werden als Situationen betrachtet, die diese Auffassung bekräftigen, da hierbei i.d.R. auch auf Kostenvergleichsrechnungen abgestellt wird.³⁰³ Ein weiteres Argument für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode bei Lohnfertigern sind die stark eingeschränkten Funktionen und Risiken, die sich nur auf die Fertigung im Auftrag eines konzernzugehörigen Unternehmens (meist der Muttergesellschaft) erstrecken. Durch die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode wird dem Lohnfertiger zutreffender Weise nur ein vergleichsweise geringer Gewinnaufschlag auf die entstandenen Kosten zugestanden.³⁰⁴ Die deutsche Finanzverwaltung ist hingegen in ihrer Empfehlung nicht so deutlich. Sie schreibt in den VWG, dass die Kostenaufschlagsmethode bei Lohnfertigern angewendet werden „kann“.³⁰⁵ Eine ähnliche Terminologie wird auch von den OECD verwendet.³⁰⁶ Bei der Berechnung von angemessenen Verrechnungspreisen für Lohnfertiger mittels der Kostenaufschlagsmethode sind Annahmen über die geplante Beschäftigung zu treffen, damit der Lohnfertiger die Fixkosten und Abschreibungen über den Preis verdienen kann, da er ansonsten auch über keinen eigenen Marktzugang verfügt. Desweiteren muss der Lohnfertiger vom Absatzrisiko freigestellt werden. Es müssen also Vereinbarungen über die Abnahme zumindest bestimmter Mindestmengen getroffen werden. Würde der Lohnfertiger am Absatzmarktrisiko teilnehmen, müsste er einen entgangenen Umsatz, verursacht durch einen Rückgang der Abnahmemenge, selbst tragen. Hierfür müsste ihm dann, ebenfalls eine Kompensation zustehen.³⁰⁷ Je mehr Funktionen und Risiken durch den Lohnfertiger übernommen werden, desto höher ist der Gewinnaufschlag zu bemessen et vice versa. Im Hinblick auf den Sachumfang der Kosten kommt bei Lohnfertigerungsverhältnissen nur die Verrechnung von Vollkosten in Betracht.³⁰⁸ Desweiteren vertritt die deutsche Finanzverwaltung in den VWG Funktionsverlagerung die Ansicht, dass die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode nicht dazu führen darf, dass die Kosten für vom Auftraggeber beigestellte Rohstoffe und Materialien in die Kostenbasis des Lohnfertigers einfließen. Dies hat auch Geltung, wenn der Lohnfertiger zivilrechtlich Eigentum er-

³⁰¹ Vgl. Jacobs (2002), S. 980; BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.3 b) i.V.m. Tz. 3.4.10.2. a).

³⁰² Vgl. Jacobs (2002), S. 979; Borstell / Hülster (2011), S. 962; Baumhoff (2012), S. 534.

³⁰³ Vgl. Baumhoff (2012), S. 534.

³⁰⁴ Vgl. Borstell / Hülster (2011), S. 962.

³⁰⁵ Vgl. BMF-Schreiben v. 23.02.1983, Tz. 3.1.3 Bsp. 3.

³⁰⁶ Vgl. OECD 2010, Tz. 7.40.

³⁰⁷ Vgl. Jacobs (2002), S. 980.

³⁰⁸ Vgl. Baumhoff (2012), S. 535.

wirbt, da er insoweit regelmäßig keinen eigenen Wertschöpfungsbeitrag erbringt.³⁰⁹ Anlaufverluste bzw. Anlaufkosten des Lohnfertigers sind vom Auftraggeber zu tragen. Zu diesen zählen bspw. der Aufbau oder die Erweiterung der Produktion. Andernfalls würde der Lohnfertiger aufgrund seiner geringen Gewinnmarge auf Dauer Verluste erwirtschaften. Ein unabhängiger Lohnfertiger wäre jedoch nicht bereit, solche Verluste zu tragen. Die Übernahme von Anlaufkosten des Lohnfertigers durch den Auftraggeber entspricht auch der Verteilung von Chancen und Risiken. Risiken werden nur von jemanden übernommen, wenn er sich dadurch entsprechende Chancen erhofft. Ein Lohnfertiger hat jedoch keine eigene Geschäftschance. In der Regel werden ihm lediglich seine Vollkosten zuzüglich eines geringen aber relativ stabilen Gewinns entgolten.³¹⁰

5.1.5.2 Dienstleistungen

Bei Einzelabrechnungen gilt, dass aufgrund der begrenzten Einsatzmöglichkeit der Preisvergleichsmethode und der nur in Ausnahmefällen anzuwendenden Wiederverkaufspreismethode die Kostenaufschlagsmethode bei der Bestimmung die größte Bedeutung zukommt.³¹¹ Dies trifft insbesondere auf Fälle zu, in denen für eine konzerninterne Dienstleistung keine Marktpreise als Vergleichsmaßstab zur Verfügung stehen. Gründe hierfür können z.B. konzernspezifische Dienstleistungen, die fehlende Vergleichbarkeit der Verhältnisse oder nicht identifizierbare Marktpreise sein. Es kann aber auch bereits der Grundsatz der Vergleichbarkeit eine Verrechnung der Kostenaufschlagsmethode verlangen, wenn das steuerpflichtige Unternehmen lediglich Routinefunktionen ausübt. Hinsichtlich der Ermittlung wird auf die Darstellung der Methode hingewiesen. Aus Sicht der leistungserbringenden Konzerngesellschaft ist ein Gewinnaufschlag zwingend zu verrechnen, denn ein ordentlicher Geschäftsleiter wird im Normalfall keine Leistung erbringen, die nicht einen Gewinn verspricht. Ausnahmen bilden hierbei Poolkonzepte, wie sie in Kapitel 2.4.2 beschrieben worden sind.³¹² Aus Sicht des Leistungsempfängers ist zu berücksichtigen, dass er für eine Dienstleistung nicht mehr zahlen würde, als ihn die Eigenerstellung kostet. Diese wirtschaftlichen Handlungsalternativen bilden die Preisobergrenze des Leistungsempfängers.³¹³

³⁰⁹ Vgl. BMF-Schreiben v. 13.10.2010, Tz. 4.1.3 Rz. 207.

³¹⁰ Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 535 f.

³¹¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 23.02.1983, Tz. 3.2.3.2.

³¹² Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 590 f.

³¹³ Vgl. BMF-Schreiben v. 23.02.1983, Tz. 6.4.1.

Die **Leistungsumlage** erlaubt eine Abrechnung aller Leistungen mit Hilfe der Kostenaufschlagsmethode.³¹⁴ Teilweise wird in der Literatur auch der Begriff der modifizierten Kostenaufschlagsmethode verwendet.³¹⁵ Dabei wird von einer leistungserbringenden Konzernunternehmung ein schuldenrechtlicher Leistungsaustausch gegenüber einer oder mehreren verbundenen Gesellschaften erbracht. Der Verrechnungspreis wird dabei pauschal durch Umlage der beim Leistungserbringer entstandenen Kosten zuzüglich eines Gewinnaufschlags mithilfe eines sachgerechten Schlüssels bestimmt. Bei der Ermittlung der Kostenbasis und des Gewinnaufschlages sind die allgemeinen Grundsätze der Kostenaufschlagsmethode anzuwenden.³¹⁶ Nicht abschließend geklärt ist, ob lediglich Istkosten oder auch Plankosten verrechnet werden dürfen. Grundsätzlich entsprechen Plankosten sowohl dem Fremdvergleichsprinzip als auch den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen.³¹⁷ Zu beachten ist, dass sich der Umlageschlüssel am Verhältnis des erwarteten Nutzens der leistungsempfangenden Konzerngesellschaft auszurichten hat. Dies geht aus der Voraussetzung hervor, dem Grundsatz des Fremdvergleichs zu genügen. Demnach ist die Frage zu stellen, ob der ordentliche Geschäftsleiter der leistungsempfangenden Konzerngesellschaft in Erwartung zukünftiger Vorteile aus den Leistungen bereit gewesen wäre, die vereinbarten Beiträge zu zahlen.³¹⁸ Für die steuerliche Anerkennung der Leistungsumlage ist der Abschluss eines entsprechenden Umlage- bzw. Dienstleistungsvertrages zwischen der leistungserbringenden und der leistungsempfangenden Konzerngesellschaft Voraussetzung.³¹⁹

5.1.5.3 Immaterielle Wirtschaftsgüter

Die Kostenaufschlagsmethode kann nur in Ausnahmefällen zur Bestimmung angemessener Lizenzgebühren verwendet werden. Sie kann allenfalls als Verprobungs- und Schätzungsinstrument dienen.³²⁰ Die Ursache ist der normalerweise fehlende direkte Zusammenhang zwischen den Kosten für die Forschung und Entwicklung der Technologie und dem Wert der Technologie am freien Markt. Die entstandenen Kosten sind also bei der Bestimmung von Lizenzgebühren nicht preisdeterminierend.³²¹ Als Verprobungs- und Schätzungsinstrument kann die Kostenaufschlagsmethode insofern sinnvoll sein, als der Lizenzgeber regelmäßig versuchen wird, seine Kosten zu decken und einen Gewinn zu erzielen. Allerdings müssten dabei auch die Aspekte des Lizenznehmers sowie die sonstigen Bewertungs- und Einflussfaktoren berücksichtigt werden. Es

³¹⁴ Vgl. Engler (2011a), S. 1154.

³¹⁵ Vgl. Baumhoff (2012), S. 592 f.

³¹⁶ Vgl. Ditz (2004), S. 1949.

³¹⁷ Vgl. Engler (2011a), S. 1158.

³¹⁸ Vgl. Ditz (2004), S. 1949 – 1951.

³¹⁹ Vgl. Baumhoff (2012), S. 593 f.

³²⁰ Vgl. BMF-Schreiben v. 23.02.1983, Tz. 5.2.4;

³²¹ Vgl. OECD 2010, Tz. 6.27;

dürften erhebliche Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Selbstkosten und der Bestimmung eines angemessenen Gewinnaufschlags bestehen.³²²

5.1.5.4 Finanzierungsleistungen

In Fällen, in denen die Preisvergleichsmethode aufgrund von mangelnder Verfügbarkeit von vergleichbaren Transaktionen nicht angewandt werden kann und Anpassungsrechnungen nicht zielführend sind, kann für konzerninterne Finanzierungsleistungen die Kostenaufschlagsmethode angewandt werden. Grundsätzlich ist die Kostenaufschlagsmethode jedoch eher bei Transaktionen mit Dienstleistungscharakter geeignet.³²³

5.2 Beurteilung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien

5.2.1 Erfolgsermittlung

Die Kostenaufschlagsmethode besteht aus zwei Komponenten: den Selbstkosten und dem Gewinnaufschlag. Bei der Beurteilung der Erfolgsermittlungsfunktion der Kostenaufschlagsmethode muss aufgrund der verschiedenen anerkannten Kostenrechnungsmethoden zur Ermittlung der Selbstkosten-Komponente eine differenzierte Beurteilung stattfinden. Die einzelnen Ermittlungsmöglichkeiten erfüllen die Funktion unterschiedlich gut.

Bei der Beurteilung des anzuwendenden **Kostenbegriffs** wird davon ausgegangen, dass die Frage nach dem richtigen Kostenbegriff nicht entscheidend für eine korrekte Erfolgszuweisung des Gewinns auf die einzelnen Konzernunternehmen ist. Der wertmäßige Kostenbegriff erfasst zwar als einziger den Produktionsfaktorverbrauch streng produkt- und leistungsbezogen. Es wird jedoch davon ausgegangen, dass bei Verwendung eines anderen Kostenbegriffs die Kosten, die durch dessen Verwendung nicht in die Selbstkosten einfließen, später durch einen höheren Gewinnaufschlag kompensiert werden. Betrachtet man den pagatorischen Kostenbegriff, so werden nach diesem die kalkulatorischen Kosten nicht in die Selbstkosten einfließen. Es kann aufgrund des Grundsatzes des Fremdvergleichs und auch aufgrund betriebswirtschaftlicher Gründe jedoch davon ausgegangen werden, dass der Nicht-Einbezug der kalkulatorischen Kosten zu einem höheren Gewinnaufschlag führen wird, und zwar in absoluter Betrachtung genau in der Höhe der angefallenen kalkulatorischen Kosten. In Summe wird der Verrechnungspreis unabhängig vom verwendeten Kostenbegriff gleich hoch sein.

