

2 Verrechnungspreise im internationalen Konzern

2.1 Grundlagen des Verrechnungspreises

2.1.1 Begriff und Abgrenzung des Verrechnungspreises

Für den Begriff „Verrechnungspreis“, der u. a. auch als Transferpreis oder Lenkpreis bezeichnet wird,¹⁴ existiert keine einheitliche Begriffsdefinition.¹⁵ Vielfach wird die Definition von *Ewert* und *Wagenhofer* verwendet. Demnach sind Verrechnungspreise „Wertansätze für innerbetrieblich erstellte Leistungen (Produkte, Zwischenprodukte, Dienstleistungen), die von anderen, rechnerisch abgegrenzten Unternehmensbereichen bezogen werden“¹⁶. Als intern erbrachte Leistung zählen jegliche interne Transaktionen, die auf allen Ebenen der Wertschöpfungskette stattfinden können.¹⁷ Damit ist ein weit gefasster Begriff der internen Transaktion relevant, der neben Warenlieferungen, Sach- und Dienstleistungen beispielsweise auch Finanzierungsleistungen oder die Nutzung von Marken oder Know-how beinhaltet.¹⁸

Der Austausch dieser Leistungen findet zwischen rechnerisch abgegrenzten Unternehmensbereichen statt. Da in dieser Arbeit die steuerrechtlichen Aspekte der Verrechnungspreise eine bedeutende Rolle einnehmen, sind die rechnerisch abgegrenzten Unternehmensbereiche verbundene Unternehmen eines Konzerns, die ihren Sitz in unterschiedlichen Steuerhoheiten haben.¹⁹ Denn beim grenzüberschreitenden Leistungsaustausch ist für den Konzern das Thema Verrechnungspreise von enormer Bedeutung, da einerseits restriktive Regelungen einzuhalten sind, aber auch die Chance der Nutzung von Steuersatzunterschieden besteht.²⁰ Betrachtet werden folglich ausschließlich internationale Konzerne, in denen Transaktionen zwischen den einzelnen Konzernunternehmen stattfinden. Damit wird der Leistungsaustausch innerhalb eines

¹⁴ Vgl. *Wagenhofer*, A. (2006), Sp. 2074; *Lohmann*, C. (2007), S. 5; *Martini*, J. T. (2007), S. 7; *Ewert*, R./*Wagenhofer*, A. (2008), S. 573.

¹⁵ Vgl. *Coenberg*, A. G./*Fischer*, T. M./*Günther*, T. (2012), S. 706.

¹⁶ *Ewert*, R./*Wagenhofer*, A. (2008), S. 573.

¹⁷ Vgl. *Theurl*, T./*Meyer*, E. C. (2003), S. 31.

¹⁸ Vgl. *Kleinhietpaß*, G. (2010), S. 111.

¹⁹ Die verbundenen Unternehmen werden als Konzernunternehmen bezeichnet. Zum Konzernbegriff vgl. § 18 AktG.

²⁰ In Deutschland bestehen durch unterschiedliche Gewerbesteuerhebesätze auch nationale Steuersatzunterschiede. Diese werden aber in dieser Arbeit nicht behandelt. Zu Möglichkeiten der Nutzung dieser Gewerbesteuerunterschiede vgl. *Scheffler*, W. (2011b), S. 262 ff.

einigen Konzernunternehmens beispielsweise zwischen einzelnen Kostenstellen oder Unternehmensbereichen ausgeschlossen. Vernachlässigt werden ferner aufgrund ihrer steuerrechtlichen Sonderbehandlung Transaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte²¹ und innerhalb Organschaften sowie Joint Ventures.

Die Vergütung konzernexterner Transaktionen erfolgt zu Marktpreisen, die durch Angebot und Nachfrage bestimmt werden. Solche Preise existieren bei konzerninternen Transaktionen nicht, sodass der Konzern die Bestimmung der Verrechnungspreise selbst vornimmt.²² Abgesehen von steuerrechtlichen Regelungen kann der Konzern die Preisermittlung autonom durchführen. Dadurch sind unterschiedliche Verrechnungspreisansätze für eine interne Transaktion möglich. In welcher Weise die Verwendung des vom Konzern bestimmten Verrechnungspreises auf den Gewinn des Konzerns wirkt, wird im nächsten Unterabschnitt thematisiert.

