

1. Gestaltungspotential Verrechnungspreise – zwischen Steueroptimierung und Steuerstrafrecht

Frank Schöneborn, Gerhard Steiner

1.1. Einleitung

Welche Psychologie steckt „hinter einer Verrechnungspreiskonzeption“? Nachfolgend sollen zehn Verhaltensaspekte näher beleuchtet werden, welche über den Erfolg oder Misserfolg im „Transfer Pricing“ entscheidend sein könnten! Aufgrund der hohen Komplexität und Dynamik im Zeitalter von BEPS haben sich die Rahmenbedingungen auch beim Transfer Pricing massiv verändert! Im Alltag müssen sich Verrechnungspreisexperten oft um kurzfristige Fragestellungen und dringende Probleme kümmern. Für eine proaktive Vorbereitung auf die Herausforderungen der Zukunft fehlen (vermeintlich) Zeit und Ressourcen. Bestehende Risiken wachsen, neue entstehen unvermeidlich.

Es gilt zu hinterfragen,

- ob die heutzutage vorhandenen Möglichkeiten bei der Gestaltung von Verrechnungspreisen zur Situationsverbesserung und Risikominimierung auch wirklich genutzt werden;
- ob absehbare künftige Nachteile tatsächlich sofort Aktivitäten im Unternehmen auslösen;
- was über Erfolg oder Misserfolg entscheiden könnte.

Komplexität und Dynamik sind Normalität im heutigen Wirtschaftsleben. Steuerexperten müssen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise häufig die Vergangenheit aufarbeiten. Die strategische Auseinandersetzung mit der überaus unsicheren Zukunft kommt nicht selten zu kurz. Vor allem durch BEPS müssen bestehende Verrechnungspreissysteme kontinuierlich geprüft, überarbeitet und gefestigt werden.

- In welchem Umfang kann sich ein Verrechnungspreismanager aber heute noch auf Bestehendes und Bewährtes verlassen?
- Unbestimmtheit war auch bisher schon zu akzeptieren, gleichwohl werden Unsicherheit und Komplexität ausgelöst durch BEPS noch schneller zunehmen als zuvor. Welches Verhalten ist in diesem schwierigen Umfeld ratsam?

Von Unsicherheit geprägte Zustände sind auf Dauer schädlich. Der Wunsch nach Planungssicherheit wird gerade in Unternehmen noch durch die Vorstellung beflügelt, mit Technologie und gigantischen Datenmengen alles berechnen und kontrollieren zu können. Dies ist eine Illusion, nie sind alle, insbesondere menschliche, Einflussfaktoren bekannt und nicht alle sind berechenbar. In der Folge führen überraschende Entwicklungen schließlich zu Enttäuschungen und Verantwortliche suchen nach Möglichkeiten der Rechtfertigung. So sind die Begriffe Komplexität und Dynamik im Fall von Fehlentwicklungen zu regelmäßig verwendeten Erklärungs- und Rechtfertigungsmustern des Managements geworden, auch im Transfer Pricing ist das zu beobachten. Sollen sich die aktuelle Situation und das latente Risikopotential im Unternehmen nicht weiter verschlechtern, sind rasche und grundlegende Änderungen notwendig.

Die Psychologie sagt nicht ohne Grund: „Wenn Sie weiterhin das tun, was Sie bisher getan haben, werden Sie weiterhin das bekommen, was Sie bisher bekommen haben.“

- Welche Verhaltensweisen sind für ein erfolgreiches Verrechnungspreismanagement ratsam?
- Gibt es bereits heute Anzeichen, die auf Erfolg oder Misserfolg hindeuten?

