

Roman Dawid *Hrsg.*

# Verrechnungs- preise

Grundlagen und Praxis

OPEN



Springer Gabler

---

## Verrechnungspreise

---

Roman Dawid  
(Hrsg.)

# Verrechnungspreise

Grundlagen und Praxis

2. Auflage

*Herausgeber*  
Dr. Roman Dawid  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
PricewaterhouseCoopers AG  
Frankfurt  
Deutschland



ISBN 978-3-658-09376-1                      ISBN 978-3-658-09377-8 (eBook)  
DOI 10.1007/978-3-658-09377-8

Dieses Buch ist eine Open-Access-Publikation. Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar. Dieses Buch ist eine Open-Access-Publikation.

Springer Gabler

© Der/die Herausgeber bzw. der/die Autor(en) 2016

**Open Access** Dieses Buch wird unter der Creative Commons Namensnennung-Nicht kommerziell 2.5 International Lizenz (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/2.5/deed.de>) veröffentlicht, welche für nicht kommerzielle Zwecke die Nutzung, Verbreitung und Wiedergabe in jeglichem Medium und Format erlaubt, sofern Sie den/die ursprünglichen Autor(en), den Titel des Werks und die Quelle ordnungsgemäß nennen, einen Link zur Creative Commons Lizenz beifügen und im Falle einer Abwandlung durch einen entsprechenden Hinweis deutlich erkennbar machen, dass Änderungen vorgenommen wurden.

Die in diesem Buch enthaltenen Bilder und sonstiges Drittmaterial unterliegen ebenfalls der genannten Creative Commons Lizenz, sofern sich aus der Abbildungslegende nichts anderes ergibt. Sofern das betreffende Material nicht unter der genannten Creative Commons Lizenz steht und die betreffende Handlung nicht nach gesetzlichen Vorschriften erlaubt ist, ist auch für die oben aufgeführten nicht-kommerziellen Weiterverwendungen des Materials die Einwilligung des jeweiligen Rechteinhabers einzuholen.

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede kommerzielle Verwertung, die nicht ausdrücklich vom Urheberrechtsgesetz zugelassen ist, bedarf der vorherigen Zustimmung des Verlags. Das gilt insbesondere für Vervielfältigungen, Bearbeitungen, Übersetzungen, Mikroverfilmungen und die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen.

Die Wiedergabe von Gebrauchsnamen, Handelsnamen, Warenbezeichnungen usw. in diesem Werk berechtigt auch ohne besondere Kennzeichnung nicht zu der Annahme, dass solche Namen im Sinne der Warenzeichen- und Markenschutz-Gesetzgebung als frei zu betrachten wären und daher von jedermann benutzt werden dürften. Der Verlag, die Autoren und die Herausgeber gehen davon aus, dass die Angaben und Informationen in diesem Werk zum Zeitpunkt der Veröffentlichung vollständig und korrekt sind. Weder der Verlag noch die Autoren oder die Herausgeber übernehmen, ausdrücklich oder implizit, Gewähr für den Inhalt des Werkes, etwaige Fehler oder Äußerungen.

Gedruckt auf säurefreiem und chlorfrei gebleichtem Papier.

Springer ist Teil von Springer Nature  
Die eingetragene Gesellschaft ist Springer Fachmedien Wiesbaden

---

## Vorwort

Konzernverrechnungspreise haben sich im Laufe der Jahre zu einem der wichtigsten steuerlichen Herausforderungen für multinationale Unternehmensgruppen entwickelt. Dies gilt sowohl für börsennotierte Konzerne als auch für den international agierenden Mittelstand.

Mittlerweile steht das Thema internationale Steuerplanung von multinationalen Unternehmen wie nie zuvor in der medialen Öffentlichkeit sowie im Bewusstsein der internationalen Politik. Diese hat entsprechend reagiert und es wurde auf allerhöchster internationaler politischer Ebene im Rahmen der G20, d. h. der größten 20 Industrienationen, ein Programm gegen Steuervermeidung und Gewinnverlagerung („Base Erosion and Profit Shifting“, kurz BEPS) aufgelegt. Hierfür hat die G20 die OECD im Jahre 2013 mit der Erarbeitung eines entsprechenden Arbeitsprogramms gegen BEPS beauftragt. Die finalen Arbeitsergebnisse wurden schließlich im November des Jahres 2015 von der G20 verabschiedet. Das Programm umfasst 15 Arbeitsbereiche des internationalen Steuerrechts, wobei die Verrechnungspreise mit mehreren Arbeitsbereichen eine zentrale Stellung einnehmen.

