

März 2021

Umfrage

Abweichende steuerliche Verrechnungspreise in der Steuererklärung oder als Ergebnis einer Betriebsprüfung zwischen verschiedenen Staaten

Executive Summary

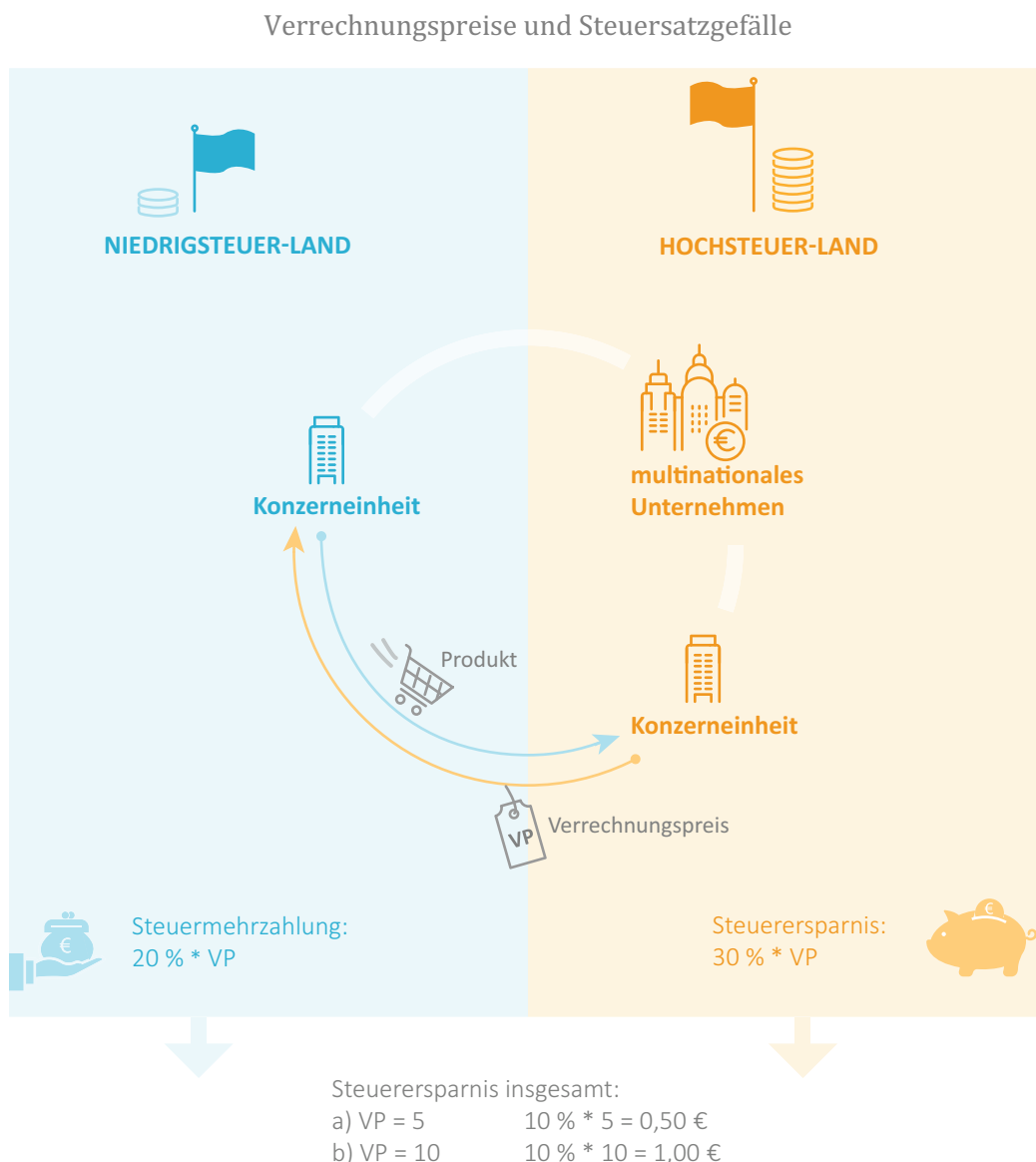
Diller | Lorenz | Sureth-Sloane

1. Hintergrund und Zielsetzung

Bei grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen existiert kein Marktpreis. Um steuerlichen Ertrag und Aufwand zutreffend den beteiligten Staaten zuordnen zu können, wird deshalb eine Ersatzgröße benötigt: der sogenannte steuerliche Verrechnungspreis oder Transferpreis.

