

zur Behandlung von Leiharbeitnehmern für das HGB (Drittes Buch) abzuleiten – sei es in die eine Richtung (formale Sichtweise: Leiharbeitnehmer ist kein Arbeitnehmer des Entleihers i.S.d. HGB) oder andere Richtung (wirtschaftliche Sichtweise: Leiharbeitnehmer ist Arbeitnehmer des Entleihers i.S.d. HGB). Die Frage, ob Leiharbeitnehmer im Handelsbilanzrecht (z.B. im Rahmen des § 267 HGB) beim Entleiher Berücksichtigung finden müssen, lässt sich vielmehr allein über eine Auslegung der betroffenen handelsrechtlichen Normen ergründen. Nach Sinn und Zweck dürfte deshalb unstrittig sein, dass Leiharbeitnehmer im Wirtschaftsleben inzwischen funktionell vielfach festangestellte Arbeitnehmer verdrängt haben. Sie sind, wie selbst die Bundesregierung hervorhebt, „eine etablierte Form des flexiblen Personaleinsatzes.“<sup>31</sup> Leiharbeitnehmer sind deshalb m.E. bei der Anwendung handelsrechtlicher Schwellenwerte, aber auch bei den damit zusammenhängenden (Konzern-)Anhangangaben (§§ 285 Nr. 7, 314 Abs. 1 Nr. 4

31 Begr. RegE, BT-Drucks. 18/9232, S. 14.

HGB) sowie Ausweisfragen (Personalaufwand) den festangestellten „eigenen“ Arbeitnehmern gleichzustellen. Deshalb wird hier im Ergebnis jenen Stimmen im Schrifttum beigegeben, die bereits derzeit diesen Standpunkt (wirtschaftliche Sichtweise) vertreten. Möglicherweise wird das „Gesetz zur Änderung des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes und anderer Gesetze“ zum Anlass genommen, auf Ebene des IDW zu einer einheitlichen Auffassung zu gelangen. Dies erscheint m.E. auch im Hinblick auf die erwähnten Implikationen des Themas für den GuV-Ausweis wünschenswert und dringlich.<sup>32</sup>

#### Redaktioneller Hinweis:

- Zu Hinweisen und Fragen zur AÜG-Reform vgl. *Thüsing*, DB 2016 S. 2663 = DB1219820.
- Zur Erfassung von Aufwendungen für Zeitarbeitskräfte in der GuV vgl. *Bömelburg/Rägle/Gahm*, DB 2013 S. 765 = DB0581588.

32 In diesem Sinne („überfällig“) auch schon *Bömelburg/Rägle/Gahm*, DB 2013 S. 765 (765)).

#### Internationales Steuerrecht

»DB1215202

Dr. Christian Schwarz / StB Dr. Stefan Stein / StB Dr. Nils Holinski / Sebastian Hoffmann, alle Düsseldorf

## Kostenaufschläge bei der Verrechnung von konzerninternen Dienstleistungen

**Dr. Christian Schwarz, StB Dr. Stefan Stein, StB Dr. Nils Holinski** und **Sebastian Hoffmann** sind Mitarbeiter der KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Dr. Christian Schwarz ist daneben Vertretungsprofessor für quantitative Methoden an der Hochschule Düsseldorf.  
**Kontakt: autor@der-betrieb.de**

Die Ermittlung von Verrechnungspreisen bei Konzerndienstleistungen erfolgt oftmals nach der Kostenaufschlagmethode. Eine breit angelegte Datenbankanalyse liefert am Markt beobachtete Kostenaufschläge und verifiziert die im Rahmen von BEPS Aktionspunkt 10 postulierten Kostenaufschläge von 5% für sog. „low-value-adding“ Services. Dennoch zeigen Kostenaufschläge innerhalb verschiedener Dienstleistungskategorien statistisch signifikante und ökonomisch materielle Unterschiede auf.

### I. Einleitung

Die Verrechnung von Dienstleistungen ist eine der häufigsten Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen und stellt ebenso häufig einen Schwerpunkt in steuerlichen Betriebsprüfungen im Bereich Verrechnungspreise dar. Insb. die Verrechnung von sog. gering wertschöpfenden oder auch „low-value-adding“ Services wird regelmäßig vonseiten der Steuerbehörden aufgegriffen. Im Zentrum der Diskussion steht dabei neben dem Nachweis der Vorteilhaftigkeit dieser Services (Benefit-Test) vermehrt auch das steuerlich angemessene und dem Fremdvergleich entsprechende Gewinnergebnis. Da für die Verrechnung von Dienstleistungen i.d.R. die Kostenaufschlagmethode angewandt

wird, ist damit die Fremdüblichkeit des Gewinn- bzw. Kostenaufschlags vonseiten des Stpfl. zu dokumentieren. Im vorliegenden Beitrag werden auf Basis einer breit angelegten Datenbankstudie solche Gewinn- bzw. Kostenaufschläge bestimmt.