Zehn Verhaltensaspekte – Verrechnungspreiskonzepte auf dem „Prüfstand“

1. Wille bestimmt Einstellung

Viele Menschen tun sich schwer, freiwillig einen Status quo zu verlassen und neue Wege zu beschreiten. Aus Restrukturierungsprojekten ist dies hinlänglich bekannt. Besonders schwierig wird es, wenn das Erfordernis zur Veränderung noch nicht sichtbar und zB bei steuerlichen Trends in Form eines Gesetzes greifbar ist. Erfahrungen der Vergangenheit werden fortgeschrieben, das Vorgehen hat sich schließlich bewährt. Erst wenn der Druck extrem groß wird oder wenn eine formale Weisung erfolgt, wird gehandelt. In diesen von Zwang bestimmten Situationen besteht oftmals nur noch eingeschränkter Handlungs- bzw Gestaltungsspielraum. Der unvermeidliche Zeitdruck ist nachteilig, er führt ebenso wie wirtschaftlicher Sparzwang nur selten zu guten Ergebnissen. Wird heute im Transfer Pricing tatsächlich die Notwendigkeit und Dringlichkeit eines Wandels erkannt und konsequent ins Unternehmen transportiert? Durch BEPS kann ein kompletter Strategiewechsel erforderlich werden, kleinere Maßnahmen sind in jedem Fall zu ergreifen. Durch erhöhte Anforderungen an Substanz, Konsistenz und Transparenz muss ein Umdenken erfolgen, dies gilt für die Vorstands- bzw Geschäftsführungsebene ebenso wie für die Steuerfunktion, deren Selbstverständnis und die Wahrnehmung im Konzern. Gerade in Bezug auf Compliance darf es im Unternehmen keine Kosten-/Nutzen Abwägung geben, Verstöße

können Reputationen beschädigen und massiv Wert vernichten. Compliance ist keine Frage eines Budgets, denn:

„Wer etwas will, der findet Wege. Wer etwas nicht will, der findet Gründe.“

Veränderungen erfordern immer eine gewisse Zeit und für den Erfolg ist nicht zuletzt ein positives Umfeld förderlich, frühes Starten verbessert die Erfolgsaussichten deutlich.

2. Handeln erfordert Strategie

Ohne Ziele kann sich auch im Transfer Pricing kein Wandel erfolgreich vollziehen. Wie sollen die Organisation, notwendige funktionsübergreifende Prozesse und unterstützende EDV-Systeme verzahnt werden? Welcher Modus in der Zusammenarbeit wird hinsichtlich global und lokal bzw zentral und dezentral angestrebt? Welcher zeitliche Rahmen ist unter den gegebenen Umständen realistisch, was kann eventuell beschleunigt werden? Es ist ratsam, verrechnungspreisbezogene Ziele unmittelbar an übergeordnete Unternehmensziele anzuknüpfen. Ziele müssen klar formuliert, aussagefähig, realistisch, überprüf- und auch messbar sein. Auf einer solchen Grundlage lassen sich Pläne ausarbeiten, Maßnahmen festlegen und auch der Zielerreichungsgrad messen. Eine Reflexion des Fortschritts verhindert fehlerhafte Detailplanungen, Abweichungen und auch Abkapselungstendenzen. Auch wird deutlich, wenn Prozesse zur Informations-sammlung sich unendlich in die Länge ziehen. Durch Ziele und Pläne wird die konsequente Umsetzung der Strategie sichergestellt, Wichtiges bleibt stets im Blickfeld. Wird gerade im Verrechnungspreisumfeld auf eine Erarbeitung einer Strategie verzichtet, besteht der Arbeitsalltag langfristig nur aus dem Ad-hoc-Abarbeiten von dringenden Anfragen des Tagesgeschäfts. Dringendes wird so zwangsläufig Wichtigem vorgezogen. Es fehlen die Zeit und vor allem das Bewusstsein, risikoorientiert zu priorisieren.

