

Dr.-Ing. Frank Schöneborn, Darmstadt

Operational transfer pricing

– Weshalb Verrechnungspreise keine Exklusivmaterie für Steuerexperten sind –

► DB0633706

I. Einleitung

Nicht nur aufgrund der regelmäßig wiederkehrenden Diskussionen in der Öffentlichkeit hat das „transfer pricing“ oder auch das Gebiet der „Verrechnungspreise“ durch prominente Steuervermeidungsmodelle und potenzielle Gewinnverlagerungen ins Ausland an Bedeutung gewonnen. Es ist bereits seit vielen Jahren die Domäne von Steuerexperten auf der ganzen Welt. Schließlich lassen sich durch geschickte Gestaltungen, ohne gegen geltendes Recht zu verstoßen, Steuerunterschiede zwischen Ländern ausnutzen, die in erheblichem Maße die Steuerbelastung bzw. die Konzernsteuerquote optimieren bzw. senken können. Dadurch steigt auch der Druck auf die Steuerverwaltungen, missbräuchliche Gestaltungen zu verhindern und ihr Steueraufkommen zu schützen. In der Konsequenz haben die Steuerverwaltungen durch die fortschreitende Globalisierung in den letzten zwei Jahrzehnten sowohl in den industrialisierten als auch in Schwellenländern die Bedeutung des transfer pricing für sich als Risiko oder auch als Chance erkannt. Durch Einführung und Weiterentwicklung immer komplexerer Vorschriften und höherer Dokumentationsanforderungen an international operierende Unternehmen sollte diesen Entwicklungen begegnet werden. So bieten sich Finanzverwaltungen bereits heute vielfältige Möglichkeiten, die effektiven Transferpreise eines Konzerns als nicht fremdvergleichsüblich anzugreifen und letztlich – häufig auch sehr erfolgreich – Steuernachzahlungen einzufordern. Andererseits haben sich seit einigen Jahren auch die Konzernsteuerabteilungen entsprechend präpariert und verteidigen eingeführte und bestehende Transferpreissysteme und -methoden anhand intensiv erarbeiteter Dokumentationen. Es ist ein regelrechter „Rüstungswettlauf“ zwischen Unternehmen und Finanzverwaltungen wahrnehmbar.

Der Beitrag erklärt zunächst in der Praxis auftretende Probleme bei der Implementierung von Verrechnungspreisen und illustriert daraus resultierende neue steuerliche Risiken. Zur Strukturierung werden über Organisations-, Kommunikations-, System- und Prozessaspekte vier kritische Erfolgsfaktoren entwickelt. Diese fügen sich zu einem neuen eigenständigen Aufgaben- und Fachgebiet, dem operational transfer pricing. Die abschließende Darstellung von erfolgreichen „best practices“ zur Problemlösung und Risikovermeidung unterstreicht die Notwendigkeit dieser Einsicht.

II. Neue Risiken – wenn Verrechnungspreise die Steuerabteilung verlassen

Verrechnungspreisdokumentationen inklusive der erforderlichen Benchmarkstudien stellen dabei heute nur noch einen Mindeststandard dar – auf der sicheren Seite ist damit kein Unternehmen. Vieles ist schlicht Ansichtssache. Auch mit – zwischen Unternehmen und Steuerverwaltungen häufig nur sehr aufwendig zu erzielenden – Advanced Pricing Agreements (APA) zur Festlegung der Verrechnungspreismethode für die Zukunft und trotz vorhandenem Doppelbesteuerungsabkommen wird es schwierig, wenn transfer pricing Gegenstand der Prüfung wird. Probleme und Steuernachzahlungen nach der Prüfung ergaben sich in der Vergangenheit eher aus Mängeln in Bezug auf die zu erfüllenden Do-

kumentationsvorschriften. So lagen geforderte Transferpreisdokumentationen nicht oder nicht vollständig zu allen Transaktionen vor oder waren konzernweit nicht kongruent, Benchmarkstudien und Funktions- & Risikobeschreibungen wurden als ungeeignet bzw. unzutreffend eingestuft, vertragliche Grundlagen fehlten oder wurden – falls vorhanden – nicht eingehalten. Bislang waren überwiegend formale Aspekte die Schwachstellen bei der Verteidigung von Verrechnungspreissystemen.