³²² Vgl. Engler (2011b), S. 1482.

³²³ Vgl. Brüninghaus (2011), S. 1538.

Die Entscheidung, welcher **Zeitbezug** für die zu verrechnenden Kosten gewählt werden soll, ist hingegen für die Erfüllung der Erfolgsermittlungsfunktion von maßgeblicher Bedeutung. Istkosten, Normalkosten und Plankosten eignen sich unterschiedlich gut. Bei der Verwendung von Istkosten fließen alle tatsächlich angefallenen Kosten in die Kostenbasis der Kostenaufschlagsmethode mit ein. Insofern liegt die Annahme nahe, dass sie verursachungsgerecht der produzierenden Einheit zugeteilt werden. Werden Normal- und Plankosten so festgelegt, dass sie am Ende einer Periode den Istkosten entsprechen (oder diesen zumindest sehr nahe kommen), dann kann mit Einschränkungen von ähnlichem ausgegangen werden. In aller Regel wird dies aber nicht der Fall sein. Zum einen kann in den seltensten Fällen aus vergangenheitsbezogenen Daten auf die Zukunft geschlossen werden. Normalkosten werden, bis auf Ausnahmefälle, nicht den Istkosten entsprechen. Zum anderen ist äußerst fraglich, ob Prognosewerte, also Plankosten, immer hundert prozentig genau sein können. In den meisten Fällen ist davon auszugehen, dass dies nicht zutreffen wird, da Märkte oft von externen Faktoren beeinflusst werden, die nicht einkalkulierbar sind.

Eine Verwendung von Istkosten ist jedoch nicht ausreichend, um eine verursachungsgerechte Kostenaufteilung auf die beteiligten Konzernunternehmen zu garantieren. Die Einteilung der Kosten in verschiedene **Kostenarten** und vor allem der **Umfang**, in dem sie auf die konzerninterne Lieferung oder Leistung weiterverrechnet werden, ist ebenfalls entscheidend. Dabei besteht zwischen den verschiedenen Kostenarten und dem Umfang der Kosten ein wichtiger Zusammenhang. Bei der Klassifizierung der Kostenarten in Einzel- und Gemeinkosten oder wie in den OECD-Leitlinien 2010 in direkte, indirekte Kosten und „operating expenses“ gibt es gewisse Spielräume. Diese hängen stark vom Bereich der Transaktion ab. Gewisse Kosten werden bei Warenlieferungen anders klassifiziert als bei Dienstleistungen. In welche Kostenart Istkosten eingeordnet werden, ist für die Erfolgsermittlung unerheblich, solange ein verursachungsgerechter Aufteilungsschlüssel verwendet wird und sie letztendlich alle in einer Vollkostenrechnung mit berücksichtigt werden.³²⁴ Dabei ist die Ermittlung eines verursachungsgerechten Schlüssels natürlich kritisch, stellt aber kein verrechnungspreisspezifisches Thema dar. Das gleiche gilt für Normalkosten und Plankosten, wie bereits erörtert, bieten sich diese nicht so gut für eine korrekte Erfolgsermittlung an. So ist grundsätzlich zu sagen, dass sich die Teilkostenrechnung nicht für eine verursachungsgerechte Kostenzuweisung eignet, da nicht alle Kosten der Lieferung oder der Leistung zugeordnet werden und somit auch nicht alle Kosten durch den Verrechnungspreis weiterverrechnet werden. Bei Verwendung der Teilkosten ist zusätzlich zu erwähnen, dass die Einordnung

³²⁴ Zum Problem der verursachungsgerechten Zurodnung von echten Gemeinkosten siehe *Baumhoff* (2012), S. 502.

in verschiedene Kostenarten wiederum von Bedeutung ist. Werden bestimmte Kostenarten fälschlicherweise als Gemeinkosten anstatt als Einzelkosten angesetzt, so kann es sein, dass sie in der Teilkostenrechnung nicht berücksichtigt und im Ergebnis der Lieferung oder Leistung noch weniger Kosten zugerechnet werden. Dementsprechend fällt der Verrechnungspreis noch niedriger aus, als er ohnehin durch die Verwendung der Teilkostenrechnung schon ist. Schlussendlich rückt man in diesem Fall von einer korrekten Gewinnermittlung der einzelnen Konzernunternehmen noch weiter ab.

Die Aufteilung des Synergieeffektes auf das leistende und das beziehende Unternehmen kann am einfachsten über die Kostenbasis, z.B. durch das Wegfallen von Vertriebskosten bei der konzerninternen Transaktion, abgebildet werden. Abschließend ist zu sagen, dass mit der Kostenaufschlagsmethode eine korrekte Ermittlung des Erfolgs auf die an den konzerninternen Transaktionen beteiligten Konzernunternehmen möglich ist. Hierfür sollten: Kosten optimalerweise nach dem wertmäßigen Kostenbegriff verstanden werden, es sollten Istkosten verwendet werden, der Gemeinkostenschlüssel sollte verursachungsgerecht festgelegt werden und es ist die Vollkostenrechnung anzuwenden. Eine solche Konstellation bringt jedoch auch Nachteile mit sich, wie bspw. dass Istkosten ex ante nicht verfügbar sind oder dass in bestimmten Situationen die Anwendung einer Teilkostenrechnung sinnvoller wäre. Der betrachtete Konzern muss dementsprechend selbst abwägen, wie wichtig eine korrekte Erfolgsermittlung ist. Alle anderen Konstellation erfüllen diese Funktion nicht mehr so gut und jeder Einzelfall muss genauestens untersucht werden. Für diese Fälle können keine allgemeingültigen Schlüsse gezogen werden.

5.2.2 Anreizwirkung

Die Verwendung der Kostenaufschlagsmethode zur Ermittlung von angemessenen Verrechnungspreisen bringt sowohl positive als auch negative Anreize mit. Die Verwendung von Normal- und Plankosten kann, ähnlich wie bei der separaten Ermittlung der Selbstkosten mithilfe eines hypothetischen Fremdvergleichs bei der Wiederverkaufspreismethode, Anreize zum kosteneffizienten wirtschaften schaffen. Bei der Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises sind die Selbstkosten der Ausgangspunkt. Die anhand von Normal- oder Plankosten ermittelten Selbstkosten stellen einen ex ante festgelegten Wert dar, auf welchen der Gewinnaufschlag berechnet wird. Der so errechnete Verrechnungspreis stellt für das produzierende Unternehmen einen fixen Wert dar, welchen es im Falle der Auslieferung oder Leistung mit Sicherheit erhält. Wirtschaftet das Unternehmen nun besonders effizient und schafft es die tatsächlichen Kosten unter den Normal- oder Plankosten zu halten, so erhält es tatsächlich

einen höheren Gewinn als den ex ante festgelegten Gewinnaufschlag. Werden die Manager des produzierenden Konzernunternehmens u.a. auch nach der Höhe des erzielten Periodengewinns vergütet, so besteht für sie ein Anreiz, immer unter den festgelegten Plankosten zu wirtschaften.³²⁵ Ein Beispiel zur Illustration:

Ein Tochterunternehmen K-R mit Routinefunktion liefert ein Produkt an die Muttergesellschaft K-E, welche in dieser Transaktion als Entrepreneur agiert. Die Selbstkosten von K-R, die mit Hilfe von Normalkosten ermittelt worden sind, betragen 100 € pro geliefertem Produkt, der angemessene Gewinnaufschlag beträgt lediglich 5 % und somit ergibt sich ein Verrechnungspreis von 105 €. Das Management von K-R kann jedoch den tatsächlichen Periodengewinn erhöhen, indem sie effizient wirtschaften und die tatsächlichen Kosten unter den angesetzten Normalkosten halten. Gelingt ihnen dies und betragen am Ende der Periode die Selbstkosten lediglich 95 €, so verdoppelt sich bei einem Verrechnungspreis von 105 € der Gewinn von 5 € auf 10 €.

Neben diesen positiven Anreizeffekten bestehen bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode auch negative Anreize, die nicht im Sinne des gesamten Konzerns stehen. Die Tatsache, dass der Gewinnaufschlag die Selbstkosten als Ausgangspunkt hat, kann das produzierende Unternehmen dazu verleiten überhöhte Kosten anzugeben, da höhere Kosten einen höheren Gewinn implizieren.³²⁶ Dies gilt für Ist-, Normal- und Plankosten, wobei im Falle der letzteren beiden der negative Anreiz besonders hoch ist, da hier das produzierende Unternehmen noch zusätzliche Gewinne in Form der Differenz zwischen tatsächlich angefallenen Kosten und ex ante angesetzten Kosten abschöpfen kann. Dieses Problem kann bei Normal- und Plankosten durch Ausgleichszahlungen in Höhe der Differenz zu den Istkosten beseitigt werden. Damit gäbe es allerdings auch keine positiven Anreizeffekte mehr. Zudem stellen die Istkosten ein eigenes Problem dar, weil für das produzierende Unternehmen kein Anreiz besteht, effizient zu arbeiten.³²⁷ Schließlich würde effizientes wirtschaften den eigenen Gewinn schmälern. Eine denkbare Lösung dieses Problems ist die verstärkte Kontrolle der Kosten des produzierenden Unternehmens durch das belieferte Konzernunternehmen. Wie gut dies in der Praxis möglich ist, sei an dieser Stelle offen gelassen (vor allem vor dem Hintergrund der asymmetrischen Informationsverteilung).

³²⁵ Zum Teil wird die positive Anreizwirkung von Normal- und Plankosten auch erwähnt in *Baumhoff* (2012), S. 500.

³²⁶ Diese Problematik erwähnt auch *Schrade / Neumann* (2008), S. 583.

³²⁷ Zur Problematik der Istkosten und dem Anreiz des unwirtschaftlichen Handelns siehe auch *Schmidt / Sigloch / Henselmann* (2005), S. 388; *Vögele / Raab / Diessner* (2011), S. 295; *Baumhoff* (2012), S. 499.

Die Folgen dieser negativen Anreizeffekte müsste in jedem Falle das belieferte Unternehmen tragen. Vor dem Hintergrund, dass die Kostenaufschlagmethode in den meisten Fällen für Transaktionen verwendet wird, bei denen das produzierende Unternehmen Routinefunktionen ausführt und das belieferte Unternehmen den Entrepreneur darstellt, sind die Folgen umso drastischer. Schließlich sollte ein Routineunternehmen wie bspw. ein Lohnfertiger nur einen geringen Standardgewinn erwirtschaften und nicht Teile des Residualgewinns abschöpfen, welche dem Entrepreneur als Chancen- und Risikoträger zustehen.

Es ist festzuhalten, dass die Anwendung der Kostenaufschlagmethode durchaus positive Anreizeffekte schaffen kann. Sie eröffnet jedoch dem produzierenden Unternehmen auch Möglichkeiten, durch Manipulation der eigenen Kostenbasis den eigenen Gewinn auf Kosten des belieferten Unternehmens zu erhöhen. Dies stellt zweifelsfrei einen Anreiz dar, welcher aus Konzernsicht nicht wünschenswert ist und den es zu eliminieren gilt.

