

# Steuerberatung im Spannungsfeld zwischen Deutschland und Japan am Beispiel von Verrechnungspreisen<sup>1</sup>

Corinna SCHNELKE  
PricewaterhouseCoopers

In der steuerlichen Beratung haben Fragestellungen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen aktuell eine ausgesprochen hohe Relevanz, die sich in zahlreichen Projekten und Aufträgen insbesondere von internationalen Großunternehmen in Konzernstruktur niederschlägt. Die so genannten „Verrechnungspreise“ betreffen den internationalen Austausch von Waren- und Dienstleistungen zwischen zwei oder mehr verbundenen Unternehmen<sup>2</sup>.

## Verrechnungspreisproblematik – Unterschiedliche Sichtweisen der Unternehmen und des Fiskus

Die Problematik der Verrechnungspreise ist vor allem dadurch gekennzeichnet, dass bei Bezug von Waren oder Dienstleistungen von verbundenen Unternehmen, die in verschiedenen Ländern ansässig sind, das jeweilige zu versteuernde Einkommen der betroffenen Unternehmen durch die Höhe der zu verzeichnenden Umsätze auf der einen Seite sowie der entstandenen Betriebsausgaben auf der anderen Seite maßgeblich beeinflusst wird. Dabei wirkt sich die Beeinflussung in internationalen Transaktionen in zwei oder mehr Ländern aus. In der Konsequenz stehen Verrechnungspreise sowohl im Mittel-

---

<sup>1</sup> Zusammenfassung eines Vortrags, gehalten auf dem 7. Deutsch-Japanischen Stipendiatenseminar am 14. Juli 2006.

<sup>2</sup> Das sind nach § 1 Absatz 2 Außensteuergesetz sinngemäß solche Unternehmen, die durch Beteiligungen von > 25 % oder sonstige Möglichkeiten der effektiven Kontrollausübung finanziell bzw. organisatorisch miteinander verstrickt sind.

punkt des Interesses global agierender Konzerne als auch im Fokus der steuerlichen Behörden der involvierten Länder.

Erstere versuchen durch Verlagerung von Funktionen und Risiken im grenzüberschreitenden Handel zwischen den verschiedenen Konzerngesellschaften die Verrechnungspreissituation dahingehend zu optimieren, dass hohe Gewinne den Gesellschaften in niedrig besteuerten Ländern zufallen, während Konzernunternehmen in Ländern mit vergleichsweise hohen Steuersätzen niedrige Gewinne oder gar Verluste erwirtschaften. In der Konzernkonsolidierung sollen die verfügbaren Instrumente der konzerninternen Verrechnungspreispolitik dahingehend eingesetzt werden, dass eine möglichst niedrige effektive Besteuerung des Gesamtgewinns sichergestellt, d. h. die so genannte „effektive Steuerquote“ des Konzerns im Rahmen der gültigen Gesetzgebung der beteiligten Länder minimiert wird.

Letztere sehen jedes für sich genommen das Risiko, dass die konzerninterne Verrechnungspreisbildung, die durch die effektive Kontrolle der Konzerntöchter durch die Konzernmutter nicht den Regeln des freien Wettbewerbs wie zwischen fremden Dritten unterliegt, zu einer eklatanten Minderung des Steueraufkommens im Bereich der Unternehmensbesteuerung führt. Der Verlagerung von prinzipiell steuerpflichtigen Gewinnen einer inländischen Konzerngesellschaft zu einer ausländischen Schwester- oder Muttergesellschaft soll daher mit der Forderung Einhaltung geboten werden, dass die Bestimmung der Verrechnungspreise für konzerninterne grenzüberschreitende Transaktionen wie unter unverbundenen Unternehmen zu erfolgen habe. Kann eine Konzerngesellschaft die Berücksichtigung dieses „Fremdvergleichsgrundsatzes“ bei der Verrechnungspreisbildung nicht nachweisen, so drohen ihr bei einer steuerlichen Außenprüfung eine nachträgliche Gewinnerhöhung und folglich hohe Steuernachzahlungen. Dies gilt für Deutschland, Japan und viele andere entwickelte Wirtschaftsstandorte weltweit, die den Unternehmen die Anwendung von bestimmten Methoden zur Preisfindung in Anlehnung an den OECD-Bericht „Verrechnungspreise und internationale Unternehmen“ (1979) sowie die Erbringung damit verbundener Nachweise abverlangen können.

