

Ermittlung der Kostenbasis bei der Kostenaufschlagsmethode

Ermittlung der Kostenbasis bei der Kostenaufschlagsmethode

Grenzüberschreitende Kostenverrechnungen zwischen verbundenen Unternehmen stehen auch weiterhin verstärkt im Fokus von Betriebsprüfungen. Dabei drehen sich die Diskussionen jedoch zunehmend weniger um die Höhe des gewählten Kostenaufschlags, sondern vielmehr um die Frage, ob die zu beaufschlagende Kostenbasis dem Fremdvergleich entsprechend bestimmt wurde. Im Folgenden werden einige typische Fragestellungen erläutert, die mit dieser Thematik verbunden sind.

Welche Aufwendungen sind für die Ermittlung der Kostenbasis zu berücksichtigen und was ist bei der Verrechnung zu beachten?

Gemäß Tz. 2.2.4 der Verwaltungsgrundsätze vom 23.02.1983 bilden die Grundlage für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zum einen die Kosten des Herstellers oder Leistenden sowie zum anderen betriebs- oder branchenübliche Gewinnzuschläge. Die Kosten sind nach Kalkulationsmethoden zu ermitteln, die der Steuerpflichtige in seiner Preispolitik gegenüber Fremden anwendet oder – bei Fehlen solcher Drittgeschäfte – die betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen. Da ein Unternehmen, das nicht alle seine Kosten wiedereinspielt, Verluste erleidet, ist die Kostenaufschlagsmethode für gewöhnlich auf Vollkostenbasis anzuwenden, d.h. alle durch die Leistung veranlassten Kosten sind zu verrechnen. Diese beinhalten in der Regel direkte Aufwendungen (insbesondere Personalkosten) sowie einen angemessenen Anteil an indirekten Aufwendungen wie z.B. an den Abschreibungen für Gebäude und Geschäftseinrichtung und den Verwaltungs-, IT- und anderen Gemeinkosten.

Da der Leistende die Kosten in der Praxis meist monats- oder quartalsweise an den Leistungsempfänger auf Basis von Plankosten verrechnet, empfiehlt sich am Ende des Geschäftsjahres die Durchführung eines sogenannten „True-up“/„True-Down“, um sicherzustellen, dass die beim Leistungserbringer tatsächlich angefallenen Kosten verrechnet werden. Vorzugsweise sind die Kosten dem Leistungsempfänger direkt zuzuordnen (direkte Methode). Falls dies nicht durchführbar ist, sind die Kosten üblicherweise unter Anwendung eines sachgerechten Aufteilungsschlüssels zu verrechnen (indirekte Methode), welcher zu einer verursachungsgerechten Kostenallokation führen sollte, die den Nutzen des Leistungsempfängers widerspiegelt (z.B. Umsätze, Headcount).

Generell ist zu empfehlen, die Ableitung der Kostenbasis (inklusive zugrunde liegendem Rechnungslegungsstandard) sowie die Art der Verrechnung vorab vertraglich zwischen den Parteien vereinbart werden (vgl. Tz. 6.2.1 Verwaltungsgrundsätze vom 23.02.1983). Der gängigen Praxis in Betriebsprüfungen, dass bei fehlendem, im Voraus abgeschlossenen Dienstleistungsvertrag die Betriebsprüfung eine vGA festgesetzt hat, hat das BFH-Urteil vom 11.10.2012 (R I 75/11) einen Riegel vorgeschoben. Laut diesem Urteil entfaltet ein Doppelbesteuerungsabkommen, das eines Artikel enthält, der Art. 9 des OECD-Musterabkommen gleicht, eine Sperrwirkung gegenüber einer Verrechnungspreiskorrektur, die auf rein formalen Kriterien fußt.

Was sind Shareholderkosten und wie werden diese steuerlich behandelt?