2.1.2 Gewinneinfluss des Verrechnungspreises

Generell besitzt der Verrechnungspreis aus Konzerngesamtsicht keinen direkten Einfluss auf den Gewinn, denn für die interne Transaktion erhält der Leistende vom Leistungsempfänger ein Entgelt in Höhe des Verrechnungspreises, sodass durch Konsolidierung der Gesamtgewinn dieser internen Transaktion null beträgt.²³ Folglich besteht lediglich ein Einfluss auf die jeweiligen Gewinne der einzelnen leistungsaustauschenden Konzernunternehmen. Dieser ist aber nicht unbedeutend, denn die Besteuerung des insgesamt vom Konzern erzielten Gewinns erfolgt nicht im Sitzstaat des Konzerns, sondern gemäß dem Trennungsprinzip in den jeweiligen Sitzstaaten der einzelnen Konzernunternehmen.²⁴ Werden durch Verrechnungspreise Gewinne in Niedrigsteuermärkten verschoben, reduziert sich die Konzernsteuer, die sich aus der Summe der einzelnen Steuern der jeweiligen Länder ergibt. Durch diese Möglichkeit der Konzern-

²¹ Zur derzeitigen Behandlung dieses Leistungsaustausches vgl. Strunk, G. (2012), Rn. 4.1 ff. Durch das geplante Jahressteuergesetz 2013 sollte die Betriebsstättengewinnermittlung nunmehr unter die allgemeinen Verrechnungspreisgrundsätze des § 1 AStG subsummiert werden. Vgl. hierzu Baldamus, E.-A. (2012), S. 317 ff.; Kußmaul, H./Ruiner, C. (2012), S. 2025 ff.; Schnitger, A. (2012), S. 633 ff. Dieses Gesetz wurde allerdings Anfang 2013 vom Bundestag abgelehnt.

²² Vgl. Djanani, C./Winning, M. (1999), S. 247; Theurl, T./Meyer, E. C. (2003), S. 35.

²³ Ausnahmen bestehen bei der Verwendung von dualen Verrechnungspreisen. Siehe hierzu Unterabschnitt 2.2.5.

²⁴ Vgl. Sauerland, C. (2007), S. 25 ff.

steuersenkung besitzt der Verrechnungspreis indirekt Einfluss auf den Konzerngewinn nach Steuern.

Neben diesem indirekten steuerlichen Einfluss auf den Konzerngewinn kann der Verrechnungspreis noch weiteren Einfluss nehmen z. B. bei dessen Einsatz zur internen Steuerung dezentraler Entscheidungseinheiten in Form sogenannter Profit Center. Die Leiter der Profit Center haben keine umfangreichen Handlungsvorgaben, sondern sind im Grundsatz autonom in ihren Bereichsentscheidungen, für die sie auch die Ergebnisverantwortung tragen.²⁵ Als Entscheidungsgrundlage dient ihnen der Verrechnungspreis. So entscheidet beispielsweise der Profit-Center-Leiter des Vertriebsunternehmens unter Berücksichtigung des Verrechnungspreises über den Mengenentscheid eines Produktes, welches vom verbundenen Produktionsunternehmen hergestellt und anschließend an sein Vertriebsunternehmen geliefert wird. Durch den Mengenentscheid wird der Produktionsgewinn des Produzenten sowie der Vertriebsgewinn des Abnehmers und damit wiederum der Konzerngewinn insgesamt indirekt vom Verrechnungspreis beeinflusst.

Die Ausführungen haben gezeigt, in welcher unterschiedlicher Weise Verrechnungspreise auf den Gewinn im Konzern wirken. Ein direkter Einfluss besteht bezüglich der jeweiligen Gewinne der Transaktionsbeteiligten, hingegen bezüglich des Konzerngewinns vor Steuern nicht. Weiterhin existieren je nach Einsatzgebiet der Verrechnungspreise indirekte Einflüsse auf den Konzerngewinn: Bei der steuerrechtlichen Verwendung des Verrechnungspreises wird die Besteuerungshöhe beeinflusst; die interne Verwendung des Preises kann dagegen den Mengenentscheid beeinflussen. Im nächsten Abschnitt 2.2 werden daher diese und weitere Einsatzgebiete des Verrechnungspreises behandelt und dabei analysiert, welche Funktionen der Verrechnungspreis im jeweiligen Einsatzbereich erfüllen soll.