### II. Was sind Low-Value-Adding Services?

Im Rahmen der OECD Base Erosion Profit Shifting („BEPS“-Initiative beschäftigt sich Aktionspunkt 10 u.a. mit low-value-adding Services. Unter die OECD Definition von gering wertschöpfenden Dienstleistungen fallen Dienstleistungen, wenn sie (i) unterstützenden Charakter haben, (ii) nicht Teil des Kerngeschäfts des Unternehmens sind, (iii) zu deren Ausführung weder wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter notwendig sind noch diese zur Generierung solcher führen (iv) und keinen signifikanten Risiken unterliegen oder zu diesen führen. Das EU Joint Transfer Pricing Forum (EU-JTPF) hingegen beschreibt low-value-adding Services vage als „den „Kit, der die Unternehmensstruktur zusammenhält und die Hauptfunktionen unterstützt.“<sup>1</sup> Insb. sollen Dienstleistungen administrativer Natur umfasst sein, welche die Hauptfunktionen des Empfängers unterstützen. Derartige Tätigkeiten sind im Allgemeinen leicht verfügbar und beschaffbar, stellen eine Routinetätigkeit dar und generieren sowohl aufseiten des Dienstleistungserbringers als auch des Empfängers nur eine geringe Wertschöpfung.

1 Vgl. EU Joint Transfer Pricing Forum, Guidelines on low value adding intra-group services, 2011, Tz. 11: „the glue that holds the corporate structure together to support its main functions or of an administrative nature, auxiliary to the business of the recipient and again commonly available or readily acquired“.

Sowohl das EU-JTPF als auch der OECD BEPS-Aktionspunkt führen eine nicht abschließende Auflistung von Positivbeispielen an. Der OECD BEPS-Aktionspunkt zählt als Negativabgrenzung weitere Dienstleistungen auf, die explizit nicht als low-value-adding Services zu qualifizieren sind.

Tab. 1 gibt einen Überblick über die wichtigsten angeführten Positiv- und Negativbeispiele des OECD BEPS-Aktionspunkts 10 sowie mögliche („kann“) Beispiele für low-value-adding Services des EU-JTPF. An dieser Stelle sei explizit betont, dass die angeführten Beispiele sowohl im EU-JTPF als auch nach der neuen OECD BEPS-Terminologie nur exemplarischen und keinen definitorischen Charakter haben.

**Tab. 1: Überblick über die low-value-adding Services**

Dienstleistungskategorie	BEPS	EU-JTPF
HR	Positivbeispiel	„Kann“-Beispiel
Accounting	Positivbeispiel	„Kann“-Beispiel
IT	Positivbeispiel	„Kann“-Beispiel
Tax	Positivbeispiel	„Kann“-Beispiel
Legal	Positivbeispiel	„Kann“-Beispiel
General Administration	Positivbeispiel	„Kann“-Beispiel
R&D	Negativbeispiel	„Kann“-Beispiel
Manufacturing	Negativbeispiel	„Kann“-Beispiel
Sales and Marketing	Negativbeispiel	„Kann“-Beispiel

Quelle: Zusammenfassung EU-JTPF und OECD BEPS-Aktionspunkt 10

Obwohl der OECD BEPS-Aktionspunkt 10 erleichterte Dokumentationsmöglichkeiten für Dienstleistungen grds. in Aussicht stellt, ist vor dem Hintergrund der schon durch das EU-JTPF in Aussicht gestellten Dokumentationserleichterungen („die verlangten Informationen und der für ein regelkonformes Verhalten erforderliche Verwaltungsaufwand müssen in einem ausgewogenen Verhältnis zueinander stehen“) fraglich, ob für den Stpfl. tatsächlich Erleichterungen in Betriebsprüfungen zu erwarten sind.

Im Folgenden steht aber nicht die Dokumentation, sondern vielmehr die Verrechnung der low-value-adding Services der Höhe nach im Fokus, d.h. der zum Fremdvergleich konforme Verrechnungspreis.

