

# Case Study 4:

## Vertriebsgesellschaft – Unterschied Wiederverkaufspreismethode/TNMM

*Beatrix Stieber*

### Fragestellung

- Welche Methode ist die beste, um einen sachgerechten fremdüblichen Verrechnungspreis bei Vertriebsgesellschaften zu ermitteln?
- Wiederverkaufspreismethode? – Oder doch gleich TNMM-Anwendung?
- Macht es einen Unterschied, ob das verbundene Vertriebsunternehmen den Einkaufspreis mittels Wiederverkaufspreismethode oder mittels transaktionsbezogener Nettomargenmethode ermittelt?

### Falldarstellung

Der deutsche Pharmakonzern *PLACEBO AG* vertreibt seine Pharmazeutika am österreichischen Markt über die selbstständige Vertriebsgesellschaft *PLACEBO Austria*. Die österreichische Vertriebsgesellschaft (fully-fledged distribution company) übernimmt alle typischen Vertriebsfunktionen (Finanzierung, Einkauf, Lagerung, Logistik, Verkauf) und alle damit verbundenen Risiken, wie insbesondere das Marktrisiko (Absatzrisiko, Lagerrisiko, Risiko des Verfalls). Der Einkauf erfolgt konzernintern fast ausschließlich von der deutschen *PLACEBO AG* (Entrepreneur/Prinzipal).

Im Rahmen der Außenprüfung (2014–2016) bei der *PLACEBO Austria* wurden die Rohgewinnergebnisse (Bruttomargen/Gross-Margins) von 40 % auf 50 % erhöht, da die bisher ausgewiesene Handelsspanne nicht ausreichend war, um die von der Vertriebsgesellschaft übernommenen Funktionen und Risiken sowie einen fremdüblichen Gewinn abzubilden. Technisch gesehen geschah dies durch Kürzung der Einkaufspreise, indem eine entsprechende Forderung an die *PLACEBO AG* in die Steuerbilanz der österreichischen Gesellschaft eingestellt wurde. Die Anpassung der Verrechnungspreise (Erhöhung der Bruttomargen) führte zu einem Anstieg der EBIT-Ergebnisse (Nettomargen/Net-Margins) von 3 % auf 4 % (im Verhältnis zum Umsatz).

Im Zuge der Folgeprüfung (2017–2019) stellt die Außenprüfung nunmehr fest, dass die Bruttomargen – abweichend von den in der letzten Außenprüfung als fremdüblich erachteten 50 % – auf die ursprünglichen 40 % zurückgefallen sind, während die Nettomargen (leicht schwankend) bei 4 % (EBIT/Umsatz) gleichförmig blieben. Die Kostenstruktur ist im Vergleich zum Vorzeitraum gesunken. Die Fremdüblichkeit der Nettomargenhöhe, die auf einer von der letzten Außenprüfung durchgeführten Anpassung der Bruttomargen beruht, wird vom geprüften Unternehmen durch eine Datenbankstudie auf TNMM-Basis dokumentiert.

Zusammenfassend stellt sich die Ausgangssituation der österreichischen Vertriebsgesellschaft in der laufenden Außenprüfung wie folgt dar:



2014–2016	Bruttomarge	Nettomarge
GuV	40 %	3 %
AP	50 %	4 %
2017–2019		

### Methodenwahl

Vollständig ausgestattete Eigenhändler kaufen und verkaufen Waren in eigenem Namen auf eigene Rechnung. Grundfunktionen sind Logistik, Lagerung, Finanzierung, Vertrieb und Werbung. **Fully-fledged-distribution-Companies** tragen auch in hohem Ausmaß das Marktrisiko.