## Vergleich der steuerrechtlichen Behandlung von Verrechnungspreisen in Deutschland und Japan

Obwohl Deutschland und Japan ein- und dasselbe Ziel verfolgen, das in der Sicherung eines angemessenen, die wirtschaftlichen Aktivitäten der im entsprechenden Land ansässigen Unternehmen adäquat widerspiegelnden Steueraufkommens besteht, finden die von der OECD formulierten Grundsätze in unterschiedlicher Art und Weise Berücksichtigung in der nationalen Gesetzgebung, Rechtssprechung und behördlichen Auslegung. Auch in Deutschland und Japan weichen die steuerlichen Rahmenbedingungen im Bereich der Verrechnungspreise voneinander ab. Die Unterschiede erstrecken sich vom durch die Definition verbundener Unternehmen abgesteckten Anwendungsbereich über Dokumentationspflichten bis hin zu Möglichkeiten der Einholung einer verbindlichen Auskunft über die seitens einer bestimmten Konzerngruppe angewandte Verrechnungspreispolitik bei den obersten Finanzbehörden.

Vor allem ist festzustellen, dass die Akzeptanz der verschiedenen Methoden der Verrechnungspreisbestimmung in Deutschland und Japan unterschiedlich ausgeprägt ist. Beide präferieren zwar die Fremdvergleichsmethode; diese ist jedoch aus praktischen Gründen in nur wenigen Fällen tatsächlich anwendbar, da sie exakte Vergleichsdaten für die zu betrachtenden Transaktionen in Bezug auf beteiligte Unternehmen, Geschäftszweig, Art und Umfang des Leistungsaustausches sowie gegebene Rahmen- und vereinbarte Sonderbedingungen erfordert. Während sich die deutschen Steuerbehörden als Alternative in erster Linie für eine Anwendung von nicht gewinnorientierten Methoden, d. h. „Wiederverkaufsmethode“ und „Kostenaufschlagsmethode“, aussprechen, zeigen sich japanische Steuerhoheiten offen für eine unmittelbare Anwendung von gewinnorientierten Methoden, z. B. „Gewinnaufteilungsmethode“ oder „Transaktionsbezogene Nettomargenmethode“, so dass sie dort in der betrieblichen Praxis in vielen Konzerngeschäften zu Grunde gelegt werden.

Ausschlaggebend für die Argumentation der deutschen Steuerbehörden für die genannten nicht gewinnorientierte Methoden ist die vergleichbar größere, sinngemäße Nähe zu der Fremdvergleichsmethode, denn auch bei Anwendung der Wiederverkaufs- und Kostenaufschlagsmethode müssen Vergleichsdaten als Anhaltspunkte für die

Angemessenheit der erzielten Bruttogewinnmargen<sup>3</sup> bzw. Margen auf Betriebsausgaben<sup>4</sup> ermittelt werden. Dahingegen stellt bei gewinnorientierten Methoden, wie sie in Japan beinahe uneingeschränkt akzeptiert werden, der Gesamtgewinn des Konzerns bzw. der transaktionsbezogene Gewinn die Ausgangsgröße dar, die nach einem bestimmten Schlüssel auf die beteiligten Gesellschaften in verschiedenen Ländern verteilt wird. Eine Abstimmung mit Kenngrößen anderer Unternehmen am Markt ist damit nicht unbedingt notwendig, da die Verteilerquote auch anhand der internen Funktions- und Risikoverteilung im Konzern gerechtfertigt werden kann.

