

Dr.-Ing. Frank Schöneborn, London

Price-setting und Outcome-testing in der Praxis

- Wie sich auch konzernintern durch fremdübliches Agieren „arm's length“-Margen erzielen lassen -

Dr.-Ing. Frank Schöneborn ist General Manager und CFO von AZ Electronics Materials in London, UK. Die Gruppe gehört seit 2014 zur Merck KGaA. Zuvor war er bei Merck Leiter Global Operational Transfer pricing.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Nicht hinreichend beleuchtet wird bislang die Frage, wie der Verrechnungspreiszyklus in der Unternehmensrealität funktioniert und welche Probleme Ausgleichszahlungen neben den steuerlichen Fragestellungen noch auslösen. Ob sich das Sicherstellen fremdüblicher Margen nicht auch durch effiziente Überwachungs- und Lenkungsprozesse erreichen lässt wird kaum ernsthaft hinterfragt. Wären Margen laufend unter Kontrolle, gäbe es keine Überraschungen und weniger steuerliche Streitpunkte und Risiken. Dies sollte vor allem im Interesse der Unternehmen aber auch der Finanzverwaltungen in aller Welt liegen.

I. Einleitung

Viele Unternehmen nutzen Jahresendpassungen, um die Gewinne Ihrer Tochterunternehmen auf das fremdübliche Niveau einzustellen. Dies wird in der Praxis als pragmatische und schnelle Möglichkeit gesehen, den gesetzlichen Erfordernissen nicht zuletzt in Hinblick auf die sich anschließende Verrechnungspreisdokumentation gerecht zu werden. In den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien werden sowohl der „Price-Setting“- wie auch der „Outcome-Testing“-Ansatz als mögliche Wege beschrieben, ohne jedoch klar Position für eine „best practice“ zu beziehen.¹ Die „nachträgliche Verrechnungspreisanpassung“ ist ein „Outcome-Testing“-Instrument. Die Begriffe bzw. Methoden haben sich in der Expertenwelt etabliert. Allerdings finden sich nur in wenigen Ländern verbindliche rechtliche Vorgaben zum Instrument der Jahresendpassungen, welche zudem keiner einheitlichen Linie folgen.² Unstrittig ist, was das Ziel ist. Es mangelt jedoch an für die Praxis hilfreichen Vorgaben, auf welchem Weg Unternehmen die Ergebnisse „herstellen“ sollen. Auch in einem weiteren Diskussionspapier der OECD zu den „timing issues“ mangelt es an klaren Empfehlungen für die Praxis.³ Theoretische und abstrakte Abhandlungen sind weder für Unternehmen noch für Finanzverwaltungen hilfreich. Allgemein anerkannt wird das Vorliegen von Unsicherheit beim „Price-Setting“-Ansatz, im Gegensatz dazu sind rückwirkende Betrachtungen immer einfach durchzuführen. Die Richtigkeit der Ergebnisse ist gewährleistet, schließlich liegen vollständige Informationen vor. Wurde das Ergebnis nun aber mittels Ausgleichszahlungen erreicht, stellt sich in Prüfungen regelmäßig die Frage, ob insb. die ergebnisverschlechternde Korrektur anerkannt werden kann. Entsprechend hoch ist für Unternehmen das Risiko einer Doppelbesteuerung.

1 Vgl. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, July 2010, 3.69, 3.70., 3.71.

2 Vgl. Wittendorf, Tax Notes International, October 1, 2012 S.87-94.

3 Vgl. OECD, Draft on Timing Issues Relating to Transfer Pricing, 6 June 2012, abrufbar unter: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/50519380.pdf> [letzter Abruf: 04.11.2014].

Zweifel bleiben bestehen, schließlich handelt es sich hier nicht um natürliches fremdübliches Verhalten. Ausgleichszahlungen erscheinen manipulativ und willkürlich, die i.d.R. hohen Beträge wecken Aufmerksamkeit. Selbst bei gewisser Offenheit für diese Maßnahme ist die Frage der Beliebigkeit zu stellen, da dieses Instrument in einem global operierenden Konzern weltweit kaum einheitlich Anwendung finden dürfte. Allenfalls innerhalb der EU mag dies denkbar sein.

Der Beitrag beschreibt den Verrechnungspreiszyklus aus Sicht der Praxis der Unternehmen und schafft strukturelle wie begriffliche Klarheit zum „price setting“ und „outcome testing“. Er illustriert die durch Jahresendpassungen verursachten vielschichtigen Probleme und weist Wege, wie Unternehmen diesen Streitpunkt gänzlich vermeiden können. Es werden hierzu auch Prozesse und Aktivitäten in angrenzenden Funktionen einbezogen. Diese werden nicht von den Verrechnungspreisexperten der Steuerabteilungen verantwortet, beeinflussen jedoch entscheidend das später zu verteidigende Ergebnis. Dazu zählen bspw. die operative Geschäftsjahresplanung oder der unterjährige Forecast.

