



Prof. Dr. Kevin Kühn, StB

ist seit dem 01.08.2023 Professor für Betriebswirtschaftslehre mit Schwerpunkt Unternehmensrechnung/Controlling an der Berufsakademie Sachsen (seit 1.1.2025 Duale Hochschule Sachsen), Staatliche Studienakademie Glauchau. Im Jahr 2020 ist er zum Steuerberater bestellt worden und begann eine Tätigkeit für Deloitte bis 2022 mit anschließendem Wechsel und Partnerschaft bei der TRC Treurat im Jahr 2023. Forschungsschwerpunkte sind die normative und quantitative Steuerlehre sowie die Wirkungsanalyse von Steuergesetzen und die empirische Analyse von Unternehmensberichten.

Kontakt: kevin.kuehn@dhsn.de

Verrechnungspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter Wird Wertschöpfung gerecht besteuert?

Kevin Kühn

Abstract

Der Beitrag stellt eine Zusammenfassung der Antrittsvorlesung vom 07.08.2024 in der IHK Chemnitz dar. Als Zusammenfassung der Lehrprobe vereinfacht (verkürzt) der Beitrag steuerrechtliche Sachverhalte, um diese verständlich für ein breites Publikum darzustellen. Durch Steuergestaltungen konnten einzelne Konzerne, wie z. B. Apple, die Steuerquote ihres Europageschäfts auf bis zu 0,005 % senken. Mit einem aktuellen Urteil vom 10.09.2024 stuft der EuGH im Streitfall dieses Steuergestaltungsmodell als rechtswidrig ein, mit der Folge, dass Apple 13 Milliarden Euro Steuern nachzahlen muss. Die Antrittsvorlesung hatte daher das Ziel darzustellen, was ein Verrechnungspreis ist, welche Methoden zur Festlegung von Verrechnungspreisen existieren und warum Verrechnungspreise insbesondere für immaterielle Wirtschaftsgüter in Kombination mit Gesetzeslücken zur Steuergestaltung ausgenutzt werden.

This article presents a summary of the inaugural lecture held on August 7, 2024, at the IHK Chemnitz (Chamber of Industry and Commerce Chemnitz). As a condensed version of the teaching demonstration, the article simplifies tax law issues to make them comprehensible to a broad audience. Through tax planning strategies, individual corporations such as Apple were able to reduce the tax rate on their European operations to as little as 0.005%. In a recent ruling on September 10, 2024, the European Court of Justice declared this tax planning model illegal, resulting in Apple being required to pay €13 billion in back taxes. The aim of the inaugural lecture was therefore to explain what transfer pricing is, which methods exist for determining transfer prices, and why transfer pricing, particularly for intangible assets, is exploited for tax planning purposes due to legal loopholes.

Einleitung

Für den Leistungsaustausch von Waren oder Dienstleistungen zwischen fremden Dritten wird ein Kaufpreis festgelegt. Für den Leistungsaustausch von Unternehmen innerhalb einer Unternehmensgruppe (Konzernheiten oder Konzerngesellschaften) könnte man fälschlicherweise denken, dass die Festlegung eines Kaufpreises nicht erforderlich ist, da das Unternehmensergebnis ohnehin auf Ebene der Konzernmutter konsolidiert wird. Dies ist jedoch ein Trugschluss, da sich die beteiligten Länder gravierend hinsichtlich ihrer Steuerbelastungen unterscheiden können. Aus diesem Grund ist die Festlegung von fiktiven Kaufpreisen, so genannten Verrechnungspreisen, gesetzlich vorgeschrieben, auch wenn hierbei zwei Unternehmen innerhalb desselben Konzerns in

Leistungsaustausch miteinander treten.

Grundsätzlich hat sich die OECD als Ziel gesetzt, die Wertschöpfung in dem Land zu besteuern, wo sie tatsächlich stattgefunden hat. Die hierfür anzuwendenden Bewertungsmethoden führen nicht zu einem exakten Wert, sondern zu einer zulässigen Bandbreite möglicher Verrechnungspreise. Insbesondere die Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter, wie z. B. Vertriebsrechte, Markenrechte oder Patente, ist komplex und mit einem großen argumentativen Spielraum verbunden. Hieraus resultiert eine enorme Bandbreite bezüglich der Verrechnungspreise, die zusammen mit Besonderheiten einzelner nationaler Steuergesetzgebungen legale Steuergestaltungen mit Steuererminderungseffekten in Milliardenhöhe ermöglichen.