### III. Verrechnungspreismethoden für konzerninterne Dienstleistungen

Die Fremdüblichkeit von Preisen bei konzerninternen Dienstleistungen soll grds. auf Basis der Preisvergleichsmethode oder einer kostenbasierten Verrechnungspreismethode überprüft werden. Da allerdings bei gewerblichen Dienstleistungen branchenübliche Preise wegen der Differenzierung der Leistungen meist nur bei vertretbaren Leistungen zu beobachten sind,<sup>2</sup> kommen regelmäßig kostenbasierte Verrechnungspreismethoden zur Anwendung.<sup>3</sup> Bei den kostenbasierten Verrechnungspreismethoden ergibt sich der Verrechnungspreis anhand der im Zusammenhang mit der Erbringung einer Dienstleistung stehenden Vollkosten (Kostenbasis) zzgl. eines angemessenen Gewinnaufschlags. Die Fremdüblichkeit des Verrechnungspreises wird regelmäßig durch Datenbankstudien unter Anwendung der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode („TNMM“) validiert. Die TNMM

2 Vgl. Tz. 3.2.3.1 VerwGr. 1983.

3 Vgl. Tz. 3.2.3.1 und 3.2.3.2 VerwGr 1983.

vergleicht die Renditekennziffern vergleichbarer unabhängiger Unternehmen mit den Renditekennziffern der zu analysierenden Konzerntransaktion. Als üblicher Gewinnindikator kommt bei Dienstleistungen in der Praxis der Quotient aus EBIT und Vollkosten zur Anwendung.

### IV. Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen

In Geschäftsbeziehungen zwischen Konzerngesellschaften fehlt es an dem Interessensausgleichsmechanismus des freien Marktes, weshalb Preise für die Leistungsverrechnung zwischen Konzerngesellschaften durch die wirtschaftlichen und gesellschaftsrechtlichen Verflechtungen beeinflusst werden können. Daher müssen die steuerlichen Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen, d.h. in Einklang mit den Preisen stehen, die zwischen unverbundenen Unternehmen unter vergleichbaren Bedingungen vereinbart werden.<sup>4</sup>

#### 1. Ansätze zur Analyse der Fremdüblichkeit

In der Praxis wird eine kontroverse Diskussion über den Zeitpunkt des Nachweises der Fremdüblichkeit für die vereinbarten Verrechnungspreise geführt. Konkret geht es um die Frage, ob die Überprüfung der Fremdüblichkeit der vereinbarten Verrechnungspreise bereits im Zeitpunkt der Durchführung der konzerninternen Geschäftsbeziehung (Price Setting Approach) oder nachgelagert im Rahmen einer Gesamtschau (Outcome Testing Approach) erfolgen soll.

Der Price Setting Approach zielt darauf ab, das Verhalten von fremden Dritten nachzubilden.<sup>5</sup> Bei diesem Ansatz soll es Stpfl. möglich sein, die Angemessenheit von Verrechnungspreisen ex ante unter Berücksichtigung der verfügbaren Informationen im Zeitpunkt der Preisfestsetzung dazulegen.<sup>6</sup> Insb. im Fall von sog. Routineunternehmen, welche bei einem normalen Geschäftsverlauf grundsätzlich keine Verluste erzielen sollen, ist bei der Selektion der Fremdvergleichsdaten darauf zu achten, dass Verlustunternehmen grds. als Vergleichsunternehmen auszuschließen sind, da eine Planung auf Basis von Verlusten im Widerspruch zu einer nachhaltigen Gewinnerzielung steht. Demgegenüber zielt der Outcome Testing Approach auf eine ex post Rationalisierung von Verrechnungspreisen ab. Stpfl. können den Fremdvergleich durch Darlegung führen, dass die vereinbarten Preise sich innerhalb der Bandbreite von fremdüblichen Preisen befinden.<sup>7</sup> In diesem Fall sind Verlustunternehmen als Vergleichsunternehmen grds. nicht auszuschließen, da letztendlich die tatsächlich erzielte Rendite einer zu analysierenden Konzerngesellschaft mit den Renditen unabhängiger Unternehmen zu vergleichen ist. Daher wundert es nicht, dass die OECD darauf hinweist, dass die beiden Ansätze zu unterschiedlichen Ergebnissen führen können. Da in der Praxis ein fremdüblicher Preisfestsetzungsmechanismus nur schwer nachgebildet werden kann, wenden Stpfl. i.d.R. den Outcome Testing Approach an.<sup>8</sup> Für deutsche Zwecke sind beide Ansätze, die Fremdüblichkeit der vereinbarten Verrechnungspreise darzulegen, gleichermaßen anerkannt. Dies ergibt sich aus dem Wortlaut von § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG:

„Werden Einkünfte eines Stpfl. [...] dadurch gemindert, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insb. Preise (Ver-