Ziel des OECD BEPS-Programms ist es, die vermeintliche Steuervermeidung der grenzüberschreitend tätigen Unternehmen einzuschränken, eine größere Transparenz für die Finanzverwaltungen herzustellen, sowie eine stärkere Berücksichtigung der tatsächlichen Wertschöpfung innerhalb von Konzernen bei der Besteuerung zu erreichen. Für den Bereich der Verrechnungspreise bedeutet dies, dass neue umfassende Regelungen für die Verrechnungspreisdokumentation sowie für eine größere Übereinstimmung der Verrechnungspreise mit der Wertschöpfung u. a. im Bereich der immateriellen Wirtschaftsgüter, der konzerninternen Dienstleistungen, der Umlagen für Forschung und Entwicklung, sowie anderer risikoreicher Transaktionen erarbeitet wurden. Derzeit sind zahlreiche Länder, so auch Deutschland, dabei die neuen BEPS-Regelungen der OECD in nationale steuerliche Regularien zu überführen. Insbesondere die angepassten Dokumentationspflichten und das sog. Country by Country Reporting sollen bereits ab dem Jahr 2016 gelten, wobei das Country by Country Reporting zunächst nur für Unternehmen mit einem konsolidierten Jahresumsatz von mindestens 750 Mio. € anwendbar sein wird.

Die Herausforderung für die Unternehmen im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen liegt darin, die neuen Regelungen alsbald umzusetzen, sofern die entsprechenden Kriterien erfüllt werden. Darüberhinaus stellt sich aus Sicht der Unternehmen die Frage nach einer sinnvollen rechtskonformen Nutzung von Gestaltungsmöglichkeiten. Im Kontext von BEPS ist aber eine Überprüfung der bisherigen Verrechnungspreis- und Dokumentationsansätze dringend geboten. Zudem ist die Prüfungsintensität auf Seiten der nationalen Finanzverwaltungen mit dem Ziel der Verhinderung möglicher Ergebnisverlagerung innerhalb von Unternehmensgruppen weiterhin erheblich gestiegen.

Daher liegt der Fokus der Unternehmen primär auf der Minimierung von Risiken hinsichtlich Diskussionen mit den Finanzverwaltungen und daraus möglicherweise resultierenden negativen Konsequenzen, wie Strafzuschlägen, Steuernachzahlungen und darauf entfallende Zinsen. Aus diesem Grunde streben die meisten Unternehmen im Bereich der Verrechnungspreise in erster Linie eine möglichst hohe Rechtssicherheit an. Dies wird umso schwieriger, weil die neuen BEPS-Regelungen die Anforderungen für verteidigungsfähige Verrechnungspreisansätze sowie die Verrechnungspreisdokumentation erhöht haben.

Für Unternehmenspraktiker in den Funktionsbereichen Finanzen, Controlling und Steuern – wie auch für die Geschäftsleitung selbst – stellt sich somit die Aufgabe, mindestens die Grundzüge der relevanten nationalen und internationalen Regelungen zur Ausgestaltung von Konzernverrechnungspreisen zu verstehen. Zusätzlich besteht die aktuelle Herausforderung, die Implikationen des BEPS-Programms der OECD zu überblicken. Nur so ist es möglich, rechtzeitig sinnvolle Weichenstellungen vorzunehmen und die erforderlichen Lösungsansätze und -strategien im Unternehmen angemessen zu kommunizieren und zu lenken.

Dieses einführende Buch soll dem Leser einen Ein- und Überblick über die Problematik der steuerlichen Konzernverrechnungspreise vermitteln. Dieses Buch bietet zu diesem Zweck sowohl einen strukturierten Überblick über die rechtlichen und ökonomischen Grundlagen wie auch zahlreiche Praxisbeispiele und typische Situationen in Betriebsprüfungen. Zudem wurde in der neuen Auflage das aktuell verabschiedete BEPS-Programm der OECD umfassend berücksichtigt und seine Implikationen für die Verrechnungspreispraxis herausgearbeitet.