II. Jahresendpassungen als Auslöser steuerlicher Streitigkeiten

Der Fremdvergleichsgrundsatz hat bereits lange Zeit Bestand, die Vorschriften zur Dokumentation und die Wege zur Ermittlung fremdvergleichsüblicher Vergütungen sind ebenfalls etabliert. Unternehmen müssen nachweisen, dass verbundene Konzerngesellschaften untereinander fremdüblich agieren und die resultierenden Gewinne a.E. der Periode ebenfalls fremdüblich sind. Bei Prüfungen wird im Nachhinein untersucht, ob der im Ist erzielte Gewinn tatsächlich fremdübliches Niveau erreicht hat. Es handelt sich um einen einfachen Soll-Ist-Vergleich. Der Sollwert ergibt sich aus den zugrunde liegenden Funktions- und Risikoanalysen und darauf basierenden Benchmark-Studien. Durch die Bandbreiten wird für das Soll eine gewisse Toleranz erlaubt. Der Gewinn am Jahresende ist der Istwert. Während die genauen Werte zum Zeitpunkt der Jahre später stattfindenden Betriebsprüfungen verfügbar sind und die dann leicht identifizierbaren Differenzen diskutiert werden, fehlt es nach wie vor an Hinweisen und praxisnahen Vorgaben, wie Unternehmen trotz bester Vorsätze diese spätere Diskrepanz vermeiden sollen. Die entscheidende Größe ist die Zeit: welche Informationen liegen zu welchem Zeitpunkt vor? Wann und wie kann das Unternehmen intern agieren oder reagieren, um fremdübliche Vergütungen aus konzerninternen Geschäftsbeziehungen sicherzustellen?

Unternehmen streben nach Effizienz und suchen permanent Optimierungsmöglichkeiten. So entstehen häufig kreative oder pragmatische Lösungen, die erst im Nachhinein theoretisch analysiert, aufbereitet und gewürdigt werden. Ggf. folgt auch eine gesetzliche Regelung. Dies lässt sich auch auf Beispiele auf dem Gebiet der Verrechnungspreise übertragen. Die aktuell intensiv diskutierte „Base-Erosion-and-Profit-Shifting“-Initiative (BEPS) der OECD soll vorgefundene Prak-

tiken und Gestaltungen untersuchen, transparent machen und letztlich auch einschränken.

Auch in den Diskussionen zu Jahresendanpassungen zeigt sich dieser retrospektive Ansatz, sie waren und sind für die Praxis eine einfach implementierbare Maßnahme, die schnell Anklang fand und sich binnen vergleichsweise kurzer Zeit verbreitete. Sie gilt fast schon als „üblich“ wenn auch nicht als „fremdüblich“. Fremde Dritte werden nicht oder nur unter ganz engen Rahmenbedingungen eine Vereinbarung treffen, die im Ergebnis wie eine Gewinngarantie wirkt. Nachträgliche Bonus- oder Rabattprogramme honorieren bspw. eine Übererfüllung der Ziele, schwer vorstellbar ist eine rückwirkende Rabattgewährung, wenn die Umsätze das ganze Jahr unter den Erwartungen blieben. Am ehesten würden die Parteien bereits unterjährig Preise etwa für das zweite Halbjahr nachverhandeln, wenn sich die Marktlage bspw. verschlechtert hat. Es ist heutzutage kaum denkbar, dass in modernen Unternehmen erst am Jahresende ein „Kassensturz“ erfolgt. Hieraus lässt sich i.Ü. gut die Existenzberechtigung und Funktion des Controlling in Unternehmen ableiten. Unternehmen tragen Risiken, so auch stark funktions- und risikoreduzierte Konzerngesellschaften. Erhalten diese über die Ausgleichszahlungen einen 100% betraglich festgelegten „garantierten“ Gewinn, könnte auch dieses Restrisiko als nicht mehr existent diskutiert werden. Durch die Anwendung von Bandbreiten und Prozentwerten besteht dieses jedoch de facto weiter.

Eine Jahresendanpassung ist eine rein reaktive Maßnahme. Kurz vor Ende des Geschäftsjahres wird analysiert, wie weit der Ist- vom Sollwert entfernt ist. Mangels verbleibender Alternativen lag es auf der Hand, signifikante Differenzen durch eine Einmalzahlung auszugleichen. So wird kurz vor Schließung der Bücher ein manueller Gutschrift- bzw. Lastschriftbeleg erstellt, ergebniswirksam bei beiden beteiligten Gesellschaften gebucht und der Betrag überwiesen. Dies wird i.d.R. von der Steuerabteilung initiiert und vom Rechnungswesen bzw. Treasury gebucht. Auf Konzernebene saldiert sich der Betrag, es gibt scheinbar keine Probleme.

In der Praxis wird dieser Sachverhalt häufig erstmals im Zuge der Jahresabschlussprüfungen diskutiert. Es stellt sich die Frage, wie diese Zahlungen in der GuV und auch bilanziell zu behandeln sind. Eine Herausforderung besteht bereits darin, dass Abschlussprüfer i.d.R. weniger mit dem sehr spezifischen Expertengebiet Verrechnungspreise vertraut sind. Offenbar hat sich auch hier noch keine einheitliche Meinung gebildet, wie mit steuerlich ausgelösten Ausgleichszahlungen am Jahresende konsistent umzugehen ist.

Später wird sich auch steuerlich die Frage stellen, ob der Beleg als Aufwand und abzugsfähig anzuerkennen ist. Die zugrunde liegende Leistung ist nicht erkennbar, der Ausweis als Gutschrift wirft ebenfalls Fragen auf: gibt es Verträge? Gibt es formelle Vorschriften und Erfordernisse? Wie ist dieser Sachverhalt zu behandeln? Sind diese Beträge zollwertrelevant? Müssen u.U. alle Einfuhrvorgänge einzeln korrigiert werden? Ähnliche Fragen stellen sich mit Blick auf die USt.

Ausgleichszahlungen führen wiederkehrend zu Disputen. Sie treten jährlich auf und werden in vielen Ländern aufgrund mangelnder Regelungen und nicht einheitlicher Auffassungen unterschiedlich behandelt.⁴ Den Nachteil haben die Unterneh-

men, neben der drohenden Doppelbesteuerung sind sowohl der interne Verwaltungsaufwand als auch die oft zusätzlich notwendigen Beratungskosten nicht zu unterschätzen. So ist es wünschenswert, schnellstmöglich einen international einheitlichen Konsens zum Umgang mit Jahresendanpassungen zu suchen. Die OECD bezieht keine Position und liefert keine praktikablen Vorgaben i.S. einer „best practice“. Es wird den Unternehmen überlassen, die Vor- und Nachteile von „price setting“ und „outcome testing“ abzuwägen, den damit verbundenen Aufwand und Nutzen zu bewerten und schließlich die Option mit dem potenziell geringeren steuerlichen Risiko zu wählen.