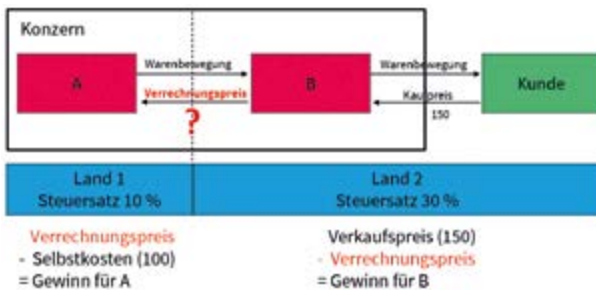


Abbildung 1: Beispiel zur Ermittlung eines Verrechnungspreises

Ermittlung von Verrechnungspreisen

In Abbildung 1 ist ein grundlegendes Beispiel zur Ermittlung von Verrechnungspreisen dargestellt. Hierbei wird zunächst auf eine physische Warenbewegung zurückgegriffen. Konzerngesellschaft A liefert ein Produkt an Konzerngesellschaft B. Beide Gesellschaften sind in verschiedenen Ländern ansässig. Der Kunde, der nicht zum Konzern gehört (fremder Dritter), sitzt im gleichen Land wie Konzerngesellschaft B. Für den Verkauf an den Kunden wird, wie unter fremden Dritten üblich, ein Verkaufspreis festgelegt. Dieser soll im Beispiel 150 Euro betragen. Fraglich ist nun, welcher Preis zwischen den Konzerngesellschaften festgelegt werden muss.

Verrechnungspreise sind zwei Seiten einer Medaille. Für B in Land 2 ergibt sich der Gewinn aus dem Verkaufspreis (Ertrag) abzüglich des Verrechnungspreises (Aufwand; fiktiver Einkaufspreis). Für A in Land 1 ergibt sich der Gewinn hingegen aus dem Verrechnungspreis (Ertrag; fiktiver Verkaufspreis) abzüglich der Selbstkosten (Aufwand).

Werden die Steuersätze zunächst vernachlässigt, dann entsteht mit angenommenen Selbstkosten i.H.v. 100 Euro für den Konzern ein Gewinn von 50 Euro (Verkaufspreis 150 Euro abzüglich Selbstkosten 100 Euro). Zur Vereinfachung wird von einer maximalen Bandbreite des Verrechnungspreises zwischen 100 und 150 Euro ausgegangen. Ein Verrechnungspreis i.H.v. 150 Euro führt dazu, dass der gesamte Gewinn i.H.v. 50 Euro bei A in Land 1 anfällt. Ein Verrechnungspreis von 100 Euro führt hingegen dazu, dass der gesamte Gewinn i.H.v. 50 Euro bei B in Land 2 anfällt.

In einer Welt ohne Steuern wäre es aus Sicht des Konzerns irrelevant, wie hoch der Verrechnungspreis festgelegt wird. Werden nun Steuern in die Betrachtung einbezogen, dann ändert sich dieses Ergebnis, da Steuersätze zwischen den beteiligten Ländern zumeist unterschiedlich sind. Ein Verrechnungspreis von 150 Euro führt zu einem Gewinn von 0 Euro in Land 2, wodurch in Land 2 keine Steuern zu entrichten sind. Für A in Land 1 würde der Gewinn von 50 Euro mit einem Steuersatz von 10 % (siehe Abbildung 1), also mit 5 Euro besteuert werden. Der nachsteuerliche Gewinn beträgt somit 45 Euro. Mit einem Verrechnungspreis von 100 Euro kehrt sich das Ergebnis um, da nun für A in Land 1 ein Gewinn von 0 Euro resultiert und für B in Land 2 der Gewinn i.H.v. 50 Euro mit 30 %, also mit 15 Euro, besteuert wird. Der nachsteuerliche Gewinn würde lediglich 35 Euro betragen. Durch

Optimierung des Verrechnungspreises können im Beispiel insgesamt 10 Euro Steuern gespart werden.

