

## METHODEN ZUR BESTIMMUNG VON ANGEMESSENEN VERRECHNUNGSPREISEN

Dr. Elif CENKERİ\*

### ÖZET

Globalleşme süreciyle birlikte son yıllarda dünya ekonomisinde bilgi ve iletişim teknolojisinde yaşanan gelişmelerle köklü değişimler izlenmiştir. Günümüzde dünya ticaretinin yarısından fazlası, çok uluslu işletme grubuna bağlı işletmelerin aralarında gerçekleştirdikleri mal ve hizmet transferlerinden meydana gelmektedir. Bu itibarla, transfer fiyatları; çok uluslu işletme grubuna bağlı işletmelerin, grup içi mal ve hizmet alım satımlarında uyguladıkları fiyatlardır.

Ortaya konulan çalışmada transfer fiyatlarının belirlenmesinde uygulanan standart yöntemleri takiben, kar amaçlı metodlara yer verilmektedir. Bu bağlamda, standart yöntemler olarak; karşılaştırılabilir kontrol dışı fiyat, yeniden satış fiyatı, maliyet artı fiyat yöntemlerine; kar amaçlı olarak da kar bölüşüm ve de işleme dayalı net kar marjı yöntemlerine yer verilmektedir.

Bahse konu çalışma “Emsallere Uygun Transfer Fiyatlarının Belirlenmesinde Yöntemler” konusunda bir bakış açısı ortaya koymaktadır.

**Anahtar kelimeler:** emsallere uygunluk ilkesi, transfer fiyatlaması yöntemleri, standart yöntemler, kar amaçlı yöntemler.

### ZUSAMMENFAßUNG

Die gesamte Weltwirtschaft hat sich in den letzten Jahrzehnten mit der Globalisierung und anhand der Entwicklung in der Informations- und Kommunikationstechnik gravierend verändert. Heutzutage wird mehr als die Hälfte des Welthandels zwischen gesellschaftlich verbundenen Unternehmen durchgeführt. Die Preise, die zwischen konzernangehörigen Unternehmensteilen für die interne Lieferungen und Leistungen abgerechnet werden, werden als Verrechnungspreise bezeichnet<sup>1</sup>.

In dem vorgelegten Beitrag wird nach der Darstellung der Standardmethoden zur Bestimmung von Verrechnungspreisen schließlich auf gewinnorientierte Methoden eingegangen. Hierbei werden geschäftsfallbezogene Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode) und geschäftsfallbezogene Gewinnmethoden (Gewinnaufteilungsmethode, Geschäftsfall bezogene Nettomargenmethode) bewertet.

Dieser Beitrag soll einen kurzen Überblick in das Thema “Methoden zur Bestimmung von Angemessenen Verrechnungspreisen” geben.

**Begriffe:** Der Fremdvergleichsprinzip, Verrechnungspreismethoden, Standardmethoden, Gewinnorientierte Methoden.

\*Araş.Gör.Dr., İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, Maliye Bölümü, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı- ecenkeri@istanbul.edu.tr.

<sup>1</sup>Der Begriff Verrechnungspreis umfaßt Wertansätze für innerhalb eines multinationalen Unternehmens ausgetauschte Güter und Dienstleistungen. s. Winfried RUH/Frank RIEDEL, “Verrechnungspreise: Umfangreiche Dokumentationspflichten in Deutschland”, [www.grafkanitz.de/.../Verrechnungspreise %20, \(01.05.2011\)](http://www.grafkanitz.de/.../Verrechnungspreise%20, (01.05.2011).).

## 1. EINLEITUNG

Da die Verrechnungspreise die zu versteuernden Gewinne der Konzernunternehmen bestimmen, wird die steuerliche Angemessenheit von Verrechnungspreisen nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs<sup>2</sup> geprüft, wobei Verrechnungspreise zwischen gebundenen Konzernunternehmen nach den Preisen, die voneinander unabhängige Unternehmen in vergleichbaren Lage vereinbart haben, entsprechen müssen<sup>3</sup>.

Die Prüfung der Angemessenheit<sup>4</sup> des konzerninternen Verrechnungspreises ist nicht unanstrengend, da sich der Verrechnungspreis nicht aus Angebot und Nachfrage, sondern isoliert vom externen Markt innerhalb des Konzerns bildet. Aus diesem Grunde ist die Verrechnungspreisgestaltung für steuerliche Zwecke im internationalen Steuerrecht von hoher Bedeutung.