Effekte des Verrechnungspreises

Wenn zwischen zwei Staaten ein Steuersatzgefälle besteht, können steuerliche Verrechnungspreise in multinationalen Unternehmen grundsätzlich dazu führen, dass Steuersubstrat von einem Staat in einen anderen verlagert wird. Je nach Höhe des jeweiligen Steuersatzniveaus kann sich dadurch das Ausmaß der Besteuerung im Niedrig- im Vergleich zum Hochsteuerland ändern.



Ein höherer Verrechnungspreis (im Beispiel: 10,00 € statt 5,00 €) führt zwar im Niedrigsteuerland zu einer höheren Steuerbelastung, die Steuerersparnis im Hochsteuerland überwiegt jedoch. Insgesamt wird so bei einer Steuersatzdifferenz von 10% eine Ersparnis von 1,00 € pro (intern) verkauftem Produkt erreicht.

Fremdvergleichsgrundsatz bestimmt Verrechnungspreis

Es gibt deshalb Regeln, die vorschreiben, wie Verrechnungspreise zu ermitteln sind. Viele Staaten orientieren sich hier an dem sogenannten Fremdvergleichsgrundsatz aus Art. 7 Abs. 2 bzw. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA: Bei Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen werden für die Besteuerung diejenigen Konditionen zugrunde gelegt, die auch unabhängige Unternehmen vereinbart hätten. Wenn also bspw. ein (Zwischen-)Produkt zwischen verbundenen Unternehmen grenzüberschreitend verkauft wird, wird ein Preis gesucht, der möglichst nahe an einen (fiktiven) Marktpreis herankommt. Der Fremdvergleichsgrundsatz per se ermöglicht letztlich nicht die Berechnung eines solchen konkreten Preises, sondern gibt lediglich das Ziel vor. Die Bestimmung von Verrechnungspreisen ist daher schwierig; insbesondere auch deshalb, weil Staaten letztlich in einem Wettbewerb um Steuereinnahmen stehen und deshalb prinzipiell gegensätzliche Interessen hinsichtlich der Höhe der Verrechnungspreise haben.

Die konkrete Ausgestaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes erfolgt in den nationalen Steuergesetzen – und kann also zwischen verschiedenen Staaten abweichen. Zu zusätzlichen Abweichungen kann die Auslegung der nationalen Normen durch die jeweilige Finanzverwaltung führen.

Abweichende Verrechnungspreise für ein und denselben Sachverhalt?

Während Hochsteuerländer also zu verhindern versuchen, Steuersubstrat an Niedrigsteuerländer zu verlieren, müssen multinationale Unternehmen Doppelbesteuerung durch inkonsistente Verrechnungspreise befürchten. Zwar existieren Mechanismen, die solche Konflikte auflösen sollen (z. B. Verständigungsverfahren, Joint Audits); diese sind jedoch nicht immer anwendbar, z. T. langwierig, teuer und verlaufen nicht immer erfolgreich. Im Verlauf zwischen Abgabe der Steuererklärung nebst entsprechender Verrechnungspreisdokumentation und Abschluss der jeweiligen Betriebsprüfungen und Einigungsverfahren kann es somit zu abweichenden Verrechnungspreisen für ein und denselben Sachverhalt in den beteiligten Staaten kommen.

Ziel der Umfrage

Ziel der Umfrage ist, einen Überblick zu erhalten, wann diese Abweichungen entstehen (antizipieren Unternehmen das Problem und geben bereits abweichende Verrechnungspreise in der Steuererklärung an? Oder kommt die Abweichung erst als Ergebnis einer Steuerprüfung zustande?), welche Folgen die Abweichung hat (Minderbesteuerung oder Doppelbesteuerung) und wie häufig evtl. Doppelbesteuerungen durch Verständigungsverfahren verhindert werden können. Schließlich möchten wir einen Überblick darüber erhalten, welche Staaten besonders betroffen sind.