Die zentrale Vorgabe der OECD-VPL iZm der Methodenwahl ist die Verlässlichkeit in Bezug auf die Ermittlung des Fremdvergleichspreises. Vor dem Update 2010 wurde davon ausgegangen, dass (nur) durch die Anwendung der Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode) am verlässlichsten ein Fremdvergleich hergestellt werden kann. Die **Wiederverkaufspreismethode (resale price minus method)** stellt demnach die geeignetste Methode zur Preisfestsetzung bei Vertriebssituationen (Routinefunktionen) dar, in denen Warenlieferungen im Konzern von Produktionsunternehmen an eine Vertriebsgesellschaft stattfinden, die an fremde Abnehmer weiterveräußert werden – also der Kauf und Wiederverkauf materieller Güter ohne wesentliche Weiterverarbeitung beim Wiederverkäufer (BFH 6.4.2005, I R 22/04 in BStBl 2007 II 658).

Andere gewinnorientierte Methoden können nur dann herangezogen werden, wenn keine Daten verfügbar sind oder die Qualität verfügbarer Daten nicht ausreicht, um sich allein auf das Ergebnis der Standardmethoden verlassen zu können.

Das Update 2010 bringt eine Lockerung, da nunmehr die Anwendung der gewinnorientierten Methoden dann möglich ist, wenn sich diese als geeigneter als die Standardmethoden erweisen.

Schließlich geht das Update 2017 noch einen Schritt weiter und verweist explizit auf „die am besten geeignete Methode für den Einzelfall“ („[...] the most appropriate method for a particular case“, OECD-VPL, Z 2.2). Nur bei gleichem Grad an Verlässlichkeit wird den Standardmethoden der Vorzug gegeben (OECD-VPL, Z 2.3).

Als Vergleichsmethode wird also jene zu wählen sein, die die größtmögliche Sicherheit in der Vergleichbarkeit bietet. Denn das Wesen des Fremdvergleichs besteht in einer Ableitung der Preise für konzerninterne Geschäfte aus den Preisen vergleichbarer Fremdgeschäfte.

Außerhalb der Standardmethoden nennen die OECD-VPL gewinnorientierte Methoden, wie die transaktionsbezogenen Gewinnteilungsmethode (profit split method) und die transaktionsbezogene Nettomargenmethode (transactual net margin method, kurz TNMM).

Bei der **transaktionsbezogenen Nettomargenmethode** werden die Reingewinnspannen untersucht, die ein Unternehmen aus konzerninternen Geschäften erzielt, und mit den Reingewinnspannen von (vergleichbaren) Fremdgeschäften verglichen. Die Methode ist geschäftsfallbezogen anzuwenden, wobei aber Produktgruppenbildungen zulässig sind (OECD-VPL, Z 3.9–3.12).

Das Nettoergebnis kann zum Umsatz oder zu den Kosten in ein Verhältnis gesetzt werden (OECD-VPL, Z 2.64). Wird der Verrechnungspreis zu einem nahestehenden Lieferanten gesucht, wird ein Reingewinnsatz vom Umsatz maßgebend sein (Reingewinnabschlagssatz); wird demgegenüber der Verrechnungspreis zu einem nahestehenden Kunden gesucht, wird mit einem kostenorientierten Reingewinnsatz zu arbeiten sein (Reingewinnaufschlagssatz).

### **Methodenanwendung**

Bei Anwendung der Wiederverkaufspreismethode wird der Verrechnungspreis retrograd durch Subtraktion einer angemessenen Bruttomarge (Handelsspanne/Gross-Margin) vom (marktwirtschaftlich gebildeten) Wiederverkaufspreis der Vertriebsgesellschaft ermittelt. Die Handelsspanne stellt also jenen Betrag dar, der dem Wiederverkäufer zur Abdeckung der Kosten und zum Lukrieren eines (fremdüblichen) Gewinns zur Verfügung steht. Er richtet sich daher nach den übernommenen Funktionen und getragenen Risiken.

Basis dieser Methode ist demnach ein hypothetischer Ansatz, da nicht tatsächliche Geschäfte miteinander verglichen werden, sondern der Einkaufspreis zugrunde gelegt wird, den unabhängige Dritte vereinbart hätten. Die Vergleichbarkeitsanalyse im Rahmen der Wiederverkaufspreismethode erfolgt auf Ebene der Bruttomarge, welche mittels inneren oder äußeren Fremdvergleichs ermittelt wird. Der Vergleich muss – neben allen für die Vergleichbarkeit wesentlichen Nebenbedingungen (OECD-VPL, Z 1.33 ff) – jedenfalls die übernommenen Funktionen/Risiken und den Kapitaleinsatz berücksichtigen.