Die Finanzverwaltungen verwenden bestimmte Methoden zur Überprüfung der Angemessenheit der Verrechnungspreise. Diese Methoden lassen sich allgemein in transaktionsbezogene und gewinnbezogene Methoden unterscheiden.

## 2. GESCHÄFTSVORFALLBEZOGENE STANDARDMETHODEN

Zur Angemessenheitsprüfung von Verrechnungspreisen sind geschäftsvorfallbezogene<sup>5</sup> Standardmethoden entwickelt worden, die im

<sup>2</sup>Begriffbestimmung des Fremdvergleichsgrundsatzes findet sich in Art 9 Abs 1 des Musterabkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung von Einkommen und Vermögen.

<sup>3</sup>Thomas MOLLER, Verrechnungspreis und Zollwert, [www.efa-schriften.de/pdfs/Moeller.pdf](http://www.efa-schriften.de/pdfs/Moeller.pdf), S. 8;18;20 (01/02/2010);

<sup>4</sup>In Artikel 9 des OECD Musterabkommens wird wie folgt umschrieben: Wenn "die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden". s. OECD, **Verrechnungspreisleitlinien für Multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen**, Paris, 2010, S. 25.

<sup>5</sup>Ein vergleichbarer Fremdgeschäftsvorfall ist "ein Geschäftsvorfall zwischen zwei unabhängigen Vertragsparteien, der mit dem geprüften konzerninternen Geschäftsvorfall vergleichbar ist. Es kann sich entweder um einen vergleichbaren Geschäftsvorfall zwischen einer am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligten Vertragspartei und einer unabhängigen Partei (interner Vergleich) oder zwischen zwei unabhängigen Vertragsparteien handeln, von denen keine am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligt ist". s. OECD, S. 31.

natioanaln Recht Akzeptanz gefunden haben. Diese Standardmethoden gehen von der einzelnen Transaktion aus und sind unabhängig von dem Konzerngewinn.

### Abbildung I: Transaktionsbezogene Standardmethoden



#### 2.1. Preisvergleichsmethode

Die Preisvergleichsmethode basiert auf der Verrechnungspreisbestimmung an den Preisen, die unter sonst gleichen Bedingungen zwischen unabhängigen Dritten<sup>6</sup> am Markt vereinbart werden. Das heißt; nach dieser Methode orientiert sich die Verrechnungspreisbestimmung an den Preisen, die unter sonst gleichen Bedingungen zwischen unabhängigen Dritten am Markt vereinbart werden. Im Rahmen der Drittvergleichspreismethode wird der zwischen Nahestehenden vereinbarte Preis, daher konzerninterne Verrechnungspreis mit den Preisen verglichen, die unter sonst gleichen Umständen zwischen Fremden im Geschäftsverkehr vereinbart worden sind<sup>7</sup>.

Bei der Preisvergleichsmethode ist es möglich zwischen dem äußeren Preisvergleich und dem inneren Preisvergleich zu unterscheiden. Bei dem äußeren Preisvergleich werden die Marktpreise, die voneinander unabhängige Dritten vereinbart haben, mit den von dem Konzernunternehmen angewandten Verrechnungspreisen direkt verglichen. Bei dem inneren Preisvergleich werden zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarten Verrechnungspreise mit denjenigen Preisen verglichen, die konzernangehörige Gesellschaft mit einem fremden Unternehmen d.h. mit einem unabhängigen Dritten vereinbart hat<sup>8</sup>.

<sup>6</sup>Geschäftsvorfälle zwischen unabhängigen Unternehmen werden gemäß Verrechnungspreisleitlinien für Multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen; als Geschäftsvorfälle zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen definiert. s. OECD, S. 25.

<sup>7</sup>OECD, S. 70.

<sup>8</sup>United Nations Conference on Trade and Development, **Transfer Pricing- Unctad Series on issues in international investment agreements**, United Nations Publication, New York/ Geneva, 1999, S. 10; ENGEL, **Konzerntransferpreise**

Der gravierende Nachteil der Preisvergleichsmethode liegt darin, daß in vielen Fällen unbestimmt ist, ob Leistungen gleich oder zumindest vergleichbar sind. Diese Methode findet nur Anwendung, wenn eine ausreichende Anzahl von vergleichbaren Geschäften bei dem Preisvergleich vorhanden ist, damit es keine Gefahr entsteht, daß einige Umstände einen Einfluß bei der Preisermittlung haben<sup>9</sup>.