²⁵ Vgl. Mensch, G. (2003), S. 925. Es gibt auch weitere Organisationsformen wie u. a. das Cost Center, bei dem die Manager für die Einhaltung von Kostenbudgets verantwortlich sind, oder Investmentcenter, bei denen zusätzlich zur Ergebnisverantwortung Investitionsentscheidungen von den Managern getragen werden. Vgl. Coenenberg, A. G. (1973), S. 373 f. Zu weiteren Organisationsformen vgl. Coenenberg, A. G./Fischer, T. M./Günther, T. (2012), S. 715 ff.

2.2 Verrechnungspreisfunktionen

2.2.1 Allgemeine Zielhierarchie im Konzern

In jedem klassischen Konzern ist langfristig ein Oberziel vorherrschend: das Ziel der nachhaltigen Steigerung des Unternehmenswertes²⁶ bzw. der dauerhaften Maximierung des Konzerngewinns.²⁷ Um dieses Ziel zu erreichen, werden in den Konzernen diverse Unterziele aufgestellt, wobei die Relevanz dieser Unterziele von Konzern zu Konzern unterschiedlich ausgeprägt ist. Diese Ziele werden u. a. indirekt durch das Verrechnungspreissystem des Konzerns realisiert. Somit hat das Verrechnungspreissystem besondere Funktionen zu erfüllen, um die gesetzten Ziele zu erreichen. Dabei sind unter Funktionen „die grundlegenden Einsatzmöglichkeiten von Verrechnungspreisen“²⁸ zu verstehen.

Im Folgenden werden die verschiedenen Funktionen in Verbindung mit ihrer Realisierung durch das Verrechnungspreissystem analysiert. Da in der Literatur keine einheitliche Abgrenzung der diversen Funktionen von Verrechnungspreisen existiert,²⁹ wird hier die Kategorisierung von einerseits betriebswirtschaftlichen (Unterabschnitt 2.2.2) und andererseits speziell steuerrechtlichen Funktionen (Unterabschnitt 2.2.3) vorgenommen. Die folgende Sichtweise beschränkt sich dabei nicht nur auf die einzelnen Unternehmen des Konzerns selbst, sondern wird auf die Betrachtung von Externen wie beispielsweise die Steuerhoheiten, die andere Ziele als die Unternehmenswertsteigerung verfolgen, erweitert.

2.2.2 Betriebswirtschaftliche Funktionen von Verrechnungspreisen

2.2.2.1 Interne Funktionen

Da unterschiedliche Zielsetzungen beim internen und externen Rechnungswesen existieren,³⁰ wird die Analyse der betriebswirtschaftlichen Funktionen der Verrechnungs-

²⁶ Vgl. Henselmann, K. (1999), S. 292 ff.

²⁷ Vgl. Berens, W./Bolte, D./Hoffjan, A. (2004), S. 538. Die Gewinnmaximierungsabsicht als primäres Ziel eines Geschäftsleiters wird auch in der BFH-Rechtsprechung hervorgehoben. Vgl. BFH vom 16.04.1980, I R 75/78, BStBl. II 1981, S. 492.

²⁸ Hummel, K. (2010), S. 38.

²⁹ Vgl. Ossadnik, W./Steins, J. (2009), S. 3. Zu unterschiedlichen Einteilungen der betriebswirtschaftlichen Funktionen siehe Scherz, E. (1998), S. 114 ff.

³⁰ Vgl. Kornetzki, T. (2007), S. 684.

preise entsprechend in interne und externe unterteilt, wobei die internen Funktionen i. d. R. überwiegen.