Selbst wenn ein Konzern mit all seinen Gesellschaften jegliche gesetzlichen Formerfordernisse z. B. an die Dokumentation erfüllt, ist es damit „noch nicht getan“. Es können trotzdem erhebliche Transferpreiss Risiken auftreten und in finanziellen Nachteilen für Konzerne resultieren. Diese sind meist nicht sofort aus steuerlichem Blickwinkel heraus erkennbar, häufig liegen sie tief in den organisationalen Systemen und Prozessen verborgen¹. So bieten sich den Finanzverwaltungen als potenziell neue Angriffspunkte das Hinterfragen bzw. Bemängeln der operativen Implementierung, der Überwachung der Transfer-Pricing-Prozesse sowie der operativen Datenebene an². Bei Prüfungen wird vermehrt oder sogar überwiegend in die transaktionalen Daten, Systeme und Prozesse eingestiegen, um hier vergleichsweise leicht Schwachstellen zu entdecken bzw. Fehler nachzuweisen³. Mit einer Einstellung ähnlich der aus dem amerikanischen Rechnungswesen bekannten „substance over form“ wird dem tatsächlichen Handeln mehr Bedeutung geschenkt als der rein formalen Dokumentation und vorhandenen Vertragswerken. Der Sarbanes-Oxley Act von 2002 sieht interne Kontrollprozesse zur Finanzberichterstattung vor, dies sollte sich zur Vermeidung von Risiken auch auf die permanente Überwachung der konzerninternen Transaktionen, somit auf das transfer pricing und insbesondere auf dessen operative Prozesse erstrecken⁴. Potenzielle Fragen der Betriebsprüfer wie „Wie (oft) überwachen Sie die Margen?“ oder „Aus welchen Systemen beziehen Sie auf welchem Weg die Daten?“ oder „Wie stellen Sie sicher, dass die Lieferungen konzernintern mit fremdvergleichsüblichen Preisen erfolgen? Wer kalkuliert die Preise?“ können dann hoffentlich auf den Punkt beantwortet werden. Wenn ein Konzern nicht überzeugende Nachweise erbringen kann, dass er klare, stabile und robuste Prozesse und Verantwortlichkeiten in der Organisation etabliert hat, kann im Zweifel das fremdvergleichskonforme Verhalten des Unternehmens angezweifelt werden. Es fehlen Kontrollmechanismen und das wirtschaftliche und zu besteuern- de Ergebnis der einzelnen Gesellschaften unterliegt dann wohl anscheinend dem Zufall.

Kontrovers wird in diesem Zusammenhang unter Praktikern in letzter Zeit häufiger diskutiert, ob bei der operativen Imple-

Dr.-Ing. Frank Schöneborn ist Leiter Global Transfer Price Management im Bereich Finanzen/Rechnungswesen/Controlling der Merck KGaA in Darmstadt.

1 Vgl. Burt/Herr/Martens/Wachsberger, International tax review 07/2006 S. 47.
 2 Vgl. Ernst & Young, Global transfer pricing Survey 2013, S. 12.
 3 Vgl. Dhall/Whipp, Transfer pricing International Journal 05/2012 S. 1.
 4 Vgl. Silverman/Carmichael/Herr, International Tax Review 07/2005 S. 56-59.

mentierung des transfer pricing im Unternehmen der „Price-Setting“- oder der „Outcome-Testing“-Ansatz gewählt werden sollte⁵. Diese Terminologie verbreitete sich erst durch ein Diskussionspapier der OECD im Jahr 2012⁶. Um am Periodenende die Zielmargen des im Konzern gültigen Transferpreissystems tatsächlich zu treffen, bieten sich Unternehmen prinzipiell zwei Möglichkeiten, entweder das regelmäßige zukunftsgerichtete unterjährige Aktualisieren von Transferpreisen auf der Ebene der einzelnen Artikel („price setting“) oder vergangenheitsbezogene anpassende Ausgleichszahlungen am Ende der Periode („outcome testing“). Allgemein scheint sich die Präferenz für das „price setting“ durchzusetzen, auch finden sich entsprechende Empfehlungen⁷.

Grundsätzlich unabhängig davon, welcher dieser Ansätze gewählt wird, müssen bei der Implementierung vielerlei übergreifende Aspekte und Dimensionen berücksichtigt werden. Diese werden im Folgenden über die kritischen Erfolgsfaktoren Organisation, Kommunikation, Systeme und Daten sowie Prozess- und Change-Management inhaltlich strukturiert und hinsichtlich ihrer Relevanz und Bedeutung näher erläutert.

1. Kritischer Erfolgsfaktor „Organisation“

In den letzten Jahren wurde das transfer pricing innerhalb der Konzerne die Domäne der Konzernsteuerabteilungen. Eine Vielzahl von Experten befassen sich mit den entsprechenden Gesetzen, erarbeiten Verrechnungspreisdokumentationen und interne Richtlinien, analysieren Funktions- und Risikoprofile, kümmern sich um Benchmarkstudien und geben entsprechend vor, auf welche Bandbreiten die Gewinn- oder Deckungsbeitragsmargen der Konzerngesellschaften auszusteuern sind. Wenn es um die Implementierung, d. h. das reine Umsetzen und das spätere Überwachen der Vorgaben im Konzern geht, lassen sich auf den ersten Blick schwer klare Grenzen ziehen. Steuerabteilungen werden vergleichsweise seltener in die Systeme und Datenwelten einsteigen, Zahlenberichte selbst erstellen, neue Preise auf Artikelbene errechnen oder diese gar in die ERP-Systeme einspielen. Erst recht das gezielte Entwerfen oder Anpassen entsprechender Finanzberichtssysteme hinsichtlich technischer Funktionalitäten sowie das Einbetten in die bestehende Systemlandschaft mit vorhandenen Datenflüssen wird vermutlich anderen Bereichen übertragen. Vielleicht wird gesagt „dies muss gemacht werden [. . .]“ oder „jemand muss [. . .]“ oder „ich brauche [. . .]“. Klarer klingt „das Controlling muss [. . .]“ oder „die IT [. . .]“ oder „die Information ist doch im Rechnungswesen vorhanden [. . .]“. Wenn es um Transferpreisaktualisierungen auf Produktebene geht, wird gelegentlich auch der Vertrieb oder die Supply-Chain-Organisation genannt.