3. Engagement bricht Blockade

Autoritäres Verhalten des Top-Managements verursacht Probleme, so auch im Transfer Pricing, wenn zB eine strikte Vorgabe erteilt wird und keine Bereitschaft zum Zuhören und Umdenken besteht. Der Glaube, ein System umfassend verstanden zu haben und es auch durch Entscheidungen und Anweisungen schnell verändern zu können, verursacht manchmal „diktatorisches“ Verhalten. Stellen sich dann erste Probleme ein oder gibt es organisationale Widerstände, wird häufig ausgewichen. Man fokussiert auf andere Themen oder Projekte. Unterschiedliche Interessen einzelner Personen oder Funktionen blockieren und lähmen notwendige Veränderungen, Ignoranz und Arroganz greifen Platz. Durch ein solches dauerhaftes Aussitzen von internen Konflikten gerade im Transfer Pricing werden die Widerstände immer größer und ab einem bestimmten Punkt ist eine offene Eskalation unvermeidlich. Spätestens nach negativen Betriebsprüfungen

wird die Frage nach dem Schuldigen den Ton noch verschärfen. Engagement, Interesse und Austausch sind gefragt und erfolgsentscheidend. Ohne Risikobewusstsein und klare Botschaften vonseiten der obersten Geschäftsführung ist im Zeitalter von BEPS im Transfer Pricing vieles zum Scheitern verurteilt. Werden heute offensichtlich zurückhaltende oder im Extremfall arrogante oder ignorante Einstellungen im Transfer Pricing erkannt, ist Abwarten keine Option, mit deutlichen Worten muss aufgeklärt werden.

4. Ziele bedingen Mittel

Niemand – auch nicht die Geschäftsleitung – wird das Ziel Compliance und proaktives Verrechnungspreis- und Risikomanagement ablehnen. Nur spielen vorhandene Mittel und Ressourcen eine entscheidende Rolle. Nichthandeln wird oft mit Mangel an Budget oder mit fehlenden Voraussetzungen in anderen Bereichen begründet.

Aus Schriften von *Kant* und *Clausewitz* ist bereits seit langer Zeit eine Essenz bekannt: „*Wer die Ziele will, muss auch die Mittel wollen*“.

Diese Verknüpfung wirft auch bei Verrechnungspreisen die Frage auf, ob es ernsthaft möglich ist, Ziele wie zB Compliance zu wollen, nicht aber die notwendigen Mittel zur Verfügung zu stellen? Für wenig ist nur wenig zu bekommen. Dies lässt vermuten, dass es sich um kein Ziel, sondern vielmehr um einen bloßen Wunsch handelt. Im Gegensatz zu Zielen können Wünsche meist nicht alle erfüllt werden.

Existenzsicherung kostet Gewinn, Risikomanagement und Compliance ebenfalls. Dies muss nachhaltig ins Bewusstsein des Topmanagements gerückt werden. Das Unterbinden von langfristig wertschützenden bzw wertschöpfenden Maßnahmen aufgrund kurzfristigen Denkens ist auf dem Gebiet der Verrechnungspreise überaus riskant. Der Aufbau eines robusten Verrechnungspreismanagements bedarf Zeit und Ressourcen. Eine angespannte Ergebnissituation oder Budgetrestriktionen dürfen kein Hinderungsgrund sein, Jahresabschlussarbeiten und andere gesetzlich erforderliche Arbeiten werden auch nicht verschoben. Hilfreich bei der Überzeugungsarbeit kann eine „Return-On-Investment-Analyse“ sein, denn es gibt auch bei Verrechnungspreisen Argumentationen und Möglichkeiten einer betriebswirtschaftlichen Bewertung. Über positive Cashflow-Effekte lässt sich leichter ein angemessenes Budget gegenüber dem Management begründen, sie beschleunigen auch die Freigabe von Projektbudgets, internen Ressourcen oder Planstellen.

5. Sender brauchen Empfänger

Verrechnungspreise betreffen die gesamte Wertschöpfungskette, viele Funktionen sind involviert. Die möglicherweise teuren steuerlichen Folgen unbedachter und isolierter Entscheidungen zwingen zur Schaffung, Förderung und Aufrechterhal-

tung eines konzernweiten Risikobewusstseins. Was wissen Funktionen außerhalb der Steuerabteilung über internationale Verrechnungspreise? Unwissenheit und Missverständnisse stellen Verantwortliche nicht erst in Prüfungssituationen vor Probleme. Funktionsbezogenes Silodenken, hohe Fluktuation oder häufige Reorganisation erschwert dies noch.