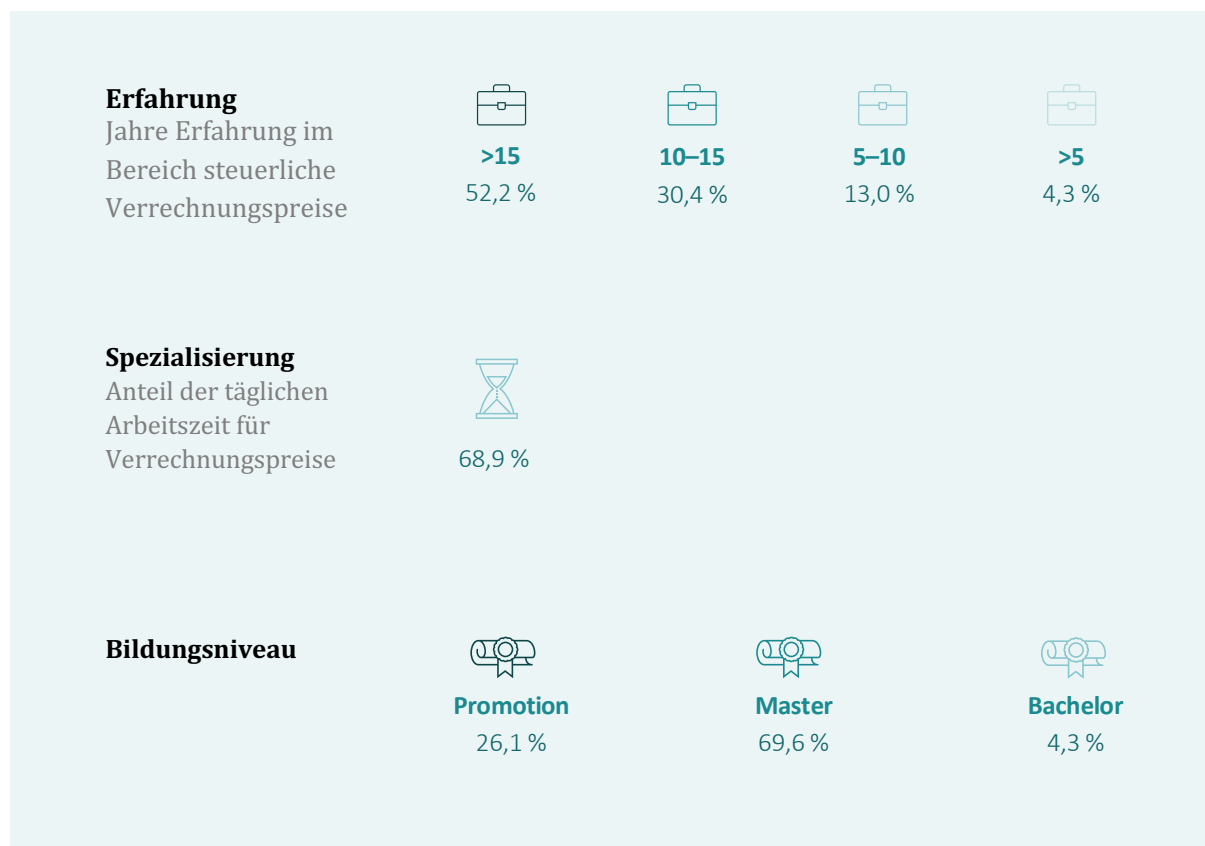
Basierend auf diesen Informationen untersuchen wir in einem theoretischen Modell das Zusammenspiel der Interessenslagen der beteiligten Akteure (multinationales Unternehmen, Steuerverwaltungen der beiden Staaten) um herauszufinden, welche Folgen abweichende Verrechnungspreise für die unternehmensinterne Struktur, die Produktionsentscheidung sowie die Steuereinnahmen der beteiligten Staaten hat. Ein Preprint dieses Papers wird demnächst an dieser Stelle veröffentlicht.