Unklare Verantwortungs- und Aufgabenübergänge, Überlappungen im Spannungsfeld zwischen Steuerabteilung einerseits, Rechnungswesen und Controlling andererseits aber auch Rechtsabteilung, Revision und den vermeintlich nicht (mehr) betroffenen Vertretern des „Geschäfts“ stellen eine echte Herausforderung dar. Dieses abteilungs- bzw. funktionsübergreifende Zusammenspiel gilt es klar und eindeutig zu regeln⁸. Es umfasst zunächst die Schaffung von separaten Abteilungen oder Gruppen oder die Nominierung von einzelnen Personen mit klar abgegrenzten Funktions- und Aufgabenbeschreibungen. Bei der Besetzung aller mit transfer pricing befassten Stellen sind der Erfahrungshintergrund bzw. die Ausbildung der einzelnen Person wie auch deren Fähigkeiten und Fachkompetenzen überaus wichtig. Nur selten werden Steuerberater, Wirtschaftsprüfer oder Anwälte im operativen Controlling oder Rechnungswesen erfolgreich tätig sein können, umgekehrt wird kaum ein geschäftsaaffiner, prozess- und zahlenfokussierter Con-

trolling-Analytiker mit entsprechendem Ausbildungshintergrund Gesetzestexte und ähnliche Vorschriften erfolgreich durcharbeiten wollen und können. Insofern gilt es, die Verantwortungen und Tätigkeiten bzgl. des transfer pricing umfassend zu überblicken und darauf aufbauend so zuzuordnen, dass jeder Beteiligte in seinem Verantwortungsbereich zum reibungslosen Zusammenspiel des operativen transfer pricing beiträgt. Jeder Mitarbeiter – gleich, in welcher Abteilung er letztlich tätig ist – muss das klare Verständnis haben, was seine aber auch, was die Rolle und Verantwortung des angrenzenden Bereichs in Bezug auf transfer pricing ist. Dies umfasst auch die Einsicht, welche Befugnisse, Kompetenzen und Aufgaben außerhalb seiner Expertise liegen.

Alle Beteiligten, sowohl Steuerabteilung als auch Rechnungswesen, Controlling, Rechtsabteilung und der Vertrieb sind mit Budgetlimitationen konfrontiert und unterliegen einem steten Druck nach Effizienzsteigerung. Jeder möchte mit den zur Verfügung stehenden häufig begrenzten Ressourcen maximal zur Wertsteigerung im Unternehmen beitragen und diese nicht in chaotischen Prozessen vergeuden. Effizienz ist das gemeinsame Interesse, denn Doppelarbeiten, Mehrfachanfragen über verschiedene Kanäle durch nicht abgestimmte Zuständigkeiten und Vorgehensweisen gehen zulasten der wichtigen und nachhaltig wertgenerierenden Themen.

Für die Entwicklung, den Aufbau und das Betreiben einer eigenständigen operativen Transferpreismanagement-Organisation mit den „richtigen“ und vor allem in ihrem Aufgabenbereich hoch kompetenten Mitarbeitern müssen die Unternehmen zunächst – und dies vor allem rechtzeitig – investieren. Wenn diese Organisation schließlich effizient mit klaren Regeln und Zuständigkeiten arbeitet, intern ein effektives Aufgaben- und Prozessmanagement etabliert hat und dazu ein hohes Maß an Automatisierung und Standardisierung entwickeln konnte, ist dies mit Blick auf drohende Steuerrisiken auf lange Sicht sicher die Investition wert.

2. Kritischer Erfolgsfaktor „Kommunikation“

Eine weitere neben der Organisation keinesfalls zu unterschätzende kritische Erfolgskomponente ist flankierend die Kommunikation. Dass sich die für das transfer pricing zuständigen Bereiche und Mitarbeiter regelmäßig austauschen und miteinander sprechen versteht sich von selbst. Besondere Aufmerksamkeit sollte aber darauf gelegt werden, dass diese sich auch inhaltlich verstehen. Die Expertengemeinschaft zu transfer pricing im Steuerumfeld hat in den letzten Jahren eine eigene Sprachwelt entwickelt, mit der sich Steuerexperten problemlos zu Transfer-Pricing-Sachverhalten verständigen. Bemerkenswert ist, dass dabei häufig auch Begriffe genutzt werden, unter denen andere Bereiche im Unternehmen etwas komplett anderes verstehen. Mitarbeiter im Vertrieb können z. B. finale Verkaufs- wie auch Transferpreise für einzelne Artikel einfach und pragmatisch mit „cost+“ oder „market-minus“ berechnen. Allerdings sind hier nicht die steuerlich etablierten Transfer-Pricing-Methoden gemeint. Sie beschreiben stattdessen das Anwenden einer simplen Rechenformel. Der Transferpreis für einen Artikel kann durch einen prozentualen Aufschlag auf die Herstellkosten ermittelt oder unter Nutzung eines „Discountfaktors“ auf die durchschnittlichen Endkunden-

5 Vgl. Kressert/Loose/Menninger/Naumann, AWW-Information Special 2013 S. 34–36.

6 Vgl. OECD, Draft on Timing Issues relating to Transfer pricing, Working party No. 6 of the OECD Centre for Tax Policy and Administration on certain Transfer pricing Issues, 6 June 2012.