Die tatsächlich zulässige Bandbreite des Verrechnungspreises in oberem Beispiel wird oberhalb von 100 Euro und unterhalb von 150 Euro liegen. Im Rahmen der zulässigen Bandbreite kann der Konzern den für sich optimalen Verrechnungspreis festlegen. Aus Sicht des Konzerns würde Steueroptimierung daher bedeuten, den Verrechnungspreis möglichst hoch festzulegen, um den Gewinn größtenteils in ein Niedrigsteuerland zu verschieben. Mit dem Ziel des Konzerns im Einklang stehen die Interessen von Land 1, da ein maximaler Verrechnungspreis hier zur höchstmöglichen Steuereinnahme führt. Ein vollständig konträres Ergebnis resultiert für Land 2, da dieses am Ende geringe Steuereinnahmen verzeichnet. Land 2 hat also ein Interesse, den Verrechnungspreis möglichst niedrig festzulegen.⁵

Das Beispiel verdeutlicht einen seit Jahren bestehenden Zielkonflikt. So ist der Steuersatz von Land 2 vergleichbar mit Deutschland, und der Steuersatz von Land 1 ist vergleichbar mit Irland (dieses hat tatsächlich 12,5 %). Beide Länder sind Mitglieder der OECD, und beide haben das berechnete Interesse, dass die Wertschöpfung, anhand eines fremdüblichen Verrechnungspreises, korrekt den einzelnen Konzerngesellschaften und somit auch den beteiligten Ländern zugewiesen wird. Die Methodiken zur Festlegung des Verrechnungspreises sind in Abbildung 2 dargestellt, wobei in rot die Methodiken für immaterielle Wirtschaftsgüter dargestellt werden.

Die Preisvergleichsmethode setzt den Zugang zu Datenbanken voraus und die Existenz von Vergleichsunternehmen, einer so genannten Peer Group. Sind diese Voraussetzungen erfüllt, dann wird der festzulegende Verrechnungspreis des Konzerns mit dem Verrechnungspreis der Peer Group verglichen. Bei der Gewinnaufteilungsmethode wird der Gewinn anhand des Beitrages zur Wertschöpfung basierend auf einer Funktions- und Risikoanalyse aufgeteilt. Die Festlegung von Verrechnungspreisen führt im Ergebnis zur Aufteilung der Wertschöpfung. Bei den Bewertungsmethoden werden Discounted Cash Flow Verfahren (DCF-Verfahren) angewendet. Hier wird also der diskontierte zukünftige (und geschätzte) Cash Flow zur Festlegung des Verrechnungspreises verwendet.⁶

Für Verrechnungspreise materieller Wirtschaftsgüter sind die Bandbreiten in der Regel deutlich geringer als für immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z. B. für Vertriebslizenzen oder Markenrechte. Deshalb sind es häufig Verrechnungspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter, die zur legalen Steueroptimierung genutzt werden.⁸ Insbesondere größere Konzerne nutzen diesen Gestaltungsspielraum unter Hinzunahme einzelner nationaler Besonderheiten der Steuergesetzgebung aus und können so deutliche Steuervorteile generieren. Die Ermittlung von Verrechnungspreisen ist in einer Verrechnungspreisdokumentation festzuhalten. Da diese nicht veröffentlicht werden müssen, können keine Kenntnisse über die genauen

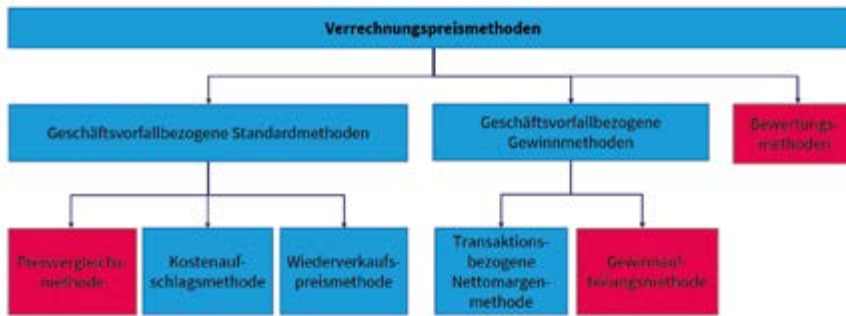


Abbildung 2: Darstellung der Verrechnungspreismethoden⁷

Berechnungsmodalitäten aufgezeigt werden. Daher soll im Folgenden lediglich auf gesetzgeberische Aspekte bzw. Lücken eingegangen werden. Ohne die Festlegung von Verrechnungspreisen hätten diese Lücken jedoch nicht ausgenutzt werden können, da für jede konzerninterne Transaktion ein Verrechnungspreis erforderlich ist.