## 2.2. Wiederverkaufspreismethode

Die Wiederverkaufspreis- oder Absatzmethode orientiert sich nach dem Grundsatz des Absatzpreises, bei dem die an einen Nahestehenden verkaufte Ware oder Leistung an einen fremden Abnehmer weitergegeben wird. Für die Ableitung des angemessenen Preises, wird der Preis aus dem Wiederverkauf um einen marktüblichen Abschlag zurückgerechnet. Nacher wird der ermittelte Verrechnungspreis mit dem Preis, der Steuerpflichtige mitgeteilt hat, verglichen<sup>10</sup>.

---

im **Internationalen Steuerrecht**, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, Köln, 1986, S. 167-168; Albert J. RAEDLER, Jacob FRIEDHELM, **German Transfer Pricing/Prix de Transfert en Allemande**, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1984, S. 21; Werner KLEIN, vd., **Konzernrechnungslegung und Konzernverrechnungspreise**, C. E. Poeschel Verlag GmbH, Stuttgart, 1983, S. 95; Arndt RAUPACH, **Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen**, Verlag Neue Wirtschaftsbrieft, Herne, Berlin, 1999, S.110; Wolfram SCHEFFLER, **Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit**, Verlag Franz Vahlen, München, 1994, S. 273; Hubertus BAUMHOFF, **Verrechnungspreise für Dienstleistungen**, Carl Heymanns Verlag, Köln, Berlin, Bonn, München, 1986, S. 200

<sup>9</sup>Karl SCHOLZ, "Die Ökonomie der Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise", **Steuer Studium**, 2001, S. 316; Thomas TUCHA, "Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen; Möglichkeiten und Grenzen", **IStR**, 2002, S. 748; Wilhelm H. WACKERS, **Internationale Prüfung der Angemessenheit steuerliche Verrechnungspreise-Auswirkung des OECD-Berichts in den einzelnen Ländern**, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Bielefeld, 1989, S. 170-171; ENGEL, S.167; H. Otto JACOBS, **Internationale Unternehmensbesteuerung**, 4. Auflage, Verlag C. H. Beck, München, 1999, S. 881; OECD, para 2.15, S. 70-71.

<sup>10</sup>BAUMHOFF, **Verrechnungspreise für Dienstleistungen**, S. 205-206; SCHEFFLER, S. 274; Hubertus BAUMHOFF, "Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreise", **IStR**, 12. Jahrgang, Heft 01, 2003, S. 1; Volker KLUGE, **Das deutsche Internationale Steuerrecht**, 3. Auflage, C. H. Beck'sche

Das Problem der Wiederverkaufspreismethode liegt bei der Ermittlung der marktüblichen Handelsspanne, wobei bei der Anwendung Vergleichsunternehmen vergleichbare Funktionen ausüben und vergleichbaren Risiken übernehmen, mit ähnlichen Waren handeln, vergleichbare immaterielle Wirtschaftsgüter einsetzen und unter vergleichbaren Geschäftsbedingungen mit unabhängigen Dritten handeln muß<sup>11</sup>. Da auf einer Seite der Wiederverkäufer einen garantierten Gewinn enthält, indem er vom Marktrisiko abgesichert wird, aber auf der anderen Seite der Hersteller das ganze Marktrisiko trägt, besteht nebenbei auch ein Nachteil dieser Methode<sup>12</sup>.

## 2.3. Kostenaufschlagsmethode

Um den angemessenen konzerninternen Verrechnungspreis zu ermitteln, wird bei der Kostenaufschlagsmethode<sup>13</sup>, von den Selbstkosten des Herstellers oder des leistenden Unternehmens ausgegangen, wobei ein angemessener, branchenüblicher Gewinnaufschlag hinzugefügt wird<sup>14</sup>. Diese Methode soll angewendet werden, wenn keine Marktpreise als Vergleichsmaßstab ermittelt werden können, so daß die Preisvergleichsmethode und Wiederverkaufsmethode nicht angewendet werden können<sup>15</sup>.

Problembereich der Kostenaufschlagsmethode ist die Führung dazu, daß Marktrisiken auf Ebene des Herstellers oder des Leistenden beschränkt sind<sup>16</sup>.

## 3. GEWINNORIENTIERTE METHODEN

---

Verlagsbuchhandlung, München, 1992, S. 116; RAEDLER/FRIEDHELM, S. 21; RAUPACH, S. 110-111; TUCHA, S. 749; OECD, para 2.21, S. 72.

<sup>11</sup>MOLLER, S. 54.