Eine proaktive Kommunikation seitens der Steuerabteilung und eine regelmäßige Interaktion mit anderen Funktionen sind unabdingbar. Gerade durch Missverständnisse aufgrund von unzureichenden Arbeitsanweisungen, aber auch durch schlechte Teamarbeit und persönliche Konflikte werden Probleme verursacht. Es kann gar nicht zu viel kommuniziert werden, Kommunikation hilft Unsicherheit abzubauen. Sie muss authentisch, verständlich und zielgruppenorientiert auf das unternehmensindividuelle Verrechnungspreissystem abgestimmt erfolgen. Um Mitarbeitern die Grundzüge der Thematik zu vermitteln, bieten sich In-House-Trainings an. Eine Ausrichtung der Inhalte auf die jeweilige interne Zielgruppe ist Voraussetzung für das Verständnis und nachhaltige Akzeptanz. Regelmäßiges Wiederholen bewirkt Aufmerksamkeit und hält das Risikobewusstsein aufrecht.

6. Weitsicht bestimmt Erkenntnis

Es besteht bei Verrechnungspreisen die Gefahr einer unvollständigen Erfassung der Gesamtsituation. Trotz umfangreicher Datenmengen und Informationssammlungen werden lediglich Teile betrachtet und analysiert, übergreifende Zusammenhänge werden nicht gesehen und im Vorfeld von Entscheidungen potenzielle Nebenwirkungen werden oftmals nur unzureichend betrachtet. Beispielsweise lässt eine nicht hinterfragte Annahme, dass hinreichend viele Manager umziehen werden, ein Verrechnungspreismodell scheitern. Effekte dieser Art treten immer erst zeitversetzt ein, wirken dann jedoch sehr stark und verändern das Ergebnis irreversibel zum Negativen.

Oft ist auch die Untersuchung auftretender Probleme unvollständig, die Ursachen liegen im am schnellsten zu identifizierenden Sachverhalt. Weniger offensichtliche Auslöser werden übersehen. Zügig wird zB darauf verwiesen, dass unzulängliche EDV-Systeme eine Implementierung unmöglich machen, ohne dies ernsthaft zu hinterfragen oder zu prüfen. Ein Mangel an rechtzeitiger Kommunikation und Übermittlung der klar formulierten Anforderung in Richtung Finanz- oder IT-Abteilung wird als eine Problemursache übersehen. Schließlich kommt es bei Projekten auch zu ungeeigneter Schwerpunktbildung. Wird zB ein Höchstmaß an Energie in den formalen Abschluss von Vorabverständigungsverfahren investiert, bleiben weniger Ressourcen und Aufmerksamkeit für die Bearbeitung dazugehöriger Themen, sie werden vernachlässigt oder aufgeschoben. Dazu zählen bspw. die Klärung von Zuständigkeiten und Prozessen in der Organisation, um das den Finanzverwaltungen vorgeschlagene Verrechnungspreismodell auch tatsächlich administrieren zu können.