Die Wiederverkaufsmethode realisiert also den Fremdvergleichsgrundsatz bei der Ermittlung der fremdüblichen Handelsspanne. Die Spanne ist durch die wahrgenommenen Funktionen (Kosten) und Risiken (Risikoprämie, Gewinnaufschlag) und die Finanzierung des Unternehmens determiniert.

Bei der Ermittlung der Handelsspanne ist ein äußerer Fremdvergleich zu bevorzugen, allerdings muss in vielen Fällen, in denen vergleichbare Transaktionen von unabhängigen Drittfirmen nicht zu finden sind, oder Verschwiegenheitspflichten bzw Konkurrenzverhältnisse eine Offenlegung verhindern, auf den inneren Fremdvergleich zurückgegriffen werden. Gerade aber die Ermittlung einer fremdüblichen Handelsspanne stellt das Hauptproblem der Wiederverkaufspreismethode dar, da eine Vergleichbarkeit oft nicht gegeben ist und auch durch Anpassungsrechnungen (eine Erhöhung der Vergleichbarkeit) nicht erreicht werden kann. In diesem Fall wäre ein Methodenwechsel (zB zur TNMM) dann angezeigt, wenn dokumentiert werden kann, dass dies die Verlässlichkeit erhöht.

Im Rahmen der TNMM wäre in einem ersten Schritt das Unternehmen mit den geringsten Funktionen und Risiken zu identifizieren. Im Falle einer Vertriebsstruktur wird es regelmäßig die Vertriebseinheit sein, welche die Routinefunktionen wahrnimmt. Dieses Unternehmen wird auch als „**tested party**“ bezeichnet und als solches gebenchmarkt, dh, die EBIT-Marge der zu untersuchenden Vertriebseinheit wird mit denen der Vergleichsbetriebe (comparables) verglichen.

Bei der Ermittlung der Reingewinnspanne im Rahmen der TNMM wird im Allgemeinen auf das Verhältnis des Umsatzes zu sämtlichen Kosten im jeweiligen Geschäftsbereich, unter Ausschluss von Zinsen und Steuern (EBIT), abgestellt. Ein Vergleich auf EGT-/EBT-Basis (Reingewinn vor Steuern) ist dann sachgerecht, wenn Zinsen einen zu berücksichtigenden Faktor darstellen, indem sie Einfluss auf die Preisgestaltung nehmen. Dies kann zum Beispiel dann der Fall sein, wenn ein großes Handelshaus Erträge aus langen Zahlungszielen zu seinen Lieferanten, aus kurzen Zahlungszielen zu seinen Kunden, lukriert (VPR 2021 Rz 39).

Ein Reingewinnvergleich unter Abstellen auf EBITDA (earnings before interest, taxes, depreciation and amortisation) ist nur bei Unternehmen zulässig, bei denen der Umfang der im wirtschaftlichen Eigentum stehenden Anlagenausstattung keine wesentliche Auswirkung auf die unternehmerische Ertragskraft entfaltet; andernfalls darf der Abschreibungsaufwand aus der verglichenen Kostenmasse nicht ausgeschieden werden.

In der Praxis werden die Reingewinnspannen aus den GuV-Daten ermittelt und verglichen.

Im vorliegenden Fall stellen sich folgende Fragen:

1. Welche Gründe für den Wechsel der Verrechnungspreismethodik liegen vor?
2. Welche Nachweise müsste die geprüfte Gesellschaft bei Anwendung der TNMM erbringen? Welche Rolle könnten hier Datenbankstudien spielen?

3. Was ist aus dem geänderten Verhältnis zwischen Rohgewinnmargen und Nettomargen (50:4 gegenüber 40:4) abzuleiten?
4. Was könnten die Ursachen für die vorliegenden prozentuellen Ergebnisse sein?
5. Wer profitiert vom Methodenwechsel?