4 Vgl. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG; Art. 9 Abs. 1 OECD-MA.

5 Vgl. Eigelshoven, in: Vogel/Lehner (Hrsg.), DBA, 6. Aufl., Art. 9 OECD-MA, Rn. 97.

6 Vgl. Tz. 3.69 OECD Verrechnungspreisleitlinien.

7 Vgl. Tz. 3.70 OECD Verrechnungspreisleitlinien.

8 Vgl. Eigelshoven, a.a.O. (Fn. 5), Art. 9 OECD-MA, Rn. 97.

rechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz) [...]“

Letzterer kursiv gesetzter Phrase liegt dem Wortlaut nach ein Price Setting Approach zugrunde, wonach die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise ex ante dargelegt werden kann. Sollte trotz ex ante fremdüblicher Verrechnungspreise eine Einkünfterminderung eintreten, so eröffnet dies nicht den Anwendungsbereich von § 1 AStG, da diese nicht in einem Kausalzusammenhang („dadurch“) mit fremdüblichen Bedingungen im Zeitpunkt der Durchführung des Geschäftsvorfalles steht. Andererseits setzt § 1 AStG eine tatsächliche Einkünfterminderung voraus, weshalb auch die Darlegung der Fremdüblichkeit ex post auf Grundlage des Outcome Testing Approach erfolgen kann. Konsistent zur OECD sind daher beide Ansätze von der deutschen Finanzverwaltung zu akzeptieren.<sup>9</sup>

## 2. Fremdüblichkeit der Höhe nach

Im Fall der Anwendung der Kostenaufschlagmethode hat das EU-JTPF bereits 2011 eine steuerlich angemessene Bandbreite für den Kostenaufschlag i.H.v. 3 bis 10% postuliert. Die OECD erachtet nunmehr in BEPS-Aktionspunkt 10 explizit einen spezifischen Punktwert innerhalb der vom EU-JTPF postulierten Bandbreite, nämlich 5%, als steuerlich angemessen. Auch das EU-JTPF nennt 5% als „häufigen“ Wert.

Die vom EU-JTPF angeführte Bandbreite basierte nicht allein auf allgemein anerkannten Erfahrungswerten, sondern wurde im Jahr 2009 mittels einer breit angelegten datenbankgestützten Analyse ermittelt. Dabei wurden die realisierten Kostenaufschläge unterschiedlichster Dienstleistungsunternehmen mit Hilfe einer sehr großen Stichprobe bestimmt.<sup>10</sup> Diese Datenbankanalyse bezieht sich allerdings auf die realisierten Kostenaufschläge der enthaltenen Unternehmen für die Jahre 1999 bis 2007. Obwohl die Studie des EU-JTPF regelmäßig als *die* allgemeingültige Referenz zur Verrechnung von Dienstleistungen Anwendung findet, wurde in der Vergangenheit weder eine Aktualisierung dieser noch eine Replikationsstudie veröffentlicht. Die folgende Analyse führt nun, in enger Anlehnung an die Datenbankanalyse des EU-JTPF, eine Replikationsstudie auf Basis aktueller Daten durch und soll ebenso als Verifikation des von der OECD postulierten Kostenaufschlags von 5% dienen. Im Rahmen der folgenden quantitativen Analyse sollen konkret die folgenden Fragen beantwortet werden:

1. Wie haben sich die ursprünglichen Bandbreiten des EU-JTPF verändert und ist der 5 prozentige Kostenaufschlag des OECD BEPS-Aktionsplans 10 „nahe“ am Median der aktualisierten Bandbreite?
2. Ergeben sich innerhalb der verschiedenen Dienstleistungskategorien statistisch signifikante und ökonomisch materielle Unterschiede in den Kostenaufschlagssätzen?

## V. Möglichkeit der Nutzung von Datenbankanalysen

Zur Bestimmung von Renditekennziffern von unabhängigen Vergleichsunternehmen im Rahmen von Datenbankanalysen werden öffentlich zugängliche Datenbanken eingesetzt.<sup>11</sup>

<sup>9</sup> Vgl. diesbzgl. kritisch zum Outcome Testing Approach Naumann, IStR 2013 S. 617.

<sup>10</sup> Vgl. hierzu EU Joint Transfer Pricing Forum Meeting, 27.10.2009 und die zugehörige Publikation „BM contribution to illustrate available generic evidence relating to intra group services profit margins – European Service Provider Profit Margin Analysis“.

<sup>11</sup> Vgl. zur Nutzung von Datenbankstudien siehe Tz. 3.4.12.4 f. VerwGr-Verf. 2005; Tz. 3.30 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien; Wahl/Preisser, IStR 2008 S. 51 ff.