6 Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM)

6.1 Darstellung

6.1.1 Akzeptanz und Rangfolgeverhältnis

Die Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode³²⁸, abgekürzt auch als TNMM bezeichnet, zählt zu den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden. Diese bilden eine Alternative zu den Standardmethoden bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen und können angewendet werden, wenn die Standardmethoden zu keinem befriedigenden Ergebnis führen oder in Ausnahmefällen nicht anwendbar sind. Sie sind dementsprechend gegenüber den Standardmethoden nachrangig anzuwenden,³²⁹ erfreuen sich in der Praxis jedoch einer stetig größer werdenden Anwendung.³³⁰

6.1.2 Das Grundprinzip der Verrechnungspreisermittlung

Die TNMM zielt zur Ermittlung eines Verrechnungspreises und zur Überprüfung des fremdüblichen Verhaltens auf transaktionsbezogene Nettomargen (auch als Renditekennziffern bezeichnet) ab. Diese erhält man, indem der Nettoerfolg der Transaktion auf eine geeignete Größe wie bspw. den Umsatz, die Kosten oder das Kapital bezogen und mit fremdüblichen Nettomargen verglichen wird.³³¹ Aus der so bestimmten Nettomarge ergeben sich in der Budgetplanung unter Berücksichtigung der Kosten letztlich die Verrechnungspreise, die ein produzierendes Unternehmen an die Vertriebsgesellschaft berechnet.³³² Ein Verrechnungspreis gilt demnach als angemessen, wenn die Nettomarge einer konzerninternen Transaktion mit der Nettomarge übereinstimmt, die fremde Dritte unter vergleichbaren Umständen erzielen. Die Methode auf ein Geschäftssegment oder gar einen gesamten Betriebsgewinn anzuwenden, ist unzulässig.

Insbesondere die Vergleichbarkeit der Transaktionen im Hinblick auf ausgeübte Funktionen und getragene Risiken ist bei der TNMM von großer Bedeutung. Deshalb ist eine umfangreiche Funktions- und Risikoanalyse durchzuführen. Die Ähnlichkeit und Vergleichbarkeit von den in der Transaktion betrachteten Produkten oder Leistungen spielt hingegen bei der Anwendung der TNMM eine geringe Rolle.³³³ Für die Beobachtungszeiträume werden mittelfristige Zeitfenster zwischen drei und fünf Jahren empfohlen, um kurzfristige Wirtschaftseinflüsse wie Krisen oder Umweltkatastrophen zu glätten. Durch die Zugrundelegung von Gewinnmargen hat die TNMM eine gewisse Ähn-

³²⁸ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.3 b); OECD 2010, Tz. 2.58 – 2.107.

³²⁹ Vgl. Kahle (2007), S. 99; Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 322 f; Baumhoff (2012), S. 512.

³³⁰ Vgl. Ernst & Young (2011), S. 13.

³³¹ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 324.

³³² Vgl. Borstell (2011c), S. 538.

³³³ Vgl. Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 324.

lichkeit zur Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode.³³⁴ Ihr Vorteil ist jedoch die gute Verfügbarkeit von vergleichbaren Nettomargen. Diese ist im Vergleich zu Rohgewinnmargen eher gegeben.³³⁵ Ein weiterer Vorteil ist, dass die Andersartigkeit der Leistung oder des gelieferten Produktes die Vergleichbarkeit der Nettomargen weniger beeinträchtigt.³³⁶

6.1.3 Ermittlungsmöglichkeiten und Anwendungsvoraussetzungen

Bei der Ermittlung von vergleichbaren Nettomargen ist ein betriebsinterner Fremdvergleich einem betriebsexternen Fremdvergleich vorzuziehen. Dementsprechend soll vorzugsweise die aus einer konzerninternen Transaktion erzielte Nettomarge mit den Nettomargen verglichen werden, die das Unternehmen mit fremden Dritten erzielt. Erst wenn ein solcher Vergleich nicht möglich ist, sollte ein Vergleich mit Nettomargen aus den Transaktionen zwischen fremden Dritten erfolgen. Dies erfolgt i.d.R. mit Hilfe von Datenbanken. Aus der Datenbankanalyse ergeben sich regelmäßig eine Interquartilsbandbreite von möglichen Nettomargen. Innerhalb dieser wird die Nettomarge festgelegt, mit der schlussendlich die Höhe des Verrechnungspreises bestimmt wird. Eine Korrektur der Nettomarge aufgrund von Marktschwankungen ist ebenfalls regelmäßig vorgesehen, wenn die Marktschwankungen die Nettomarge unterhalb des unteren Punktes der Interquartilsbandbreite drückt. Häufig erfolgen die Korrekturen dabei während eines Wirtschaftsjahres auf den Median der Interquartilsbandbreite und es wird erst zum Jahresende auf den nächsten Punkt der Bandbreite korrigiert, falls die Nettomarge zum Ende des Wirtschaftsjahres außerhalb der Bandbreite liegt. Ein solches System hat verglichen mit der Vereinbarung einer Rohgewinnmarge bei der Wiederverkaufspreismethode ein hohes Maß an Stabilität.³³⁷ In beiden Fällen des betriebsinternen und betriebsexternen Fremdvergleichs muss zwingend mithilfe einer Risiko- und Funktionsanalyse die Vergleichbarkeit der betrachteten Transaktionen sichergestellt werden. Bei eingeschränkter Vergleichbarkeit von Funktionen und Risiken sind ggf. Anpassungsrechnungen, mit dem Ziel einer Verbesserung der Vergleichbarkeit, durchzuführen.³³⁸

³³⁴ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 398; Kahle (2007), S. 99; Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 163; Vögele / Raab / Diessner (2011), S. 322 – 324.

³³⁵ Vgl. Borstell (2011c), S. 538.

³³⁶ Vgl. OECD 2010, Tz. 2.62.

³³⁷ Vgl. Borstell (2011c), S. 538 f.

³³⁸ Vgl. OECD 2010, Tz. 2.58.

Für die Bildung von Renditekennziffern, mit deren Hilfe die Fremdvergleichskonformität überprüft wird, gibt es keine festen Regeln. Grund hierfür ist das Fehlen einer streng gefassten Definition der gewinnorientierten Ausgangsgröße. Stattdessen steht die betriebswirtschaftliche Sinnhaftigkeit der angewendeten Renditekennziffer, sowie die Möglichkeit des Vergleichs mit entsprechenden Werten aus Geschäften mit fremden Dritten oder ersatzweise aus Geschäften zwischen fremden Dritten im Vordergrund. Bei der Bestimmung einer Renditekennziffer liegt es nahe, eine Gewinngröße zu verwenden, die sämtliche transaktionsbezogene operative Erträge und Aufwendungen beinhaltet, jedoch außerordentliche Aufwendungen und Erträge sowie das Finanzergebnis, Dividenden und Unternehmenssteuern nicht einbezieht.³³⁹

6.1.4 Grenzen bei der Anwendung

Ein Problem der TNMM als Verrechnungspreismethode ist, obwohl sie in der Praxis häufig zur Anwendung kommt, die restriktive Akzeptanz durch einige Steuerbehörden.³⁴⁰ So wird sie in Deutschland mittlerweile, trotz vormals ablehnender Haltung, als zulässige Verrechnungspreismethode akzeptiert, jedoch ist sie nur auf Unternehmen anwendbar, die lediglich Routinefunktionen ausüben und bei denen die drei Standardmethoden nicht anwendbar sind.³⁴¹

Desweiteren ist die Möglichkeit des Vergleichs von Renditekennziffern mit entsprechenden Werten aus Geschäften mit fremden Dritten oder aus Geschäften zwischen fremden Dritten oftmals beschränkt. Zum einen liegt das am häufigen Informationsmangel hinsichtlich der Vergleichstransaktion, was insbesondere bei der TNMM kritisch ist, da sie ein hohes Maß an Vergleichbarkeit im Hinblick auf ausgeübte Funktionen und getragene Risiken erfordert. Zum anderen kann das Problem aber auch an Unterschieden in der Rechnungslegung begründet sein.³⁴²

6.1.5 Detaillierte Betrachtung der Anwendung für ausgewählte Anwendungsbe- reiche

6.1.5.1 Güter und Waren

Im Falle vom **Eigenproduzent** gilt: Wenn das Produktionsunternehmen an verbundene Vertriebsgesellschaften liefert, die die Produkte am externen Markt vertreiben, dann kann sich zur Ermittlung des Verrechnungspreises neben der Wiederverkaufspreismethode

³³⁹ Vgl. *Vögele / Raab / Diessner* (2011), S. 323 – 325.

³⁴⁰ Vgl. *Vögele / Raab / Diessner* (2011), S. 325 f.

³⁴¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.3 b).

³⁴² Vgl. *Schmidt / Sigloch / Henselmann* (2005), S. 399; *Vögele / Raab / Diessner* (2011), S. 324.

thode auch die TNMM anbieten. Grundvoraussetzung hierfür ist jedoch, dass der Eigenproduzent die Anwendungsvoraussetzungen der Preisvergleichsmethode nicht erfüllt und somit diese zur Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises ausscheidet.³⁴³

Bei **Eigenhändlern** gilt, dass für **Fully-Fledged-Distributoren**, die als Hybridunternehmen zu klassifizieren sind, nach Auffassung der Finanzverwaltung die TNMM nicht anwendbar ist. Der Hauptgrund hierfür ist, dass Fully-Fledged-Distributoren mehr als nur Routinefunktionen ausführen.³⁴⁴ **Low-Risk-Distributoren** haben hingegen ein eher beschränktes Funktions- und Risikoprofil und sind als Routineunternehmen zu klassifizieren. Sie üben einfache, kommissionsähnliche Vertriebsfunktionen aus und tragen keine bzw. allenfalls geringe unternehmerische Risiken (bspw. hinsichtlich der Marktentwicklung, Bestandsrisiken und Forderungsausfälle).³⁴⁵ Die deutsche Finanzverwaltung lässt für diese die Anwendung der TNMM ausdrücklich zu. Sie fordert jedoch den Nachweis der zumindest eingeschränkten Vergleichbarkeit der Vergleichsunternehmen und Anpassungsrechnungen im Falle besonderer, tatsächlich entstandener Gewinne oder Verluste des Vertriebsunternehmens, die in den Nettomargen der Vergleichsunternehmen keine Entsprechung finden.³⁴⁶ In der Praxis stellt die TNMM die Regelmethode für Vertriebsgesellschaften dar, die als Low-Risk-Distributor agieren. Dem Vertriebsunternehmen wird durch die Anwendung der TNMM eine geringe, aber relativ stabile Nettomarge zugeordnet. Zu beachten ist allerdings, dass dies nur im Normalfall gilt. In Zeiten eines konjunkturellen Abschwungs kann die Nettomarge herabgesetzt oder es kann auf sie gänzlich verzichtet werden, wenn der gesamten Branche oder dem gesamten Unternehmen keine Gewinnerzielung mehr möglich ist. Ein Verlustausweis sollte jedoch vermieden werden.³⁴⁷

Wie für den Low-Risk-Distributor ist die TNMM grundsätzlich auch für die Ermittlung und Überprüfung von Verrechnungspreisen für **Kommissionäre** und **Handelsvertreter** geeignet und kommt häufig zur Anwendung. Dabei ist ebenfalls auf die Anwendungsvoraussetzungen und Erfordernisse zu achten, sowie darauf, dass die laufenden Verrechnungspreise so zu bemessen sind, dass der Kommissionär oder Handelsvertreter einen vergleichsweise niedrigen, aber stabilen Gewinn erzielen kann und insbesondere keine andauernden Verluste erleidet.³⁴⁸

³⁴³ Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 539.

³⁴⁴ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.3 b).

³⁴⁵ Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 544 f.

³⁴⁶ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.3 b).

³⁴⁷ Vgl. *Baumhoff* (2012), S. 545.

³⁴⁸ Vgl. *Baumhoff / Bodenmüller* (2011), S. 562.