In einer aktuellen Veröffentlichung werden die neuesten Ergebnisse und Empfehlungen einer Arbeitsgruppe des EU Joint Transfer Pricing Forums (EUJTPF) vorgestellt.⁵ Darin finden sich erstmals einheitliche Kriterien zur Akzeptanz der Ausgleichszahlungen. Welche formellen Erfordernisse sind zur steuerlichen Anerkennung notwendig? Wenig überraschend werden recht enge Grenzen für die Unternehmenspraxis gesetzt. Das Unternehmen muss vor Beginn der Transaktion erkennbar bestrebt sein, den Fremdvergleichsgrundsatz zu erfüllen. Alle Details sind vorab vertraglich zu vereinbaren, die Rechenlogik zur Ermittlung des ausgleichenden Betrags muss klar und formelhaft beschrieben werden. Die Durchführung hat vor Abgabe der Steuererklärungen einheitlich, konsistent und dauerhaft zu erfolgen, d.h. es müssen Ausgleiche in beide Richtungen möglich sein. Schließlich muss auch auf Anfrage erklärt werden können, weshalb der Forecast nicht eintraf und woraus die Abweichungen resultierten. Unternehmen müssen viel Sorgfalt walten lassen, sollen Angriffspunkte aus Jahresendanpassungen vermieden werden.

Da sich das EUJTPF bereits seit 2011 mit der Behandlung von Ausgleichszahlungen innerhalb der EU-Mitgliedstaaten befasst, sind diese Ergebnisse und Empfehlungen begrüßenswert.⁶ Jedoch löst dies für die Praxis nach wie vor nicht das globale Problem. Die überwiegende Zahl der international tätigen Unternehmen hat auch Geschäftsbeziehungen mit Konzerngesellschaften außerhalb der EU, dort dürften auch in Zukunft nur sehr selten Ausgleichszahlungen anerkannt werden. Ziel muss ein global einheitliches und konsistentes Vorgehen sein. Kritikpunkte hinsichtlich Beliebigkeit und Willkür wären sonst kaum zu entkräften.

Ist es für Unternehmen tatsächlich ein unumgängliches dauerhaftes steuerliches Risiko, wenn Gewinnmargen durch die Dynamik des Geschäfts „aus dem Ruder laufen“ und die zur Erreichung der steuerlichen „arm's length compliance“ notwendigen Ausgleichszahlungen einseitig nicht akzeptiert werden? Bleibt zur Vermeidung von Jahresendanpassungen nur die Hoffnung auf den Zufall, dass die Geschäftsjahresplanung qualitativ sehr gut und gleichzeitig der Geschäftsverlauf frei von Überraschungen ist? Können operative Gewinnmargen nur dann „von allein“ fremdübliche Höhen erreichen? Lässt sich dieses Problem nicht auch auf anderem Weg lösen?

Ein strukturierter Blick auf den Verrechnungspreiszyklus entlang der zeitlichen Abfolge verhilft zu einem systemischen Verständnis. Er illustriert, welche Informationen wann vorlie-

4 Zum aktuellen Diskussionsstand in Deutschland, in der EU wie auch auf OECD-Ebene ausführlich: Greinert/Metzner, DB 2014 S. 623-627.

5 Vgl. EU Joint Transfer Pricing Forum, Report on Compensating Adjustments, January 2014, abrufbar unter: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2013/jtpf_009_final_2013_en.pdf [letzter Abruf: 04.11.2014].

6 Zum Standpunkt der EU und den Zwischenschritten der Arbeit des EUJTPF vgl. ausführlich: Greinert/Metzner, DB 2014 S. 625-627.

gen und zeigt Eingriffsmöglichkeiten, damit a.E. der Periode Soll und Ist möglichst minimal, d.h. innerhalb einer geringen Bandbreite voneinander abweichen. Entsprechend reduziert würde das verbleibende steuerliche Risiko.

III. Der Verrechnungspreiszyklus in der Praxis

Der idealtypische und in der Praxis in unterschiedlichen Ausprägungen regelmäßig auffindbare Verrechnungspreiszyklus ist eine Abfolge aufeinander aufbauender Prozessschritte. Jahresend Anpassungen sind nur ein Element, welches jedoch durch die steuerlichen Angriffspunkte viel Aufmerksamkeit erlangt. Vergleichsweise weniger intensiv wird z.B. die Geschäftsjahresplanung beleuchtet, obgleich diese im Zyklus ebenfalls bedeutend ist. So basiert der „Price-Setting“-Ansatz neben historischen Informationen zu fremdvergleichsüblichen Vergütungsniveaus vor allem auf aktuell vorliegenden Planungen („financial projections“) und den daraus gewonnenen bzw. ableitbaren Informationen.⁷ Der Budgetierungsprozess und dessen Ergebnisse sind die Grundlage, die Planungsqualität im Unternehmen hat deutlich höhere Relevanz als beim „outcome testing“.⁸ Bemerkenswert ist, dass das EUJTPF auch in seinen Empfehlungen für die Akzeptanz von Jahresend Anpassungen im „outcome-testing“ das nachträgliche Erklären der Abweichungen für notwendig erachtet.⁹ In der Praxis wird es unabhängig vom gewählten Ansatz spannend, wenn Steuerexperten später erklären und dokumentieren sollen, welche Ereignisse die Abweichungen zum ursprünglichen Plan verursachten. Einige Erklärungsmuster könnten universal von vielen Unternehmen benutzt werden: so entwickelte sich der Markt nicht wie erwartet, ungeplante Kostensteigerungen traten ein, Marktanteile wurden unerwartet verloren oder gewonnen, ein Preiskampf führte zu Umsatzreduktionen, Neuprodukteinführungen liefen überraschend besser oder schlechter. Dies in der Tiefe zu hinterfragen oder gar zu wiederlegen dürfte schwierig sein, zumal solche qualitativen Ergebnisanalysen ohnehin in das Aufgabengebiet der Controller fallen. In der Praxis könnte eine Abweichung auch damit begründet werden, dass der Plan einfach „falsch“ war und sich 12 Monate lang niemand um die Abweichungen „gekümmert“ hat.