Trotz aller Kritik<sup>12</sup> an der Datenverfügbarkeit und der -qualität öffentlich zugänglicher Datenbanken, haben sich Datenbankanalysen (Benchmarkanalysen) zur Dokumentation der steuerlichen Angemessenheit als auch zur Planung von steuerlichen Verrechnungspreisen international etabliert.

Zur Überprüfung der Vergleichbarkeit der beobachteten Marktdaten definieren sowohl die OECD-Verrechnungspreisleitlinien als auch die deutsche Finanzverwaltung Vergleichbarkeitsfaktoren.<sup>13</sup> Diesbezüglich ist allerdings anzumerken, dass die in Datenbankanalysen enthaltenen Unternehmen per se nicht in allen Kategorien mit dem zu überprüfenden konzerninternen Dienstleistungserbringer (Tested Party) vergleichbar sind. In der Praxis können aber nicht alle diese Vergleichbarkeitsfaktoren Anwendung finden, da solche Informationen von fremden Dritten nicht frei verfügbar sind.<sup>14</sup> Um daraus resultierenden Unschärfen zu begegnen, wird oftmals die gesamte Bandbreite an beobachteten Fremdvergleichswerten durch Ausschluss von 25% der größten und 25% der kleinsten Werte auf die Interquartilsbandbreite eingengt.<sup>15</sup>

## VI. Quantitative Analyse

### 1. Indikative Querschnittsanalyse über alle Services

Die nachfolgende Analyse wurde auf Basis der Amadeus Neo Datenbank<sup>16</sup> der Bureau van Dijk Electronic Publishing GmbH erstellt. Der Datensatz umfasst bis zu 12.497 unabhängige<sup>17</sup> Dienstleistungsunternehmen, die in den EU-28 Ländern<sup>18</sup> sowie Norwegen, Island und der Schweiz tätig sind, und verschiedenen NACE Codes<sup>19</sup> zugeordnet werden können sowie ausgewählte Finanzkennzahlen dieser Dienstleistungsunternehmen für die Jahre 2008 bis 2014.

Im Gegensatz zu der üblicherweise in finalen Sets einer konkreten Datenbankanalyse enthaltenen geringeren Anzahl von Vergleichsunternehmen, stellt die höhere Unternehmensanzahl des vorliegenden Datensatzes eine indikative Querschnittsübersicht für Dienstleistungsunternehmen über alle Sektoren (d.h. NACE Codes) wie auch Länder und über einen vergleichsweise langen Zeitraum von 7 Jahren dar. Diese breit angelegte Querschnittsübersicht ist robust gegenüber dem Ausschluss einzelner Unternehmen. Da die vorliegende Analyse auf der vom EU-JTPF durchgeführten Datenbankanalyse aufbaut, wird sich bzgl. der konkreten Eingrenzungen bzw. Filter eng an der damals durchgeführten Suchstrategie orientiert.<sup>20</sup> Insb. wird mittels eines Filters zu bilanzierten immateriellen Vermögensgegenständen sichergestellt, dass sich unter den berücksichtigten Dienstleistungsunternehmen keine

<sup>12</sup> Vgl. etwa Naumann, IStR 2013 S. 617.

<sup>13</sup> Vgl. Tz. 3.4.12.7 VerwGr-Verf. 2005, Tz. 1.36 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Siehe auch Nientimp, in: Fuhrmann (Hrsg.): AStG Kommentar, 3. Aufl., § 1 Abs. 3 AStG, Rn. 167 ff.

<sup>14</sup> Beispiele sind Vertragsinformationen und Unternehmensstrategie von Vergleichsunternehmen.

<sup>15</sup> Vgl. 3.4.12.5 VerwGr-Verf. 2005; 3.57 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

<sup>16</sup> Amadeus Neo Datenbank in der Version 13.03, Update 257.

<sup>17</sup> Unternehmen mit den folgenden Bureau van Dijk Unabhängigkeitsindikatoren wurden verwendet: A+, A, A-, B+, B, B.

<sup>18</sup> Die folgenden Länder der „EU-28“ werden berücksichtigt: Belgien, Bulgarien, Dänemark, Deutschland, Estland, Finnland, Frankreich, Griechenland, Irland, Italien, Kroatien, Lettland, Litauen, Luxemburg, Malta, Niederlande, Österreich, Polen, Portugal, Rumänien, Schweden, Slowakei, Slowenien, Spanien, Tschechische Republik, Ungarn, das Vereinigte Königreich und Zypern.

<sup>19</sup> Die enthaltenen Wirtschaftszweige nach der NACE Code Klassifikation (Rev. 2) sind 1800, 3300, 4900 bis 5310, 5800 bis 6630, 6900 bis 7990 sowie 8211 bis 8230 und die NACE Codes 8291 und 8299.