Bei Dienstleistungstransaktionen ist einer der häufigsten Diskussionspunkte in Betriebsprüfungen, ob sogenannte Shareholderkosten in die Kostenbasis einbezogen wurden. Erbringt eine Konzerngesellschaft Tätigkeiten ausschließlich oder teilweise aufgrund ihrer Interessen als Eigentümerin an einem oder mehreren Konzernunternehmen, d.h. in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin, rechtfertigen diese Anteilseigneraktivitäten (Shareholder Activities, vgl. Tz. 7.9 OECD Verrechnungspreisgrundsätze) insoweit keine Vergütung gegenüber den Konzernunternehmen, da ein unabhängiges Unternehmen nicht bereit wäre, hierfür ein Entgelt zu entrichten. Aus diesem Grund dürfen solche Kosten grundsätzlich nicht verrechnet werden bzw. wären im Falle einer Verrechnung beim hierfür zahlenden Unternehmen steuerlich nicht als Betriebsausgaben abziehbar. Beispiele für Anteilseigneraktivitäten sind etwa die Vorbereitung und Ausübung von Hauptversammlungen, die Konsolidierung und Reporting-Aktivitäten auf Konzernebene, die

Vorbereitung von Aufsichtsratsversammlungen sowie Kosten der Kapitalbeschaffung für Akquisitionen.

Insgesamt ist der Begriff der Shareholderkosten eng auszulegen. Sobald auf Seiten der Konzerntochtergesellschaft ein Nutzen aus der Aktivität ersichtlich ist (z.B. besseres Benchmarking der eigenen Geschäftstätigkeit durch das Finanz-Reporting) ergibt sich eine Verrechenbarkeit der dabei entstandenen Kosten dem Grunde nach (vgl. hierzu auch Annex II des Berichts des EU Joint Transfer Pricing Forums „Guidelines on low value adding intra-group services“).

Gibt es Kosten, die zwar verrechnet, jedoch nicht beaufschlagt werden dürfen?

Grundsätzlich sollten nur solche Leistungen beaufschlagt werden, die im Zusammenhang mit einer eigenen Wertschöpfung des Dienstleistungserbringers stehen. Erbringt beispielsweise ein Unternehmen Dienstleistungen an ein verbundenes Unternehmen und kauft Teile der erbrachten Leistung selbst bei unverbundenen Unterauftragnehmern ein, so wären diese Drittkosten bei der Verrechnung an den verbundenen Dienstleistungsempfänger ohne Kostenaufschlag zu verrechnen, da diese keine eigene Wertschöpfung beinhalten. Weitere Beispiele für Kosten ohne Bezug zu eigener Wertschöpfung sind etwa Reise-, Übernachtungs- und Automietkosten. Aufgrund des rein durchleitenden Charakters werden solche Kosten auch als sogenannte „pass-through“ Kosten bezeichnet.

Was ist bei der Dokumentation von grenzüberschreitenden Kostenverrechnungen zu beachten?

Sowohl Dienstleistungen als auch Kostenumlagen unterliegen den geltenden Dokumentationsvorschriften. Eine maßgebliche Komponente einer solchen Dokumentation ist der sogenannte „Benefit-Test“, im Rahmen dessen zum einen zu belegen ist, dass die Leistungen tatsächlich erbracht wurden (vgl. Tz. 6.2.3 Verwaltungsgrundsätze vom 23.02.1983). Zum anderen ist der Nutzen darzulegen, den der Leistungsempfänger aus den Leistungen gezogen hat und dass ein hinreichender Nexus zwischen diesem Nutzen und der Kostenzuschlüsselung besteht. Für Dokumentationszwecke ist es nicht ausreichend, lediglich die Ableitung der Kostenbasis und die Höhe der verrechneten Kosten darzustellen. Vielmehr verlangt die Finanzverwaltung meist Belege aus der Praxis, dass die Leistungen wirklich erbracht wurden (z.B. Aktivitätsprotokolle, Arbeitsergebnisse, Broschüren, Richtlinien etc.) und welchen Nutzen die Leistungsempfänger aus den Leistungen jeweils bezogen haben. Es ist daher zu empfehlen, derartige Praxisbelege frühzeitig für künftige Betriebsprüfungen zusammenzustellen.

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.