Gesetzliche Lücken als Steuergestaltungsmodell

Die Ausnutzung einzelstaatlicher steuergesetzlicher Lücken durch multinationale Konzerne ist unter dem Namen „Double Irish with a Dutch Sandwich“ bekannt geworden. Für die nachfolgende Erläuterung wird auf den Beitrag von Richter/Hontheim 2013 zurückgegriffen (siehe auch Abbildung 3).⁹ Die US-Muttergesellschaft M gründet eine irische Tochtergesellschaft B. Da diese ihren Ort der Geschäftsleitung in einem „Steuerparadies“, wie zum Beispiel den Bermudas oder den Britischen Jungferninseln, hat, ist sie nach irischer Auffassung keine in Irland ansässige Gesellschaft, sondern eine Gesellschaft mit Ansässigkeit in einem „Steuerparadies“. Die irische Gesellschaft B gründet zwei weitere Gesellschaften: Eine irische Gesellschaft IRL und eine niederländische Gesellschaft NL. Die irische Gesellschaft hat den Ort der Geschäftsleitung in Irland, ist also auch nach irischer Auffassung eine irische Gesellschaft. Die Konzernstruktur wird in Abbildung 3 dargestellt.

Gesellschaft M lizenziert nun Immaterialgüterrechte, wie z. B. Vertriebsrechte oder Markenrechte, an die Gesellschaft B. Diese vergibt eine Unterlizenz an die Gesellschaft NL, die wiederum eine Lizenz an die Gesellschaft IRL vergibt. Bei der Gesellschaft NL handelt es sich daher um eine reine Durchlaufgesellschaft. Die Stellen, an denen Verrechnungspreise festgelegt werden müssen, sind in der Abbildung rot mit dem Kürzel VP hervorgehoben. Zumeinen müssen die Immaterialgüterrechte zunächst von M an B verkauft werden (Schritt 1). Hierbei handelt es sich um eine einmalige Transaktion, die zu einer Gewinnbesteuerung in den USA geführt hat. Anschließend muss IRL an NL Lizenzgebühren zahlen (Schritt 3) und NL entsprechend an B (Schritt 4). Bei

den Lizenzgebühren handelt es sich um wiederkehrende Zahlungen, wodurch Gewinne grenzüberschreitend verschoben und Steuerbelastungen minimiert werden können.

Kaufen die Kunden im Vertriebsgebiet EMEA (European Middle East and Asia) nun die Produkte, wird ein Großteil der Umsätze durch Lizenzgebühren in die Niederlande transferiert. In den

Niederlanden selbst verbleibt nur ein geringer Gewinn, da die niederländische Gesellschaft eine reine Durchlaufgesellschaft ist. Die Gesellschaft NL ist notwendig, da mit direkter Zahlung der Lizenzgebühr von IRL an B irische Quellensteuer i.H.v. 20 % ausgelöst worden wäre, da es sich bei B aus Sicht von Irland nicht um eine irische Gesellschaft handelt und somit die Lizenzzahlungen Irland verlassen. Aus diesem Grund ist es erforderlich, eine weitere Gesellschaft innerhalb der EU zu gründen, mit der eine Unterlizenz vereinbart werden kann. Hierfür hätte grundsätzlich jeder Mitgliedsstaat der EU gewählt werden können, da aufgrund der Zins- und Lizenzgebühren-Richtlinie entsprechende Lizenzzahlungen innerhalb der EU ohne Einbehalt von Quellensteuer erfolgen können. Die Wahl ist jedoch auf die Niederlande gefallen, da diese bei den ausgehenden Lizenzzahlungen, auch an Drittstaaten, keine Quellensteuer einbehalten haben. Mit der Zahlung der Lizenzgebühren von NRL an B wird der Gewinn somit dem Zuständigkeitsbereich der EU entzogen, da Irland für die Gesellschaft B nicht zuständig ist bzw. sich als nicht zuständig empfindet. In der Gesellschaft B werden die Gewinne angesammelt. Zu beachten ist jedoch, dass die spätere Ausschüttung in die USA vollumfänglich der Besteuerung unterliegt. Insofern liegt ein umfangreiches Steuerstundungsmodell vor.¹¹