7 Der „Price-Setting“-Ansatz ist auch die eindeutige Präferenz des Autors, ähnlich auch in: Ernst & Young, a.a.O. (Fn. 2), S. 20.

8 Vgl. Bevacqua/Klopfer, World Finance 01-02/2013 S. 78.

preise berechnet werden. Eine Kalkulation von Transferpreisen ist prozessual nicht zwingend mit der TP-Methode verknüpft und komplett entkoppelt zu betrachten⁹. Auf eine Frage „wie werden die TPs operativ kalkuliert“ kann die Antwort des Vertriebs „mit einem Kostenaufschlag“ fälschlicherweise als Risikoverschiebung zwischen einer Limited-Risk- und einer Entrepreneurieinheit interpretiert werden. Zu weiteren Begriffen mit Missverständnis-potenzial mögen u. a. „Funktion“, „Transferpreis“, „Kalkulation“, „Verrechnungspreis“, „Transaktion“, „Dokumentation“, „Benchmark“ und „Berichte“ zählen. Beispielsweise kann es Mitarbeiter des Vertriebsbereichs oder auch des Controllings in Konzernen mit sehr großem Produktsortiment irritieren, wenn die Steuerabteilung erklärt, sie legt alle Transferpreise fest. In der ersten Vorstellung mögen dann endlose Listen mit hunderttausenden von Artikelpreisen ihren Weg in die und aus der Steuerabteilung finden. Wenn nicht stetig darauf geachtet wird, dass alle Beteiligten auch tatsächlich dasselbe meinen, drohen gravierende Missverständnisse mit u. U. erheblichen negativen Folgen¹⁰. Umgesetzt wird etwas anderes als das, was eigentlich z. B. per Email angefragt, gebraucht, gewünscht oder entschieden worden war. Hilfreich können hier regelrechte Sprachkurse sein, um sich gegenseitig in die verschiedenen Sprachwelten einzuführen und so das Verständnis der „Fachsprache“ des Gegenübers zu erlangen. Dies betrifft nicht nur Mitarbeiter aus dem Finanzbereich, auch Vertreter von Supply-Chain, Vertrieb, IT und ähnlich involvierten Bereichen sollten eingebunden werden. Ideal wäre es, wenn möglichst viele Mitarbeiter zumindest im Finanzbereich in Bezug auf transfer pricing „zweisprachig“ sind. Bewährt hat sich als weitere konkrete Kommunikationsmaßnahme das regelmäßige Durchführen von Informationsveranstaltungen zu transfer pricing im Allgemeinen. Auf diesem Weg können stete Achtsamkeit und flächendeckendes Bewusstsein bzgl. der Bedeutung des transfer pricing für das Unternehmen sichergestellt werden. Schließlich ist im Vergleich zu Steuerabteilungen in den angrenzenden Bereichen die Mitarbeiterfluktuation erfahrungsgemäß deutlich größer und die Gefahr des unbemerkten Wissensabflusses steigt.

Durch enge Abstimmungen und eine Kultur des intensiven Informationsaustauschs bspw. durch gemeinsame Transfer-Pricing-Roundtables, Ausschüsse oder Jour-fixes können z. B. auch „Elfenbeinturmkonzepte oder -modelle“ im transfer pricing vermieden werden. Solche werden u. U. erst umfangreich theoretisch auf Seiten der Steuerabteilung mit Unterstützung externer Berater entworfen, müssen dann aber später hinsichtlich Unmöglichkeit der Umsetzung bzw. praktischen Implementierung schmerzlich wieder verworfen oder aufwendig überarbeitet werden. So führen Entscheidungen aufgrund mangelhafter oder nicht hinreichender Sach- und Fachexpertise häufiger zu Disputen und unerfreulichen Resultaten für alle Beteiligten. Gleiches mag für manche sehr theoretisch formulierte und für weite Teile des Unternehmens daher unverständliche Verrechnungspreisrichtlinien gelten. Das Fazit muss lauten: „Viel miteinander sprechen – vor allem in der gleichen Sprache!“.

3. Kritischer Erfolgsfaktor Systeme & Datenqualität

Für die Dokumentation und den Nachweis der Angemessenheit fremdvergleichsüblicher Verrechnungspreise werden transaktions- wie auch profitbasierte Verrechnungspreismethoden herausgezogen. Allerdings liefern die ERP-Systeme in den wenigsten Fällen genau die dafür benötigten Daten¹¹. Ein sehr häufiger Mangel liegt in den zugrunde liegenden Produktstammdaten und intransparenten Rechnungsflüssen, welche häufig nicht über alle betroffenen Gesellschaften hinweg bekannt sind und folglich nicht standardisiert und harmonisiert vorliegen¹². Oft ist auch eine durchgängige Deckungsbeitrags-