### Lösungsvorschlag

Im Rahmen der Außenprüfung 2014–2016 bzw auch nach Gestaltung der Verrechnungspreise seitens des Unternehmens wurde die Wiederverkaufspreismethode angewandt. Im Folgezeitraum 2017–2019 orientiert sich die *PLACEBO Austria* bei der Verrechnungspreisgestaltung an der TNMM, einem Benchmarking des EBIT bezogen auf den Umsatz. Das Unternehmen begründet den Wechsel der VP-Methodik damit, dass das Generieren von Fremdvergleichsdaten auf Ebene der Bruttomargen nur schwierig möglich ist.

Die sich aufgrund der letzten BP aus den Rohgewinnmargen errechneten Nettomargen (EBIT/Umsatz 4 %) wurden mittels Datenbankrecherche (Amadeus) bestätigt. Fraglich ist, ob ein qualitativer Abgleich der Ergebnisse der Datenbanksuche nach Vergleichsunternehmen (quantitative Suche) vorgenommen wurde. Datenbankrecherchen führen nur dann zu verlässlichen Margenermittlungen, wenn einwandfrei feststeht, dass hierdurch vergleichbare Sachverhalte untersucht worden sind. Dies ist nur dann der Fall, wenn vonseiten des Steuerpflichtigen nachvollziehbar dokumentiert werden kann, dass die fünf Vergleichbarkeitsfaktoren vollständig berücksichtigt worden sind (vgl auch dBMF v 14.7.2021 in BStBl 2021 I 1.098, Rn 3.19).

Um Fremdgeschäfte als ausreichend vergleichbar anzusehen, bedürfen folgende fünf Vergleichbarkeitsfaktoren einer Analyse:

1. Vergleichbarkeit der Produkteigenschaften (OECD-VPL, Z 1.36, D 1.1),
2. Vergleichbarkeit der Funktionen (OECD-VPL, Z 1.36, D 1.2),
3. Vergleichbarkeit der Vertragsbedingungen (OECD-VPL, Z 1.36, D 1.3),
4. Vergleichbarkeit der Marktgegebenheiten (OECD-VPL, Z 1.36, D 1.4),
5. Vergleichbarkeit der Geschäftsstrategien (OECD-VPL, Z 1.36, D 1.5).

Im Zuge eines qualitativen Screenings ist daher jedenfalls auch eine Internetrecherche durchzuführen, in der die hierbei zugänglichen Informationsquellen zur Dokumentation der Vergleichbarkeit herangezogen werden (VPR 2021, Rz 74). Dies stellt wohl eine Mindestanforderung dar. Besser, is von exakter – aber wohl auch viel zeitaufwendiger und damit teurer –, wären Interviews und Bilanzanalysen. Der Nachweis einer sachgerechten Fremdvergleichspreisermittlung ist im vorliegenden Sachverhalt aufgrund qualitativer Mängel der DB-Studie nicht gegeben.

Des Weiteren wäre vom Unternehmen die mangelnde Anwendbarkeit der Wiederverkaufspreismethode nachzuweisen (nachdem im Vorprüfungszeitraum fremdübliche Handelsspannen – mittels inneren oder äußeren Fremdvergleichs –

offensichtlich ermittelbar waren) sowie die höhere Verlässlichkeit der TNMM im konkreten Fall zu dokumentieren. Die Schwierigkeit der Datenermittlung stellt per se noch keine ausreichende Begründung dar.

Die im Verhältnis zum Vorprüfungszeitraum gleichförmigen Nettoergebnisse (4 %) bei (wieder auf 40 %) gesunkenen Bruttomargen konnten durch Kosteneinsparungen (zB Personalkosten) bei der *PLACEBO Austria* erreicht werden. Im Ergebnis führt die Anwendung der TNMM (das Benchmarking auf EBIT-Ebene) dazu, dass diese Kosteneinsparungseffekte in der *PLACEBO Austria* bei gleichbleibenden Verkaufspreisen zu 100 % der *PLACEBO AG* (Entrepreneur/Strategieträger) zufallen. Ein fremdüblich agierendes Vertriebsunternehmen würde dies in der Regel nicht akzeptieren.