Die Realität in Unternehmen unterstreicht die hohe Bedeutung der Schnittstellen zum Rechnungswesen, Controlling und auch zu Vertriebs- und Supply-Chain-Organisationen. Groß ist das Risiko von internen Missverständnissen in der Kommunikation, wenn Steuerexperten bspw. von „nachträglichen Preisanpassungen“ sprechen. Irritationen und Fehler in der operativen Abwicklung lassen sich nicht sicher ausschließen. Am Verrechnungspreiszyklus in Unternehmen sind neben der Steuerabteilung immer mehrere Abteilungen und Funktionen beteiligt. Dies gilt für den „Price-Setting“- als auch für den „Outcome-Testing“-Ansatz. Eine begriffliche Klärung und Beschreibung der einzelnen Schritte im Zyklus ist Voraussetzung für ein funktionsübergreifendes Verständnis des Gesamtprozesses.

1. Hypothetical price-setting

Bevor ein neues Geschäftsjahr beginnt, stellt sich im Zuge der Konzerngeschäftsjahresplanung bzw. Budgetierung für die einzelnen Gesellschaften die Frage, mit welchen Annahmen

und Rahmenparametern zu planen ist. Ein wichtiges Teilelement sind Verrechnungspreise. Im Zuge der Diskussionen zum „Price-Setting“-Ansatz heißt es häufiger, „der Verrechnungspreis“ wird in der Planung festgelegt. Gemeint ist i.d.R. zunächst nur die Methode und die Zielmarge als fremdvergleichsübliches Vergütungsniveau. Diese Formulierung muss aus Praxissicht näher beleuchtet werden. Als anschauliches und in der Praxis oft vorkommendes Beispiel kann eine Routinervertriebsgesellschaft dienen. Im Idealfall ist das steuerliche Verrechnungspreissystem im Konzern seit Jahren etabliert und allen Beteiligten abteilungsübergreifend gut bekannt. Die Gesellschaft soll am Jahresende eine geringe, in einer gewissen Bandbreite liegende Gewinnmarge erzielen. So wird die Steuerabteilung gefragt, auf welche Nettozielmarge die Gesellschaft einzustellen ist. Denkbar ist eine Aussage, dass gem. der „Transactional Net Margin Method“ (TNMM) auf 5% Nettoergebnis abzielen ist. Der Wert resultiert aus den jüngsten aktuell verfügbaren Benchmark-Studien und hat hypothetischen Charakter. Die darin enthaltenen Fremdvergleichsdaten liegen häufig 1-2 Jahre zurück, es gibt keine besseren Informationsquellen. Ausgehend von diesen historischen Daten wird nun im Bestreben, dem Fremdvergleichsgrundsatz bestmöglich nachzukommen, der Wert als Ziel für das nächste Geschäftsjahr seitens der Steuerabteilung vorgegeben. So ist dem Erfordernis genüge getan, dass Konzerne vor Beginn einer Transaktion bemüht sind, die Fremdüblichkeit der Ergebnisse zu erreichen. Reicht diese hypothetisch vorgegebene Aussage zum „Verrechnungspreis“ für das nächste Geschäftsjahr aus? Können oder sollen hiermit spätere Abweichungen erklärt werden? Es ist notwendig, einen näheren Blick auf den operativen Planungsprozess in der Praxis zu werfen.

2. Operational price-setting

Im Beispiel ist allen Planungsverantwortlichen die Vorgabe der zu erzielenden Nettomarge bekannt. Controller wie auch Vertriebs- und Supply-Chain-Bereiche arbeiten nun mit dieser Vorgabe. Es müssen „vom Markt kommend“ Endverkaufspreise und Mengen ausgeplant werden, dazu erfolgt die Budgetierung der Kosten der lokalen Vertriebsgesellschaft. I.d.R. soll nun der Controller nach theoretischem Verständnis Sorge tragen, dass trotz der oft vorkommenden Planänderungen und finaler Kostenkürzungen am Ende eine Umsatzrendite von 5% für das Planjahr gezeigt wird. Über einzukaufende Mengen und auf Artekelebene dynamisch zu iterierende Einkaufs- bzw. Transferpreise wäre dies zu erreichen. Dies erfordert bereits in theoretischen Modellen einen enormen Aufwand, es sind mehrere Iterationsläufe notwendig. Konzerne haben selten nur zwei Gesellschaften und eine einstellige Anzahl von Verkaufsartikeln. In der Praxis werden Planungen zudem im Prozess oft geändert, dies gilt für Absatzmengen als auch für die Kosten. Bestandsziele der Vertriebsgesellschaften können einen weiteren Effekt haben, bspw. wenn es Initiativen zur Lagerbestandsoptimierung gibt: dann wird u.U. mehr verkauft als konzernintern beschafft. In der idealen Welt ergeben die geplanten Intercompany-Einkaufsmengen mit den iterativ ermittelten Transferpreisen auf Artekelebene für das betreffende Produktportfolio sowie die final budgetierten Kosten exakt die von der Steuerabteilung vorgegebene Nettomarge von 5%. Das zentrale und verrechnungspreisrelevante Ergebnis ist faktisch eine neue Preisliste für jeden Verkaufsartikel zwischen den beiden Gesellschaften für das neue Geschäfts-