<sup>12</sup>WACKER, S. 175; Volker SCHMITZ, **Methoden zur Ermittlung von Arm's- Length- Preisen**, Novotny Jr, Söcking/ Stamberg, 1981, S. 74.

<sup>13</sup>Kostenaufschlag ist "der Aufschlag (die Spanne/die Marge), der sich für den Lieferanten oder den Erbringer einer Dienstleistung für einen Geschäftsvorfall nach Abzug der direkten und indirekten Kosten ergibt". s. OECD, S. 27.

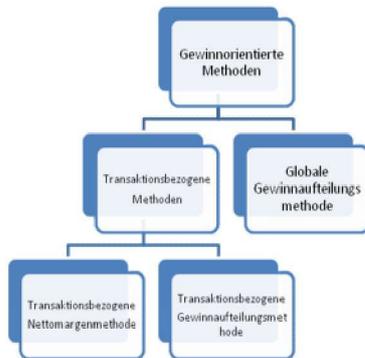
<sup>14</sup>RAEDLER/FRIEDHELM, S. 22; SCHMITZ, S. 93; FROTSCHER, S. 281; Harald SCHAUMBURG, **Internationales Steuerrecht**, 2. völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1998, S. 930; ENGEL, S.174; Udo MANDLER, "Grundprobleme internationaler Unternehmensbesteuerung", **Steuer Studium**, 24. Jahrgang, Heft 2, 2003, S. 99; Werner KLEIN, vd., S. 107; TUCHA, S. 749.

<sup>15</sup>MOLLER, S. 56.

<sup>16</sup>Hubertus BAUMHOFF, "Die Behandlung der Kostenaufschlagsmethode im neuen OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen", **IStR**, 5. Jahrgang, Heft 01, 1996, S. 53; OECD, para 2.39, S. 78-79.

Die gewinnorientierten Methoden zur Ermittlung von Verrechnungspreisen gehen bei der Verrechnungspreisbestimmung von den Gewinnen aus, die aus den konzerninternen Geschäften zwischen verbundenen Konzernunternehmen erzielt werden<sup>17</sup>.

**Abbildung II: Gewinnorientierte Methoden**



### 3.1. Gewinnaufteilungsmethode

Im Rahmen der Gewinnaufteilungsmethode wird der Gesamtgewinn eines Unternehmens aus Transaktionen, die er selbst oder durch verbundene Unternehmen erzielt hat, zwischen den beteiligten Konzernunternehmen so aufgeteilt, wie es fremde Dritten tun würden<sup>18</sup>. Dabei geht die Gewinnaufteilungsmethode von der Hypothese aus, daß auch fremde Dritte bei der Ermittlung der internationalen Verrechnungspreise den erwarteten Gewinn jeder Partei aus einem Geschäft als Entscheidungskriterium mitzählt<sup>19</sup>.

### 3.2. Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode

Ausgangspunkt der Nettomargenmethode ist der Nettogewinn, wobei er zu einer geeigneten Bezugsbasis in das Verhältnis gesetzt wird. Nach dieser Methode wird grundsätzlich von der Nettomarge eines einzelnen Geschäfts und hilfsweise von der Gruppen von Geschäftsbeziehungen ausgegangen, so daß bei der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode die Gewinnmarge aus einem konzerninternen Geschäft darauf untersucht, ob sie mit der aus vergleichbaren Fremdgeschäften erzielten Nettogewinnmarge übereinstimmt<sup>20</sup>. Daher funktioniert eine geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode ähnlich

wie die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode<sup>21</sup>.

## 4. AUSBLICK

Mit zunehmender Globalisierung sind nun zur Zeit internationale Verrechnungspreise ein bedeutendes Steuerinstrument für Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen. Die Methoden zur Ermittlung von internationalen Verrechnungspreisen ermöglichen einem international tätigen Unternehmen, welches seine verbundene Konzerngesellschaften in unterschiedlichen Ländern unterhält, dessen Verrechnungspreise so auszugestalten, daß Gewinne in Niedrigsteuerbereiche zu verlagern. Daher müssen die konzerninternen Verrechnungspreise für steuerliche Zwecke angemessen bestimmt werden.

Die Standardmethoden stehen gleichberechtigt nebeneinander. Das heißt, die Steuerbeteiligten und die Steuerverwaltung können im Einzelfall die geeignetste Verrechnungspreismethode bestimmen, aber das Problem besteht darin, daß in der Praxis oft vergleichbare Daten nicht verfügbar sind. Daher wird in meisten Fällen ein indirekter Preisvergleich verwendet, wobei auch ungleichartige Geschäfte herangezogen werden können<sup>22</sup>.