Die Umfrage lief vom 10.12.2020 bis zum 20.1.2021 .

2. Stichprobe

Die Umfrage wurde über den Arbeitskreis Verrechnungspreise der Arbeitsgemeinschaft für wirtschaftliche Verwaltung e. V. (AWV) sowie den Steuerausschuss des Verbands der Chemischen Industrie e. V. (VCI) an insgesamt etwa 60 Verrechnungspreisexperten deutscher multinationaler Unternehmen verschickt. Sie ist damit nicht repräsentativ, erfüllt jedoch unseren Anspruch, hochqualifizierte und spezialisierte Expert*innen zu erreichen, die entsprechende Entscheidungspositionen in den Unternehmen besetzen.

Mehr als zwei Drittel (70 %) der Teilnehmer verfügen über einen Masterabschluss (oder äquivalent), mehr als ein Viertel (26 %) ist promoviert. 83 % arbeiten seit mehr als zehn Jahren im Bereich steuerliche Verrechnungspreise.



3. Zeitpunkt der Entstehung von Abweichungen und geographische Verteilung

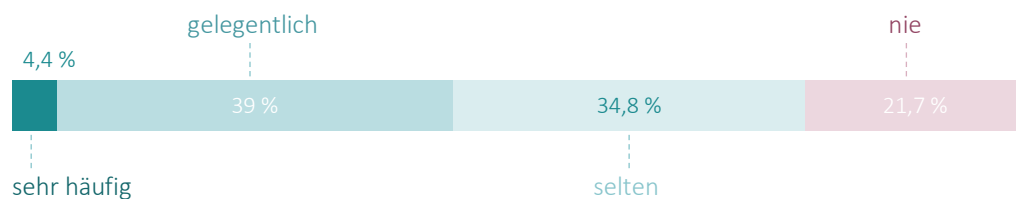
Abweichung in den Steuererklärungen

Wenn die Verrechnungspreisregelungen von zwei Staaten so ausgestaltet sind, dass kein Preis von beiden Staaten als zulässig erachtet wird, müssten Unternehmen eigentlich bei der Abgabe der jeweiligen Steuererklärungen abweichende Verrechnungspreise zugrunde legen. Zugleich jedoch besteht zumindest anekdotische Evidenz, dass die Erklärung abweichender Verrechnungspreise „Argwohn“ auf Seiten der Finanzverwaltung erweckt.

Wir haben die Teilnehmer*innen gebeten anzugeben, wie häufig sie erlebt haben, dass abweichende Verrechnungspreisbestimmungen bereits bei Abgabe der Steuererklärung zugrunde gelegt wurden. 43,4 % der Befragten geben an, dass sie dies gelegentlich oder häufiger erlebt haben.

Abweichende Verrechnungspreisbestimmungen werden gelegentlich oder häufiger bei Abgabe der Steuererklärung zugrunde gelegt

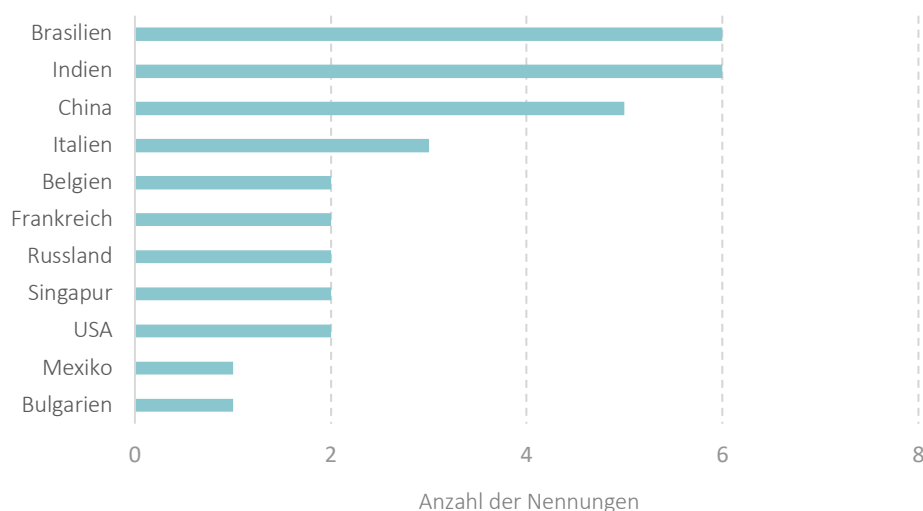
„Haben Sie erlebt, dass bereits bei Abgabe der Steuererklärungen die jeweiligen Länderbestimmungen zugrunde gelegt wurden?“