7 Vgl. OECD, a.a.O. (Fn. 3).

8 Vgl. Greinert/Metzner, DB 2014 S. 623 sowie Wittendorf, a.a.O. (Fn. 2), S. 87.

9 Vgl. EU Joint Transfer Pricing Forum, a.a.O. (Fn. 5), S. 4.

jahr. Die Preise stehen im Einklang mit der Vorgabe der Steuerabteilung zum steuerlichen „Verrechnungspreis“. Für Praktiker stellt sich nun die Frage, ob bereits die ausdrückliche Vorgabe der Steuerabteilung oder erst das Vorliegen der Artikelpreislisten mit nachgewiesener Passgenauigkeit zur Ergebnisplanung der Gesellschaft das Erfordernis für einen adäquaten „Price-Setting“-Ansatz erfüllt. Welcher Prozessschritt im Verrechnungspreiszyklus erfüllt die Voraussetzung des ernsthaften Bemühens: das vergleichsweise einfachere steuerliche „hypothetical price setting“ oder das deutlich komplexere „operational price setting“, das i.d.R. nicht von der Steuerabteilung verantwortet wird?

Konzerngesellschaften nutzen kontinuierlich Preislisten, um untereinander Waren und auch Leistungen auszutauschen, die Preise sind im ERP-System für die Rechnungserstellung hinterlegt und sollten in gewissen Intervallen gepflegt werden. Dennoch wird speziell im Planungsprozess die voranstehend als ideal beschriebene Vorgehensweise in den seltensten Fällen der Realität entsprechen. Mehrstufige Lieferketten, extreme große Produktsortimente oder gar das generelle Nichterstellen von Planungen auf Gesellschaftsebene können dies schon von vornherein unmöglich machen. Für Praktiker stellt sich bei großen Datenmengen auch schnell die Frage nach unterstützenden Systemen. Es ist nicht bekannt, ob hier bereits professionelle IT-Tools verfügbar sind oder ob nicht doch überwiegend Excel-Lösungen genutzt werden müssten. Nahezu immer werden entscheidende Hemmnisse in der begrenzten Zeit und den intern limitierten Ressourcen im Controlling und Vertrieb liegen. Planungen werden oft bis zur letzten Minute geändert, zielgenaue Iterationsläufe können dann trotz bester Absichten nicht mehr erfolgen.

Es ist offen, welche Nachweise zum Prozess vorstellbar sind und welche Ergebnisqualität planerisch erreicht werden muss, um zukünftig eine auf fremdvergleichsübliche Gewinne ausgerichtete Intercompany-Preisfindung angemessen zu vertreten. Nur mit einem hohen Anspruch an die Genauigkeit der Planung könnte später in steuerlichen Verrechnungspreisprüfungen detailliert erklärt werden, welche Effekte kosten- oder marktseitig zu Abweichungen in der Zielmarge führten. Bei einer Festlegung formeller Erfordernisse sollten in jedem Fall Aspekte der Praktikabilität und Verhältnismäßigkeit berücksichtigt werden.

3. Operational monitoring and price updating

Mit dem Beginn des Geschäftsjahres beginnt auch der monatliche Berichtsprozess. Jeden Monat erstellen Controller Ergebnisberichte u.a. auf Gesellschafts- und Gruppenebene und erklären die aktuelle Geschäftsentwicklung. Es werden regelmäßig Ergebnisbesprechungen abgehalten und neben dem Einzelmonat auch „year-to-date“ oder Quartale diskutiert, der Vergleich wird zum Plan und zum Vorjahr vorgenommen. Mehrfach im Jahr wird zudem ein Forecast-Prozess durchgeführt. Ziel ist die umfassende und zeitnahe Information der Geschäftsleitung bzgl. des aktuellen Geschäftsverlaufs und den daraus resultierenden finanziellen Ergebnissen. Entsprechend der gewonnenen Erkenntnisse und Informationen kann im laufenden Jahr frühzeitig korrigierend eingegriffen werden. Bekannt sind bspw. kurzfristige Kosteneinsparprogramme und „Einstell-Stops“, wenn der Geschäftsverlauf nicht wie geplant eintritt. In gleicher Art und Weise arbeitet das „operational monitoring and price updating“ als nächster Schritt im Verrechnungspreiszyklus. Es wird laufend über-

wacht, wie weit die aktuelle „Year-to-Date“-Gewinnmarge vom Sollwert des „hypothetical price setting“ abweicht. Im Gegensatz zum Controlling sind Einzelmonate nicht relevant, stattdessen steht die kumulierte Betrachtung im Blickpunkt. In der Praxis macht es häufig erst nach einigen Monaten, z.B. im April oder Mai Sinn, die Ist-Margen aus konzerninternen Transaktionen tiefer zu analysieren. Im günstigen Fall fällt dies zeitlich mit einem ersten Forecast des Controlling zusammen. U.U. liegen jetzt im Controlling aktuelle Informationen zur zu erwartenden Geschäftsentwicklung vor. Bei saisonalen oder projektbasierenden Geschäften wäre dies elementar, eine einfache lineare Extrapolation dürfte kaum sinnvoll sein. Durch eine Analyse von Ist bzw. Forecast und dem sich anschließenden Soll-Ist-Vergleich ist frühzeitig feststellbar, ob zum Jahresende die Marge aller Voraussicht wesentlich vom steuerlichen Sollwert abweicht. Sollte dies der Fall sein, bietet sich die Möglichkeit eines korrigierenden Eingriffs noch im laufenden Geschäftsjahr. Auf diese Art und Weise können auch unerwartete Einmaleffekte „abgefangen“ werden, welche in den OECD Verrechnungspreisrichtlinien als „unpredictable events“ beschrieben sind.¹⁰ Eine Lösung wird seitens der OECD nicht geliefert, sie läge erneut in den strittigen einmaligen Anpassungen am Jahresende.