7. Fortschritt braucht Zeit

Wenn über ein Verrechnungspreisprojekt entschieden wurde und Mittel bereitgestellt sind, beginnt das Realisieren. Überlegt und geplant werden nun konkrete Maßnahmen. Es ist es wichtig, das Zusammenwirken aller Maßnahmen möglichst gut zu prognostizieren und auch nach einer optimalen zeitlichen Abfolge zu suchen. Wenn alle Ziele gleichzeitig erreicht werden sollen, wird meist gar nichts gelingen. Nicht selten ist der Erfolg einer Maßnahme von dem Ergebnis einer anderen Maßnahme abhängig. Ein Maßnahmenplan muss diese Abhängigkeiten berücksichtigen. Erst dann kann realistisch abgeschätzt werden, in welchem Zeitraum frühestens mit dem Wunschzustand gerechnet werden darf. Bei Verrechnungspreisprojekten sollte Erwartungsmanagement betrieben werden. Das Management trifft eine Entscheidung und erwartet schnell positive Ergebnisse. Diese stellen sich jedoch nicht immer sofort ein. Auf Druck oder unerwartetes Nachfragen ist gelegentlich Aktionismus zu beobachten, planvoll durchdachtes Handeln findet dann eher selten statt. Deshalb ist es immer ratsam, auch kleine zugleich solide Teilerfolge oder „Quick wins“ als erste Ergebnisse herauszustellen. Auch auf dem Gebiet der Verrechnungspreise besteht die Gefahr, zu viel auf einmal zu wollen und durch Ungeduld schnell an Grenzen zu stoßen. Viele kleine Schritte in gut geplanter Abfolge bewirken mit der Zeit viel, es gilt geduldig und beharrlich zu arbeiten. Ein Konzeptpapier und eine Vorstandspräsentation sind vergleichsweise schnell erstellt, sie stellen jedoch nicht die finale Lösung dar. Sie entfalten erst dann einen Wert, wenn die Vorschläge und Ideen daraus in der Organisation fest verankert sind und durch robuste Prozesse und konsistente Systeme gestützt werden. Dies ist in Verrechnungspreisprojekten mindestens eine Frage von Monaten, im Regelfall sogar von Jahren.

8. Störung erfordert Flexibilität

Die Zukunft lässt sich nicht vollständig vorhersagen. Pläne sind nur Hilfsmittel, Annahmen und Hypothesen können sich als nicht zutreffend erweisen. Kaum etwas bleibt langfristig unverändert, das Beibehalten von Flexibilität ist von großer Bedeutung. Verrechnungspreisexperten sollten mit Präsenz und Aufmerksamkeit interne wie externe Entwicklungen beobachten und auf auftauchende Veränderungen lenkend antworten. Organisationsspezifisches und fachspezifisches Zeitverständnis ist dabei sehr wichtig. Ergebnisse hängen immer auch von externen wie internen Einflussfaktoren ab, die nicht oder nur geringfügig beeinflusst werden können. Es ist insofern nur natürlich, dass es zu Abweichungen kommt. Dies ist kein Anlass zur Sorge. Entscheidend ist allein, Abweichungen frühzeitig zu erkennen und über einen Maßnahmenplan zu verfügen, um laufend und zeitnah steuernd einzugreifen. Der Begriff des Zeitnahen bezieht sich bei Verrechnungspreisen stets auf das aktuelle Jahr, hier kann noch korrigiert werden. Am Jahresende, in der Phase der Dokumentation oder gar noch später in Prüfungssituationen ist dies schwerlich bis gar nicht mehr möglich. Agilität, Flexibilität und schnelle Antwortzeiten sind entscheidende Parameter für das Gelingen. Während eine „Aktualisie-

„rung“ von konzerninternen Preisen Proaktivität und lenkendes Handeln zum Ausdruck bringt, kann der Begriff einer „Preiskorrektur“ oder eines „Adjustments“ leicht als reaktiv oder sogar negativ empfunden werden. Es gilt immer schnell zu entscheiden, laufend zu überwachen und gegenzusteuern.

Keine oder nur zögerlich eingeleitete Maßnahmen zeigen keine oder nur geringe Wirkung. Wird erst spät und dann uU heftig oder panisch reagiert, gerät das Verrechnungspreisgefüge in Schwingungen und erfordert immer größere Eingriffe, bis im Extremfall trotzdem Stabilität und Kontrolle verloren werden.

9. Digitalisierung fördert Null-Eins

Gegenwärtig werden Themen wie Big Data und Digitalisierung intensiv diskutiert, SAP HANA kennen nicht nur IT-Fachleute. Verrechnungspreisexperten sollten sich die Frage stellen, inwieweit sich durch diese technologischen Trends mittelfristig Auswirkungen auf Ihre Arbeit ergeben werden, auch wenn sie sich (noch) nicht mit neuen digitalen Geschäftsmodellen auseinandersetzen müssen.