6.1.5.2 Dienstleistungen

Die TNMM kommt bei Dienstleistungen, die in der Form der **Einzelabrechnung** verrechnet werden, nur subsidiär zu den Standardmethoden zur Anwendung, wenn diese aufgrund von fehlenden oder mangelhaften Fremdvergleichsdaten nicht angewendet werden können. Sie ist nur für Routineunternehmen³⁴⁹ zulässig, die marktgängige Dienstleistungen erbringen, keine unternehmerischen Risiken tragen und nur in geringem Umfang Wirtschaftsgüter einsetzen.³⁵⁰ Ist die TNMM also als eine nach § 1 Abs. 3 Satz 2 AStG geeignete Methode neben anderen Methoden zu qualifizieren, besteht das Wahlrecht eine der geeigneten Methoden anzuwenden. Die Anwendung empfiehlt sich vor allem bei Unternehmen, die nur eine bestimmte Art von Dienstleistungen erbringen, wie bspw. in der Auftragsfertigung oder in der Auftragsforschung. Es ist auch denkbar, die TNMM als zweite Methode zur Verprobung der Hauptmethode heranzuziehen. Führt die zweite Methode dabei zu ungewöhnlichen Ergebnissen, dann führt dies nicht zum Ausschluss der Hauptmethode. Vielmehr gibt dies Anlass zur Prüfung, ob die Hauptmethode die geeignete Methode ist und ob sie korrekt angewendet wurde.³⁵¹

Bei **Konzernumlagen nach dem Leistungsaustauschkonzept** eignet sich die TNMM aufgrund der zahlreichen Dienstleistungen mit Routinefunktionscharakter zur Ermittlung von Verrechnungspreisen,³⁵² sofern die Standardmethoden wegen des Fehlens oder der Mängel von Fremdvergleichsdaten nicht angewendet werden können.³⁵³ Nach § 1 Abs. 3 S. 1 AStG kommen in vielen Fällen bei Konzernumlagen sowohl die Standardmethoden als auch die TNMM zur Anwendung.³⁵⁴ Innerhalb des Konzernumlagevertrages ist es danach möglich, für Konzerndienstleistungen eine Vergütung zu vereinbaren, die z.B. die Erzielung einer bestimmten EBIT-Marge oder einer EBIT-Marge innerhalb einer konkret definierten Bandbreite garantiert. Die EBIT-Marge kann dabei ins Verhältnis zum Umsatz oder zu den Kosten gesetzt werden.

³⁴⁹ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.2 a).

³⁵⁰ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.3 b).

³⁵¹ Vgl. Engler (2011a), S. 1135 f.

³⁵² Vgl. Engler (2011a), S. 1135.

³⁵³ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.3 b).

³⁵⁴ Für eine detailliertere Ausführung vgl. Engler (2011a), S. 1135.

6.1.5.3 Immaterielle Wirtschaftsgüter

Die TNMM kann angewandt werden, wenn alle der folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte liegen nicht vor,³⁵⁵
- eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte liegen nicht vor,³⁵⁶
- die gewinnorientierten Methoden führen zu zuverlässigeren Ergebnissen als die Standardmethoden.³⁵⁷

Die Höhe des Lizenzsatzes wird bei Anwendung der TNMM indirekt ermittelt. Es wird geprüft, wie hoch die Lizenzgebühren sein dürfen, damit dem Lizenznehmer nach Zahlung der Lizenzgebühr eine operative Gewinnmarge verbleibt, die denjenigen Gewinnmargen entspricht, die vergleichbare Unternehmen, bei Nutzung gleichartiger immaterieller Wirtschaftsgüter, erzielen. Die operative Gewinnmarge wird bevorzugt anhand des EBIT ermittelt. Dieser wird ins Verhältnis zum Nettoumsatz gesetzt. Bei der Vergleichbarkeit dürfen die Anforderung nicht zu hoch gesetzt werden. Es sollte ausreichend sein, Vergleichsfirmen mit vergleichbaren Produkten aus der gleichen Branche heranzuziehen. Dadurch wird eine ähnliche Funktions- und Risikoverteilung bei den betrachteten Unternehmen angenommen. Im Hinblick auf die ähnlichen immateriellen Wirtschaftsgüter ist es unbedeutend, ob die Vergleichsunternehmen die von ihnen genutzten immateriellen Wirtschaftsgüter als Eigentümer selbst entwickelt haben oder ob sie diese als Lizenznehmer verwenden. Dahinter steht der Gedanke, dass der finanzielle Aufwand für die Eigenforschung oder die Lizenzierung im Durchschnitt der Fälle etwa gleich hoch sein sollte.³⁵⁸ Häufig ergeben sich Probleme, da für den Fremdvergleich nur die Daten solcher Unternehmen in Frage kommen, die entweder nur verhältnismäßig homogene Produkte herstellen, wie z.B. Pharmazeutika oder die zwar mehrere unterschiedliche Sparten haben, jedoch ihre Finanzdaten auch getrennt nach Segment veröffentlichen.³⁵⁹ Der letztere Fall kommt eher selten vor. Für Unternehmen mit gleichartiger homogener Produktpalette können hingegen i.d.R. Vergleichswerte in Datenbanken gefunden werden.³⁶⁰ Daneben wird die TNMM in der Praxis oft als zweite Methode zur Verprobung der Standardmethoden verwendet, ohne dass eine solche Verprobung verpflichtend wäre.³⁶¹ Sinnvoll erscheint eine solche Verprobung bei der Festsetzung oder Überprüfung von Lizenzentgelten, wenn zweifelhaft ist, ob die Lizenzentgelte dem Lizenznehmer ermöglichen, mit den Lizenzprodukten einen an-

³⁵⁵ Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG.

³⁵⁶ Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 2 AStG i.V.m. OECD 2010, Tz. 2.3.

³⁵⁷ Vgl. OECD 2010, Tz. 2.4.

³⁵⁸ Vgl. Engler (2011b), S. 1492.

³⁵⁹ Vgl. OECD 2010, Tz. 3.37 ; Engler (2011b), S. 1492 f.

³⁶⁰ Vgl. Engler (2011b), S. 1493.

³⁶¹ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.1 Abs. 2; BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.18.2 a) und b).

gemessenen Gewinn zu erzielen oder die Bandbreite der ermittelten Lizenzsätze sehr groß erscheint.³⁶²

6.1.5.4 Finanzierungsleistungen

Für die Anwendung der TNMM in diesem Bereich fanden sich in der Literatur keinerlei Ausführungen.

6.2 Beurteilung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien

6.2.1 Erfolgsermittlung

Durch den Gewinnbezug der TNMM, kommt es bei der Beurteilung der TNMM nach diesem Kriterium darauf an, ob die verbundenen Unternehmen im Konzern ihre Kosten verursachungsgerecht der jeweiligen Transaktion zuordnen, sowie auch, ob dies bei den verglichenen Unternehmen korrekt geschieht. Es kann jedoch nicht davon ausgegangen werden, dass dies auf alle Transaktionen zutrifft. Wird eine der beiden Voraussetzungen nicht erfüllt, kann es zu keiner korrekten Erfolgsermittlung kommen.

Die Aufteilung des Synergieeffektes betreffend, fällt die Beurteilung ebenfalls negativ aus. Es kann davon ausgegangen werden, dass durch einen Vergleich der Nettomargen mit fremden Dritten oder zwischen fremden Dritten Synergieeffekte lediglich dem lieferenden oder leistenden Unternehmen zugeteilt werden.³⁶³ Grund hierfür ist, dass Vorteile aus positiven Synergieeffekten bei Geschäften am Markt nicht an den Marktteilnehmer weitergegeben werden. Stattdessen werden Unternehmen i.d.R. ihre Vorteile für sich behalten, um den eigenen Gewinn zu maximieren. Durch die einseitige Zuteilung des Synergieeffektes kann entsprechend keine korrekte Erfolgszuweisung stattfinden.

Schlussendlich ist zu resümieren, dass erstens in den meisten Fällen nicht sichergestellt werden kann, dass Kosten verursachungsgerecht zugeteilt werden und zweitens, dass nur das liefernde oder leistende Unternehmen nach dieser Methode im Hinblick auf den Unternehmenserfolg durch Synergieeffekte profitiert. Die Funktion der korrekten Erfolgsermittlung wird somit durch diese Methode nicht erfüllt.

³⁶² Vgl. Engler (2011b), S. 1492.

³⁶³ Diese Meinung teilen auch Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 396 und S. 398.

6.2.2 Anreizwirkung

Durch den Vergleich von Renditekennziffern in Form der Nettomargen kann davon ausgegangen werden, dass langfristig ein Anreizeffekt geschaffen wird, zumindest eine gleich hohe Rentabilität auszuweisen, wie die Vergleichsunternehmen am Markt. Ein Anreiz darüber hinaus wird durch die Methode nicht geschaffen. Ein Unternehmensverbund sollte jedoch aufgrund von Synergieeffekten eine höhere Rendite bei seinen Transaktionen ausweisen können, als fremde Dritte, die nicht zu einem Konzernverbund angehören. Vor diesem Hintergrund schafft die TNMM einen nur sehr schwachen Anreizeffekt, der aus Konzernsicht nicht ausreichend ist.

7 Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode

7.1 Darstellung

7.1.1 Akzeptanz und Rangfolgeverhältnis

Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode³⁶⁴, auch als geschäftsvorfallbezogene Gewinnzerlegungsmethode³⁶⁵, transaktionsbezogene Gewinnzerlegungsmethode³⁶⁶ oder profit split method³⁶⁷ bezeichnet, zählt mit der TNMM zu den in Deutschland akzeptierten geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden. Somit darf sie in der Verrechnungspreispraxis benutzt werden, wenn die drei Standardmethoden nicht angewendet werden können.³⁶⁸

7.1.2 Das Grundprinzip der Verrechnungspreisermittlung

Im Gegensatz zu den Standardmethoden und der TNMM betrachtet die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die Transaktion nicht einseitig, sondern es werden die Geschäftsbedingungen und -umfelder aller Transaktionspartner in Betracht gezogen. Hintergrund ist, dass stark integrierte Geschäftsbeziehungen oft nur gemeinsam betrachtet werden können. Die bereits vorgestellten Methoden greifen dabei oft zu kurz, da sie komplexe Sachverhalte aus einer einseitigen (nationalen) Perspektive analysieren.³⁶⁹ Im Rahmen dieser Methode wird der für den Konzern erzielte Gesamtgewinn einer Transaktion auf die am Geschäftsvorfall beteiligten Konzernunternehmen aufgeteilt. Dabei ist zu beachten, dass im Rahmen einer ex-ante Betrachtung auf den erwarteten Gewinn einer Transaktion abzustellen ist. Der später tatsächliche realisierte Gewinn ist unerheblich. Die Aufteilung des Gewinns auf die an der Transaktion beteiligten Konzernunternehmen erfolgt anhand der ausgeübten Funktionen, getragenen Risiken und eingesetzten Mittel. Einem Strategieträger steht somit ein höherer Anteil zu, als einem Hybridunternehmen oder einem Unternehmen mit Routinefunktion. Durch einen solchen Aufteilungsmaßstab soll eine transaktionsbezogene Gewinnaufteilung erreicht werden, wie sie zwischen unabhängigen Dritten bei vergleichbaren Funktionen und Risiken entstanden wäre.³⁷⁰

³⁶⁴ Vgl. BMF-Schreiben v. 12.04.2005, Tz. 3.4.10.3 c); OECD 2010, Tz. 2.108 – 2.145.

³⁶⁵ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 391.

³⁶⁶ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 391.

³⁶⁷ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 159.

³⁶⁸ Vgl. Vögele / Fügemann (2011b), S. 653; Baumhoff (2012), S. 512.

³⁶⁹ Vgl. Vögele / Fügemann (2011b), S. 655.

³⁷⁰ Vgl. Baumhoff (2012), S. 516.

