



Sung-Jul Park

Verrechnungspreise
zwischen verbundenen
Unternehmen im deutschen
und koreanischen
Steuerrecht



PETER LANG

Einleitung

I. Problemstellung und Grundlagen

International agierende Unternehmen sind daran interessiert, neue Märkte zu erschließen, um zusätzliche Gewinne zu erwirtschaften. Eine der Möglichkeiten zur Expansion besteht in der Gründung von Tochtergesellschaften in anderen Staaten. Für Unternehmen aus außereuropäischen Staaten kann es interessant sein, in einem europäischen Staat, wie z.B. in Deutschland, eine Zweigstelle zu errichten. Es besteht dann nämlich die Möglichkeit, nicht nur in Deutschland, sondern auch in anderen EU-Staaten Handel zu treiben.

Deutschland kann gegenwärtig nicht mehr als klassisches Hochsteuerland bezeichnet werden: Der Satz der Körperschaftsteuer für Kapitalgesellschaften beträgt 15%;¹ zuzüglich 5,5%² der festgesetzten Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer als Solidaritätszuschlag. Hinzu kommt die Gewerbesteuer. Im Durchschnitt beträgt die Gewerbesteuer, die von den Gemeinden erhoben wird, etwa 9,5 bis 15,65%.³ Die durchschnittliche steuerliche Belastung eines Unternehmens kann daher mit etwa 25,33 bis 31,48% angesetzt werden.⁴ Noch günstiger ist die Situation in Korea: Dort beträgt der Steuersatz der Körperschaftsteuer etwa 25%;⁵ daneben ist die Gewerbesteuer in Höhe von lediglich 10% der Körperschaftsteuer⁶ zu entrichten. Die steuerliche Belastung für Unternehmen ist also insgesamt nur mit etwa 27,5% anzusetzen.

¹ § 23 Abs. 1 KStG n. F.

² § 4 deutsches Solidaritätszuschlaggesetz.

³ So § 11 GewStG und § 16 Abs. 4 Satz 2 GewStG, vgl. DATEV, Tabellen und Informationen für den steuerlichen Berater, 2008, 1. Aufl., 156 ff.

⁴ Zur Verdeutlichung folgende Rechnung: $[Besteuerungsgrundlage(100)(A) - Gewerbesteuer\text{-}satz\ 9,5\ \text{bis}\ 15,65\% (B)\ \text{bei}\ Hebesatz\ 300\ \text{bis}\ 530] = 84,35\% (C) - [(C) - (A) \times Körperschaft\text{-}steuersatz\ 15\% (D) = 80,11\% (E)] - [(E) - (D) \times Solidaritäts\text{-}zuschlag\ 5,5\% = 0,825\% (F)] = 74,67\ \text{bis}\ 68,52\%.$ (B) und (D) und (F) ergibt 25,33 bis 31,48%.

⁵ Vgl. § 55 Abs. 1 des koreanischen KStGes (abgekürzt: KStG-Korea) vom 31.12.2004:

Gewinn	Körperschaftsteuersatz
Unter 100 Millionen KRW	13%
Über 100 Millionen KRW	13 Millionen KRW + 25% des 100 Millionen KRW übersteigenden Teils

⁶ § 176 Abs. 2 des koreanischen Gewerbesteuergesetzes (abgekürzt: GewStG-Korea) vom

Der Unterschied zwischen den Steuersätzen von zwei Staaten wird als Ursache von Verrechnungspreisen genannt.⁷ Verrechnungspreise sind Preise, die sich Unternehmen eines Konzerns für untereinander erbrachte Leistungen in Rechnung stellen.⁸ Verrechnungspreise existieren jedoch auch bei geringen Unterschieden zwischen den Steuersätzen zweier Staaten.⁹ In Bezug auf Deutschland und Korea wird daher allgemein das Streben nach Gewinnverlagerungen als Ursache von Verrechnungspreisen bezeichnet.¹⁰ Manche Unternehmen verzeichnen in Deutschland kaum Gewinne, sondern häufig Verluste. Die Muttergesellschaften dieser Unternehmen versuchen, Gewinne durch hohe oder niedrige Preise bzw. durch kostenlose Leistungen der Tochtergesellschaften in das Ausland zu verlagern.

Ein derartiger Ausgleich von Gewinnen und Verlusten innerhalb eines Konzerns mit Hilfe von Verrechnungspreisen dient dazu, die Steuerlast des Konzerns insgesamt zu senken. Dem versuchen einzelne Staaten mit verschiedenen Maßnahmen entgegenzuwirken, um so eine unangemessene Verringerung des Gewinns und damit den Ausfall von Steuern, die ihnen zustehen würden, zu verhindern. Die Problematik von Verrechnungspreisen steht somit in einem Spannungsverhältnis zwischen dem Bemühen international agierender Unternehmen, ihre steuerliche Belastung in Hochsteuerländern zu senken, und den Bestrebungen der nationalen Gesetzgeber, die Steuerhoheit zu bewahren und so die nationalen Steuereinkünfte zu mehren¹¹. Unangemessene Verrechnungspreise werden meist unter Verwendung von nationalen Gesetzesvorschriften und Verwaltungsmaßnahmen bekämpft. Außerdem ist aufgrund der Internationalität der Unternehmen auch eine Zusammenarbeit der betroffenen Staaten nötig. In Deutschland gibt es insgesamt fünf verschiedene Methoden, mit denen unangemessenen Verrechnungspreisen entgegengewirkt wird:

04.08.2005.