Sollen zum Jahresende größere Abweichungen zur Zielmarge wirksam vermieden werden, muss vor allem zeitnah eine Korrektur der Margen eingeleitet werden. Auf Basis der Ist-Daten und des Forecasts werden analog dem „operational price setting“ alle Artikelpreise unterjährig aktualisiert. Es empfiehlt sich ein pragmatisches Vorgehen bei der Neuberechnung, eine gewisse Näherung ist oft hinreichend. Die Zeit bleibt die kritische Größe, so sollten die Neuberechneten Artikelpreise idealerweise bereits zu Beginn des nächsten Monats wirksam werden. Dieser „Operational-Monitoring-and-Price-Updating“-Prozess erfolgt kontinuierlich bis zum Dezember. Die Praxis zeigt, dass unterjährig zwei „updates“ realistisch erscheinen, mehr als drei dürften kaum praktikabel und qualitativ sinnvoll sein. In der Praxis stellt sich oft die Frage, in welchem Bereich das „operational monitoring“ durchgeführt wird. Selten obliegt dies der Steuerabteilung, häufiger wurde ein transfer pricing office etabliert oder die Aufgabe wurde einzelnen Mitarbeiter im Controlling als Teil Ihres Stellenprofils übertragen.

4. Operational outcome-testing

Als nächster Schritt des Verrechnungspreiszyklus erfolgt im Dezember bzw. im 13. Buchungsmonat der finale Soll-Ist-Vergleich. Liefern das „operational price setting“ wie auch das „operational monitoring and price updating“ qualitativ erfolgreich, dürfte die Abweichung prozentual wie betragslich im Rahmen und in einer akzeptablen Bandbreite liegen. Wird jedoch eine massive Abweichung festgestellt, wird die Steuerabteilung abwägen und binnen weniger Wochen Entscheidungen treffen müssen. Ist eine Jahresendanpassung notwendig und durchzuführen, um die fremdvergleichsübliche Zielmarge zu erreichen? Die Nachteile sind bekannt. Ist dies in beiden beteiligten Ländern möglich und zulässig? Müssen USt-Erklärungen korrigiert werden? Welche Zollrelevanz hätte die Zahlung? Auch wenn alle diese Fragen geklärt sind, stellen sich weitere operative Herausforderungen. Es muss ein Buchungsbeleg ausgestellt werden. Was steht auf

¹⁰ Vgl. OECD, a.a.O. (Fn. 1), 3.72.

der Rechnung? Wo wird dieser Beleg ergebniswirksam in der GuV mit welchen Kontierungsinformationen gebucht? Muss die Vertriebsgesellschaft einen Teil des Betrags als Bestandsbewertung buchen? Damit würde der gewünschte Margeneffekt verloren. Auch zeitlich sind Details zu klären: Kann der Betrag noch im zwölften oder 13. Buchungsmonat gebucht werden? Im lokalen Abschluss gibt es selten Probleme, schwierig wird es, wenn der Konzernabschluss bereits kurz nach dem Jahreswechsel erfolgt. Auch für Controller stellen sich Fragen: wo kann eine solche Ausgleichszahlung im management reporting ausgewiesen werden? Lassen sich diese eliminieren oder ausblenden? Wirken sie sich gar auf Managementvergütungen oder Mitarbeitererfolgsbeteiligungen aus? Selbst auf Ebene des Konzern-CFOs kann diese Maßnahme Aufmerksamkeit erwecken, wenn erhebliche Beträge bewegt werden. Sollten zwischen den beteiligten Ländern deutliche Besteuerungsunterschiede bestehen, kann sich das ebenfalls auf Konzernebene zeigen. Zum Jahresende steigt oder sinkt die Konzernsteuerquote überraschend. Damit kann im Extremfall auch die Dividendenplanung instabil werden. Es wäre sicher schwierig, die Gründe den Anteilseignern zu erklären.

Jahresendanpassungen sind Teil dieses „Operational-Outcome-Testing“-Prozesses. Werden sie durchgeführt, sind formelle Vorgaben zu deren Anerkennung, sofern diese existieren, zu beachten. Es spricht für Unternehmen vieles dafür, sowohl den qualitätssichernden „Operational-Price-Setting“- als auch einen stabilen „Operational-Monitoring-and-Price-Updating“-Prozess aufzusetzen, um nach Möglichkeit Jahresendanpassungen komplett zu vermeiden oder zumindest betraglich deutlich zu reduzieren. Daraus resultierenden steuerlichen Risiken wie auch operativen Problemen könnte so auf globaler Ebene einheitlich und konsistent aus dem Weg gegangen werden. Im umgekehrten Fall würden die Ist-Margen erst am Jahresende einmalig analysiert. Sie dürften regelmäßig deutlich vom Sollwert des „hypothetical price setting“ abweichen, hohe Ausgleichsbeträge sind die unausweichliche Folge. Neben den operativen Aspekten in der Abwicklung müssten dadurch verursachte Fragen in späteren Betriebsprüfungen zusätzlich beantwortet werden. Das Risiko von Doppelbesteuerung wäre dauerhaft gegeben und zudem deutlich höher.