Denkbar wäre eine Sachverhaltsvariante geänderter (Transaktions-)Bedingungen, bei denen die *PLACEBO AG* mehr bzw höherwertige Funktionen, Leistungen und Risiken übernimmt und sich dies in einem höheren Verrechnungspreis abbildet. In diesem Fall könnte die Anwendung der TNMM, gestützt durch eine sachgerechte DB-Studie, eine verlässliche Methode zur Fremdpreisermittlung darstellen (ungeachtet etwaiger Funktionsabschmelzungs-/Funktionsverlagerungsproblematiken).

Sollte die verbesserte Relation von Bruttomarge zu Nettomarge aber lediglich den Kosteneinsparungen im Vertrieb, und nicht den Leistungen/Funktionen, die dem Strategieträger (Markeninhaber) zuzurechnen sind, geschuldet sein, wäre eine Korrektur der Einkaufspreise in jenem Ausmaß erforderlich, welches einer Handelsspanne iHv 50 % entspricht. Sollten keine speziellen Anhaltspunkte vorhanden sein, die eine verdeckte Ausschüttung an die Muttergesellschaft rechtfertigen, wäre eine Forderung (unter Anerkennung der Verbindlichkeit durch die deutsche *PLACEBO AG*) nach § 6 Z 6 EStG in die Steuerbilanz (M-W-R) einzustellen.

### **Rechtslage**

#### ***Abkommensrecht***

- Art 9 OECD-MA für (rechtlich selbstständige) verbundene Unternehmen.

#### ***Innerstaatlich***

- § 6 Z 6 EStG hinsichtlich der Bewertung von ins Ausland überführten Wirtschaftsgütern und sonstigen Leistungen.
- § 8 Abs 1 und Abs 2 KStG hinsichtlich verdeckter Einlagen und Ausschüttungen.

#### ***Literatur/EAS***

- *Dawid/Dworaczek in Kroppen*, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, zu Tz 3.26 ff (TNMM).
- dBMF v 14.7.2021, Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise – Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG (VWG VP); BStBl 2021 I

1.098, insbesondere Rn 3.9 ff (Verrechnungsmethoden) und Rn 3.18 ff (Vergleichbarkeitsanalyse).

- *Dolezel in Vögele/Borstell/Bernhardt, Verrechnungspreise*<sup>5</sup> (2020), Funktionsstarke Vertriebsgesellschaft – Methodenwahl und Verlustsituation, Kap X Verrechnungspreise in Österreich Rz 302 ff.
- *Dolezel in Vögele/Borstell/Bernhardt, Verrechnungspreise*<sup>5</sup> (2020), Angemessene Verrechnungspreise für risikoschwächere Vertriebseinheiten, Kap X Verrechnungspreise in Österreich Rz 325 ff.
- EAS 1637 v 25.4.2000 – Nettomargen aus einem Bündel von Geschäften.
- EAS 3069 v 22.7.2009 – Abschmelzung von Vertriebsfunktion.
- EAS 3198 v 24.1.2011 – Rahmenvertrag zur Regelung der konzerninternen Leistungsbeziehungen.
- *Eckerstorfer/Nowotny in Damböck/Galla/Nowotny, Verrechnungspreisrichtlinien* (2012) 73 ff.
- *Fiehler, Vergütungsformen von funktions- und risikoarmen Vertriebsgesellschaften*, IStR 2007, 464.
- *Greil, Überblick zu aktuellen Entwicklungen im Bereich der Verrechnungspreise*, IStR 2020, 927.
- *Greil/Saliger, Änderungen im Bereich der Verrechnungspreise aufgrund des ATAD-UmsG und des AbzStEntlModG – Reform ohne inhaltliche Neuerungen?* ISR 2021, 330.
- *Grotherr, Neuerungen bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen durch das AbzStEntlModG mit Fokus auf § 1 Abs 3 und Abs 3a AStG*, DStZ 2021, 651.
- *Kußmaul/Ruiner, Die sogenannten Standardmethoden zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise*, IStR 2010, 606.
- *Macho/Macho, Datenbankstudien – gestern, heute, morgen*, TPI 2019, 133.
- *Macho/Steiner/Spensberger, Verrechnungspreise kompakt*<sup>3</sup> (2017) Kap 6.6, Kap 7.3 und Kap 10.
- *Naumann, Gewinnaufteilungsmethoden und der Fremdvergleich*, IStR 2013, 616.
- *Plott in Bernegger/Rosar/Rosenberger, Handbuch Verrechnungspreise*<sup>2</sup> (2012), Auswirkungen der Vertriebsstruktur – Möglichkeiten und Grenzen der Gestaltung 275.
- *Rasch, Die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2021*, IWB 2021, 654.
- *Saliger/Wargowske/Greil, Die neuen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise*, IStR 2021, 571.
- *Taferner/Traindl, Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (transactional net margin method)*, TPI 2017, 256.
- *Taly, Comparison of CPM and TNMM Transfer Pricing Methods: A Point of View*, TNI 1996, 351.
- *Wolff-Seeger/Lachnit/Spensberger, Die neuen deutschen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise*, TPI 2021, 208 ff.