⁷ Vgl. Lee, 국제조세 (Internationales Steuerrecht), 2005, S. 659 ff.

⁸ Vgl. Eigelshoven, in: Vogel/Lehner, DBA, 4. Aufl., 2003, Art. 9 Rz. 3. Der Begriff wird auf S. 8f näher erläutert.

⁹ Vgl. Baumhoff, Die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise bei der Existenz von Preisbandbreiten, in: Körperschaftsteuer Internationales Steuerrecht Doppelbesteuerung, Festschrift für Franz Wassermeyer zum 65. Geburtstag, 2005, S. 348.

¹⁰ Vgl. Reith, Internationales Steuerrecht, 2004, Rz. 10.1 und 10.4.

¹¹ So Lee/An, 조세법강의 (Allgemeines Steuerrecht), 2005, S. 633.

- Die allgemeinen Bestimmungen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften sowie über die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage sowie die allgemeinen Missbrauchsnormen der §§ 39-42 AO;¹²
- die Norm über die verdeckte Gewinnausschüttung in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG;
- das Institut der verdeckten Einlage (§§ 8 Abs. 1 KStG, 4 Abs. 1 Sätze 1 und 5 EStG);
- die Regelungen in § 1 AStG und schließlich
- die Beschränkungen der Gesellschafter-Fremdfinanzierung in § 8a KStG.¹³

Nicht nur auf nationaler, sondern auch auf internationaler Ebene haben Hochsteuerländer ein Interesse daran, missbräuchliche Steuerflucht von international agierenden Unternehmen zu vermeiden und die damit verbundenen überhöhten Verrechnungspreise soweit wie möglich zu verhindern.¹⁴ Dies kollidiert allerdings mit den Bestrebungen der Niedrigsteuerländer, die fremdes Kapital einführen wollen.¹⁵ Einen abkommensrechtlichen Ausgleich dieses Konfliktes eröffnet Art. 9 OECD-MA und das in ihm verankerte „dealing-at-arm`s-length-Prinzip“, nämlich die Erlaubnis zu entsprechenden Gewinnkorrekturen. Auf diese Weise kann die Verrechnung von unangemessenen Verrechnungspreisen zwischen den einzelnen Gesellschaften eines international agierenden Unternehmens auch auf internationaler Ebene verhindert oder zumindest eingeschränkt werden.

Dies betrifft nicht nur Gesellschaften mit Sitz in Deutschland und Korea, sondern auch Unternehmen, die in Korea und der Volksrepublik China tätig sind. Auch zwischen diesen Staaten ist die Diskussion um unangemessene Verrechnungspreise in vollem Gange: Die chinesische Finanzverwaltung nimmt die Steuerprüfung von koreanischen Tochtergesellschaften jetzt noch intensiver vor

¹² Vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 2. Aufl., 1998, Rz. 2.16 ff und Reith (Fn. 10), Rz. 10.4.

¹³ Siehe auch Schaumburg (Fn. 12), Rz. 18.67.

¹⁴ Vgl. dazu Reith (Fn. 10), Rz. 3.73 ff.

¹⁵ Siehe Schaumburg (Fn. 12), Rz. 5.328 ff sowie Rz. 10.33 und Reith (Fn. 10), Rz. 3.73 ff.

als früher,¹⁶ um unangemessene Verrechnungspreise zu korrigieren und dadurch mehr Steuern einzunehmen.

II. Ziel der Untersuchung und Untersuchungsmethode

Es ist das Ziel dieser Untersuchung, durch einen Rechtsvergleich der Systeme zur Bekämpfung von unangemessenen Verrechnungspreisen im deutschen und koreanischen Steuerrecht die Gemeinsamkeiten und die Unterschiede zwischen den Methoden beider Staaten zu analysieren und zu bewerten.

Dazu werden das Verständnis, das dem OECD-MA 1995/96 im deutschen und im koreanischen Steuerrecht zukommt, sowie die entsprechenden nationalen Rechtsgrundlagen zur Verrechnungspreisprüfung untersucht, insbesondere § 1 AStG. Es werden dabei auch deutsche Verwaltungsvorschriften berücksichtigt, die jedoch lediglich verwaltungsinterne Konkretisierungen darstellen, welche nicht extern für den Bürger verbindlich sind.¹⁷

Die Methoden, mit denen unangemessene Verrechnungspreise ermittelt werden, der Begriff selbst und der Anwendungsvorrang für nahe stehende Personen sind ebenso wie die Grenzen der Dokumentationspflicht ein weiterer Teil dieser Untersuchung. Ferner werden die Unterschiede zwischen unangemessenem Verrechnungspreis und Fremdvergleichspreisen und die Advance Pricing Agreements (APA) als Harmonisierungsmethode für die Bestimmung von Verrechnungspreisen zwischen zwei Staaten behandelt.