Um einen Eindruck von der geographischen Verteilung des Problems zu erhalten, haben wir die Teilnehmer*innen gebeten, Länderkombinationen zu nennen, bei denen bereits bei Abgabe der Steuererklärung abweichende Preise berücksichtigt wurden.

Abweichung bei Steuererklärung: Brasilien, Indien und China werden häufig genannt

„Bitte nennen Sie Länderkombinationen, bei denen Sie abweichende Verrechnungspreise bereits bei Abgabe der Steuererklärung erlebt haben“
Deutschland und:

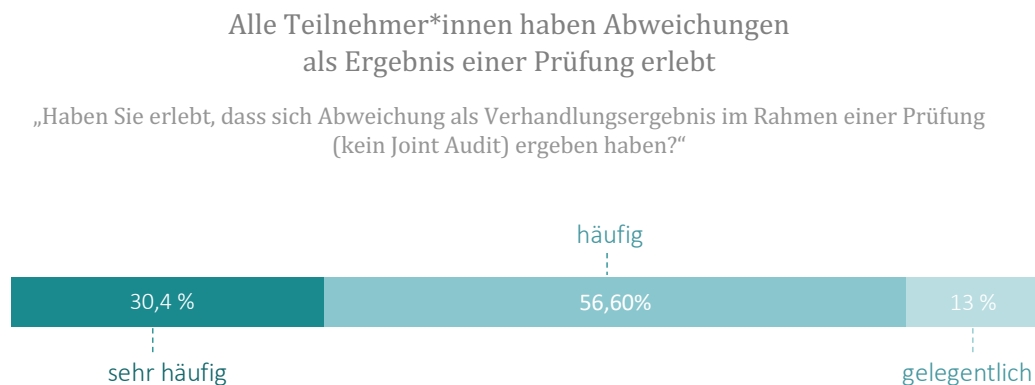


Besonders häufig wurde u. a. Brasilien genannt; dies ist insofern nicht überraschend, als die brasilianischen Verrechnungspreisregeln nicht auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhen und derzeit kein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Brasilien existiert.

Offenbar besteht die Problematik jedoch auch zwischen EU-Ländern; am häufigsten wurde hier Italien genannt.

Abweichung als Ergebnis einer Prüfung

Zusätzlich können sich die (gesetzlich vorgesehenen) Abweichungen im Rahmen einer Steuerprüfung manifestieren. Wir haben die Teilnehmer*innen gebeten anzugeben, wie häufig sie erlebt haben, dass Prüfungen zu abweichenden Verrechnungspreisen geführt haben.



Alle Teilnehmer*innen haben Abweichungen als Ergebnis einer Prüfung erlebt; 87 % geben an, dies (sehr) häufig erlebt zu haben.

Da Abweichungen als Ergebnis einer Steuerprüfung offenbar sehr häufig auftreten, haben die Teilnehmer*innen auch mehr Länder genannt, in denen sie solche Erfahrungen gemacht haben.

Offenbar gibt es Abweichungen systematisch auch in EU-Ländern; auch in diesem Zusammenhang wurde insbesondere Italien oft genannt.