<sup>20</sup> Konkret wurden die folgenden Filter durchgeführt: Es wurden Unternehmen ausgeschlossen, an welchen Industrieunternehmen, Banken- und Finanzunternehmen, Versicherungen, Private Equity Investoren und Investmentfonds zu mehr als 50% beteiligt sind. Es werden nur „aktive“ Unternehmen berücksichtigt, damit werden z.B. Unternehmen ausgeschlossen, welche sich gerade in einem Insolvenzverfahren befinden. Um eine belastbare Datengrundlage zu schaffen, wurden ausschließlich Unternehmen in der Analyse berücksichtigt, welche Finanzzahlen für wenigstens 6 Jahre vorweisen.

„Entrepreneure“ befinden, sondern annahmegemäß ausschließlich Routineunternehmen.<sup>21</sup>

Als indikative Querschnittsübersicht führt Tab. 2 die Vollkostenzuschläge als Interquartilsbandbreite<sup>22</sup> sowie den gewichteten Mittelwert<sup>23</sup> für die Jahre 2008 bis 2014 auf. Hierbei wurden Unternehmen, die in den Jahren 2008 bis 2014 Verluste realisiert haben, ausgeschlossen. Eine solche Bereinigung ist typisch, wenn die Ergebnisse der Datenbankanalyse zur Planung von Verrechnungspreisen eingesetzt werden sollen.

**Tab. 2: Übersicht über die realisierten Kostenaufschläge unter Ausschluss von Verlustunternehmen: Price Setting**

Quartile	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2008-2014
1. Quartil	2,0%	1,8%	1,7%	1,7%	1,6%	1,7%	1,9%	2,2%
Median	4,6%	4,2%	3,9%	3,9%	3,7%	3,8%	4,1%	4,3%
3. Quartil	9,6%	8,9%	8,5%	8,3%	7,9%	8,0%	8,4%	8,1%
Anzahl	9.439	9.337	9.770	9.764	9.371	9.584	9.299	11.706

Quelle: Berechnungen basierend auf Daten der Amadeus Neo Datenbank

Es zeigt sich, dass der über Perioden gewichtete Median bei 4,3% liegt. Somit kann die Richtgröße von 5% für die Verrechnung von low-value-adding Services – im Allgemeinen und wie von der OECD postuliert – indikativ bestätigt werden. Dieses Resultat ist robust, da im Gegensatz zu einer konkreten Datenbankanalyse sich die Querschnittsanalyse auf 11.706 Unternehmen stützt und einzelne Ausreißer nur einen sehr geringen Einfluss haben. Analog zum EU-JTPF bestätigen auch die jüngeren Daten des vorliegend verwendeten Sets, dass über alle Jahre hinweg eine Interquartilsbandbreite von 3 bis 10% robust erscheint.

Neben der Verrechnungspreissetzung ist – insb. in steuerlichen Betriebsprüfungen – von großer Bedeutung, ob die realisierte Marge bzw. der Kostenaufschlag aus der Dienstleistungserbringung dem Fremdvergleichsgrundsatz genügt. Aus dieser ex-post-Perspektive können auch Verlustunternehmen für das Datenset zugelassen werden. Tab. 3 enthält analog zu Tab. 2 eine indikative Übersicht über alle Servicekategorien und zeigt, dass für die Kostenaufschlagssätze sowohl ein Median von 5% als auch die Interquartilsbandbreite von 3 bis 10% robust erscheinen.

**Tab. 3: Übersicht über die realisierten Kostenaufschläge unter Hinzunahme von Verlustunternehmen: Outcome Testing**

Quartile	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2008-2014
1. Quartil	1,3%	0,9%	1,0%	1,1%	0,7%	0,9%	1,2%	1,3%
Median	3,8%	3,3%	3,2%	3,2%	2,8%	3,0%	3,5%	3,4%
3. Quartil	8,6%	7,7%	7,6%	7,4%	6,8%	7,1%	7,7%	7,1%
Anzahl	10.566	10.927	11.050	11.068	11.087	11.089	10.403	11.249

Quelle: Berechnungen basierend auf Daten der Amadeus Neo Datenbank

21 Konkret werden Unternehmen ausgeschlossen, die einen höheren Anteil als 5% von immateriellen Vermögensgegenständen an den Gesamtvermögensgegenständen aufweisen..