## LITERATURVERZEICHNIS

BAUMHOFF, Hubertus; "Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen", *IStR*, 12. Jahrgang, Heft 01, 2003.

BAUMHOFF, Hubertus; "Die Behandlung der Kostenaufschlagsmethode im neuen OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen", *IStR*, 5. Jahrgang, Heft 01, 1996.

BAUMHOFF, Hubertus; **Verrechnungspreise für Dienstleistungen**, Carl Heymanns Verlag, Köln, Berlin, Bonn, München, 1986.

ENGEL, Clemens L. J.; **Konzerntransferpreise im Internationalen Steuerrecht**, Dr. Peter Deubner Verlag GmbH, Köln, 1986.

FROTSCHER, Gerrit; **Internationales Steuerrecht**, Verlag C. H. Beck, München, 2001.

JACOBS, H. Otto; **Internationale Unternehmensbesteuerung**, 4. Auflage, Verlag C. H. Beck, München, 1999.

KLEIN, Werner vd.; **Konzernrechnungslegung und Konzernverrechnungspreise**, C. E. Poeschel Verlag GmbH, Stuttgart, 1983.

<sup>17</sup>Stephan RASCH, **Konzernverrechnungspreise im nationalen, bilateralen und europäischen Steuerrecht**, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2001, S. 207.

<sup>18</sup>TUCHA, S. 749; SCHAUMBURG, S. 1231; FROTSCHER, S. 283; OECD, para 2.108, S.104-105

<sup>19</sup>MOLLER, S. 58; SCHOLZ, S. 317; TUCHA, S. 749.

<sup>20</sup>MOLLER, S. 59; SCHOLZ, S. 316; TUCHA, S. 749.

<sup>21</sup>OECD, para. 2.58, S. 86-87.

<sup>22</sup>MOLLER, S. 47;53.

KLUGE, Volker; **Das deutsche Internationale Steuerrecht**, 3. Auflage, C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung, München, 1992.

MANDLER, Udo; "Grundprobleme internationaler Unternehmensbesteuerung", **Steuer Studium**, 24. Jahrgang, Heft 2, 2003.

MOLLER, Thomas; **Verrechnungspreis und Zollwert**, [www.efa-schriften.de/pdfs/Moeller.pdf](http://www.efa-schriften.de/pdfs/Moeller.pdf), (01/02/2010).

OECD; **Verrechnungspreisleitlinien für Multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen**, Paris, 2010.

RAEDLER, Albert J./ FRIEDHELM, Jacob; **German Transfer Pricing/Prix de Transfert en Allemange**, Kluwer, Deventer, The Netherlands, 1984.

RAUPACH, Arndt; **Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen**, Verlag Neue Wirtschaftsbriefe, Herne, Berlin, 1999.

RASCH, Stephan; **Konzernverrechnungspreise im nationalen, bilateralen und europäischen Steuerrecht**, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln, 2001.

RUH, Winfried/RIEDEL, Frank; **"Verrechnungspreise:Umfangreiche Dokumentationspflichten in Deutschland"**,[www.grafkanitz.de/.../Verrechnungspreise%20](http://www.grafkanitz.de/.../Verrechnungspreise%20),(01.05.2011).

SCHAUMBURG, Harald; **Internationales Steuerrecht**, 2. völlig überarbeitete und erweiterte Auflage, Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln, 1998.

SCHEFFLER, Wolfram; **Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit**, Verlag Franz Vahlen, München, 1994.

SCHMITZ, Volker; **Methoden zur Ermittlung von Arm's-Length- Preisen**, Novotny Jr, Söcking/Starnberg, 1981.

SCHOLZ, Karl; "Die Ökonomie der Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise", **Steuer Studium**, 2001.

TUCHA, Thomas; "Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen; Möglichkeiten und Grenzen", **IStR**, 2002.

United Nations Conference on Trade and Development; **Transfer Pricing-Unctad Series on issues in international investment agreements**, United Nations Publication, New York/ Geneva, 1999.

WACKERS, Wilhelm H.; **Internationale Prüfung der Angemessenheit steuerliche Verrechnungspreise-Auswirkung des OECD-Berichts in den einzelnen Ländern**, Erich Schmidt Verlag GmbH & Co., Bielefeld, 1989.