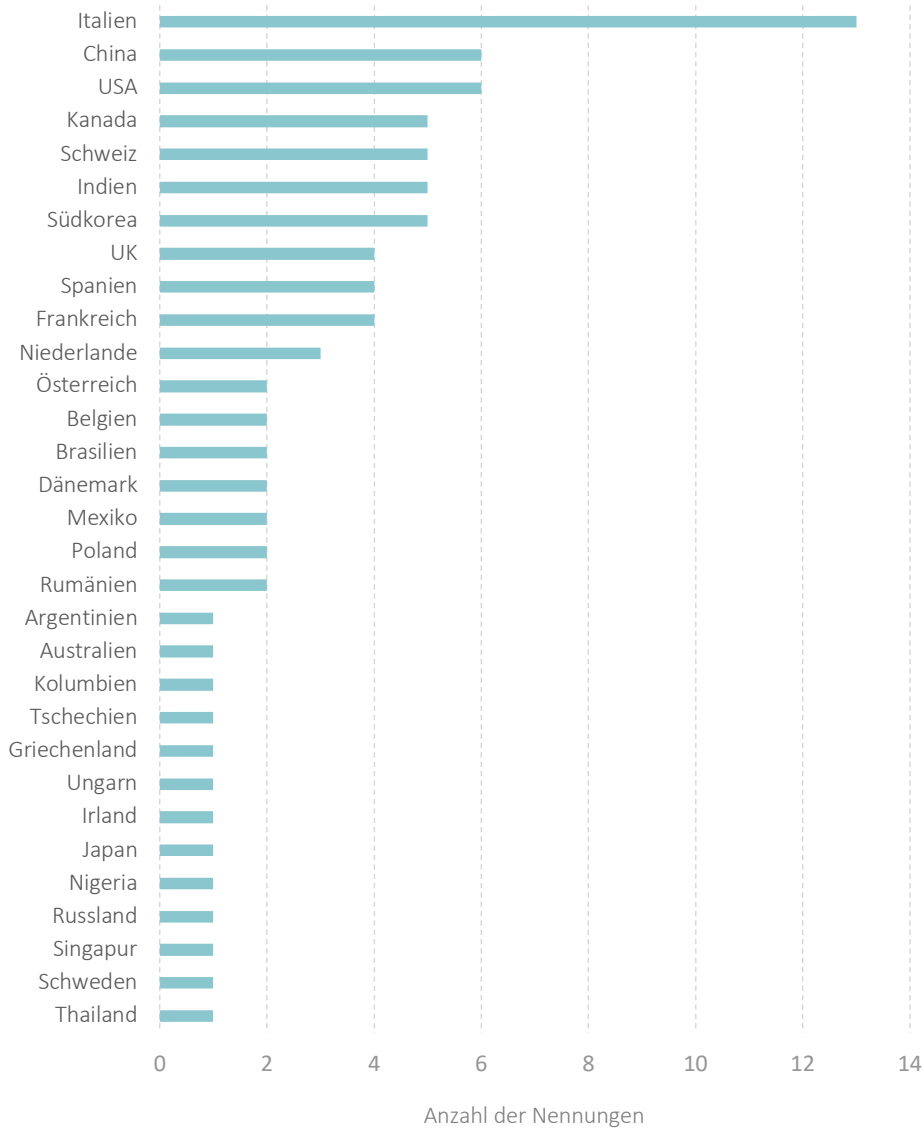
Im Fall von Brasilien scheint es dagegen *nach* Abgabe der Steuererklärung vergleichsweise wenig zusätzliche Abweichungen zu geben.

Ein*e Teilnehmer*in bemerkte lapidar, Abweichungen bei Prüfungen würden in „allen“ Ländern auftreten.

Abweichung nach Prüfung: Auch EU-Länder oft betroffen

„Bitte nennen Sie Länderkombinationen, bei denen Sie abweichende Verrechnungspreise als Ergebnis einer Prüfung erlebt haben“

Deutschland und:

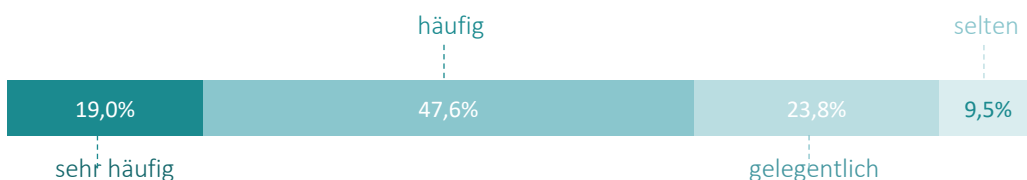


Auswirkungen von abweichenden Verrechnungspreisen

Aus Sicht von Unternehmen besteht insbesondere die Gefahr, dass abweichende Verrechnungspreise zu Doppelbesteuerung führen können. Die Antworten der Teilnehmer*innen bestätigen dies.