22 Die Interquartilsberechnung wurde nach den Ausführungen in Tz. 3.4.12.5 VerwGr-Verf. 2005 durchgeführt.

23 Die Gewichtung wird mittels der Umsatzgrößen durchgeführt.

## 2. Indikative Querschnittsanalyse für einzelne Servicekategorien

In einem zweiten Schritt werden analog zur Studie des EU-JTPF einzelne Servicekategorien identifiziert und hierfür die Mediane als übliche Referenzgröße dargestellt. Die Identifikation der Servicekategorien orientiert sich methodisch an der vom EU-JTPF vorgeschlagenen Servicekategorisierung auf Basis von NACE Codes. Inhaltlich werden die NACE Codes den einzelnen Servicekategorien in Anlehnung an die Positivbeispiele des OECD BEPS-Aktionspunkts zugeordnet. In Tab. 4 ist die Zuordnung von NACE Code und Servicekategorie dargestellt.

**Tab. 4: Identifikation der Servicekategorien**

Servicekategorie	Nace Codes
Transport	4910 bis 5310
IT	6100 bis 6312; 6399
Marketing and PR	1800 bis 1820; 5800 bis 6020; 7300 bis 7320
Finance	6400 bis 6630; 7700 bis 7740; 8291
Legal	6910
Accounting	6920
Management	7000 bis 7022
R&D	7100 bis 7220; 7400 bis 7490
HR	7810 bis 7830;
Backoffice	7900 bis 7990; 8200 bis 8230; 8299

Quelle: NACE Codes auf Basis der Amadeus Neo Datenbank

Auf Basis der in Tab. 4 über die NACE Codes definierten Servicekategorien stellt Tab. 5 jew. die Interquartilsbandbreite sowie den Median im gewichteten Mittel über die Jahre 2008 bis 2014 pro Servicekategorie dar. Die Darstellung macht deutlich, dass es sehr wohl auch zwischen den einzelnen Servicekategorien erhebliche Unterschiede in den realisierten Kostenaufschlägen (auf Basis des Outcome-Testing-Ansatzes analog zu Tab. 3) gibt. Die Darstellung in Tab. 5 erfolgt in absteigender Rangfolge des Medians, sodass auch im Rahmen von low-value-adding Services von unterschiedlichen Wertschöpfungsbeiträgen gesprochen werden kann. Die ökonomische Signifikanz ergibt sich direkt aus den dargestellten Kostenaufschlägen.

**Tab. 5: Interquartilsbandbreiten und Mittelwert über die einzelnen Servicekategorien**

Services	1. Quartil	Median	3. Quartil	Mittelwert	Bandbreite
Legal	3,2%	11,6%	30,6%	18,6%	27,4%
Accounting	3,1%	6,3%	13,3%	9,7%	10,2%
Finance	1,8%	5,7%	13,9%	11,4%	12,1%
R&D	2,6%	5,3%	10,7%	7,7%	8,1%
IT	2,7%	5,3%	10,2%	7,6%	7,5%
Management	1,2%	4,0%	9,2%	7,3%	8,0%
Marketing & PR	1,4%	3,8%	6,9%	4,9%	5,5%
HR	1,3%	2,5%	4,6%	3,2%	3,3%
Transport	1,0%	2,4%	4,9%	3,6%	3,9%
Backoffice	0,5%	1,8%	4,3%	3,2%	3,8%

Quelle: Berechnungen basierend auf Daten der Amadeus Neo Datenbank

**Tab. 6: Statistischer Test auf Gleichheit der Mediane**

	Transport	IT	Marketing & PR	Finance	Legal	Accounting	Management	R&D	HR
IT	X								
Marketing & PR	X	X							
Finance	X	-	X						
Legal	X	X	X	X					
Accounting	X	-	X	-	X				
Management	X	X	-	-	X	X			
R&D	X	-	X	-	X	-	X		
HR	-	X	X	X	X	X	X	X	
Backoffice	X	X	X	X	X	X	X	X	X

Anmerkung: X = Signifikanz auf dem 1% Niveau

Zusätzlich ist festzustellen, dass sich jeweils die Interquartilsbandbreiten erheblich unterscheiden. Bspw. sind in der Servicekategorie „Back Office“ die realisierten Kostenaufschläge erheblich näher am Medianwert als dies im Fall der Servicekategorie „Finanzdienstleistungen“ oder gar „Legal Services“ der Fall ist. Bei diesen Servicekategorien ist die Interquartilsbandbreite erheblich größer (12,1% bzw. 27,4% gegenüber 3,8%) was darauf hindeutet, dass sich die Profitabilität der erbrachten Services stärker unterscheidet.