5. Empirical outcome testing

Der Abschluss des Verrechnungspreiszyklus bildet das „empirical outcome testing“. Es handelt sich um einen „revised“ Soll-Ist-Vergleich. An die Stelle der Zielmarge aus dem „hypothetical price setting“ rücken jetzt Fremdvergleichswerte aus Benchmark-Studien für das betreffende, nun weit zurückliegende Geschäftsjahr. Diese liegen erst später vor, i.d.R. jedoch zum Zeitpunkt der Bp. Hier ist wahrscheinlich, dass sich der ursprüngliche Sollwert des „hypothetical price setting“ und dessen Bandbreiten von diesem empirisch nachgewiesenen „Revised“-Soll unterscheidet. Dieses Problem des zeitlichen Versatzes ist nicht lösbar. Es bleibt zu hoffen, dass der Istwert inkl. der eventuell durchgeführten Jahresendanpassungen aus dem „operational outcome testing“ auch in der empirischen Bandbreite liegt. Sollte dies nicht der Fall sein, bietet sich wie heute bereits auch viel Raum für Diskussionen unter Steuerexperten: auf welchen Wert am Rand oder innerhalb der neuen Bandbreite ist zu korrigieren? Dieses Risiko bleibt für die Unternehmen bestehen, es lässt sich auch nicht durch „operational price setting“ und „operational monitoring and price updating“ beseitigen.

IV. Praxisempfehlungen

Konzerne haben im Controlling wie auch im Risikomanagement Organisationen und Prozesse etabliert, um Geschäftsrisiken frühzeitig zu erkennen und ihnen rechtzeitig und wirksam begegnen zu können. Wirtschaftliche Schäden sollen vermieden oder zumindest begrenzt werden. Den gleichen Ansatz sollten Unternehmen auch im Verrechnungspreismanagement verfolgen. Sie sollten erwägen, einen geschlossenen „Operational-Transfer-Pricing-Management“-Prozess zu etablieren, der sowohl „operational price setting“ als auch „operational monitoring and price updating“ umfasst. Dies muss nicht zwingend einen unüberschaubaren Aufwand zur Folge haben. Vielfach bestehen somit in der Praxis bereits Aktivitäten und Prozesse, die für ein unterjähriges aktives Verrechnungspreismanagement hilfreich sein können. So kann hinterfragt werden ob unterjähriges Margen-Monitoring nicht bereits in angrenzenden Bereichen, bspw. im Controlling, erfolgt. Ebenfalls prüfungswert wäre zu Beginn, ob nicht auch unterjährig eine Gewinnprognose auf Gesellschaftsebene aus bereits vorhandenen Forecast-Prozessen abgeleitet werden kann. Problematischer und überaus herausfordernd sind komplexe Gesellschaften, deren Margenüberwachung eine umfassende Segmentierung der Ergebnisrechnung erfordert. Diese muss bisher nur einmal pro Jahr als Teil der Dokumentation erstellt werden, zukünftig wäre dies als Teil des „operational monitoring and price updating“ regelmäßig auch unterjährig durchzuführen.

Entscheidend für den Erfolg ist die Festlegung, wo in der Organisation die laufende Preissetzung und Überwachung organisational und prozessual angesiedelt wird. Eine eigene Einheit oder entsprechend betraute Einzelpersonen z.B. im Controlling könnten zentrale Ansprechpartner der Steuerbeteiligung sein, unterjährig die Margen überwachen und in gewissen Intervallen die Maßnahmen zur Korrektur einleiten. Wichtig ist, dass jemand im Konzern die Prozessverantwortung dafür übernimmt und sich hier kein Vakuum in der Organisation ergibt.

Es darf nicht der Eindruck entstehen, dass Artikelpreise monatlich zu ändern sind. Als für die Praxis realistisch kann eine zwei- oder dreimalige Preisänderung im Laufe des Jahres z.B. im Januar, Mai und September angenommen werden. Je früher Abweichungen festgestellt werden, desto eher und besser kann das Unternehmen korrigieren. Wird gezögert, muss die spätere Reaktion umso heftiger ausfallen. Die heftigste Reaktion wäre die reaktive Jahresendanpassung im Dezember. Fällt diese gravierend aus, würde mit Beginn des neuen Jahres eine weitere heftige Preisanpassung für alle Artikel im „Operational-Price-Setting“-Prozess folgen müssen, das könnte wiederum aus Zollsicht Rückfragen auslösen: wieso wurden scheinbar plötzlich Preise für Artikel massiv geändert? Im Ergebnis entstehen zusätzliche Effekte aus Bestandsbewertungen. Die „Kunst“ besteht im kontinuierlichen aber keinesfalls „hektischen“ Anpassen i.S.d. „price setting“. Es gilt ähnlich dem Controlling das Ziel durch Früherkennung und Gegensteuerung mit Augenmaß zu erreichen. Gerät das Margengefüge in unkontrollierte Schwingungen, ist es nur schwer wieder unter Kontrolle zu bringen. Sofern überhaupt zulässig wären Jahresendanpassungen ein Ausweg, deren Höhe kann jedoch völlig aus dem Rahmen fallen.