Der Herausgeber dankt den Autoren für ihre umfassenden, hochwertigen Beiträge sowie die Unterstützung bei der gemeinsamen Abstimmung der Kapitel. Mein ganz besonderer Dank gilt Herrn Christian Zellin, der bei der Zusammenführung und Überarbeitung der verschiedenen Kapitel tatkräftige Unterstützung geleistet hat.

---

# Inhaltsverzeichnis

<b>1 Überblick Verrechnungspreise</b> .....	1
Roman Dawid	
<b>2 Rechtliche Grundlagen der Verrechnungspreise</b> .....	15
Susanne Tomson und Claas Burman	
<b>3 Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation</b> .....	65
Roman Dawid	
<b>4 Funktions- und Risikoanalyse</b> .....	107
Thomas Bittner	
<b>5 Verrechnungspreismethoden und Ökonomische Analyse</b> .....	163
Daniel Schwerdt	
<b>6 Typische Problemfelder in Betriebsprüfungen</b> .....	243
Thomas Bittner, Roman Dawid und Susann Metzner	
<b>Sachverzeichnis</b> .....	277

---

## Über den Herausgeber

**Dr. Roman Dawid** ist seit Ende 2013 als Partner im Bereich Verrechnungspreise bei PwC am Standort Frankfurt am Main tätig. Er hat seine Laufbahn als Berater im Bereich der Verrechnungspreise 2001 bei Deloitte begonnen. Seitdem hat er eine breite Expertise in Verrechnungspreisprojekten für zahlreiche in- und ausländische Unternehmen vom Mittelständler bis hin zu großen börsennotierten Unternehmensgruppen in verschiedenen Industrien (u. a. Industriegüter, Konsumgüter, Technology, sowie Automotive) erworben. Von 2005 bis 2013 hat er das Team der Service Line Verrechnungspreise von Deloitte am Standort Frankfurt am Main aufgebaut und geleitet. Dort wurde er 2007 zum Director und 2009 zum Partner bestellt. Roman Dawid berät internationale Unternehmensgruppen bei der Strukturierung ihrer Verrechnungspreissysteme, sowie deren Dokumentation und Verteidigung in Betriebsprüfungen. In diesem Bereich ist er insbesondere spezialisiert auf die ökonomische Analyse von Wertschöpfungsketten sowie die Vergütung immaterieller Wirtschaftsgüter. Darüber hinaus hat er zahlreiche Verständigungsverfahren und Advanced Pricing Agreements begleitet. Roman Dawid hat eine vielfältige Liste an Publikationen und ist u. a. Autor des „Handbuchs Internationale Verrechnungspreise“, das von Prof. Heinz-Klaus Kroppen herausgegeben wird. Er wird seit mehreren Jahren im Euromoney Guide to the World's Leading Transfer Pricing Advisers als einer der weltweit führenden Verrechnungspreisberater geführt. Er ist Diplom-Volkswirt und hat an den Universitäten Marburg und Konstanz studiert. Anschließend promovierte er an der Ruhr-Universität Bochum am Lehrstuhl für öffentliche Finanzen und Steuern, wo er vor seiner Beratertätigkeit mehrere Jahre als wissenschaftlicher Mitarbeiter tätig war. Seit dem Wintersemester 2014 hat er einen Lehrauftrag an der Georg-August-Universität Göttingen im Master of Taxation Programm übernommen.



---

## Autorenverzeichnis\*

**Thomas Bittner** PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Hamburg, Deutschland

**Claas Buurman** Deloitte & Touche GmbH, Berlin, Deutschland

**Roman Dawid** PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Frankfurt am Main, Deutschland

**Susann Metzner** Flick Gocke Schaumburg, Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater, Partnerschaft mbB, München, Deutschland

**Daniel Schwerdt** PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Frankfurt am Main, Deutschland

**Susanne Tomson** PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Köln, Deutschland

---

\* Informationen zu den Autoren finden sich jeweils am Ende der einzelnen Kapitel.