### **Entscheidungen**

- BFH 1.10.1992, IV R 34/90, BStBl II 1993, 259 – zum Schätzungsrahmen.
- BFH 17.10.2001, I R 103/00, BStBl II 2004, 171 – Preisbandbreiten und Datenbanken bei Schätzung von Verrechnungspreisen in Verlustsituationen.
- BFH 28.1.2004, I R 87/02, BFH/NV 2004, 736 – zum doppelten Fremdvergleich, dh, auch die Position des Vertragspartners ist zu berücksichtigen, siehe auch Senatsurteil 17.5.1995, BStBl II 1996, 204.
- BFH 15.9.2004, I R 7/02, BStBl II 2005, 867 – hypothetischer Fremdpreis im Schätzungswege.
- BFH 6.4.2005, I R 22/04, BStBl II 2007, 658 – Rohgewinnmargen bei Vertriebsgesellschaften.

### **OECD-Guidelines approved July 2017**

- Z 1.1 ff – Fremdverhaltensgrundsatz.
- Z 1.33 ff – Vergleichbarkeitsanalyse.
- Z 2.7 ff – Methodenwahl.
- Z 2.21 ff – Wiederverkaufspreismethode.
- Z 2.64 ff – Transaktionsbezogene Nettomargenmethode.

### **Verrechnungspreisrichtlinien 2021**

- Rz 29 ff – Wiederverkaufspreismethode.
- Rz 38 ff – Nettomargenmethode.
- Rz 50 – Methodenanwendung.
- Rz 50 ff – Vorrang der Standardmethoden bei gleicher Sachverhaltswahrscheinlichkeit.
- Rz 74 – Margenermittlung durch Datenbanken.
- Rz 83 ff – Vertriebsgesellschaften.
- Rz 402 ff – Allgemeine Dokumentationsvorschriften.

# Case Study 5: Verrechnungspreisbedingte Vertriebsverluste

*Ulrike Wolff-Seeger*<sup>2</sup>

## **Fragestellung**

- Was sind die Kennzeichen einer funktionsreduzierten Vertriebsgesellschaft (limited risk distributor)?
- Welche Verrechnungspreismethode kommt bei einer funktionsreduzierten Vertriebsgesellschaft zur Anwendung?
- Sind mehrjährige Verlustsituationen bei (funktionsreduzierten) Vertriebsgesellschaften fremdüblich?
- Wann sind Verluste zu akzeptieren und nicht mit Verrechnungspreisen in Zusammenhang zu bringen?