Verrechnungspreise bewerten interne Transaktionen, sodass für jedes Konzernunternehmen der eigene Leistungsbeitrag zum Konzernerfolg ermittelt werden kann. Folglich übernehmen Verrechnungspreise die *interne Erfolgsbewertungsfunktion*, was zur Vereinfachung der Beurteilung dieser Transaktionen beispielsweise hinsichtlich der Effizienz führt und u. a. auch bei der Bestandsbewertung unterstützend wirkt. Um diese *Vereinfachungsfunktion* zu erzielen, sollten Verrechnungspreise transparent, einfach und benutzerfreundlich ausgestaltet sein.³¹

In der traditionellen betriebswirtschaftlichen Theorie wird die *Koordinations-* bzw. *Lenkungsfunktion* als Hauptfunktion der Verrechnungspreise angesehen,³² auch wenn Studien belegen, dass die Koordinationsfunktion in der Praxis als weniger bedeutend als die externe Erfolgsermittlungsfunktion gesehen wird.³³ „Die Idee der pretialen Lenkung beinhaltet eine Steuerung der Güterströme und ökonomische Allokation der Ressourcen durch die Höhe der Verrechnungspreise.“³⁴ Daher wird für die Koordinations- bzw. Lenkungsfunktion im Folgenden auch der Begriff „interne Steuerung“ verwendet. Diese Steuerung durch Verrechnungspreise beeinflusst Entscheidungen in unterschiedlichen Unternehmensbereichen. So wird unter Berücksichtigung der einzelnen Verrechnungspreise im Beschaffungsbereich über die eigene Herstellung oder den Fremdbezug bestimmt, im Absatzbereich das Produktionsprogramm mit Zusammensetzung- und Mengenentscheidung aufgestellt und im Finanzbereich über Investitionen entschieden.³⁵ Insgesamt wird die Koordination von unternehmensinternem Angebot und unternehmensinterner Nachfrage durch Verrechnungspreise geleitet.³⁶ Fraglich ist aber, inwieweit nicht bereits vor der konkreten Höhe des Verrechnungspreises der konzernweite Planungsprozess von der Budget- bis hin zur Produktionsprogrammplanung bereits diese Funktion übernommen hat und somit der Verrech-

³¹ Vgl. Abdallah, W. M. (2004), S. 25.

³² Vgl. Osterloh, M./Frost, J. (1999), S. 39; Tantzen, N. (2003), S. 150.

³³ Vgl. Kreuter, A. (1997), S. 44 f. m. w. N.

³⁴ Kreuter, A. (1997), S. 98.

³⁵ Vgl. Brezing, K. (1975), S. 226.

³⁶ Vgl. Beißel, J. (2005) S. 124 f.

nungspreis diesbezüglich keinen Einfluss mehr ausübt, da zuerst unabhängig vom Verrechnungspreis mengen- und bedarfsorientierte Entscheidungen getroffen werden.³⁷

Ein weiterer wichtiger Aspekt stellt die *Motivationsfunktion* von Verrechnungspreisen dar, dessen Stellenwert in der Theorie geringer geschätzt wird als die Lenkungsfunktion, in der Praxis ist dieses jedoch eher umgekehrt.³⁸ Generell wird die Motivation durch Anreizsysteme, aber auch durch Kontrollsysteme, auf die jeweils auch der Verrechnungspreis Einfluss haben kann, beeinflusst. Dabei ist der Erfolg der Motivationsfunktion an die folgenden Bedingungen gekoppelt:³⁹ es müssen leistungsgerechte,⁴⁰ nicht manipulierbare Verrechnungspreise vorliegen, die eine vollständige Ermittlung des Anteils am Gesamtkonzernerfolg ermöglichen, wobei die Motivationswirkung die Möglichkeit der Gewinnerzielung voraussetzt.⁴¹ Ferner ist zu beachten, dass die Erfolgszuweisung anhand des Verrechnungspreises zum Ziel haben sollte, sowohl dem Manager des produzierenden als auch des abnehmenden Konzernunternehmens nur denjenigen Erfolg zuzuweisen, den der jeweilige Manager auch kontrollieren kann.⁴²