analyse entlang der Liefer- und Wertflüsse aufgrund unzulänglicher Berichtssysteme und Daten nicht vorhanden oder nahezu unmöglich zu ermitteln. Unterschiedliche parallel im Konzern eingesetzte und nicht harmonisierte ERP-Systeme, verschiedene Kontenpläne und uneinheitliche Strukturen z. B. im Bereich der Kostenstellen erschweren die effiziente Datenanalyse massiv. Es müssen viele verschiedene Systeme angezapft, daraus gewonnene Daten manuell miteinander verknüpft und schließlich analysiert werden. Die naheliegende aber mit Abstand schwächste Lösung dürfte das u. U. erst auf Anfrage der Steuerabteilung durchgeführte aufwendige manuelle Umsortieren, Zuordnen und Kalkulieren von Ergebnissen einer Konzerngesellschaft auf Basis von Exceltabellen sein. Im Falle von ggf. Jahre später stattfindenden Prüfungen ist dieser „Offline“-Ansatz kaum stabil und wenig empfehlenswert, vor allem wenn die Daten und insbesondere auch die Mitarbeiter aufgrund von Fluktuation später nicht mehr verfügbar sein sollten¹³. Es dürfte nicht überraschen, dass gerade dieses Vorgehen in der Praxis immer noch am Meisten verbreitet ist. Schließlich bedarf es hier keiner großen Investitionen, der manuelle – wenn auch hohe – Einmalaufwand scheint unter dem Druck des Tagesgeschäfts als schnelle Lösung akzeptabel.

Oft wird die Frage diskutiert, welche Rechnungslegungsdaten zur Aussteuerung genutzt werden sollen. Um den lokalen Anforderungen zu genügen, ist es erforderlich, die Einzelabschlüsse nach lokal geltendem GAAP heranzuziehen. Faktisch liegen diese im zentralen Konzernberichtswesen aber z. B. nur nach IFRS vor. So können lediglich diese Daten und Informationen gesellschaftsübergreifend als Basis für lenkende Eingriffe in die Transferpreise zur Ergebnissteuerung genutzt werden. Ein Zugriff auf die Einzelabschlüsse nach lokalen Vorgaben wäre sehr wünschenswert, ist aber schwierig zu leisten. Dies gilt v. a. dann, wenn keine einheitliche ERP-Plattform vorhanden ist. Das Risiko des aus verschiedenen Rechnungslegungen resultierenden und damit ggf. abweichenden Ergebnisses aus Verrechnungspreissicht verbleibt in der Einzelgesellschaft.

Es ist festzuhalten: nur mit dem richtigen Reportingsystem und entsprechender IT-Plattform kann ein effizientes Transferpreismanagement mit laufend zeitnaher Berichterstattung erfolgen. Notwendige Analysen dauern nicht mehr Tage oder Wochen, sondern sind immer aktuell, kurzfristig, unterjährig und auch Jahre später auf Knopfdruck noch verfügbar. Der Aufbau und der Betrieb von IT-gestützten ERP- oder Business-Intelligence- (BI) Lösungen erfordern Investitionen, der Nutzen daraus ist jedoch von Dauer. So sollten der prozessuale Effizienzgewinn sowie die Verringerung des Steuerrisikos die Ausgaben rechtfertigen. Schließlich können durch Datenintegrität auf allen Ebenen potenzielle Angriffspunkte vermieden werden. Ein integriertes und nach den für das transfer pricing relevanten Transaktionsgruppen segmentiertes GuV-Berichtswesen ist für Rechnungswesen, Controlling und die IT eine große Herausforderung für die Zukunft. Gleiches gilt aufgrund der teilweise extremen operativen Komplexität von Gesellschaften für häufig kaum zu beantwortende Fragen nach dem tatsächlichem „profit split“ zwischen zwei oder mehr an einer Transaktionskette beteiligten Konzerngesellschaften.

9 Vgl. *Burt/Herr/Martens/Wachsberger*, International Tax Review 07/2006 S. 48.

10 Vgl. *Bevacqua/Klopfer*, World Finance 01-02/2013 S. 78.

11 Vgl. Ernst & Young, a.a.O. (Fn. 2), S. 21.

12 Vgl. *Burt/Herr/Martens/Wachsberger*, International Tax Review 07/2006 S. 50.

13 Vgl. *Bevacqua/Klopfer*, World Finance 01-02/2013 S. 78, ähnlich auch bei *Dhall/Whipp*, Transfer pricing International Journal 05/2012 S. 2.

Die individuelle Ausprägung der ERP-Systemlandschaft ist bei jedem Konzern spezifisch, gleiches gilt für Business-Warehouse-Lösungen. Ein individueller „Customizing“-Ansatz zur Erfüllung der verrechnungspreisseitigen Berichtsanforderungen wird notwendig sein, dabei sollten bei der Definition dieser Anforderungen aber auch Aspekte der Verhältnismäßigkeit berücksichtigt werden. In jedem Fall wird es in absehbarer Zukunft keine Lösung „von der Stange“ geben können¹⁴.