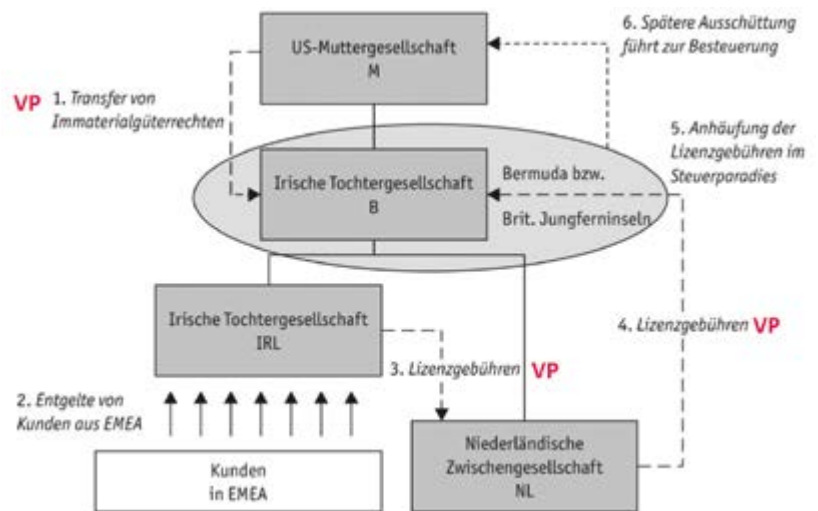


Abbildung 3: Das Steuermodell „Double Irish with a Dutch Sandwich“ in 6 Schritten¹⁰

Fazit – Schließung der Gesetzeslücken und rechtliche Konsequenzen

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass der Steuervorteil aus einer Lücke der irischen Bestimmung der Ansässigkeit einer Gesellschaft in Verbindung mit dem fehlenden Quellensteuerbehalt auf Lizenzentnahmen in den Niederlanden resultiert. Beide Lücken sind mittlerweile geschlossen. Irland beurteilt Ansässigkeit nun abweichend und die Niederlande haben mittlerweile eine Quellensteuer auf Lizenzentnahmen eingeführt. Modelle in dieser Form werden sich also nicht mehr wiederholen können, was nicht ausschließt, dass künftig andere Gesetzeslücken anderer Länder Ziel von Steuergestaltungsmodellen sein könnten.

Eine Steuergestaltung als rechtswidrig einzustufen ist ein komplexer Vorgang. Entscheidend ist, dass es sich bei einer als rechtswidrig eingestuften Steuergestaltung nicht um eine Steuerhinterziehung handelt. Die rechtliche Unzulässigkeit ist zumindest fraglich, insofern liegt also eine Grauzone vor, und die beteiligten Unternehmen haben in den einzelnen Ländern entsprechende Anfragen zur Zulässigkeit des Modells gestellt.

Zum einen resultieren bei der Bewertung bzw. Ermittlung von Verrechnungspreisen Bandbreiten, und der Konzern kann selbstverständlich innerhalb der zulässigen Bandbreite den aus Sicht des Konzerns steuerminimalen Verrechnungspreis festlegen. Die Ermittlung von Verrechnungspreisen wird bei Steuergestaltungen eher nachrangig kritisiert, da vielmehr die Ausnutzung von Gesetzeslücken im Vordergrund steht.