Letztlich wird die Motivationsfunktion nicht unmittelbar durch die Verrechnungspreise erfüllt. „Eigenverantwortliches Handeln, die Möglichkeit zur Beeinflussung wichtiger, erfolgsrelevanter Faktoren sowie eine entsprechende, an die eigene Leistung geknüpfte Leistungsbeurteilung und -belohnung sind demnach die Schlüsselfaktoren für die Motivierung der Profit-Center-Leiter“⁴³. Dabei ist für die Profit-Center-Leiter teilweise die Entscheidungsautonomie wichtiger als ihre mit der eigenen Leistung verknüpfte Vergütung.⁴⁴ Daher sollten zur Motivationsförderung auch die Profit-Center-Leiter bei der generellen Festlegung bzw. Aufstellung des Verrechnungspreissystems selbst mitwirken, was nicht zuletzt zu einer erhöhten Akzeptanz führt.⁴⁵

Weiterhin wird durch den Ansatz von Verrechnungspreisen die mit der Erfolgsbewertungsfunktion eng verknüpfte *Planungs-* und *Kalkulationsfunktion* erleichtert, indem

³⁷ Eine Umfrage in der Praxis hat die Unabhängigkeit der Verrechnungspreishöhe von der Mengenplanung bestätigt. Vgl. Kreuter, A. (1997), S. 98 ff.

³⁸ Vgl. Kilger, W. (1984), S. 14.

³⁹ Vgl. Kloock, J. (1992), Sp. 2566.

⁴⁰ Zur Problematik der leistungsgerechten Verrechnungspreise vgl. Unterabschnitt 2.2.4.

⁴¹ Vgl. Battenfeld, D. (1997), S. 77.

⁴² Vgl. Kollaritsch, F. P. (1984), S. 189.

⁴³ Kreuter, A. (1997), S. 141.

⁴⁴ Vgl. Kreuter, A. (1997), S. 148 f.

⁴⁵ Vgl. Kreuter, A. (1997), S. 142 ff. Zum Verrechnungspreissystem siehe Abschnitt 5.3.

die Verrechnungspreise eine verbesserte Kostenkalkulation und Ergebnisplanung ermöglichen können.⁴⁶ Darüber hinaus sind sie bei der Planung der Preisfestlegung hilfreich.⁴⁷ Eine weitere Funktion, die der Planungsfunktion nachgelagert ist, ist die Unterstützung der *Kontrollfunktion*. Mittels eines Plan-Ist-Vergleichs können Wirtschaftlichkeits- und Effizienzkontrollen von Kostenstellen getätigt werden.⁴⁸ Außerdem können Verrechnungspreise den Wettbewerb innerhalb des Konzerns zwischen den verschiedenen Standorten untereinander fördern, was wiederum beispielsweise zur Reduktion von Kosten an den Standorten führen kann.

2.2.2.2 Externe Funktionen

Neben der Verrechnungspreisverwendung zur internen Erfolgsbewertung kann der Verrechnungspreis auch bei der *externen Erfolgsermittlung* eingesetzt werden. Beim Konzernabschluss werden die Verrechnungspreise der internen Lieferungen und Leistungen i. d. R. konsolidiert, sodass die Verrechnungspreise nicht im Konzernabschluss ausgewiesen werden.⁴⁹ Folglich bleibt die Beeinflussung durch Verrechnungspreise grundsätzlich auf den Einzelabschluss beschränkt. Im Gegensatz zur Steuerbilanz sind bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen für den handelsrechtlichen Einzelabschluss keine speziellen handelsrechtlichen Gesetzesregelungen zu beachten.⁵⁰ Daher sind die allgemeinen Bilanzgrundsätze zu beachten, wonach laut herrschender Meinung diejenigen Verrechnungspreise anzusetzen sind, die faktisch gezahlt werden.⁵¹

Der Einzelabschluss zeigt u. a. den Gewinn oder Verlust und den Verschuldungsgrad der einzelnen Konzernunternehmen, die, wie beschrieben, durch gezielte Verrechnungspreisbestimmungen beeinflusst werden können. Da der Einzelabschluss Externen als Entscheidungsgrundlage dient, kann somit versucht werden, Einfluss auf die Kapi-

⁴⁶ Vgl. Ewert, R./Wagenhofer, A. (2008), S. 575.