7.1.3 Ermittlungsmöglichkeiten und Anwendungsvoraussetzungen

Für die Aufteilung des Gewinns eines konzerninternen Geschäftsvorfalles werden vier Ansätze präsentiert: die Beitragsmethode, die Restgewinnmethode, die Methode des eingesetzten Kapitals und die Methode der vergleichbaren Gewinnaufteilung.³⁷¹ Desweiteren gibt es weitere geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethoden,³⁷² auf welche an dieser Stelle nicht weiter eingegangen werden soll, da sie über den Rahmen dieser Arbeit hinausgehen würden. Die vier genannten Methoden gehören zu den meist behandelten in der Literatur.³⁷³

Bei der Anwendung der **Beitragsmethode** (contribution analysis method³⁷⁴) wird der erwartete Gesamtgewinn einer Transaktion ermittelt und zwischen den Konzernunternehmen im Verhältnis ihrer Leistungsbeiträge aufgeteilt. Die Funktionsanalyse dient dabei als Instrument zur Festlegung des Umfangs der Leistungsbeiträge zu Marktwerten. Der Wert einer Leistung soll möglichst mithilfe von tatsächlichen Marktwerten bestimmt werden.³⁷⁵

Die **Restgewinnmethode** (residual profit split method³⁷⁶) sieht eine zweistufige Vorgehensweise vor. Als erstes wird jedem an der konzerninternen Transaktion beteiligten Konzernunternehmen ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Gewinn für seinen nicht einzigartigen Beitrag zugestanden. Diese anfängliche Vergütung, auch als Grundrendite³⁷⁷ oder Basisgewinn³⁷⁸ bezeichnet, wird i.d.R. durch die Anwendung einer der Standardmethoden oder der TNMM ermittelt. Auf der zweiten Stufe werden die verbleibenden Gewinne oder Verluste unter Berücksichtigung der individuellen Beiträge (Funktions- und Risikoanalyse) der Konzernunternehmen (z.B. Einsatz bedeutender Patente oder Know-how) verteilt.³⁷⁹ Die Methode eignet sich insbesondere gut für komplexe Situationen, in denen mehrere Entrepreneurure zusammenarbeiten. Die meisten Unternehmen führen nämlich sowohl Routine- als auch Nicht-Routinefunktionen aus, weshalb neben der Zuteilung eines Basisgewinn auch die Aufteilung eines „Zusatzgewinnbestandteils“ vorgenommen werden muss. Diese können aus der Einbindung einzigartiger immaterieller Wirtschaftsgüter herrühren, hauptsächlich jedoch aus

³⁷¹ Vgl. Baumhoff (2012), S. 516 f.

³⁷² Vgl. OECD 2010, Tz. 2.118.

³⁷³ Vgl. Kahle (2007), S. 99; Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 160 f.; Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 393 f.; Engler (2011b), S. 1495; Baumhoff (2012), S. 516 f.

³⁷⁴ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 394.

³⁷⁵ Vgl. OECD 2010, Tz. 2.119 f.

³⁷⁶ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 394.

³⁷⁷ Vgl. Baumhoff (2012), S. 516.

³⁷⁸ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 160.

³⁷⁹ Vgl. OECD 2010, Tz. 2.121 – 2.123; Für ein Beispiel zur Anwendung der Methode siehe Vögele / Fügemann (2011b), S. 657 – 659.

der Ausübung spezieller, einer Bewertung nicht zugänglicher und verbundeffektstiftender Funktionen.³⁸⁰

Im Rahmen der **Methode des eingesetzten Kapitals** (capital employed allocation method³⁸¹) wird der Gewinn so aufgeteilt, dass jedes in den Geschäftsvorfall involvierte Konzernunternehmen dieselbe Rendite aus dem bei dieser Transaktion eingesetzten Kapital erzielt. Diese Methode unterstellt, dass jedes an der Transaktion beteiligte Konzernunternehmen und das eingesetzte Kapital einem ähnlichen Risiko behaftet ist und infolgedessen eine gleiche Rendite gerechtfertigt ist.³⁸²

Die vierte Methode zur transaktionsbezogenen Gewinnaufteilung ist die **Methode der vergleichbaren Gewinnaufteilung** (comparable profit split method³⁸³). Hierbei werden die Gewinnanteile der einzelnen Konzernunternehmen aus den Gewinnen abgeleitet, die fremde Dritte mit vergleichbaren Funktionen, Risiken und Vertragsbedingungen erwirtschaften. Dabei wird der aus den relativen Anteilen am Gesamtgewinn einer Transaktion ermittelte Aufteilungsschlüssel auf die Gewinnaufteilung zwischen den Konzernunternehmen übertragen.³⁸⁴

7.1.4 Grenzen bei der Anwendung

Ein grundsätzlicher Nachteil der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode ist die mangelnde Verfügbarkeit objektiver Daten für den Gewinnaufteilungsmaßstab.³⁸⁵ Es erscheint äußerst fraglich, ob die Ermittlung vergleichbarer Markttrenditen für die von den Konzernunternehmen übernommenen Funktionen nicht mindestens ebenso große Schwierigkeiten bereitet wie die Feststellung vergleichbarer Transaktionen im Rahmen der Preisvergleichsmethode. Es ist anzunehmen, dass in vielen Fällen die übernommenen Funktionen nicht genau denjenigen von vergleichbaren Unternehmen entsprechen werden und deswegen mit Hilfe von Schätzungen Anpassungen vorgenommen werden müssen.³⁸⁶ Gibt es zudem nur eine geringe Anzahl von externen Vergleichsdaten, dann kann der subjektive Einfluss in der Interpretation dieser wenigen Daten so groß werden, dass dies im Ergebnis nicht zu sachgerechten und fremdüblichen Verrechnungspreisen führt.³⁸⁷ Ein weiteres zentrales Problem ist die Isolierung des aus einer bestimmten Transaktion resultierenden Gewinns. Vor allem vor dem Hin-

³⁸⁰ Vgl. Kahle (2007), S. 99; Vögele / Fügemann (2011b), S. 658; Baumhoff (2012), S. 517.

³⁸¹ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 393.

³⁸² Vgl. OECD 2010, Tz. 2.145.

³⁸³ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 393.

³⁸⁴ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 393 f.; Baumhoff (2012), S. 517.

³⁸⁵ Vgl. OECD 2010, Tz. 2.114.

³⁸⁶ Vgl. Schmidt / Sigloch / Henselmann (2005), S. 397.

³⁸⁷ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 161.

tergrund unterschiedlicher internationaler Gewinnermittlungsvorschriften ist nicht sichergestellt, dass die jeweiligen Ansässigkeitsstaaten der Konzernunternehmen von einem identischen Gesamtgewinn der Transaktion ausgehen, welcher auf die involvierten Konzernunternehmen aufzuteilen ist.³⁸⁸ Weitere Schwierigkeiten bilden die Anforderungen an ein umfangreiches Rechenwerk sowie Dokumentation, aber auch die Informationsbeschaffung aus dem Ausland kann problematisch sein und somit der Methode ihre Grenze aufzeigen.³⁸⁹

Weitere kritische Punkte sind bei der Beitragsmethode und der Methode des eingesetzten Kapitals zu erwähnen. Bei der **Beitragsmethode** kann sich die Ermittlung des relativen Wertes des Beitrags, den jedes einzelne verbundene Unternehmen zur Konzerntransaktion leistet, als schwierig erweisen.³⁹⁰ **Die Methode des eingesetzten Kapitals** basiert hingegen auf der Annahme, dass alle an der Transaktion beteiligten Konzernunternehmen mit einem ähnlichen Risiko behaftet sind und somit die beteiligten auf dem freien Markt ähnliche (gleiche) Renditen erzielen würden. Dieser Fall wird in der Praxis kaum anzutreffen sein, zudem ist es kaum möglich sicherzustellen, dass die Bedingungen auf den Kapitalmärkten und andere maßgebliche Aspekte, die bei einer Funktionsanalyse deutlich würden und bei einer Gewinnaufteilung berücksichtigt werden sollten, beachtet werden.³⁹¹

7.1.5 Detaillierte Betrachtung der Anwendung für ausgewählte Anwendungsbe- reiche

7.1.5.1 Güter und Waren

Die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode kann im Falle von **Eigenproduzenten** eingesetzt werden, wenn eine Einzelbewertung aufgrund hochintegrierter Wertschöpfungsketten, also Aktivitäten von sehr enger gegenseitiger Beziehung, nicht möglich ist.³⁹² Bei **Eigenhändlern** gilt, dass für Waren, die ihren Wert aus einem immateriellen Nutzen (z.B. Image einer Marke) schöpfen, den der Käufer des Produkts realisiert, die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode verwendet werden kann.³⁹³

³⁸⁸ Vgl. OECD 2010, Tz. 2.114.

³⁸⁹ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 161.

³⁹⁰ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 160.

³⁹¹ Vgl. OECD 2010, Tz. 2.145.

³⁹² Vgl. Jacobs (2002), S. 980; Kahle (2007), S. 99.

³⁹³ Vgl. Jacobs (2002), S. 976.

7.1.5.2 Dienstleistungen

Im Rahmen von konzerninternen Dienstleistungen spielt die Gewinnaufteilungsmethode grundsätzlich keine Rolle. Grund hierfür ist, dass Dienstleistungsfunktionen in der Wertschöpfungskette meist nur als Routinefunktion zu qualifizieren sind, während für die Anwendung der geschäftsfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode prinzipiell beide Parteien wertvolle immaterielle Wirtschaftsgüter besitzen oder beide Entrepreneur-Funktionen ausüben sollten. Nur in diesen Fällen ist die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode sinnvoll.³⁹⁴

7.1.5.3 Immaterielle Wirtschaftsgüter

Neben dem Bereich der Güter und Waren wird die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode regelmäßig in Transaktionen von immateriellen Wirtschaftsgütern angewendet, wenn keine Fremdvergleichspreise vorliegen, die eine Anwendung einer Standardmethode ermöglichen würden. Sie kommt somit zum Einsatz bei der Berechnung von Verrechnungspreisen für: Lizenzen, Patenten, Marken, Muster, Design, Handelsnamen, Handelssymbolen und -bildern, Produktions-Know-how und Geschäftsgeheimnisse, wie u.a. Kundenstock, Einkaufsquellen, Adresslisten.³⁹⁵

7.1.5.4 Finanzierungsleistungen

Für die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode in diesem Bereich fanden sich in der Literatur keinerlei Ausführungen.

7.2 Beurteilung nach betriebswirtschaftlichen Kriterien

7.2.1 Erfolgsermittlung

Eine eindeutige Beurteilung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden nach diesem Kriterium ist nur eingeschränkt möglich, denn die Methode orientiert sich lediglich an der Gewinnaufteilung fremder Dritter oder der Gewinnaufteilung nach Leistungsbeiträgen. Wie die Gewinne fremder Dritter und dabei vor allem wie die Kosten berechnet und zugeordnet werden, ist einzelfallabhängig und kann völlig unterschiedlich ausfallen, wie bereits bei der Kostenaufschlagsmethode deutlich wurde. Desweiteren können ausländische Konzernunternehmen an völlig verschiedene Gewinnermittlungsvorschriften gebunden sein und eine Vergleichbarkeit deutlich erschweren.

³⁹⁴ Vgl. Engler (2011a), S. 1136.

³⁹⁵ Vgl. Macho / Steiner / Ruess (2007), S. 161; Vögele / Fügemann (2011b), S. 660; Menninger / Lorenzen in PwC (2013), S. 47.

Unter einigen Annahmen ist eine korrekte Erfolgsermittlung trotzdem denkbar. Zum einen wenn die verglichenen Unternehmen ihre Gewinne korrekt und so verursachungsgerecht wie nur möglich ermittelt haben und gleichzeitig die Konzernunternehmen des betrachteten Konzerns ihre Kosten verursachungsgerecht ausweisen. Die Beitragsmethode ermöglicht demgegenüber die Möglichkeit einen Unsicherheitsfaktor zu eliminieren, und zwar den Vergleich zu unabhängigen fremden Dritten. Kann hier sichergestellt werden, dass die eigenen Kosten im Konzern von den einzelnen Konzernunternehmen wahrheitsgemäß angegeben (schließlich wird ex ante von erwarteten Gewinnen einer Transaktion ausgegangen) und zugleich den einzelnen Konzernunternehmen verursachungsgerecht zugeteilt worden sind, dann kann mithilfe der Funktionsanalyse eine korrekte Erfolgsermittlung auf die Konzernunternehmen erfolgen. Es wird deutlich, dass die Erfüllung dieser Funktion mit einigen Voraussetzungen verknüpft ist, die i.d.R. selten alle erfüllt sein werden. In allen anderen Fällen ist es äußerst fraglich, in welchem Ausmaß eine korrekte Kostenzuweisung erfolgt.