4. Kritischer Erfolgsfaktor Prozess- und Change-Management

Sollten vorgegebene Zielmargen oder Bandbreiten zum Ende der Periode nicht getroffen worden sein, wird im Rahmen der Analyse und zur Dokumentation seitens der Steuerabteilungen nach den Gründen dafür gefragt und plausible Antworten, greifbare Argumente und Gründe erwartet. Krisenhafte oder anderweitig außerordentliche Entwicklungen im Marktumfeld und Wettbewerb, Währungskurse, Restrukturierungen u. ä. wären hilfreich. Beispielhaft denkbar sind unerwarteter Preisdruck am Markt, Konkurs eines Key-Account-Kunden oder unvorhersehbare lokale Kostenentwicklungen durch idealerweise nur einen spezifischen und klar quantifizierbaren Sondersachverhalt. Die Fragen werden an die Geschäftsverantwortlichen gestellt oder auch in Richtung Controlling. Häufig mag sich dann in der Praxis herausstellen, dass nichts Außergewöhnliches passiert ist. Das Geschäft entwickelte sich vergleichsweise normal, keine Sondereinflüsse lassen sich identifizieren. Es gibt schlicht nichts, was als Erklärung geeignet wäre.

Damit reduziert sich der Suchraum auf potenziell zwei Ursachen. Die erste Ursache kann ein Mangel der Organisation sein: es hat sich keiner um das Überwachen der Margen gekümmert. Es gab niemanden oder der scheinbar Verantwortliche wusste nichts von seiner Aufgabe. Die zweite Ursache besteht im mangelhaften Prozess. Es war zwar jemand mit der Aufgabe betraut und trägt damit die Verantwortung, ist aber mit der erfolgreichen Durchführung gescheitert. Prozesse waren nicht gut strukturiert, nicht ausreichend schnell, notwendige Informationen lagen nicht oder nicht in der richtigen Detailtiefe vor. Häufig beginnen Probleme bereits anhand der verwendeten Plandaten. Planungen mögen politisch sein oder sind mit Fehlern behaftet. Auch kann die Qualität auf Ebene der Einzelgesellschaften nicht hinreichend genau sein. Ein blindes Ausrichten der Transferpreise an Plandaten könnte bereits der erste Prozessmangel sein. Veränderungen in Datenstrukturen und Abläufen gibt es in Unternehmen nahezu jedes Jahr¹⁵. Wird hier intern rechtzeitig informiert? Werden die potenziellen Auswirkungen auf die Transfer-Pricing-Abläufe hinreichend evaluiert und Prozesse entsprechend angepasst? Neben der Planung können Prozessqualitätsmängel auch im unterjährigen Monitoring begründet sein. Die Daten liegen einfach nicht in der notwendigen Sicht oder Aggregation vor, ein laufendes Überwachen ist mit vertretbarem Aufwand scheinbar nicht möglich oder wird mangels Ressourcen nicht durchgeführt. Selbst wenn die Notwendigkeit einer Transferpreisaktualisierung rechtzeitig erkannt wurde, können noch Probleme bei der Berechnung neuer Transferpreise entstehen. Neben aktuell festgestellten Abweichungen gilt es, zusätzlich die Erwartung bis zum Jahresende in die Kalkulationen einfließen zu lassen. Wenn jedoch ein Jahresend-Forecast nur global, nicht rechtzeitig oder nicht hinreichend detailliert und transaktional genau auf Ebene der Einzelgesellschaften vorliegt, kann keine zielgerichtete Berechnung der neuen Transferpreise erfolgen¹⁶. Ein letztes Risiko in der Prozesskette besteht schließlich im Datentransport, wenn die neuen Preisdaten nicht oder nicht rechtzeitig operativ für das Tagesgeschäft in die ERP-Systeme eingespielt werden.

Nicht zu unterschätzen sind bei der Untersuchung von Prozessmängeln auch potenzielle Widerstände oder Blockadehaltungen innerhalb des Konzerns. Transferpreise greifen naturgemäß erheblich in die lokale Profitabilität einer Konzerngesellschaft ein. Sollten auf operativen oder gar Managementebenen Anreiz- und Bonussysteme existieren, die ein i. d. R. hohes lokales Ergebnis honorieren, wird ein professionelles Transferpreismanagement inklusive effizient ablaufender Prozesse auf das Höchste gefährdet. Zielsetzende Systeme und -strukturen bestimmen das Verhalten der handelnden Personen. Konflikte sind vorprogrammiert, wenn sich ein Transferpreissystem nicht in Einklang mit seitens des Managements vorgegebenen Anreizsystemen befindet. Diese Konflikte werden häufig erkennbar offen ausgetragen, es finden oft auch emotionale Diskussionen statt. Diese verzögern die Prozesse und binden massiv Ressourcen. Aber auch versteckt können Blockadehaltungen erfolgreiches Verrechnungspreismanagement gefährden. Denkbar sind hier überzogen pessimistische Forecastinformationen, die schließlich später in Realität deutlich übertroffen werden. Auch können lokale Verzögerungen beim Einspielen der neuen Preisdaten in Systeme oder auch eventuell notwendige formale oder schriftliche Zustimmungen wissentlich verzögert werden. Des Weiteren können Widerstände aber auch aus inkonsistenten Prozessen innerhalb des Unternehmens entstehen, insbesondere wenn nach Akquisitionen uneinheitliche Prozesse existieren und viel Unsicherheit bzgl. der Hoheit und der Verantwortlichkeiten im transfer pricing herrscht.