V. Zusammenfassung

Dem Risiko „aus dem Ruder laufender“ Intercompany-Margen kann in der Praxis wirksam begegnet werden. Es sinkt durch

effektives Verrechnungspreismanagement massiv, ebenso die Wahrscheinlichkeit der Notwendigkeit von Jahresend Anpassungen. Sollten diese dennoch unvermeidbar sein, sollten sich doch die Beträge und damit auch hier das Risikopotenzial reduziert haben. Die Implementierung verbunden mit der klaren Präferenz für den „Price-Setting“-Ansatz ist für Unternehmen eine Frage des Abwägens von Aufwand, Nutzen und Risiken. Durch „operational price setting“ und „operational monitoring and price updating“ können Risiken deutlich reduziert werden, auch wenn der Aufbau einiger Zeit bedarf. Schließlich muss das Problem der Intercompany-Margensteuerung auf Dauer gelöst werden. Sollte zwischen dem „hypothetical price setting“ und dem „operational outcome testing“ oder gar erst dem „empirical outcome testing“ kein aktives Verrechnungspreismanagement stattfinden, hätten Margen „freien Lauf“. Ob punktuell heilende Jahresend Anpassungen hier dauerhaft die erste Wahl sind, kann durchaus bezweifelt werden. Selbst später im Rahmen von Betriebsprüfungen kann nach erfolgreich implementiertem Verrechnungspreismanagement leicht argumentiert und demonstriert werden, das nichts dem Zufall überlassen wurde. Das Unternehmen war im besten Sinn bestrebt, fremdvergleichsübliche Konditionen anzuwenden. Es entspricht dem Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns, sich regelmäßig d.h. i.d.R. monatlich die finanziellen Ergebnisse

anzusehen und in gewissen Abständen über Preisanpassungen nachzudenken, sollten Markt- oder Kostenentwicklungen dies notwendig machen. Zwei- bis dreimaliges Verhandeln unter Dritten in stürmischen Geschäftszeiten dürfte nicht abwegig sein. Ist die Industrie von längeren Zyklen geprägt, sind auch andere Intervalle denkbar. In jedem Fall sollte das Geschäft und dessen Entwicklung bis zum Jahresende stabil und hinreichend genau prognostizierbar sein.

Könnten die steuerlich intensiv diskutierten Jahresend Anpassungen gänzlich vermieden werden, wäre dies zweifellos ideal. Zudem entfallen die operativen Schwierigkeiten in der Abwicklung der Ausgleichzahlungen im engen Zeitfenster des Jahresabschlusses. Es ist nicht von der Hand zu weisen, dass eine laufende Margenüberwachung zusätzlichen Aufwand generiert und nicht alle Unternehmen die Ressourcen haben, eigene Einheiten aufzubauen. Mit Blick auf die Diskussionen zum Country-by-Country-Reporting der BEPS-Initiative der OECD und die daraus resultierenden zusätzlichen Aufwände zur Erfassung und Bereitstellung der Daten erscheint dieser Aspekt in naher Zukunft vermutlich in völlig anderem Licht. Auch hier wird sich die Frage stellen: „wer soll dies leisten?“. Es ist kaum zu erwarten, dass die Verrechnungspreisexperten der Steuerabteilungen die Herausforderungen allein bewältigen können. Es wird in jedem Fall ein funktionsübergreifender Ansatz notwendig.

Rechnungslegung/Handelsbilanzrecht

»DB0691721

Dr. Andreas Haaker, Berlin

Warum die Ausschüttungssperre nach § 272 Abs. 5 HGB-E des BilRUG-RegE bei phasengleicher Dividendenrealisation ins Leere läuft

Dr. Andreas Haaker, Grundsatzabteilung des DGRV – Deutscher Genossenschafts- und Raiffeisenverband e.V. Der Verfasser gibt seine persönliche Meinung wieder und dankt den Herren WP/StB Ulf Jessen und StB Karl-Heinz Dickau für hilfreiche Anmerkungen.

Kontakt: autor@der-betrieb.de

Vordergründig erfordert die Umsetzung der neuen Bilanzrichtlinie durch das Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetz die Implementierung einer Ausschüttungssperre bei phasengleicher Dividendenrealisierung. Bei einer GoB- und richtlinienkonformen Auslegung zeigt sich allerdings, dass die betreffende in § 272 Abs. 5 HGB-E des Regierungsentwurfes umgesetzte Regelung ins Leere läuft.

I. Problemstellung

Der *Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft* hat in seiner Stellungnahme zum Referentenentwurf eines Bilanzrichtlinie-Umsetzungsgesetzes (BilRUG-RefE) darauf hingewiesen, dass Art. 9 Abs. 7 Buchst. c der neuen Bilanzrichtlinie (2013/34/EU) eine „Ausschüttungssperre bei

phasengleicher Dividendenaktivierung“ fordern würde und eine Kodifizierung in einem neuen § 272 Abs. 5 HGB empfohlen.¹ Dieser mit den GoB und der maßgeblichen Rspr. in Konflikt stehenden Empfehlung wurde im Regierungsentwurf (BilRUG-RegE) nachgekommen, indem der „*Unterschiedsbetrag, um den der Gewinnanteil aus der Beteiligung die bereits eingegangenen Zahlungen und entstandene Forderungen auf Gewinnausschüttung übersteigt, in eine Rücklage einzustellen und die Ausschüttung zu versagen*“² ist. Bei „phasenungleicher Dividendenrealisierung“ wird aber ggf. der Zeitpunkt der Dividendenrealisierung insb. zulasten von Minderheitsanteileignern weit hinausgezögert.³ Eine solch folgenreiche Regulierung bringt auch in vielen Fällen potenziell schwerwiegende Eingriffe in die Struktur und Organisation von mehrstufigen Konzernen mit sich, was allenfalls der betreffenden Beratungs-

1 Vgl. Arbeitskreis Bilanzrecht Hochschullehrer Rechtswissenschaft, BB 2014 S. 2733. Lüdenbach/Freiberg, BB 2015 S. 365, bevorzugen die Kodifizierung einer Ausschüttungssperre in § 268 Abs. 8 HGB.

2 BilRUG-RegE, BT-Drucks. 18/4050, Erläuterungen zu Nr. 14 (§ 272 HGB).

3 Vgl. Moxter, Grundsätze ordnungsmäßiger Rechnungslegung, 2003, S. 45.