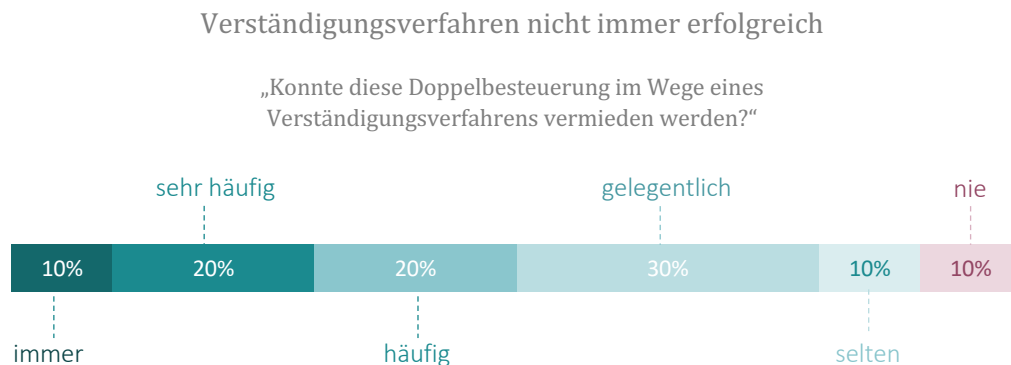
Abweichende Verrechnungspreise können zu Doppelbesteuerung führen

„Haben Sie erlebt, dass unterschiedliche Verrechnungspreise (vor einem evtl. Verständigungsverfahren) zu einer Doppelbesteuerung geführt haben?“

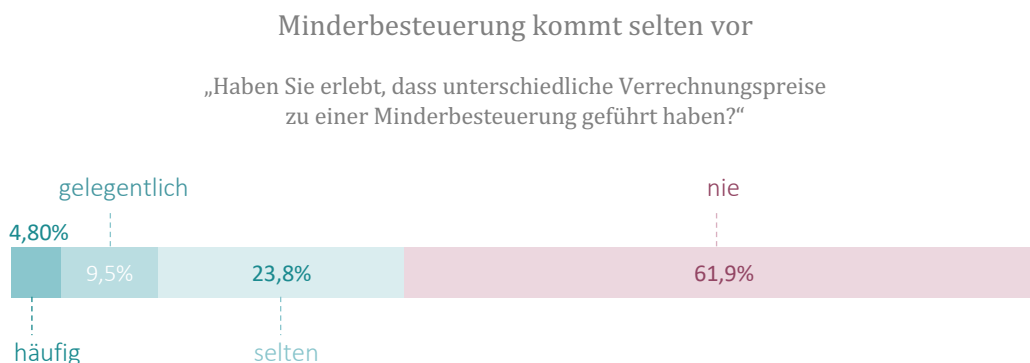


Alle Teilnehmer*innen haben bereits erlebt, dass das Ergebnis von Betriebsprüfungen in den von einem Verrechnungspreis betroffenen Ländern zu (zumindest temporärer) Doppelbesteuerung geführt hat.

Eine solche Doppelbesteuerung kann nach Erfahrung der Teilnehmer*innen in vielen – aber bei weitem nicht in allen Fällen durch ein Verständigungsverfahren vermieden werden.



Abweichende Verrechnungspreise können jedoch auch dazu führen, dass Einkünfte in keinem der beiden Länder besteuert werden (sog. weiße Einkünfte) – zusätzlich zu einer evtl. Gewinnverlagerung, die auch bei konsistenten Verrechnungspreisen möglich ist.



Die Antworten der Teilnehmer*innen legen nahe, dass dies vergleichsweise selten der Fall ist. Dennoch haben 40 % Minderbesteuerung bereits erlebt.