Wenn eine Transfer-Pricing-Organisation etabliert, die Verantwortungen klar verteilt und Anreizsysteme des Managements von Transferpreisen entkoppelt sind, müssen Abläufe ineinandergreifen und Systeme verzahnt werden, um ein reibungsloses Transferpreismanagement sicherzustellen. Klare Arbeits- und Verfahrensanweisungen zum Monitoring, zur Durchführung von TP-Aktualisierungen sowie zur Ermittlung, Abwicklung und Buchung eventuell notwendiger Ausgleichszahlungen sind erforderlich. Ohne solche werden operative Vertriebsbereiche oder Mitarbeiter im Rechnungswesen häufig nicht mit den eher sehr allgemein oder auch zu theoretisch formulierten Transfer-Pricing-Richtlinien eines Konzerns arbeiten können. Bspw. brauchen sie klare Vorgaben, welche Kosten als Kalkulationsbasis z. B. für ein Cost+5% herausgezogen werden müssen oder welche namentlichen Zeilen der vorliegenden GuV die zu überwachende „resale-price-minus“ bzw. Bruttomarge umfassen soll. Ist dies nicht geklärt, besteht das Risiko dass ohne Rückfragen frei interpretiert wird und tatsächliche Abrechnungen nicht mit den ursprünglichen Intentionen der Steuerabteilung konform gehen. Nicht vernachlässigt werden darf zudem die Ausrichtung und Abstimmung aller Prozesse auf der Zeitachse. Dies gewährleistet die Vermeidung eventueller Ressourcenengpässe aufgrund von Spitzen im Arbeitsaufkommen in allen beteiligten Bereichen.

Fazit: Bei Mängeln in den genannten vier kritischen Erfolgsfaktoren sowie in deren Zusammenspiel drohen beim transfer pricing zusätzliche Risiken, die aus rein steuerlichem Betrachtungswinkel heraus nicht unmittelbar ersichtlich sind.

III. Etablierung eines „operational transfer pricing“ als neue Herausforderung

Operatives Transferpreismanagement umfasst die konzernweite Implementierung (das „up“) und laufende Umsetzung bzw. Über-

14 Vgl. *Burt/Herr/Martens/Wachsberger*, International Tax Review 07/2006 S. 52.

15 Vgl. *Dhall/Whipp*, Transfer pricing International Journal 05/2012 S. 2.

16 Vgl. *Burt/Herr/Martens/Wachsberger*, International Tax Review 07/2006 S. 51.

wachung (das „running“) der Vorgaben der Steuerabteilung zum transfer pricing. Es startet mit der Etablierung einer entsprechenden Organisation, der Ausarbeitung der notwendigen abteilungsübergreifenden Prozesse und dem Einrichten entsprechender Systeme zur Datenanalyse. Es schließt neben der Steuerabteilung als auslösendes und somit zentrales Element die Rechnungswesen- und Controllingabteilungen, die lokalen Finanzorganisationen in den Konzerngesellschaften sowie insbesondere auch Vertriebs- und Supply-Chain-Organisationen ein.

Die Kernaufgabe des operativen Transferpreismangement besteht fortlaufend und zeitlich nicht begrenzt in der Umsetzung der vorgegebenen Verrechnungspreisgrundsätze und Vorschriften auf operativer (Geschäftsvorfall-)Ebene über alle Konzerngesellschaften hinweg. Im Tagesgeschäft besteht operatives Transferpreismangement in der zielgerichteten flächendeckenden Ermittlung, Festsetzung und Aktualisierung der Transferpreise inklusive der Einspielung der Daten in die Systeme der betroffenen Konzerngesellschaften sowie der Kommunikation an alle betroffenen Schnittstellen. Es trägt die Verantwortung für eine aktive kontinuierliche Überwachung der finanziellen Ergebnisse der Gesellschaften und leitet aus den durch Abweichungsanalysen gewonnenen Erkenntnissen korrigierende Maßnahmen ab. Verrechnungspreisanalysen der Steuerabteilung werden mittels adäquater ggf. noch einzurichtender Berichtssysteme datenseitig unterstützt.

Operatives Transferpreismangement kann eine selbstständige Organisationseinheit sein, die vorzugsweise im Rechnungswesen oder Controlling angesiedelt sein sollte. Alternativ kann es auch innerhalb dieser Bereiche von einzelnen Mitarbeitern durchgeführt werden, es empfiehlt sich die Schaffung separater Stellen zur konzentrierten Erfüllung der Aufgaben.

IV. Operational excellence best-in-class – wo stehen führende Unternehmen?

Elementare Voraussetzung für erfolgreiches operatives Transferpreismangement ist die Unterstützung des oberen Managements. Dieses hat das Risikopotenzial erkannt, sei es vorsorglich oder nach schmerzhaften Erfahrungen. Führende Unternehmen haben einen zentralen Ansatz, führen ihre Geschäfte global erfolgreich und arbeiten in allen Transferpreisprozessen ebenfalls global und konsistent.