Die statistische Signifikanz jew. zwischen zwei einzelnen Servicekategorien wurde durch nicht-parametrische Tests (Wilcoxon-Rang-Summen-Test, Kolmogorov-Smirnov-Test und Kruska-Wallis-Test) überprüft und ist in Tab. 6 dargestellt. Falls in allen drei Tests ein signifikanter Unterschied zwischen den beiden verglichenen Servicekategorien festzustellen ist, wird dies mit einem „X“ in Tab. 6 dargestellt. Sobald auch nur einer der Tests keinen signifikanten Unterschied anzeigt, wurde keine signifikante Differenz vermerkt (in der Tab. 6 mit einem „-“ gekennzeichnet) und, um den Fehler erster Art gering zu halten, auch keine signifikante Differenz angezeigt. Bspw. ist der Median für Vollkostenaufschläge zwischen den Servicekategorien „IT“ und

„Transport Services“ auf Basis aller drei Tests signifikant auf dem 1% Prozentniveau. Im Gegensatz dazu zeigt zumindest einer der drei Tests keinen statistisch signifikanten Unterschied zwischen den Servicekategorien „Finance“ und „IT“ an. Die ökonomische Größenordnung (ökonomische Signifikanz) ist von einer solchen Analyse aber unabhängig. Tab. 7 stellt die Entwicklung des Median pro Servicekategorie und über den Zeitraum 2008 bis 2014 dar. Die letzte Spalte zeigt die relative Abweichung vom Mittelwert als Maß für die zeitliche Volatilität an. Es zeigt sich, dass Servicekategorien mit tendenziell niedrigeren Kostenaufschlägen auch durch eine niedrigere relative Abweichung vom Mittelwert gekennzeichnet sind. Bspw. zeigt sich für die relativ niedrig profitable Servicekategorie „HR“ eine relative Abweichung von lediglich 3,2%, wohingegen die deutlich profitablere Servicekategorie „Legal“ als Maximalwert eine Abweichung von 21,2% aufweist.

## VII. Zusammenfassung

Die Verrechnung von low-value-adding Services ist eine der häufigsten Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen und stellt einen Prüfungsschwerpunkt in steuerlichen Betriebsprüfungen dar.

Die typische Verrechnungspreismethode für die Vergütung von Dienstleistungen ist die Kostenaufschlagsmethode. In Bezug auf die Höhe des Kostenaufschlags postuliert die OECD BEPS-Initiative in Aktionspunkt 10 einen Kostenaufschlag von 5%. Dieser Kostenaufschlag ist innerhalb der Bandbreite von 3 bis 10%, die bereits in der Vergangenheit durch das EU-JTPF als angemessen erachtet wurde.

Mittels einer datenbankgestützten Benchmarkanalyse für die Jahre 2008 bis 2014 wurde sowohl die Bandbreite des EU-JTPF als auch der im BEPS Aktionspunkt 10 genannte Referenzwert von 5% für einen steuerlich angemessenen Kostenaufschlagsatz grds. mittels aktueller Fremdvergleichsdaten verifiziert. Die Analyse zeigt statistisch signifikante und ökonomisch materielle Unterschiede innerhalb verschiedener Kategorien von low-value-adding Services auf. Insoweit können die postulierten 5% als robuster Referenzwert dienen, stellen als solches aber eine Vereinfachung dar. Es gilt der Grundsatz, dass Abweichungen der Höhe nach von dem Referenzwert von 5% auch weiterhin möglich sind und im Einzelfall begründet sein können.

**Tab. 7: Mediane der einzelnen Servicekategorien über die Zeit**

Services	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	Mittelwert	Abweichung
Transport	2,6%	2,4%	2,3%	2,3%	2,1%	2,4%	2,8%	2,4%	4,6%
IT	6,4%	5,2%	5,2%	5,0%	4,5%	4,6%	4,6%	5,3%	8,5%
Marketing & PR	4,8%	3,5%	3,8%	3,8%	3,2%	3,4%	3,9%	3,8%	6,0%
Finance	6,1%	5,5%	6,0%	6,5%	5,8%	5,9%	6,6%	5,7%	20,3%
Legal	12,7%	9,6%	11,5%	11,8%	10,6%	8,4%	8,6%	11,6%	21,2%
Accounting	7,6%	6,8%	6,3%	6,7%	5,6%	5,3%	6,3%	6,3%	10,3%
Management	5,1%	3,5%	3,8%	3,8%	3,2%	3,2%	3,8%	4,0%	11,8%
R&D	6,4%	5,3%	5,1%	5,3%	4,6%	4,7%	4,8%	5,3%	8,6%
HR	2,7%	1,5%	2,3%	2,6%	2,1%	2,5%	2,5%	2,5%	3,2%
Backoffice	1,8%	1,7%	1,7%	1,8%	1,6%	1,7%	1,8%	1,8%	5,2%

Quelle: Berechnungen basierend auf Daten der Amadeus Neo Datenbank