Ein weiterer signifikanter Unterschied in den Bestimmungen zur Verrechnungspreisermittlung in Deutschland und Japan besteht in den Anforderungen, die an die Dokumentation der Ermittlung an sich und deren Angemessenheit unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes gestellt werden. Diesbezüglich stellen sich einem Unternehmen in Deutschland sehr viel detailliertere Anforderungen an die Beschreibung und marktbezogene Einordnung der angewandten Ermittlungsmethoden als seinem japanischen Pendant. Durch die erhöhte Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten gemäß § 90 Absatz 3 Abgabenordnung und weitergehende Verordnungen und Erlasse hat eine inländische Tochtergesellschaft einer ausländischen Konzernmuttergesellschaft umfassende Dokumentationspflichten zu erfüllen, die zuletzt in dem als „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“ bezeichneten Erlass vom 12. April 2005 nach einer längeren Periode der Ungewissheit über Ausgestaltung und Umfang der beizubringenden Dokumente hinreichend konkretisiert wurden. Aktuell widmen sich viele der betroffenen Konzerngesellschaften der Erstellung eines ausführlichen und umfassenden Berichtes über die Transaktionen mit verbundenen Unternehmen für die Geschäftsjahre 2004 und fortfolgende, indem die verrechnungspreisrelevanten Sachverhalte dargelegt und deren gesetzeskonforme Behandlung, insbesondere im Bereich der Verrechnungspreisermittlung, belegt werden sollen. Dazu ist die Mitarbeit eines Steuerberaters beinahe unumgänglich, um die Inhalte genau auf die Anforderungen des Gesetzgebers und der Finanzbehörden abzustimmen.

---

<sup>3</sup> Bei Wiederkaufsmethode, die in der Hauptsache auf Vertriebsgesellschaften Anwendung findet.

<sup>4</sup> Bei Kostenaufschlagsmethode, die üblicherweise bei produzierenden oder weiterverarbeitenden Unternehmen herangezogen wird.

Zusätzlich zu dem Erfordernis einer umfassenden Dokumentation der Verrechnungspreissituation eines Unternehmens, das an sich in Japan noch nicht in vergleichbarem Umfang besteht, drohen in Deutschland zudem finanzielle Sanktionen für den Fall, dass keine Dokumentation innerhalb einer bestimmten Frist nach ihrer Anforderung seitens des Betriebsprüfers vorgelegt werden kann oder die zur Verfügung gestellten Dokumente weitestgehend unbrauchbar sind. Angesichts des bedeutend hohen Strafmaßes, das Verspätungszuschläge von bis zu 100 Euro pro Tag der Fristüberschreitung sowie Mindeststrafzuschläge im Falle einer nachträglichen Gewinnanpassung ohne Dokumentation in Höhe von 5.000 Euro vorsieht, ist es offensichtlich, dass die deutschen Steuerbehörden ein verstärktes Augenmerk auf die Angemessenheit von Verrechnungspreisen legen, das auch in Japan, trotz mangelnder expliziter Vorschriften seitens des Gesetzgebers, bei Konzernbetriebsprüfungen in der Praxis vermehrt zu beobachten ist.

#### Herausforderungen der internationalen Steuerberatung – Verrechnungspreise bei deutschen Tochtergesellschaften japanischer Konzerne

Aufgrund der oben genannten Unterschiede in den steuerrechtlichen Rahmenbedingungen sowie Abweichungen zwischen der deutschen und japanischen Unternehmens- und Kommunikationskultur ergeben sich für steuerliche Berater im Bereich der Verrechnungspreise einerseits Vereinfachungen, die bei dem Angebot und der Ausführung von Steuerberatungsleistungen von entscheidendem Vorteil sein können; andererseits sehen sie sich mit Hindernissen konfrontiert, die zum großen Teil der kulturellen Sphäre entspringen und daher nur schwer zu überwinden sind.