## **Falldarstellung**

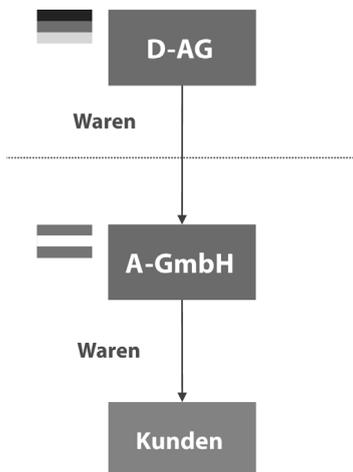
Die *A-GmbH* ist seit Anfang 2007 als Vertriebsgesellschaft eines multinationalen deutschen Konzerns auf dem österreichischen Markt tätig. Die für die Vermarktung wesentlichen Entscheidungen werden von der *D-AG* getroffen (Verkauf laut vorgegebener Preisliste, Aktionen und Rabatte nur auf Rückfrage beim Lieferanten *D-AG*). Nicht verkaufte Waren kann die *A-GmbH* (ohne Abschlag) wieder an die *D-AG* zurücksenden. Die für die Kaufentscheidung der österreichischen Kunden nicht unbedeutende Marke *TOP* ist auf die *D-AG* eingetragen, die auch die hiermit zusammenhängenden Entscheidungen trifft und Kosten trägt.

Die *A-GmbH* erzielte seit ihrer Gründung überwiegend negative Ergebnisse. In den Jahren 2017–2019 betrug der Umsatz jeweils ca € 4 Mio und die laufenden Verluste € 60.000, € 50.000 und schließlich € 70.000. Zinsaufwendungen waren von der *A-GmbH* in den Jahren 2017–2019 nicht zu tragen.

Vergleichbare Vertriebsunternehmen erzielten in den Jahren 2017–2019 eine EBIT-Marge von 2 %.

---

<sup>2</sup> *Ulrike Wolff-Seeger*, LL.M., M.R.F. ist als Regierungsdirektorin im Bayerischen Landesamt für Steuern in München tätig. Der Beitrag wurde nicht in dienstlicher Eigenschaft verfasst und gibt ausschließlich die persönliche Meinung der Autorin wieder.



### ***Kennzeichen einer Routinevertriebsgesellschaft (Limited-Risk-Distributor)***

Die lokale Vermarktung von Waren und Dienstleistungen erfolgt regelmäßig über eine im jeweiligen Markt ansässige Vertriebsgesellschaft. Unter dem Gesichtspunkt von Funktionen und Risiken bedienen sich international tätige Unternehmensgruppen häufig nicht voll ausgestatteter Konzernvertriebsgesellschaften, sondern nutzen sogenannte funktionsschwache oder funktionsreduzierte Vertriebseinheiten.

Hintergrund für derartige Vertriebsstrukturen sind auf der einen Seite Kostengesichtspunkte, weil Funktionen nicht in jedem Gruppenunternehmen vorhanden sein müssen, sondern in der Obergesellschaft zentralisiert für die nachgeordneten Vertriebseinheiten übernommen werden können. Weiterer Vorteil aus Unternehmenssicht sind schnellere und klarere Entscheidungswege und die bessere Überwachung der lokalen Vertriebseinheiten. Zu erwähnen sind jedoch auch steuerliche Anreize, da funktionsschwache Unternehmen regelmäßig niedriger zu vergüten sind und damit insbesondere in Staaten mit hoher Steuerbelastung, mittels des Einsatzes einer funktionsschwachen Vertriebseinheit, der zu versteuernde Gewinn gemindert werden kann.

Aus Verrechnungspreissicht stehen die Übernahme von Funktionen und Risiken durch Unternehmen in engem Zusammenhang mit der Frage der Angemessenheit ihrer Gewinne (OECD-VPL, Z 1.81). Es wird typischerweise zwischen Routine- und Nichtroutinegruppengesellschaften unterschieden. Wesensmerkmal einer Routineeinheit ist, dass sie lediglich Routinefunktionen ausübt, in nur geringem Umfang (immaterielle) Werte einsetzt und entsprechend reduzierte Risiken trägt. Nach allgemeiner Auffassung steht Einheiten mit einem geringen Funktions- und Risikoprofil eine geringere, aber stabile, Marge zu, während die Obergesellschaft das sogenannte Residual vereinnahmt.