⁴⁷ Vgl. Hess, T./Schumann, M. (2000), S. 558.

⁴⁸ Vgl. Tucha, T. (2002), S. 745.

⁴⁹ Vgl. Lohschmidt, A. (2005), S. 44 ff. Eine Konsolidierung beispielsweise von Tochtergesellschaften mit geringer Bedeutung kann gemäß § 296 HGB ausbleiben. In diesem Fall beeinflussen die Verrechnungspreise die Konzernbilanz. Des Weiteren kann der Verrechnungspreis trotz Konsolidierung bei der Segmentberichterstattung relevant sein. Vgl. Martini, J. T. (2007), S. 13 ff.

⁵⁰ Vgl. Lohschmidt, A. (2005), S. 114 ff.

⁵¹ Eine Änderung des gezahlten und daher in der Bilanz berücksichtigten Verrechnungspreises kann regelmäßig erst zum Bilanzstichtag erfolgen. Wird beispielsweise ein deutlich über dem Marktpreis liegender Verrechnungspreis gezahlt, muss am Abschlussstichtag bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 253 Abs. 3 Satz 3 HGB eine außerplanmäßige Abschreibung auf den niedrigeren beizulegenden Wert vorgenommen werden. Vgl. Schnorberger, S. (1998), S. 19 ff.

talkosten, auf die Kreditwürdigkeit als auch auf den Veräußerungspreis zu nehmen.⁵² Zudem können an einem Konzernunternehmen auch außenstehende Gesellschafter beteiligt sein. Um die Zahlungsverpflichtungen gegenüber diesen gering zu halten und damit den Konzerngewinn zu erhöhen, ist ein niedriger Gewinnausweis des betroffenen Konzernunternehmens anzustreben. Die Möglichkeiten dieser Gestaltung werden jedoch durch gesellschafts- und konzernrechtliche Regelungen u. a. zum Schutz von Gläubigern und Minderheitsanteilseignern beschränkt.⁵³ Liquiditätsüberlegungen innerhalb des Konzerns können ebenfalls durch den gezielten Einsatz von Verrechnungspreisen optimiert werden ebenso wie Beschränkungen des Kapitaltransfers, welcher von einigen Staaten dem Mangel an Devisen entgegenwirken soll,⁵⁴ umgangen werden können.⁵⁵

Der bewusste Einsatz von Verrechnungspreisen kann weiterhin der *Minimierung unterschiedlicher Risiken* dienen. Zum einen können monetäre Mittel aus Weichwährungsländern, in denen ein hohes Wechselkursrisiko herrscht, ausgelagert werden.⁵⁶ Inflationsrisiken können ebenfalls durch konkrete Gewinnzuteilung minimiert werden. Beispielsweise ist es sinnvoll, bei Anstieg der Inflation im betroffenen Land einen hohen Fremdkapitalanteil und zusätzlich niedrige, lang andauernde Zinsbindungen beim Unternehmen auszuweisen. Zum anderen lassen sich monetäre Beschränkungen von Importen und Exporten steuern z. B. durch Reduktion der Verrechnungspreise, wenn mehr Güter exportiert werden sollen.⁵⁷

Außerdem können Verrechnungspreise Auswirkungen auf die *Preisrechtfertigung* haben, indem sie beispielsweise den Preis für ein internes Zwischenprodukt darstellen, welcher dann als Bestandteil in die Kosten des externen Endproduktes eingeht. Diese Kosten dienen letztlich als Anhaltspunkt für die Preisfestlegung. Eine solche Rechtfertigung erfolgt z. B. gegenüber Regulierungsbehörden oder bei öffentlichen Aufträgen.⁵⁸

⁵² Vgl. Djanani, C./Winning, M. (1999), S. 254.

⁵³ Vgl. Schnorberger, S. (1998), S. 133 ff.; Lohschmidt, A. (2005), S. 29 ff.

⁵⁴ Vgl. Lohschmidt, A. (2005), S. 41 f., 124 f.

⁵⁵ Vgl. Steiner, G. (2005), S. 505.