Von einer Aufteilung der Synergieeffekte auf die an einer Transaktion beteiligten Konzernunternehmen kann ebenfalls nur in Ausnahmefällen ausgegangen werden. Hierfür müssten nämlich die unabhängigen Vergleichsunternehmen ähnliche Konzernvorteile (eine ähnliche Integration der Wertschöpfung) genießen wie das betrachtete Konzernunternehmen selbst. Solche unabhängigen Unternehmen werden sich jedoch nur selten identifizieren lassen. Dabei wäre eine Aufteilung des Synergieeffektes vor allem bei dieser Methode von besonderer Relevanz, da sie i.d.R. bei hoch integrierten Geschäftsbeziehungen zur Anwendung kommt und der Hauptgrund zur Bildung von hochintegrierten Konzernverbünden die Ausnutzung von Synergieeffekten ist. Es wird also oftmals dazu kommen, dass der Synergieeffekt dem liefernden oder leistenden Unternehmen zu einem großen Teil oder voll zugeschrieben wird. Das Ausmaß der einseitigen Zuteilung hängt dabei stark davon ab, wie stark die Vergleichsunternehmen in ihrer Wertschöpfung integriert sind und wie ähnlich diese Integration zum betrachteten Konzernunternehmen ist. Abbildung 8 zeigt beispielhaft den Spielraum zur Aufteilung des Synergieeffektes der durch eine integrierte Wertschöpfungskette geschaffen wird.³⁹⁶

³⁹⁶ Diese Problematik erwähnen auch *Schmidt / Sigloch / Henselmann* (2005), S. 396 und *Vögele / Fügemann* (2011b), S. 661 f.

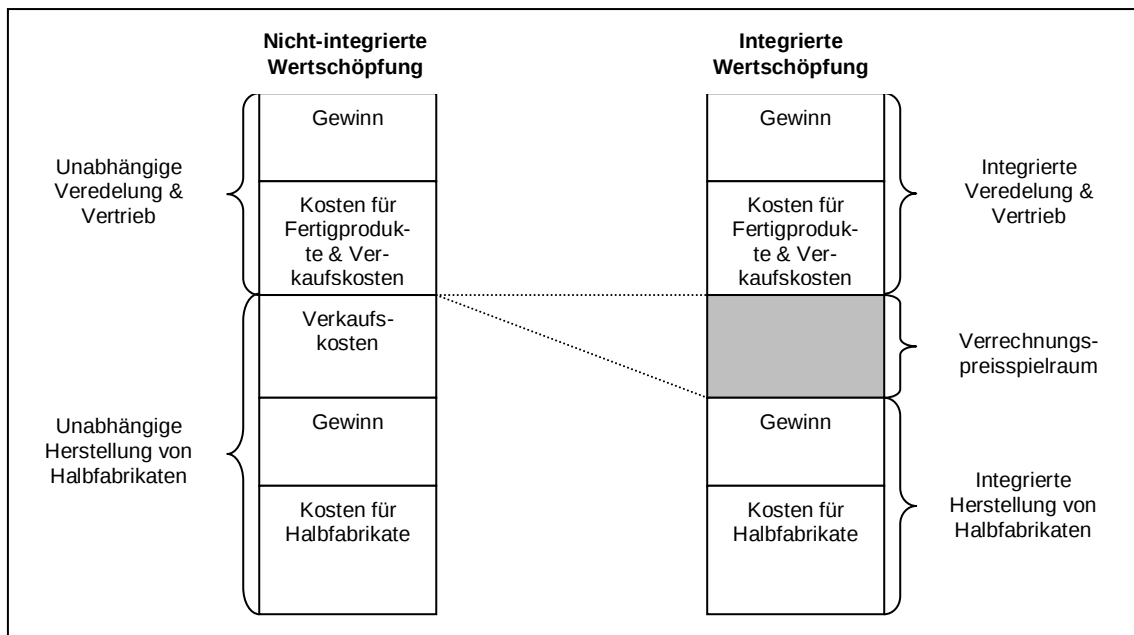


Abbildung 8: Spielraum zur Verteilung des Synergieeffektes bei der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode (angelehnt an Vögele / Fügemann (2011b), S. 661.)

Im Hinblick auf eine korrekte Erfolgsermittlung ist die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode in den meisten Fällen als negativ zu bewerten. Zum einen kann nicht sicher davon ausgegangen werden, dass die Anwendung dieser Methode zu einer verursachungsgerechten Kostenzuteilung führt, und zum anderen wird in den allermeisten Fällen der Synergieeffekt nur einem Konzernunternehmen oder zum größten Teil nur einem Konzernunternehmen zugeschrieben. Eine Anwendung der Methode wird dementsprechend nur in sehr seltenen Fällen zu einer befriedigenden Erfolgsermittlung auf die an einer Transaktion beteiligten Konzernunternehmen führen.

7.2.2 Anreizwirkung

Durch die ganzheitliche Betrachtung aller Transaktionspartner und die Aufteilung des Gesamtgewinns auf diese, schafft die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode in den vier vorgestellten Ansätzen positive Anreizwirkungen. Jedes Unternehmen, das an einer Transaktion beteiligt ist, kann den eigenen Gewinn nur steigern, indem es den Gesamtgewinn einer Transaktion maximiert. Ein größerer Gesamtgewinn der Transaktion bedeutet im Ergebnis auch eine größere Erfolgszuweisung auf die einzelnen Konzernunternehmen. Somit werden alle Konzernunternehmen, die in der Wertschöpfungskette eines Produktes oder einer Leistung beteiligt sind, so effizient wie möglich und im Sinne des Konzerns wirtschaften. An dieser Stelle sei darauf hingewie-

sen, dass auf mögliche Free-Rider-Probleme nicht eingegangen wird, da dies über den Rahmen dieser Arbeit hinaus gehen würde.³⁹⁷

³⁹⁷ Zur Problematik des Free-Rider-Problems und der Schaffung von Anreizen für Manager vgl. *Brealey / Myers / Allen* (2006), S. 306 f.

8 Abschluss

8.1 Zusammenfassung

Die **Preisvergleichsmethode** ist die verlässlichste und direkteste Methode im Hinblick auf den Fremdvergleich, jedoch stehen einer Anwendung die zahlreichen Voraussetzungen und der damit verbundene Mangel an Vergleichstransaktionen im Wege. Als Folge kann sie nach Meinung von Fachleuten nur in weniger als 5 % aller konzerninternen Transaktionen angewendet werden. Die Bereiche der Lizenzentgelte für immaterielle Wirtschaftsgüter und die Gewährung von langfristigen Darlehen eignen sich dabei noch am besten zur Ermittlung und Prüfung eines Verrechnungspreises anhand dieser Methode. Das Kriterium der korrekten Erfolgsermittlung kann die Preisvergleichsmethode nicht erfüllen. Durch die volle Zuordnung des durch den Unternehmensverbund entstehenden Synergieeffektes auf nur das liefernde bzw. leistende Unternehmen können die einzelnen Konzernunternehmenserfolge nicht dem Prinzip der Verursachungsgerechtigkeit entsprechen. Desweiteren trägt die Existenz von strategischen Angeboten auf dem Markt zusätzlich dazu bei, dass eine korrekte Erfolgsermittlung nicht gewährleistet wird. Die Anreizwirkung betreffend kann der Preisvergleichsmethode ein schwacher aber positiver Effekt zugeschrieben werden. Langfristig muss das betrachtete Unternehmen nämlich seine Kosten zumindest unter dem Niveau des Marktpreis halten.

Die **Wiederverkaufspreismethode** erfreut sich in der Praxis einer größeren Anwendung. Im wesentlichen konzentriert sie sich aber auf Einzelfälle bei Handelsunternehmen. Grundsätzlich ist sie jedoch nachrangig zur Preisvergleichsmethode anzuwenden. Dabei teilt sie, wenn auch in einem geringeren Ausmaß, das gleiche grundlegende Problem, nämlich den Mangel an Vergleichsdaten. Die Wiederverkaufspreismethode erlaubt eine Aufteilung des Synergieeffektes auf die an einer konzerninternen Transaktion beteiligten Unternehmen durch die Komponente der Selbstkosten. Bezüglich der Kosten lässt sich lediglich die Verwendung von Plankosten, als negativ hinsichtlich einer verursachungsgerechten Erfolgsermittlung beurteilen. Hinsichtlich der Anreizwirkung ist die Methode als positiv zu beurteilen, wenn eine handelsübliche Spanne zur Berechnung des Verrechnungspreises herangezogen wird. Werden beide Komponenten der Wiederverkaufspreismethode separat ermittelt, so ist die Methode als eingeschränkt positiv bei der Verwendung von Plankosten zu bewerten. Die Einschränkung ergibt sich aus dem nicht wünschenswerten Anreiz zur Angabe von überhöhten Plankosten.

In der Literatur wird häufig beschrieben, dass der **Kostenaufschlagsmethode** unter den Standardmethoden die Rolle der Ultima Ratio zukommt. Im Vergleich zu den beiden anderen Standardmethoden basiert sie lediglich auf dem Grundsatz des hypothetischen Fremdvergleichs. Hauptsächlich ist sie anzuwenden, wenn das liefernde oder leistende Unternehmen nur Routinetätigkeiten ausübt, zu diesen zählt bspw. ein Lohnfertiger. Bei der Ermittlung des Verrechnungspreises stehen dem steuerpflichtigen Unternehmen viele Möglichkeiten offen. Er muss sich jedoch im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes bewegen. Das Hauptproblem der Kostenaufschlagsmethode ist die Ermittlung eines angemessenen Gewinnaufschlages, nur in seltenen Fällen lassen sich direkt vergleichbare Gewinnaufschläge identifizieren. Die Erfolgsermittlungsfunktion wird am besten erfüllt, wenn für die Ermittlung der Selbstkosten Istkosten und die Vollkostenrechnung verwendet werden, wobei der Vollkostenrechnung ein verursachungsgerechter Aufteilungsschlüssel vorliegen muss. Zudem muss der Synergieeffekt entweder in der Kostenbasis oder dem Gewinnaufschlag mitberücksichtigt werden. Wird eine andere Ermittlungsvariante, z.B. anhand von Plankosten, angewendet, kann mit hoher Wahrscheinlichkeit davon ausgegangen werden, dass die Erfolge der Konzernunternehmen aus betriebswirtschaftlicher Sicht nicht korrekt ermittelt werden. Betrachtet man die Anreizwirkung der Kostenaufschlagsmethode, so kann sie sowohl positive als auch negative Anreize schaffen. Durch die Verwendung von Plan- oder Normalkosten kann ein Anreiz zum effizienten wirtschaften erzeugt werden. Gleichzeitig besteht jedoch die Gefahr, dass das produzierende Unternehmen die Selbstkosten zu hoch angibt oder gewollt hohe Kosten in Kauf nimmt, um einen höheren Gewinn zu erwirtschaften oder einen in absoluter Betrachtung höheren Gewinnaufschlag zu bekommen.

Die **TNMM** wie auch die **geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode** zählen zu den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden. Sie sind zu den Standardmethoden nachrangig anzuwenden, erfreuen sich jedoch in der Praxis einer stetig größer werdenden Anwendung, da sie im Vergleich zu den Standardmethoden geringere Anforderungen an Vergleichsdaten stellen. Die TNMM kommt dabei hauptsächlich bei Routineunternehmen, insbesondere bei Low-Risk-Distributoren, Kommissionären und Handelsvertretern, zum Einsatz. Die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden finden Anwendung bei stark integrierten Geschäftsbeziehungen, also wenn beide an der Transaktion beteiligten Konzernunternehmen Entrepreneurfunktionen ausüben. Häufig ist dies der Fall bei Eigenproduzenten, Eigenhändlern aber auch im Bereich von Immateriellen Wirtschaftsgütern bei Lizenzen, Patenten, Produktions-Know-how etc. Beiden Methoden bereitet die Isolierung des aus einer Transaktion resultierenden Gewinns Probleme, vor allem auch wegen unterschiedlicher internationaler Gewinnermittlungsvorschriften. Desweiteren ist auch die Gewinnung von Ver-

gleichsdaten oftmals problematisch. Letzterer Punkt stellt jedoch ein geringeres Problem dar als bei den Standardmethoden. Bei der betriebswirtschaftlichen Beurteilung ist die TNMM und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode im Hinblick auf eine korrekte Erfolgsermittlung negativ zu bewerten. Bei der TNMM wird eine verursachungsgerechte Kostenzuteilung nur in Ausnahmefällen stattfinden. Die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode kann unter bestimmten Voraussetzungen zu einer korrekten Kostenaufteilung führen (z.B. bei der Verrechnungspreisermittlung nach der Beitragsmethode). Es ist jedoch anzuzweifeln, dass die zum Teil schwer zu realisierenden Voraussetzungen immer erfüllt werden. Insofern erfolgt in den meisten Fällen ebenfalls keine korrekte Kostenaufteilung. Eine Aufteilung des Synergieeffektes erfolgt bei beiden Methoden nicht und somit werden sie i.d.R. zu keiner korrekten Erfolgsermittlung führen. Bei der Anreizwirkung fällt die Beurteilung der beiden geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden unterschiedlich aus. Während die TNMM nur einen sehr schwachen Anreiz schafft, kann die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode durchaus starke Anreizeffekte schaffen. Durch sie sind alle an einer konzerninternen Transaktion beteiligten Unternehmen daran bestrebt, den Gesamtgewinn der Transaktion zu maximieren. Dadurch wird jedes Konzernunternehmen dazu motiviert, so effizient wie möglich zu wirtschaften.