Doppelbesteuerung nimmt zu

Innerhalb der EU wird seit längerem eine gegenseitige Annäherung der einzelnen Steuersysteme angestrebt. Im Bereich der Umsatzsteuer wurde mit der Mehrwertsteuersystemrichtlinie bereits ein einheitlicher Rahmen geschaffen. Versuche, mit der Gemeinsamen (Konsolidierten) Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) eine Vereinheitlichung im Bereich der Körperschaftsteuer zu erreichen, waren nach einem ersten Anlauf im Jahr 2011 zunächst gescheitert; seit 2016 wird jedoch an einer Neuauflage gearbeitet (innerhalb eines GKKB-Regimes wären steuerliche Verrechnungspreise obsolet). Im Rahmen des Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)-Aktionsplans wurde von der OECD eine Vorlage zur Angleichung der Berechnung und Dokumentation von steuerlichen Verrechnungspreisen geschaffen. Der entsprechende BEPS-Aktionspunkt 13 wurde von vielen Ländern bereits um-

gesetzt. Dem stehen die Bestrebungen von Nationalstaaten gegenüber, ihr Steueraufkommen gerade im Hinblick auf digitale Geschäftsmodelle zu sichern oder auszuweiten. Vor dem Hintergrund dieses Spannungsfelds lohnt sich der Blick auf die Entwicklung von Doppelbesteuerung.

(Starke) Zunahme von Doppelbesteuerung in den letzten 5 Jahren

„Teilen Sie uns bitte Ihre Einschätzung zur zeitlichen Entwicklung des Problems der Doppelbesteuerung mit“

Nächste fünf Jahre



Vergangene fünf Jahre

Die Teilnehmer*innen haben in den letzten fünf Jahren eine (starke) Zunahme von Doppelbesteuerung als Ergebnis abweichender Verrechnungspreise beobachtet und erwarten in den nächsten fünf Jahren eine weitere Zunahme. Eine „Abnahme“ oder „starke Abnahme“ wird weder beobachtet noch erwartet. Stattdessen erwarten die Teilnehmer*innen sogar eine Verstärkung dieser Dynamik.

Anmerkung: Eine frühere Version dieser Executive Summary enthielt eine Auswertung der am häufigsten genannten Gründe für Abweichungen; wir haben diesen Abschnitt aufgrund von unvollständigen Antworten entfernt.

Sonderforschungsbereich

Diese Befragung wurde im Rahmen des Teilprojekts A05 des DFG-geförderten Sonderforschungsbereiches „TRR 266 Accounting for Transparency“ durchgeführt.

Der TRR 266 Accounting for Transparency ist ein von der Deutschen Forschungsgemeinschaft (DFG) geförderter überregionaler Sonderforschungsbereich. Unser Team von mehr als 80 engagierten Forschenden untersucht, wie Rechnungswesen und Besteuerung die Transparenz von Unternehmen beeinflussen und wie sich Regulierungen und Unternehmenstransparenz auf Wirtschaft und Gesellschaft auswirken. Ziel ist es, eine wirksame Regulierung für Unternehmenstransparenz und ein transparentes Steuersystem zu entwickeln. In unserer eigenen Forschung gewährleisten wir die Transparenz ebenfalls.



Kontaktinformationen

Wir freuen uns auf Ihre Anregungen und einen spannenden Diskurs zu unseren Forschungsergebnissen. Kontaktieren Sie uns gerne.



Prof. Dr. Markus Diller

Universität Passau

T. +49 851 509-2440

M. markus.diller@uni-passau.de



Dr. Johannes Lorenz

Universität Paderborn

T. +49 5251 60-2926

M. johannes.lorenz@upb.de



Prof. Dr. Caren Sureth-Sloane

Universität Paderborn

T. +49 5251 60-1781

M. caren.sureth@upb.de



SFB/Transregio 266

**ACCOUNTING FOR
TRANSPARENCY**

www.accounting-for-transparency.de



Deutsche
Forschungsgemeinschaft

Gefördert durch die Deutsche Forschungsgemeinschaft (DFG) – Collaborative Research Center (SFB/TRR) Project-ID 403041268 – TRR 266 Accounting for Transparency