⁵⁶ Vgl. Steiner, G. (2005), S. 505; Macho, R./Steiner, G./Spensberger, E. (2011), S. 28.

⁵⁷ Vgl. Djanani, C./Winning, M. (1999), S. 254 ff.

⁵⁸ Vgl. Pfaff, D./Stefani, U. (2006b), S. 520.

2.2.3 Steuerrechtliche Funktionen von Verrechnungspreisen

Eine der bekanntesten steuerrechtlichen Funktion von Verrechnungspreisen stellt die *Minimierung der Steuerzahllast* dar. Generell können durch die Wahl von Verrechnungspreisen Tarif-, Zeit- und Bemessungsgrundlageneffekte zur Steuerminimierung genutzt werden.⁵⁹ So kann der Konzern durch Verrechnungspreise die Gewinne in Niedrigsteuerländer verlagern, also in die Länder, in denen der Steuersatz des beteiligten Konzernunternehmens niedriger ist als in dem Land des anderen am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmens.⁶⁰ Ein niedriger Steuersatz wird oft im Ausland existieren.⁶¹ Hat die Muttergesellschaft des Konzerns ihren Sitz im Inland, muss die Versteuerung des im Ausland gering versteuerten und anschließend an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinns mit in die Betrachtung einbezogen werden. Diese Ausschüttung unterliegt meistens nicht der Nachversteuerung. So sind beispielsweise Regelungen zu Steuerfreistellungen in § 8b KStG sowie in Art. 23A OECD-MA zu finden.⁶² Erfolgt keine derartige Freistellung, sondern eine Anrechnung der ausländischen Steuer, ergibt sich zwar keine direkte Steuerersparnis, aber ein positiver Zinsvorteil, der umso größer ist, je länger die Gewinne im ausländischen Unternehmen verbleiben. Denn durch diese Thesaurierung der Gewinne im niedrigbesteuerten Land der Tochtergesellschaft erfolgt die Nachversteuerung bei der Muttergesellschaft erst in späteren Ausschüttungsperioden.

Außerdem können ungleiche Bemessungsgrundlagen oder Steuervergünstigungen, die aufgrund von Unterschieden zwischen den nationalen Steuerrechtsordnungen bestehen, die Steuerreduktion begünstigen.⁶³ Eine weitere Möglichkeit von positiven Ein-

⁵⁹ Vgl. zu den drei steuerlichen Effekten allgemein Wagner, F. W. (1984), S. 211 ff.

⁶⁰ Innerhalb der EU bestehen beispielsweise laut Stand 31.12.2009 Körperschaftsteuersatzunterschiede bis zu 25 %. Diese existieren beim Vergleich zwischen Bulgarien mit einem Satz von 10 % und Malta mit einem Satz von 35 %. Vgl. Jacobs, O. H. (2011), S. 122 ff.

⁶¹ Im Folgenden wird Deutschland als „Inland“ bezeichnet, alle anderen Länder dementsprechend als „Ausland“.

⁶² Vgl. Haas, W. (2011), S. 353 f.

⁶³ Vgl. Oestreicher, A. (2003), S. 7. Beispielsweise sind in China bestimmte Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen im Rahmen der steuerlichen Bemessungsgrundlage zu 150% abziehbar. Vgl. List, J. (2010), S. 514. Erfolgt die begünstigte Forschungs- und Entwicklungstätigkeit für das chinesische Unternehmen durch ein verbundenes ausländisches Konzernunternehmen, sollte ein möglichst hoher Verrechnungspreis angesetzt werden, um neben den tatsächlichen Kosten die zusätzliche Abzugsmöglichkeit in Höhe von 50% zu nutzen. Ob der Ansatz des hohen Verrechnungspreises allerdings insgesamt steuermindernd ist, muss durch eine Vorteilhaftigkeitsanalyse geprüft werden, die u. a. die Wirkungen des Steuersatzverhältnisses berücksichtigt.