Eine Förderung der Nachfrage von professionellen Beratungsleistungen seitens deutscher Tochtergesellschaften japanischer Konzernmütter ergibt sich im Bereich der Verrechnungspreise zweifelsohne aus den zahlreichen Risiken, die mit einer unangemessenen Ermittlung sowie einer unzureichenden Dokumentation nach deutschen Richtlinien verbunden sind. Ohne große Unterschiede zieht sich der Wunsch nach der Realisierung einer niedrigen effektiven Kon-

zernsteuerquote ohne nachträgliche Gewinnanpassungen und Steuernachzahlungen durch alle Kulturen; jedoch sind deutsche Tochtergesellschaften japanischer Konzernmütter oftmals bis auf die unterste Managementebene mit Entsandten aus Japan besetzt, die zwar für die nötige Durchdringung der deutschen Organisation mit der Unternehmensphilosophie und dem Geschäftszweck sorgen, jedoch nicht der lokalen Gesetzgebung und rechtlichen Erfordernisse insbesondere im steuerlichen Bereich kundig sind. Des weiteren scheuen japanische Verantwortliche, teilweise bedingt durch ihre eingeschränkte Beherrschung der deutschen Sprache, die Auseinandersetzung mit den lokalen Behörden. Dies gilt umso mehr für eine drohende Belegung mit Sanktionen mangels Einhaltung der lokalen Bestimmungen, beispielsweise in Bezug auf die Vorlage eines Dokumentationsberichts über internationale Transaktionen mit verbundenen Unternehmen. Vor diesem Hintergrund werden die Leistungen des lokalen Steuerberaters als sachkundigem Fachmann in hohem Maße geschätzt und zur Sicherung der Konformität des angewandten Verrechnungspreissystems mit lokalen Regularien in Anspruch genommen.

Erfährt die Akquisition von Mandanten und Aufträgen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen durchaus Vorteile durch die kulturellen Merkmale japanischer Konzernstrukturen, wird die erfolgreiche Umsetzung eines Verrechnungspreisauftrages allerdings tendenziell gehemmt. Ein Beispiel ist die Sachverhaltsermittlung bei deutschen Vertriebsgesellschaften japanischer Produktionsunternehmen, die die Preisermittlung für Lieferungen von Japan nach Deutschland umfasst. Oftmals sind die erforderlichen Informationen über angewandte Verrechnungspreismethoden, Margenverteilung und konzerninterne, vergleichbare Transaktionen auf deutscher Seite nicht vorhanden, da die Entscheidungsfindung zentral in Japan abgewickelt wird und von japanischer Seite keine Notwendigkeit besteht, die deutsche Vertriebsgesellschaft als „ausführendes Organ“ für die Weiterlieferung an Kunden am lokalen Markt über derartige Entscheidungsprozesse in Kenntnis zu setzen. Zugleich wird durch die Zentralisierung in japanischen Konzernen, deren vorderste Entscheidungsträger die Konzernzentralen in Japan selbst sind, erschwert, dass Rückmeldungen der steuerlichen Berater über empfohlene Anpassungen der angewandten Verrechnungspreissystematik zur Vermeidung etwaiger steuerlicher Risiken angenommen und die Empfehlungen in die Tat umgesetzt werden. Dabei ist die Wahrscheinlichkeit umso geringer, je weiter die Empfehlung von dem obligatorischen Rahmen abweicht

und vielmehr einer Verbesserung der steuerlichen Situation des Gesamtkonzerns auf internationalem Niveau als der reinen Konformität der Auslandssachverhalte der deutschen Gesellschaft mit dem lokalen Recht dienen würde. Die Priorität der japanischen Konzerne liegt demnach auf der Einhaltung von „Muss“-Vorschriften, während „Kann“-Empfehlungen, wenngleich steuerlich höchst attraktiv, häufig ins Leere laufen.

Zu den Aspekten, die bei einer großen Zahl von deutschen Tochtergesellschaften tatsächlich und unbedingt einer Anpassung bedürfen, zählt die Wahl der Verrechnungspreismethode. Eine weltweit implementierte Gewinnaufteilungsmethode dürfte zwar weder in Japan noch im angloamerikanischen Wirtschaftsraum zu Schwierigkeiten führen. In Deutschland dagegen stößt sie als grundsätzlich in Frage zu stellende, da gewinnorientierte Methode häufig auf die „präventive“ Ablehnung des steuerlichen Beraters – der damit zum Schutz des Mandanten den Steuerbehörden vorzugreifen beabsichtigt. Diese Sichtweise ist jedoch über lange Kommunikationskanäle über mehrere Managementebenen vom lokalen Berater über die deutsche Tochtergesellschaft bis zur japanischen Muttergesellschaft nur sehr schwierig zu übermitteln. Das Erfordernis einer verbesserten Kommunikation zwischen dem deutschen Steuerberater und der japanischen Konzernzentrale ist in Anbetracht der oben geschilderten Hemmnisse ein unbestrittener Erfolgsfaktor für eine erfolgreiche Zusammenarbeit im Kontext internationaler Verrechnungspreise.