---

## Abkürzungsverzeichnis

AO	Abgabenordnung
APA	Advance Pricing Agreements
ASiG	Außensteuergesetz
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
CIF	Kosten, Versicherung und Fracht (Cost, Insurance and Freight)
CUP	Preisvergleichsmethode (Comparable Uncontrolled Price Method)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
EBIT	Gewinn/Ergebnis vor Zinsen und Steuern (Earnings before interest and taxes)
EStG	Einkommenssteuergesetz
F&E Pool	Forschungs- und Entwicklungspool
FG	Finanzgericht
F&R Analyse	Funktions- und Risikoanalyse
FVerlV	Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung) v. 12.08.2008 i. d. F. v. 26.6.2013
GAufzV	Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV) vom 13. November 2003 (BGBl. I S. 2296), geändert durch Artikel 9 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912)
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung

HTVI	„Hard-to-value intangibles“ bzw. „schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter“
IWG	Immaterielle Wirtschaftsgüter
KStG	Körperschaftsteuergesetz
MNE	Multinational Enterprise (Multinationales Unternehmen)
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development
OECD-RL	Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen vom 22. Juli 2010
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
NGO	Non-governmental Organisation (Nichtregierungsorganisation)
TNMM	Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (Transactional Net Margin Method)
vGA	Verdeckte Gewinnausschüttung (vgl. § 8 Abs. 3 KStG)
VWG 1983	Verwaltungsgrundsätze 1983 Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IVC5-S 1341- 4/83, BStBl I S. 218)
VWG-Umlageverträge	Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen BMF, Schreiben v. 30.12.1999- IV B 4- S 1341 -14/99, BStBl 1999 I S. 112
VWG-FVerl	Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung) v. 13.10.2010
VWGV	Verwaltungsgrundsätze Verfahren 2005 Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (BMF-Schreiben v. 12.4.2005 – IV B 4 – S. 1341 – 1/05, BStBl I S. 570)
VZ	Veranlagungszeitraum

---

## Abbildungsverzeichnis

<b>Abb. 1.1</b>	Beispielhafte Darstellung von Konzernverrechnungspreisen. . . . .	3
<b>Abb. 1.2</b>	Länderübersicht zur Dokumentationspflicht . . . . .	6
<b>Abb. 3.1</b>	Bestandteile einer Verrechnungspreisdokumentation. . . . .	67
<b>Abb. 3.2</b>	Zusammensetzung der Dokumentation nach dem neuen OECD-Ansatz. . . . .	74
<b>Abb. 3.3</b>	Master und Local File entsprechend OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting . . . . .	75
<b>Abb. 3.4</b>	Country by Country Reporting entsprechend OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting . . . . .	75
<b>Abb. 3.5</b>	Ablauf der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation . . . . .	77
<b>Abb. 3.6</b>	Informationsquellen im Konzern . . . . .	82
<b>Abb. 3.7</b>	Fallbeispiel: Organisationsstruktur der BSK – Gruppe . . . . .	90
<b>Abb. 3.8</b>	Fallbeispiel: Warenlieferungen und Dienstleistungen innerhalb der BSK – Gruppe . . . . .	92
<b>Abb. 3.9</b>	Fallbeispiel: Warentransaktionen der BSK AG . . . . .	93
<b>Abb. 3.10</b>	Fallbeispiel: Anwendung der TNMM zur Verprobung der Verrechnungspreise aus Warentransaktionen mit verbundenen Unternehmen. . . . .	96
<b>Abb. 3.11</b>	Typisches Vorgehen bei der Erstellung einer Suche nach unverbundenen Vergleichsunternehmen mit Hilfe einer Unternehmensdatenbank. . . . .	97
<b>Abb. 3.12</b>	Fallbeispiel: Dienstleistungstransaktionen im BSK-Konzern . . . . .	100
<b>Abb. 4.1</b>	OECD-Prüfschema zur Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise für IWG . . . . .	134
<b>Abb. 5.1</b>	OECD-Verrechnungspreismethoden . . . . .	166
<b>Abb. 5.2</b>	Grundfälle der Preisvergleichsmethode . . . . .	169

---

<b>Abb. 5.3</b>	Grundfall externe Wiederverkaufspreismethode .....	176
<b>Abb. 5.4</b>	Grundfälle der Kostenaufschlagsmethode .....	182
<b>Abb. 5.5</b>	Grundfall Transaktionsbezogene Nettomargenmethode.....	192
<b>Abb. 5.6</b>	Beispiel Beitragsanalyse oder Contribution Profit Split.....	203
<b>Abb. 5.7</b>	Beispiel Residualgewinnaufteilungsmethode.....	203
<b>Abb. 5.8</b>	Methodenhierarchie in Deutschland gemäß § 1 Abs. 3 AStG .....	209
<b>Abb. 5.9</b>	Hypothetischer Fremdvergleich .....	212
<b>Abb. 5.10</b>	Beispiel hypothetischer Fremdvergleich bei Funktionsverlagerung.....	214
<b>Abb. 6.1</b>	Top Verrechnungspreisthemen in Betriebsprüfungen entsprechend PwC Betriebsprüfungsstudie 2015 .....	245
<b>Abb. 6.2</b>	Risiken .....	262
<b>Abb. 6.3</b>	Risikorealisation während der Betriebsprüfung.....	263
<b>Abb. 6.4</b>	Risikofaktoren .....	266
<b>Abb. 6.5</b>	Risikomanagement .....	271