8.2 Fazit

Aus den steuerrechtlichen Darstellungen der Methoden wird deutlich, dass trotz eines in Deutschland geltenden Rangfolgeverhältnisses die Wahl einer Verrechnungspreismethode schlussendlich einzelfallabhängig ist. Sie ist sowohl abhängig von den Rahmenbedingungen der Transaktion, d.h. teilweise von der Lieferung oder Leistung selbst, der Funktions- und Risikoverteilung und den Marktverhältnissen, als auch von der Verfügbarkeit von Vergleichsdaten. In jedem Falle muss aber der Grundsatz des Fremdvergleichs erfüllt sein. Die Frage nach der betriebswirtschaftlichen Eignung der gewählten Methode ist in vielen Fällen nicht so einfach und eindeutig zu beantworten. Die Methoden in ihren verschiedenen Ausprägungsformen (Ermittlungsvarianten) erfüllen die betriebswirtschaftlichen Kriterien unterschiedlich gut. Hierfür soll die folgende Tabelle einen Überblick geben:

Methoden	Beurteilungskriterium	Beurteilung
Preisvergleichsmethode	Erfolgsermittlung	Erfüllt das Kriterium nicht
	Anreizwirkung	Erfüllt das Kriterium zum Teil. Setzt einen schwachen Anreiz

Wiederverkaufspreismethode	Erfolgsermittlung	• Eine korrekte Erfolgsermittlung ist bei einer separaten Ermittlung von Rohgewinnspanne und Selbstkosten möglich • Bei Verwendung von Plankosten ist eine korrekte Erfolgsermittlung i.d.R. nicht möglich
	Anreizwirkung	• Bei der Ermittlung einer marktüblichen Handelsspanne hat die Methode eine starke Anreizwirkung • Bei separater Ermittlung von Rohgewinnspanne und Selbstkosten entsteht ein schwächerer Anreiz. Gleichzeitig entsteht auch ein negativer Anreiz zur Angabe von überhöhten Plankosten
Kostenaufschlagsmethode	Erfolgsermittlung	• Eine korrekte Erfolgsermittlung ist möglich bei Verwendung von Istkosten, einer Vollkostenrechnung, der ein verursachungsgerechter Aufteilungsschlüssel zugrunde liegt, und bei Berücksichtigung und verursachungsgerechter Aufteilung des Synergieeffektes • In allen anderen Ermittlungsvarianten wird das Kriterium mit einer hohen Wahrscheinlichkeit nicht erfüllt
	Anreizwirkung	• Bei Verwendung von Plan- oder Normalkosten bietet die Methode eine starke Anreizwirkung. Gleichzeitig entsteht jedoch auch ein negativer Anreiz zur Angabe von überhöhten Kosten • In allen anderen Ermittlungsvarianten schafft die Methode keine positive Anreizwirkung

TNMM	Erfolgsermittlung	• Erfüllt das Kriterium nicht
	Anreizwirkung	• Setzt ähnlich wie die Preisvergleichsmethode einen schwachen Anreizeffekt
Geschäfts- vorfallbezogene Gewinnauf- teilungsmethode	Erfolgsermittlung	• Bei Ermittlung mit der Beitragsmethode kann eine korrekte Erfolgsermittlung erfolgen • In allen anderen Ermittlungsvarianten wird sie bis auf unwahrscheinliche Ausnahmefälle zu keiner korrekten Erfolgsermittlung führen
	Anreizwirkung	• Setzt eine starke Anreizwirkung

Abbildung 9: Übersicht der Methoden nach den Beurteilungskriterien (Quelle: eigene Darstellung)

Aus der Übersicht wird deutlich, dass eine korrekte Erfolgsermittlung von keiner der dargestellten Methoden mit Sicherheit gewährleistet wird. Dieses Ergebnis verwundert auch nicht, da die Aufteilung des Synergieeffektes hierbei oft das zentrale Problem darstellt und dieses Problem eine Thematik ist, welche von der betriebswirtschaftlichen Literatur nicht eindeutig geklärt ist. Insofern kann immer nur die Rede von einer Möglichkeit zur korrekten Erfolgsermittlung sein. Einige Methoden bieten diese Möglichkeit und andere schließen sie im Vorhinein aus. Beim Kriterium der Anreizwirkung hingegen können eindeutige Aussagen getroffen werden. Hier werden starke Anreize gesetzt wie bspw. bei der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode oder aber auch nur beschränkte und schwache Anreize, wie bei der Preisvergleichsmethode, die lediglich den Anreiz setzt, mindestens so gut zu sein wie der Markt. Für ein Konzernunternehmen, das sich in einem Unternehmensverbund zusammengeschlossen hat, um besser als der Markt zu agieren, dürfte dieser Anreiz in aller Regel zu gering sein. Neben positiven Anreizen sind aber auch negative Anreize zu beachten. In den meisten Fällen wird hinsichtlich der Anreizwirkung die Anwendung einer Verrechnungspreismethode Anreizwirkungen schaffen, die es aus betriebswirtschaftlicher Sicht zu beachten gilt.

Als Letztes ist zu erwähnen, dass es zwischen den betriebswirtschaftlichen Zielen einer korrekten Erfolgsermittlung und dem Schaffen einer positiven Anreizwirkung zu Konflikten kommen kann. Teilweise schließen diese sich gegenseitig aus. So ist bspw. für die korrekte Erfolgsermittlung bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zwingend notwendig, dass Istkosten verwendet werden. Die Verwendung von Istkosten schließt jedoch einen positiven Anreizeffekt aus. Hierfür müssten Plan- oder Normal-

kosten verwendet werden. Diese schließen im Umkehrschluss jedoch mit hoher Wahrscheinlichkeit eine korrekte Erfolgsermittlung aus. Schlussendlich wird deutlich, dass die Wahl einer Verrechnungspreismethode, neben der Erfüllung der steuerrechtlichen Vorschriften, auch davon abhängt, welche betriebswirtschaftlichen Ziele mit ihr primär verfolgt werden sollen.

Literaturverzeichnis

Monographien:

Behringer, Stefan (2011): Konzerncontrolling, Heidelberg / Dordrecht / London / New York 2011

Brähler, Gernot (2010): Internationales Steuerrecht, Grundlagen für Studium und Steuerberaterprüfung, 6. Auflage, Wiesbaden 2010

Brealey, Richard A. / Myers, Stewart C. / Allen, Franklin (2006): Principles of Corporate Finance, 8. Auflage, New York 2006

Brühl, Rolf (2004): Controlling, Grundlagen des Erfolgscontrollings, München / Wien 2004

Coenenberg, Adolf G. / Fischer, Thomas M. / Günther, Thomas (2009): Kostenrechnung und Kostenanalyse, 7. Auflage, Stuttgart 2009

Ewert, Ralf / Wagenhofer, Alfred (2008): Interne Unternehmensrechnung, 7. Auflage, Berlin / Heidelberg 2008

Jacobs, Otto H. (2002): Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 5. Auflage, München 2002

Jacobs, Otto H. (2011): Internationale Unternehmensbesteuerung, Deutsche Investitionen im Ausland, Ausländische Investitionen im Inland, 7. Auflage, München 2011

Küpper, Hans-Ulrich (2008): Controlling, Konzeption, Aufgaben, Instrumente, 5. Auflage, Stuttgart 2008

Macho, Roland / Steiner, Gerhard / Ruess, Stefan (2007): Verrechnungspreise kompakt, Transfer Pricing in der Gestaltungs- und Prüfungspraxis, Wien 2007

Oestreicher, Andreas (2000): Konzerngewinnabgrenzung, Gewinnabgrenzung, Gewinnermittlung, Gewinnaufteilung, München 2000

Raupach, Arndt (1999): Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen in betriebswirtschaftlicher, gesellschafts- und steuerrechtlicher Sicht, Herne / Berlin 1999

Rek, Robert / Brück, Michael / Labermeier, Alexander / Pache, Sven (2008): Internationales Steuerrecht in der Praxis, Wiesbaden 2008

Schaumburg, Harald (2011): Internationales Steuerrecht, Außensteuerrecht, Doppelbesteuerungsrecht, 3. Auflage, Köln 2011

Schmid, Lutz / Sigloch, Jochen / Henselmann, Klaus: Internationale Steuerlehre, Steuerplanung bei grenzüberschreitenden Transaktionen, Wiesbaden 2005

Schreiber, Ulrich (2008): Besteuerung der Unternehmen, Eine Einführung in Steuerrecht und Steuerwirkung, 2. Auflage, Berlin / Heidelberg 2008

Theisen, Manuel René (2000) Der Konzern: Betriebswirtschaftliche und rechtliche Grundlagen der Konzernunternehmung, 2. Auflage, Stuttgart 2000

Zeitschriftenaufsätze:

Baumhoff, Hubertus / Ditz, Xaver / Greinert, Markus (2005): Angemessenheit von Verrechnungspreisen gegenüber inländischen Vertriebsgesellschaft, Anmerkung zum BFH-Urteil von 6.4.2005, I R 22/04, in: Internationales Steuerrecht, 14. Jg. (2005), S. 592 – 594

Baumhoff, Hubertus / Ditz, Xaver / Greinert, Markus (2007): Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, in: Deutsches Steuerrecht, 45. Jg. (2007), S. 1461 – 1467

Becker, Wolfgang / Ulrich, Patrick / Ebner, Robert / Neumann, Michael (2012): Verrechnungspreismanagement im Mittelstand – dargestellt am Beispiel der NETZSCH-Gruppe, in: Corporate Finance biz, 3. Jg. (2012), S. 300 – 311

Boos, Monica / Rehkugler, Heinz / Tucha, Thomas (2000): Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, in: Der Betrieb, 53. Jg. (2000), S. 2389 – 2393

Brüggelambert, Gregor (2005): Anmerkung zur Theorie und Praxis der steuerlichen Gestaltung von Verrechnungspreisen – Abschließend erläutert am Beispiel der Henkel KGaA, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 57. Jg. (2005), S. 176 – 200

Ditz, Xaver (2004): Fremdvergleichskonforme Ermittlung eines Umlageschlüssels bei Konzernumlagen, in: Der Betrieb, 57. Jg. (2004), S. 1949 – 1955

Fischer, Wolfgang Wilhelm / Looks, Christian / im Schlaa, Stefan (2010): Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise, Aktuelle Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und zukünftige Entwicklungen, in: Betriebs Berater, 65. Jg. (2010), S. 157 – 162

Hervé, Yves / Stock, Oliver / Bodenstein, Roland (2005): Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis, Teil II: Preisvergleichsmethode, in: Bilanzbuchhalter und Controller, 29. Jg. (2005), S. 195 – 199

Kahle, Holger (2007): Internationale Verrechnungspreise aus steuerlicher Sicht, in: Controlling & Management Review, 51. Jg. (2007), S. 96 – 101

Klein, Manfred (1995): Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Lieferbeziehungen im internationalen Konzern, in: Betriebs Berater, 50. Jg. (1995), S. 225 – 229

Kley, Karl-Ludwig (2001): Verrechnungspreise und Wertmanagement im Aviation-Konzern Deutsche Lufthansa, in: Kostenrechnungspraxis, 45. Jg. (2001), S. 267 – 274