Datenverfügbarkeit, -transparenz und Effizienz in den Prozessen entlang des gesamten Verrechnungspreiszyklus sind erfolgskritisch. Durch Master File, Local File und CBCR wird vielfach eine Zentralisierung notwendig werden. Werden mehr personelle Ressourcen erforderlich oder können bereits moderne IT-Innovationen und Tools helfen? Nutzerfreundliche Software zur globalen Erstellung und Administration der Dokumentation mit integriertem Prozess-Workflow-Management ist verfügbar und sollte eingesetzt werden. Die entwickelten Finanz-Reporting-Tools zur laufenden Erstellung „segmentierter GuV“ und zur Überwachung von „Profitsplits“ bieten schon heute ebenso wie Tools für lückenlos automatisierte Intercompany-Serviceverrechnungen ganz neue Möglichkeiten. Sie können je nach Datenanbindung eine Transaktionsmatrix generieren und monatlich Daten für ein CBCR liefern. Ergänzende Tools zB für intelligentes Preismanagement und zur Durchführung von Kalkulationen, für automatischen Datentransport oder zur Datenarchivierung bieten völlig neue Möglichkeiten zur Effizienzsteigerung und Automatisierung. Es erscheint wenig ratsam, unverändert allein mit den vorhandenen Tools, insb den bekannten Office-Anwendungen zu agieren. Massendatenanalysen ermöglichen externen Prüfern schließlich völlig neue Auswertungsmöglichkeiten.

Die Möglichkeiten moderner IT für das Gebiet der Verrechnungspreise dürfen nicht unterschätzt werden. Es liegt in der Hand der Verantwortlichen, ob diese Fortschritte für Unternehmen nutzbringend oder, falls außer Acht gelassen, zum Rückstand gegenüber den Finanzverwaltungen führen werden.

10. Eigensinn fördert Fehlschläge

Jegliches Handeln löst Nebenwirkungen aus. Das Antizipieren möglicher Folgen steigert die Aussicht, ein geplantes Verrechnungspreisvorhaben auch erfolgreich abzuschließen. Sollen Misserfolge vermieden werden, gilt es, die richtigen Dinge in

der richtigen Weise im richtigen Moment zu tun. In Krisensituationen werden aufgrund von Ratlosigkeit oder gar Ohnmachtsgefühlen wie selbstverständlich externe Experten hinzugezogen, nur muss es zu den Krisen gar nicht erst kommen. Dies wird oft vergessen. In einem zunehmend von Unsicherheit geprägten Umfeld kann es sehr wertvoll sein, rechtzeitig auf Erfahrungswerte Außenstehender zurückzugreifen. Experimentelles, eigenständiges Vorgehen mit „Bordmitteln“ kann im Einzelfall sehr teuer werden. Zwar sind eigene Fehler notwendige Elemente bzw. Schritte zum Erkenntnisgewinn, gleichwohl wurden und werden im Management von Verrechnungspreisen bestimmte Fehler in unterschiedlichen Unternehmen in ähnlicher Art und Weise immer wieder gemacht. Spezialisten mit einem reichhaltigen Erfahrungsschatz kennen diese und wissen sie zu vermeiden, sie kennen vergleichbare Situationen. Mit zunehmender Erfahrung kann Intuition gepaart mit etwas Mut helfen, zu einer schnellen und zugleich guten Entscheidung zu kommen.

Ausblick

Das Umfeld internationaler Verrechnungspreise ändert sich extrem schnell, Prognosen sind schwierig und Komplexität sowie Unsicherheit nehmen weiter zu. Durch den individuellen Umgang mit Dynamik im Management von Verrechnungspreisen von der Planung über die operative Administration bis zur Verrechnungspreisdokumentation bestehen in Unternehmen viele Risiken. Informationen sammeln ist wichtig, jedoch muss auch ein Gespür für Wirkungszusammenhänge und unterschiedliche Blickwinkel entwickelt werden. Individuelle Verhaltensweisen, aber auch persönliche und funktionelle Interessen erschweren erfolgreiches Verrechnungspreismanagement. Verantwortliche müssen sich dessen mehr denn je bewusst werden.