Massiv genutzt worden ist das Steuergestaltungsmodell „Double Irish with a Dutch Sandwich“ von Apple. Der Konzern ist von der Europäischen Kommission vor dem Europäischen Gerichtshof verklagt worden, da die Europäische Kommission einen Beihilferechtsverstoß von Irland in Bezug auf Apple vorgebracht hat. Der EuGH hat den Beihilferechtsverstoß bestätigt und demzufolge festgehalten, dass Irland im Streitfall Apple einseitig bevorteilt habe. Apple muss nun Steuern i.H.v. 13 Milliarden Euro für den Zeitraum 2003 bis 2014 nebst Zinsen nachzahlen.¹² In diesem Streitfall war die Beurteilung der rechtswidrigen Steuergestaltung ebenfalls kritisch, da die Vorinstanz in einem Urteil vom 15.07.2020 Apple zwischenzeitlich freigesprochen hat und sich der Rechtsstreit insgesamt über 8 Jahre erstreckt hat. Das nun gefällte Urteil ist allerdings endgültig. Grundsätzlich sollte die Wertschöpfung dort besteuert werden, wo diese tatsächlich stattgefunden hat.¹³ Die Ausnutzung von Bewertungsspielräumen zur Festlegung von Verrechnungspreisen steht im Ermessen der jeweiligen Konzerne. Vermieden werden sollte es, dass durch Gesetzeslücken am Ende nur noch ein verschwindend geringer Teil der Wertschöpfung in den Ländern verbleibt, in denen der Umsatz generiert worden ist. Diese Gesetzeslücken sind jedoch in den letzten Jahren zunehmend geschlossen worden. Somit sind wir der gerechten Aufteilung und Besteuerung der Wertschöpfung nähergekommen.

Fußnoten

- 1 Vgl. Europäische Kommission, Pressemitteilung: Staatliche Beihilfen: Irland gewährte Apple unzulässige Steuervergünstigungen von bis zu 13 Mrd. EUR, Brüssel, 30.08.2016.
- 2 Vgl. EuGH, Az. C-465/20 P, Urteil vom 10.09.2024. Neben Apple lassen sich zahlreiche weitere Beispiele für Steuergestaltungen finden. Exemplarisch seien zwei weitere Fälle genannt: Starbucks hat sein Verfahren gewonnen (vgl. EuG Az. T-760/15 und T-636/16, Urteil vom 24.09.2019), während Fiat sein Verfahren verloren hat (vgl. EuG Az. T-755/15 und T-759/15, Urteil vom 24.09.2019).
- 3 Vgl. Buurman, C.; Tomson, S.: Verrechnungspreise: Grundlagen und Praxis, 3. Auflage, Frankfurt am Main, Herausgeber Roman Dawid, 2022, S. 15-19.
- 4 Vgl. OECD, BEPS-Projekt Erläuterung, https://www.oecd.org/de/publications/beps-projekt-erlaeuterung_9789264263703-de.html.
- 5 In Anlehnung an: Dawid, R.: Verrechnungspreise: Grundlagen und Praxis, 3. Auflage, Frankfurt am Main, Herausgeber Roman Dawid, 2022, S. 3.
- 6 vgl. Hanken, J.; Kleinhietpaß, G.; Lagarden, M.: Verrechnungspreise: Praxisleitfaden für Controller und Steuerexperten, 3. Auflage, Freiburg, S. 331 ff., 340 ff. und 353 ff.
- 7 In Anlehnung an: Schwerdt, D.: Verrechnungspreise: Grundlagen und Praxis, 3. Auflage, Frankfurt am Main, Herausgeber Roman Dawid, 2022, S. 188. Basierend auf: OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen, Juli 2017, Übersetzung durch den deutschen Übersetzungsdienst der OECD.
- 8 vgl. Dawid, R.: Verrechnungspreise: Grundlagen und Praxis, 3. Auflage, Frankfurt am Main, Herausgeber Roman Dawid, 2022, S. 87-88.
- 9 vgl. Richter, L.; Hontheim, S.: Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne – Zugleich Anm. zu den Gegensteuerungsmaßnahmen supranationaler Organisation, Der Betrieb, Nr. 23, 2013, S. 1260-1264.
- 10 Entnommen aus Richter, L.; Hontheim, S.: Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne – Zugleich Anm. zu den Gegensteuerungsmaßnahmen supranationaler Organisation, Der Betrieb, Nr. 23, 2013, S. 1263. Ergänzt um die Stellen, bei denen Verrechnungspreise (VP) von Bedeutung sind.
- 11 Vgl. Richter, L.; Hontheim, S.: Double Irish with a Dutch Sandwich: Pikante Steuergestaltung der US-Konzerne – Zugleich Anm. zu den Gegensteuerungsmaßnahmen supranationaler Organisation, Der Betrieb, Nr. 23, 2013, S. 1260-1264.
- 12 Vgl. EuGH, Az. C-465/20 P, Urteil vom 10.09.2024.
- 13 Vgl. EuG, Az. EU:T:2020:338, Urteil vom 15.07.2020.