Die Verrechnungspreise im internationalen Steuerrecht beruhen auf der Geschäftsbeziehung zweier Gesellschaften mit Sitz in verschiedenen Staaten, die sich hinsichtlich der jeweiligen Besteuerung von Unternehmen deutlich unterscheiden. Daher ist zur Untersuchung der Maßnahmen zur Vermeidung von unangemessenen Verrechnungspreisen von international agierenden Unternehmen eine rechtsvergleichende Analyse nicht nur für die Schaffung von Rechts-

¹⁶ Als Beispiel sei das Symposium zur „Besteuerung von ausländischen Investitionen und Verrechnungspreisen in China“ genannt, das vom 01.09. bis 02.09.2005 in Seoul, Südkorea, stattfand.

¹⁷ Vgl. Lang, in: Tipke/Lang, Steuerrecht, 19. Aufl., 2008, § 5 Rz. 20.

sicherheit bei den international agierenden Unternehmen, sondern auch für die Ermittlung und Bewertung mitwirkender Maßnahmen auf der zwischens-taatlichen Ebene sinnvoll und notwendig.

III. Gang der Darstellung

Im 1. Kapitel werden der Begriff und die Bedeutung des Verrechnungspreises und die Gründe für unangemessene Verrechnungspreise anhand der Grundsätze internationaler Einkünfteabgrenzung vorgestellt.

Im 2. Kapitel wird das deutsche Verrechnungspreissystem analysiert. Dazu gehört zunächst die Bedeutung des OECD-Musterabkommens 1995/96 in Deutschland. Dann werden die Rechtsgrundlagen zur Bestimmung von Verrechnungspreisen dargestellt. Dazu zählt insbesondere § 1 AStG. Anschließend wird der Begriff der „nahe stehenden Person“ als eine Voraussetzung für die Berichtigung von Einkünften nach § 1 AStG näher erläutert. Es folgt eine Darstellung der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zu sog. Preisbandbreiten. Im nächsten Schritt werden die Abgrenzungsmethoden zwischen unangemessenen Verrechnungspreisen und dem „Arm’s-length-Preis“, der Fremdvergleich als Vorgabe der Einkünfteabgrenzung und die verschiedenen Arten von Geschäftsbeziehungen in Bezug auf internationale Verrechnungspreise sowie Dokumentationspflichten und Advance Pricing Agreements als Harmonisierungsmethode für die Bestimmung von Verrechnungspreisen zwischen zwei Staaten untersucht.

Anschließend befasst sich das 3. Kapitel mit den Verrechnungspreisen im koreanischen Steuerrecht, bevor im 4. Kapitel ein Vergleich zwischen den Steuersystemen in Deutschland und Korea vorgenommen wird.

Im 3. Kapitel werden die Rechtsgrundlagen zur Bestimmung von Verrechnungspreisen, insbesondere das koreanische „Gesetz zur Steuerberichtigung innerhalb von Auslandsgeschäftsbeziehungen“ aus dem Jahr 1995¹⁸ vorgestellt.

¹⁸ Vgl. Kwanbo, Staatsanzeiger der Republik Korea, Nr. 13182, 1995, S. 6 ff; es wurde zuletzt durch Gesetz vom 24.05.2006 (Kwanbo Nr. 16261, 2006, S. 3 ff) geändert.

Anschließend werden der Begriff der „nahe stehenden Person“ in diesem Gesetz sowie die Abgrenzungsmethoden zwischen „Arm’s-length-Preis“ und unangemessenen Verrechnungspreisen untersucht. Ebenfalls in diesem Kapitel werden der Anwendungsvorrang, die Dokumentationspflicht sowie Advance Pricing Agreements als Harmonisierungsmethode zur Bestimmung von Verrechnungspreisen zwischen zwei Staaten behandelt.

Im 4. und letzten Kapitel wird ein Rechtsvergleich zwischen Deutschland und der Republik Korea hinsichtlich der folgenden Punkte angestellt: Die Rechtsgrundlagen zur Verhinderung eines unangemessenen Verrechnungspreises bei ausländischen Geschäften, anwendbare Abgrenzungsmethoden zwischen „Arm’s-length-Preis“ und angemessenen Verrechnungspreisen, der Anwendungsvorrang der Ermittlungsmethoden, die Dokumentationspflichten sowie Preisbandbreiten und Advance Pricing Agreements als Harmonisierungsmethode für die Bestimmung von Verrechnungspreisen zwischen zwei Staaten.