Intercompany-Transaktionen sind kontinuierlich zu überwachen und dauerhaft zu dokumentieren. Das erfordert Mittel und Ressourcen. Der Weg zu einem erfolgreichen Verrechnungspreismanagement führt deshalb nur über die Schaffung von Risikobewusstsein auf allen Ebenen und in allen Bereichen. Vorhandene Unsicherheit muss einer kraftvoll wirkenden Einstellung weichen. Durch Aktivitäten wird Aufmerksamkeit erregt und schrittweise auch Wirkung erzeugt, es folgen die Mittel.

Der Handlungsbedarf ist durch BEPS unmittelbar gegeben. Für Unternehmen kommt es darauf an, sich nicht durch Passivität in eine schlechte Ausgangsposition zu manövrieren.

Einstein sagte einst: „Mehr als die Vergangenheit interessiert mich die Zukunft, denn in ihr gedenke ich zu leben.“

Jedes Unternehmen, jedes Mitglied einer Geschäftsleitung und jeder Mitarbeiter in Verrechnungspreisfunktionen sollte sich fragen: *„Werde ich früher oder später ein Problem haben?“*

Auch ohne akute Dringlichkeit sollte die Thematik regelmäßig auf der Agenda von Geschäftsführung und Vorständen stehen.

1.2. Der „angemessene“ Verrechnungspreis aus betriebswirtschaftlicher Sicht

Mr Hogan – wer ist das? *Mr Hogan* zeichnet als Richter des Tax Court of Canada für das weltweit beachtete Urteil im Verrechnungspreisfall *General Electric Capital Canada Inc.* verantwortlich. Er schloss sein Urteil mit folgenden Worten:

„In the final analysis, transfer pricing is largely a question of facts and circumstances coupled with a high dose of common sense.“

Diese Aussage bestätigt einmal mehr, dass es im Bereich der Verrechnungspreise keine absolute Wahrheit gibt, also auch nicht den einzig „richtigen Verrechnungspreis“.

Das Verhältnis zwischen „steuerlichem Verrechnungspreis“ und Betriebswirtschaft ist noch weitgehend unerforscht, hat jedoch eine erhebliche Bedeutung. Sowohl in den OECD-VPG als auch in den deutschen Verwaltungsgrundsätzen werden betriebswirtschaftliche Begriffe verwendet, welche nicht näher definiert sind. Beispielsweise werden weder der Kostenbegriff an sich noch die Kostenrechnungsarten in diesen Richtlinien näher erläutert. Welche Kostenbasis beispielsweise bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung kommen kann, wird in den Rz 28 bis 32 der VPR 2010 besprochen.

Konzernverrechnungspreise bilden sich nicht am freien Markt durch das Zusammentreffen von Angebot und Nachfrage. Verrechnungspreise sind eine monetäre Bewertung von internen Lieferungen und Leistungen zwischen den verschiedenen Bereichen eines Unternehmens sowie innerhalb eines Konzerns.¹ Verrechnungspreise sind daher rein rechnerisch ermittelte Größen, die zur Bewertung von Leistungsbeziehungen (zB Warenlieferungen, Miet- oder Pachtverträgen, Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern oder Darlehensbeziehungen) zwischen zwei rechtlich selbstständigen Unternehmen eines Konzernverbundes dienen.² *Schmalenbach*³ hat in der betriebswirtschaftlichen Forschung bereits 1903 auf die Wertigkeit der Verrechnungspreise hingewiesen.

1 Vgl. *Osterloh/Frost*, Betriebswirtschaftliche Funktionen der Verrechnungspreise: Koordinationsfunktion, Motivationsfunktion, Orientierungsfunktion, in *Raupach* (Hrsg), Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen in betriebswirtschaftlicher, gesellschafts- und steuerrechtlicher Sicht (1999) 34.