#### Ansätze zur Bewältigung von Verrechnungspreisproblemen auf deutsch-japanischer Ebene

Unter Berücksichtigung der sprachlichen Herausforderungen, denen sich deutsche Steuerberater und japanische Mandanten im Normalfall stellen müssen, da der eine die Sprache des anderen nicht oder nur unzureichend beherrscht, ist es gerade bei komplexen Fragestellungen im Bereich der Verrechnungspreise ratsam, den persönlichen Kontakt sowohl zum deutschen Mandanten als auch zur japanischen Muttergesellschaft zu suchen. Eine Einladung in der Konzernzentrale in Japan muss selbstverständlich zeitlich und inhaltlich mit den japanischen Repräsentanten in Deutschland abgestimmt werden. Der Mana-

ger oder Geschäftsführer der deutschen Gesellschaft hat jedoch auch ein berechtigtes Interesse daran, offene Fragen in Bezug auf die Konzernverrechnungspreispolitik vom Entscheidungsträger auf japanischer Seite korrekt beantwortet zu wissen und seine „Vermittlerrolle“ zeitweise ruhen zu lassen. Von Vorteil ist hierbei ein internationales Netzwerk, wie es die großen Steuerberatungsgesellschaften mit zahlreichen assoziierten Gesellschaften weltweit besitzen. Sie können Kontakte zur japanischen Muttergesellschaft über ihre ausländischen Partnergesellschaften herstellen, die in vielen Fällen sogar die steuerlichen Berater der Muttergesellschaft sind und mit denen internationale Verrechnungspreisprojekte gemeinsam erarbeitet werden können.

Wie bereits erwähnt, scheinen sich Entscheidungsprozesse in japanisch organisierten Unternehmen bei gegebener Notwendigkeit zu beschleunigen. Im Bereich der Verrechnungspreise finden sich in Deutschland angesichts der klar festgelegten Sanktionierung bei Nichteinhaltung der geltenden Vorschriften viele Argumente für ein zeitnahes Bearbeiten von offenen Fragen und problematischen Aspekten, die einer näheren Auskunft oder gar Anpassung bestehender interner Regelungen seitens des Mandanten bedürfen. Diese Argumente sollten den japanischen Ansprechpartnern wiederholt vorgetragen werden, da sonst bei der Beratung Defizite durch mangelnde Informationsbasis aufzutauchen drohen.

Eine „künstliche“ Notwendigkeit lässt sich in einigen Fällen dadurch schaffen, dass ohne den Druck einer offiziellen Anforderung der deutschen Finanzbehörden ein individuell vereinbarter Terminplan erstellt wird, der nicht nur Fristen für die durch den Berater zu erbringenden Leistung setzt, sondern gleichfalls terminliche Vorgaben für die Mitarbeit des Mandanten, z. B. zur Schließung von internen Verträgen zwischen Konzernunternehmen, setzt. Eine derartige Planung, die Schritt für Schritt die Fortentwicklung der Auftragsbearbeitung vorsieht, schafft Transparenz für beide Parteien und einen Referenzrahmen, um dessen Einhaltung die japanischen Verantwortlichen in der Regel sehr bemüht sind. Hierzu ist anzumerken, dass die Abstimmung von Verrechnungspreisprojekten mit den internen Planungen von japanischen Konzerngesellschaften umso besser möglich ist, je länger die Beziehung zum Mandanten besteht. Die bei Japanern traditionell gewünschte Langfristigkeit in Geschäftsbeziehungen ist bei Verrechnungspreisen aufgrund der häufig erforderlichen Miteinbeziehung anderer Konzerngesellschaften ebenfalls von beachtlicher Bedeutung.