Operatives Transferpreismangement wird funktions- und abteilungsübergreifend durchgeführt. Alle sich regelmäßig wiederholenden Prozesse sind vollständig etabliert, sie laufen standardisiert und reibungslos ab. Die Unternehmen haben eine integrierte und in den Stammdaten- und Berichtssystemen harmonisierte Datenhaltung sowie einheitliche ERP-Systeme¹⁷. Konzerninterne Buchungen des Rechnungswesens laufen weitgehend automatisiert ab. Das Überwachen der IST-Ergebnisse erfolgt regelmäßig auf Basis automatisch generierter Reports durch Nutzung professioneller und fortschrittlicher EDV-Tools. Alle wesentlichen Datenauswertungen, Margenberichte und Analysen sind jederzeit – auch Jahre später – systemseitig abruf- und die Ergebnisse quantitativ reproduzierbar. Abweichende Ergebnisentwicklungen werden bereits unterjährig früh erkannt. Nach kurzer Zeit der Analyse werden alle relevanten Zusatzdaten und Informationen zu Sondersachverhalten in adäquater Detailtiefe beschafft, neue Transferpreise auf Articlelebene in hoher Qualität schnell und effizient berechnet sowie automatisiert in die Systeme eingespielt. Die regelmäßige – auch unterjährige – Aktualisierung der Transferpreise vermeidet große Anpassungszahlungen am Jahresende, spart dadurch Zeit, Ressourcen und senkt das resultierende steuerliche Risiko. Die laufende Finanzberichterstattung wird nicht verwässert, sie ist frei von Einmaleffekten aufgrund von Transfer-Pricing-

Sachverhalten. Die Entwicklung der Steuerquote ist transparent und die entsprechende Steuerplanung zuverlässig. Führende Unternehmen haben Ressourcen und Stellen im operativen Transferpreismangement geschaffen, die wiederum mit hochqualifizierten Fachleuten besetzt wurden. Diese decken ein sehr breites Spektrum an Sach-, System- und Prozessexpertise ab und leisten zu allen angrenzenden Bereichen exzellente Kommunikationsarbeit. Die Zusammenarbeit der am TP-Prozess Beteiligten ist klar geregelt und außerhalb dieses Kreises gibt es keine Interessengruppen. Sämtliche Incentivierungssysteme des Managements sind entkoppelt von transferpreisabhängigen Erfolgskennziffern, sodass Störungen durch persönliche Befindlichkeiten einzelner ausgeschlossen sind.

Die Transferpreisstrategie wie auch das Transferpreissystem wurden auch mit Blick auf die Implementierungsaspekte des operativen Transferpreismagements ganzheitlich entwickelt, sind auf das operative Geschäft abgestimmt und jegliche Aktivitäten greifen passgenau ineinander. Hohe Qualität in der Steuerplanung, Transparenz über eventuell verbleibende Transferpreisrisiken und effiziente, intelligent implementierte operative Prozesse sind das Ergebnis dieses optimierten Gesamtsystems.

V. Zusammenfassung

Ohne effizientes Transferpreismangement besteht die Gefahr zunehmender Frustration in der Steuerabteilung, aber auch im Rechnungswesen, Controlling und bei den operativen Geschäftsverantwortlichen. Abschlüsse werden verzögert, die Finanzberichterstattung verzerrt, Doppelarbeit entsteht und es kommt häufiger zu negativen Überraschungen. Durch unklare Verantwortlichkeiten können vorhandene Ressourcen nicht auf ökonomisch wesentliche und entscheidende Elemente und Schwerpunkte konzentriert werden. Externe Beobachter wundern sich über eine stark schwankende Konzernsteuerquote. Die Ergebnisse langwieriger und anstrengender Betriebsprüfungen sind trotz aller Bemühungen schlecht, es wird durch Doppelbesteuerung, Zinsen und eventuelle Strafzuschläge teuer. Alle mit transfer pricing befassten Mitarbeiter stehen in der Kritik – gegenseitige Schuldzuweisungen dürften nur eine Folge sein.

Globale Konzernunternehmen sind trotz vermeintlich hoher Hürden gut beraten, wenn sie ein operatives Transferpreismangement etablieren und regelmäßig überprüfen, wie effizient dieses implementiert ist und welche Qualität bzw. Mängel die aktuellen Prozesse aufweisen¹⁸. Stetes Hinterfragen und Verbessern sowohl von Systemen als auch der Prozesse muss zur Daueraufgabe werden, von der alle Beteiligten profitieren. Transparenz, Effizienz, Schnelligkeit und exzellente Kommunikation leisten ebenfalls ihren Beitrag zur Sicherstellung der Tax Compliance sowohl für direkte als auch für indirekte Steuern. Alle Bausteine tragen gemeinsam – spätestens nach Jahren bei Betriebsprüfungen – zur Stärkung der Position bei der Verteidigung des vorhandenen Verrechnungspreissystems bei und reduzieren das Steuerrisiko. Sie schaffen so erheblichen Wert für das Unternehmen und dessen Eigentümer.

Operatives Transferpreismangement ist kein einmaliges Projekt. Alle damit verbundenen Kosten können und müssen als eine Art Versicherungsprämie betrachtet werden, sie reduzieren finanzielle Risiken und begrenzen potenziellen Schaden auf ein überschaubares Maß. Dies gilt gleichermaßen für drohende Beschädigungen der Reputation des Unternehmens im Licht der aktuellen öffentlichen Diskussion zur Steuervermeidungspolitik großer Konzerne.

17 Vgl. *Bevacqua/Klopfer*, World Finance 01-02/2013 S. 79.

18 Vgl. *Dhall/Whipp*, Transfer pricing International Journal 05/2012 S. 3.