2 Vgl. *Scheffler*, Die Verrechnungspreisgestaltung bei international tätigen Unternehmen – dargestellt am Beispiel der Kostenumlage für verwaltungsbezogene Dienstleistungen, in *zfbw*, Heft 43, 6/1991, 471ff.

3 *Schmalenbach* untersuchte in seiner Habilitationsschrift die Frage, ob sich über die betriebsinternen Preise, analog zum gesamtwirtschaftlichen Preismechanismus, eine Lösung der Koordinationsprobleme innerhalb eines Unternehmens erreichen ließe. Er prägte den Begriff der „pretialen Betriebslenkung“ durch betriebsinterne Preise. Vgl. *Kotschenreuther*, Handbuch der Verrechnungspreise (1997) 445.

1. Gestaltungspotential Verrechnungspreise

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ergeben sich Verrechnungspreissachverhalte vor allem an organisatorischen Schnittstellen (Abteilungen oder rechtlich selbständige Einheiten), welche zugleich auch Verantwortungsbereiche voneinander abgrenzen. Aus dem Blickwinkel der Betriebswirtschaft dient die Festlegung von Verrechnungspreisen primär der nachhaltigen Optimierung des Konzernergebnisses.

Die Betriebswirtschaft unterscheidet beim Einsatz von Verrechnungspreisen zwischen unterschiedlichen Funktionen, welche es zu erfüllen gilt:⁴

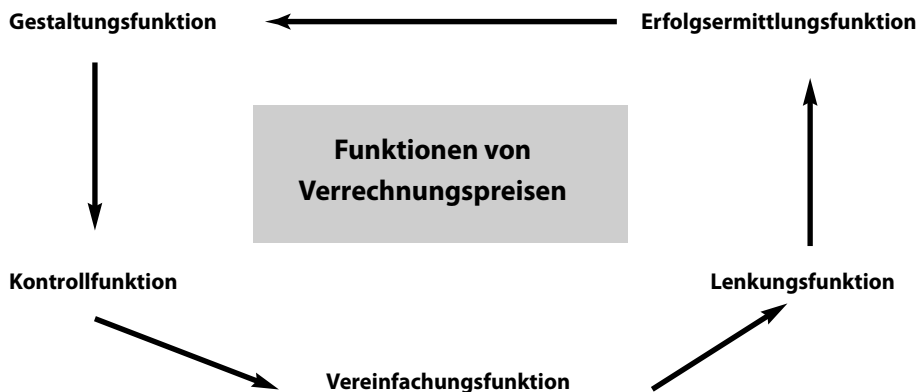


Abb 1: Funktionen von Verrechnungspreisen

- Vereinfachung der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung durch Ansatz vorgegebener (zB starrer) Verrechnungspreise anstelle von schwankenden Marktpreisen.
- Ermittlung des Erfolgs von einzelnen autonom agierenden Abteilungen des Gesamtunternehmens oder von einzelnen Konzerngliedern durch Ansatz von Preisen für innerbetriebliche oder konzerninterne Transaktionen.
- Kontrolle der einzelnen autonomen Betriebsteile oder der Konzernglieder durch Vergleich von Ist- und Sollenerfolg.
- Lenkung der Betriebsteile oder der Konzernglieder durch bewusste Setzung von Verrechnungspreisen zur Verhaltenssteuerung.
- Gestaltung der Erfolgszuordnung auf die Betriebsteile oder die Konzernglieder, etwa zur Erreichung steuerlicher, haftungsrechtlicher oder vergütungsbezogener Zielsetzungen. Dem steuerrechtlichen Ansatz am nächsten kommt wohl diese Funktion, welche auch als „Einkommensverteilungsfunktion“ bezeichnet wird.⁵

⁴ Vgl. Schmidt, Angemessene Verrechnungspreise bei konzerninternen Transaktionen, PISb 2002, 40 ff.

⁵ Vgl. Vögele/Brem in Vögele/Borstell/Engler (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise² (2004) G 32.