Looks, Christian / Steinert, Ronald / Müller, Ralf (2009): Der Fremdvergleichsgrundsatz, Zur Frage der Maßgeblichkeit des § 1 Abs. 3 AStG für andere Berichtigungsvorschriften, in: Betriebs Berater, 64. Jg. (2009), S. 2348 – 2352

Pfaff, Dieter / Pfeiffer, Thomas (2004): Verrechnungspreise und ihre formaltheoretische Analyse: Zum State of the Art, Ist das Dilemma der pretialen Lenkung wirklich ein Dilemma?, in: Die Betriebswirtschaft, 64. Jg. (2004), S. 296 – 319

Rasch, Stefan / Rettinger, Frederik (2007): Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätzen, in: Betriebs Berater, 62. Jg. (2007), S. 353 – 358

Rehkugler, Heinz / Vögele, Alexander (2002): Quantitative Verfahren der Prüfung von Verrechnungspreisen, Perspektiven und offene Fragen, in: Betriebs Berater, 57. Jg. (2002), S. 1937 – 1945

Schneider, Dieter (2003): Wider Marktpreise in der Besteuerung internationaler Konzerne, in: Der Betrieb, 56. Jg. (2003), S. 53 – 52

Scholz, Christian M. (2011): Verrechnungspreisbestimmung bei funktionsschwachen Unternehmen, in: Betriebs Berater, 66. Jg. (2011), S. 1515 – 1518

Schrade, Detlev / Neumann, Björn (2008): Steuerliche Relevanz von Verrechnungspreisen, in: *Finanz Betrieb*, 10. Jg. (2008), S. 578 – 586

Schultze, Wolfgang / Weiler, Andreas (2007): Gestaltung von Verrechnungspreisen unter Beachtung von Anreiz- und Steuereffekten, in: *Controlling & Management*, 51. Jg. (2007), S. 102 – 108

Vögele, Alexander (2005): Verwaltungsgrundsätze zur Dokumentation von Verrechnungspreisen, Der Fremdvergleich und die Angemessenheit der Verrechnungspreise, in: *Der Betrieb*, 58. Jg. (2005), S. 1079 – 1081

Wassermeyer, Franz (1994): Der Fremdvergleich als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung, in: *Der Betrieb*, 47. Jg. (1994), S. 1105 – 1109

Wassermeyer, Franz (2007): Modernes Gesetzgebungsniveau am Beispiel des Entwurfs zu § 1 AStG, in: *Der Betrieb*, 60. Jg. (2007), S. 535 – 539

Wehnert, Oliver / Brüninghaus, Dirk / Marx, Stephan / Andresen, Ulf / Hülster, Thomas / Beck, Stephan / Bodenmüller, Ralph / Wolff, Cornelia (2005): Dokumentation von Verrechnungspreislizen: Ausgewählte Aspekte der Verwaltungsgrundsätze – Verfahren Teil 1, in: *Internationales Steuerrecht*, 14. Jg. (2005), S. 714 – 720

Wolff, Michael / Staubach, Stefan / Lindstädt, Hagen (2008): Einsatz und Wirksamkeit marktnaher Verrechnungspreissysteme, in: *Die Unternehmung*, 62. Jg. (2008), S. 146 – 166

Beiträge in Sammelwerken:

Baumhoff, Hubertus / Bodenmüller, Ralph (2011): Die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerung, in: *Handbuch der internationalen Steuerplanung*, 3. Auflage, hrsg. von Siegfried Grotherr, Herne 2011, S. 541 – 592

Baumhoff, Hubertus (2012): Verrechnungspreise zwischen International verbundenen Unternehmen, in: *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*, Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, 4. Auflage, hrsg. von Jörg Manfred Mössner, Köln 2012, S. 378 – 694

Borstell, Thomas (2011a): ABC der Verrechnungspreise, in: Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 3. Auflage, hrsg. von Alexander Vögele, Thomas Borstell und Gerhard Engler, München 2011, S. 1 – 35

Borstell, Thomas (2011b): Kapitel C: Grundsätze, in: Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 3. Auflage, hrsg. von Alexander Vögele, Thomas Borstell und Gerhard Engler, München 2011, S. 193 – 233

Borstell, Thomas (2011c): Verrechnungspreispolitik bei konzerninternen Lieferbeziehungen, in: Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Auflage, hrsg. von Siegfried Grotherr, Herne 2011, S. 519 – 540

Borstell, Thomas / Hülster, Thomas (2011): Kapitel L: Lieferungen von Gütern und Waren, in: Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 3. Auflage, hrsg. von Alexander Vögele, Thomas Borstell und Gerhard Engler, München 2011, S. 903 – 1023

Brüninghaus, Dirk (2011): Kapitel O: Finanzierungsleistungen im Konzern, in: Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 3. Auflage, hrsg. von Alexander Vögele, Thomas Borstell und Gerhard Engler, München 2011, S. 1527 – 1567

Engler, Gerhard (2011a): Kapitel M: Dienstleistungen, in: Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 3. Auflage, hrsg. von Alexander Vögele, Thomas Borstell und Gerhard Engler, München 2011, S. 1025 – 1251

Engler, Gerhard (2011b): Kapitel N: Immaterielle Wirtschaftsgüter, in: Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 3. Auflage, hrsg. von Alexander Vögele, Thomas Borstell und Gerhard Engler, München 2011, S. 1251 – 1526

Kofler, Georg / Kofler, Herbert (2008): Internationale Steuerarbitrage, in: Deutsches und Internationales Steuerrecht, Gegenwart und Zukunft, hrsg. von Gernot Brähler und Christian Lösel, Wiesbaden 2008, S. 381 – 403

Menninger, Jutta / Lorenzen, Holger (2013): OECD veröffentlicht einen ersten Entwurf der Leitlinien zu immateriellen Wirtschaftsgütern, in: Transfer Pricing Perspective Deutschland, Jahrbuch 2012, hrsg. von PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 2013, S. 43 – 48

Vögele, Alexander / Fügemann, Hendrik (2011a): Kapitel E: Dokumentation der Verrechnungspreise, in: Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 3. Auflage, hrsg. von Alexander Vögele, Thomas Borstell und Gerhard Engler, München 2011, S. 361 – 422

Vögele, Alexander / Fügemann, Hendrik (2011b): Gewinnaufteilungsmethoden, in: Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Auflage, hrsg. von Siegfried Grotherr, Herne 2011, S. 653 – 671.

Vögele, Alexander / Raab, Jürgen / Diessner, Claudia (2011): Kapitel D: Methoden, in: Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 3. Auflage, hrsg. von Alexander Vögele, Thomas Borstell und Gerhard Engler, München 2011, S. 235 – 359

Vögele, Alexander / Witt, Wolf (2011): Kapitel G: Standardmethoden, in: Verrechnungspreise, Betriebswirtschaft, Steuerrecht, 3. Auflage, hrsg. von Alexander Vögele, Thomas Borstell und Gerhard Engler, München 2011, S. 577 – 593

Wagenhofer, Alfred (2002): Verrechnungspreise, in: Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Auflage, hrsg. von Hans-Ulrich Küpper und Alfred Wagenhofer, Stuttgart 2002, S. 2074 – 2083

Sonstige:

Ernst & Young (2003): Verrechnungspreise, Dokumentationsmanagement nach den neuen Mitwirkungspflichten, Bonn / Berlin 2003

Ernst & Young (2011): 2010 Global Transfer Pricing Survey, Addressing the challenges of globalization, 2011

KPMG (2012): Global Transfer Pricing Review, 2012

Rechtsquellenverzeichnis

Außensteuergesetz vom 8. September 1972 (BGBl. I S. 1713), das zuletzt durch Artikel 6 des Gesetzes vom 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist

Erlass des BMF vom 23.02.1983, Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze) (HI50413), IV C 5 - S 1341 - 4/83

Erlass des BMF vom 30.12.1999, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen, IV B 4 - S 1341 - 14/99

Erlass des BMF vom 12.04.2005, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren), IV B 4 - S 1341 - 1/05

Erlass des BMF vom 13.10.2010, Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionenverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung), IV B 5 - S 1341/08/10003

OECD (2011), OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2010, OECD Publishing,
<http://dx.doi.org/10.1787/9789264125483-de>

Anhang

Abstract

Die vorliegende Masterarbeit beschäftigt sich mit den in Deutschland zulässigen Verrechnungspreismethoden. Zu diesen gehören die drei Standardmethoden, diese umfassen die Preisvergleichs-, die Wiederverkaufspreis- und die Kostenaufschlagsmethode sowie die zwei geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden, zu diesen zählen die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM) und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode.

Ziel der Arbeit ist eine Darstellung der Methoden aus steuerrechtlicher Sicht und eine Beurteilung dieser nach betriebswirtschaftlichen Kriterien. Hierbei wird zunächst untersucht, inwiefern aus Sicht des internen Rechnungswesens eine korrekte Erfolgsermittlung auf einzelne Unternehmen, die einem Unternehmensverbund angehören, erfolgt. Als nächstes wird geprüft, ob durch die Anwendung dieser Methoden positive Anreizwirkungen geschaffen werden können. Die Verrechnungspreismethoden bilden die fünf Hauptkapitel dieser Arbeit. Zur steuerrechtlichen Darstellung gehören eine Anordnung der Methoden in das in der deutschen Praxis bestehende Rangfolgeverhältnis, eine Erklärung des Grundprinzips der Methoden, die Ermittlungsmöglichkeiten, die Grenzen der Anwendung, als auch eine Beschreibung in welchen Bereichen die Methoden Anwendung finden. Auf diese Darstellung folgt die betriebswirtschaftliche Beurteilung. Die Ergebnisse der Beurteilung werden im Abschlusskapitel zusammengefasst.

Sie fallen sehr unterschiedlich aus und sind in manchen Fällen auf Ebene einer Methode nicht eindeutig, was zum Teil durch verschiedene Ermittlungsmöglichkeiten bedingt ist. So kann die Kostenaufschlagsmethode in einer Ermittlungsvariante zu einer korrekten Erfolgsermittlung führen, während sie in allen anderen Ermittlungsvarianten das Kriterium mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht mehr erfüllen wird. Zwei der fünf untersuchten Verrechnungspreismethoden schließen eine korrekte Erfolgsermittlung fast grundlegend aus. Zu diesen zählen die Preisvergleichsmethode und die TNMM. Bei den restlichen Methoden besteht jeweils die Möglichkeit einer korrekten Erfolgsermittlung, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt werden. Positive Anreizwirkungen können bei allen Methoden mit unterschiedlich starker Wirkung gesetzt werden. Besonders positiv ist hierbei die Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode hervorzuheben, sie schafft immer eine positive Anreizwirkung. Desweiteren ist bei den anderen Methoden zu beachten, dass durch ihre Anwendung auch negative Anreize geschaffen werden können.

Lebenslauf

Persönliche Daten:

Robert Lukasz Stepien

Ausbildung:

Feb 11	heute	Masterstudium Betriebswirtschaft, Universität Wien Schwerpunkte: Controlling, Corporate Finance Abschluss: Master of Science
Okt 10	Feb 11	Masterstudium Finanzwirtschaft und Rechnungswesen, Wirtschaftsuni- versität Wien
Okt 06	Okt 09	Studium der Wirtschaftswissenschaften, Universität Hohenheim Schwerpunkte: Interne Managementfunktionen; Money, Banking and Finance; Rechnungswesen Abschluss: Bachelor of Science
Sep 03	Jul 06	Heinrich Wieland Gymnasium, Pforzheim Abschluss: Abitur

Berufserfahrung:

Sep 13	heute	Drees & Sommer AG , Stuttgart Financial Analyst
Feb 13	Aug 13	Bosch Mahle Turbo Systems GmbH & Co. KG , Stuttgart Masterand im Financial Control
Jul 12	Okt 12	Witzenmann GmbH , Pforzheim Dreimonatiges Praktikum im Beteiligungscontrolling
Jan 10	Jul 10	Omikron Data Quality GmbH , Pforzheim Halbjähriges Praktikum im International Business