flüssen des Verrechnungspreises kann durch den Verlustausgleich entstehen. Prinzipiell ist weder ein sofortiger Verlustausgleich beispielsweise durch einen uneingeschränkten Verlustrücktrag innerhalb eines Unternehmens noch ein grenzüberschreitender Verlustausgleich innerhalb eines Konzerns möglich.⁶⁴ Daher ist es vorteilhaft, mithilfe von Verrechnungspreisen Gewinne in das verlustträchtige Unternehmen zu verschieben, um somit den Verlust in seiner Entstehungsperiode zu nutzen. Dies erfolgt durch die Verschiebung von Gewinnen in die Verlustgesellschaft, wodurch die steuerliche Bemessungsgrundlage der anderen transaktionsbeteiligten Konzerngesellschaft und folglich dessen Steuerlast gemindert wird. Im Vergleich zum Verlustvortrag⁶⁵ besteht durch den dadurch erzielten sofortigen Verlustausgleich ein Liquiditätsvorteil⁶⁶ sowie ein Zinsvorteil, der mit steigendem Kalkulationszinssatz nach Steuern und Dauer des Aufschubs der Verlustverrechnung zunimmt.⁶⁷ Außerdem wird die Gefahr des Verlustuntergangs verringert, da z. B. die Vortragsfähigkeit von Verlusten in Ländern wie China, Polen oder auch Tschechien auf fünf Jahre begrenzt ist.⁶⁸

Des Weiteren ist die Umgehung der Zinsschranke nach § 4h EStG und § 8a KStG in gewissem Maße durch Verrechnungspreise möglich.⁶⁹ Zugleich wird der Konzern eine Zollminimierung unter Berücksichtigung der Art. 29 ff. Zollkodex⁷⁰ und eine Umsatz-

Aufgrund der Vielzahl nationaler Vorschriften wird auf die Steuerminierungsmöglichkeiten durch landesspezifische Bemessungsgrundlagen und Steuervergünstigungen im Folgenden nicht näher eingegangen.

⁶⁴ Unter Einschränkungen ist dies jedoch z. B. in Dänemark, Frankreich, Italien und Österreich möglich. Vgl. Spengel, C./Wendt, C. (2007), S. 7 f.

⁶⁵ Vgl. beispielsweise die deutsche Regelung des § 10d EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG.

⁶⁶ Vgl. Förster, G. (2005), S. 63.

⁶⁷ Für eine beispielhafte Entwertung des Verlustverrechnungspotenzials für ausgewählte Kalkulationszinssätze und Jahre des Verlustaufschubs siehe Förster, G. (2005), S. 36.

⁶⁸ Vgl. Lühn, A. (2009), S. 145. Zu einer Übersicht über ausgewählte Länder vgl. Becker, J./Loitz, R./Stein, V. (2009), S. 155 f. m. w. N.

⁶⁹ Vgl. Kurzewitz, C. (2009), S. 19. Durch die Zinsschrankenregelung wird die Abzugsfähigkeit von Zinsaufwendungen beschränkt. Die Höhe der Abzugsfähigkeit ist u. a. vom EBITDA (Earnings before Interest, Tax, Depreciation and Amortization) abhängig. Umso höher das EBITDA ist, umso größer ist das Abzugsvolumen. Daher ist grundsätzlich eine Erhöhung des EBITDAs durch die Verrechnungspreisgestaltung anzustreben.

⁷⁰ Vgl. Lohschmidt, A. (2005), S. 29. Der Zoll stellt als Einfuhr- und Ausfuhrabgabe laut § 3 Abs. 3 AO eine Steuer dar. Dennoch können die Zollbehörden u. U. vom steuerlichen Verrechnungspreis abweichen. Aufgrund der Komplexität der zusätzlichen Betrachtung des Zollrechts wird im Folgenden nicht näher auf dessen Regelungen und daher auch nicht auf die Konkurrenz zwischen den Ertragsteuern und dem Zoll eingegangen, sondern lediglich auf die folgenden Literaturhinweise verwiesen: Lohschmidt, A. (2005), S. 112 ff.; Möller, T. (2006), S. 721 ff.; Diemer, R.

Verrechnungspreise im Spannungsfeld zwischen
Konzernsteuerung und internationalem Steuerrecht
Rieke, S.

2015, XXXI, 335 S. 6 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-07718-1