---

## Tabellenverzeichnis

<b>Tab. 2.1</b>	Übersicht OECD BEPS Maßnahmen .....	34
<b>Tab. 2.2</b>	Übersicht (Straf-) Zuschläge. ....	51
<b>Tab. 3.1</b>	Fallbeispiel: Intercompany Transaktionsvolumina .....	91
<b>Tab. 3.2</b>	Fallbeispiel: Übersicht Funktionen .....	92
<b>Tab. 3.3</b>	Fallbeispiel: Übersicht Risiken .....	92
<b>Tab. 3.4</b>	Fallbeispiel: Übersicht wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter .....	93
<b>Tab. 3.5</b>	Fallbeispiel: Suchkriterien. ....	98
<b>Tab. 3.6</b>	Fallbeispiel: Bandbreite der durchschnittlichen operativen Umsatzrendite der Vergleichsunternehmen im Dreijahresdurchschnitt 2011–2013 .....	99
<b>Tab. 3.7</b>	Fallbeispiel: Realisierte operative Umsatzrenditen (in %) der BSK – Vertriebsgesellschaften im Geschäftsjahr 2014. ....	99
<b>Tab. 3.8</b>	Fallbeispiel: Kostenumlage Konzerninterne Dienstleistungen .....	102
<b>Tab. 4.1</b>	Relevante wirtschaftliche Verhältnisse .....	110
<b>Tab. 4.2</b>	Typische grenzüberschreitende Transaktionen .....	120
<b>Tab. 4.3</b>	Typische Funktionen und Risiken .....	122
<b>Tab. 4.4</b>	Routine- und Entrepreneur-Funktionen. ....	128
<b>Tab. 4.5</b>	Klassifikation immaterieller Wirtschaftsgüter. ....	131
<b>Tab. 4.6</b>	Wertbeeinflussende Faktoren von Lizenzen und Patenten .....	133
<b>Tab. 4.7</b>	F&R Profil Auftragsforschung .....	137
<b>Tab. 4.8</b>	F&R Profil Produktion .....	141
<b>Tab. 4.9</b>	Grundformen von Funktions- und Risikoprofilen für einen Distributor, LRD und Handelsvertreter. (In Anlehnung an Schreiber (2005)) .....	142

---

<b>Tab. 4.10</b>	Klassifikation von Unternehmen . . . . .	144
<b>Tab. 4.11</b>	Informationsquellen F&R Analyse . . . . .	147
<b>Tab. 4.12</b>	Informationen der Bilanz und GuV für die F&R Analyse . . . . .	149
<b>Tab. 5.1</b>	Beispiel 5- Daten für Kostenaufschlagsmethode . . . . .	189
<b>Tab. 5.2</b>	Beispiel 5- Bandbreite Kostenaufschlagssätze . . . . .	190
<b>Tab. 5.3</b>	Erweiterung Beispiel 5.4- Nettomargen der Vergleichsunternehmen . . . . .	200
<b>Tab. 5.4</b>	Tabelle 3: Erweiterung Beispiel 5.4- Bandbreite Nettomargen der Vergleichsunternehmen . . . . .	200
<b>Tab. 5.5</b>	Beispiel 5.6- Aufzuteilender Gewinn . . . . .	206
<b>Tab. 5.6</b>	Beispiel 5.6- Ermittlung Routinegewinn . . . . .	206
<b>Tab. 5.7</b>	Beispiel 5.6 – Aufteilung Residualgewinn . . . . .	207

Roman Dawid

---

## 1.1 Verrechnungspreise im Fokus der Öffentlichkeit

Noch nie zuvor war die Besteuerung von grenzüberschreitend tätigen Unternehmen („MNEs“) so sehr im Fokus der Öffentlichkeit wie heute. Selbst investigative Journalisten haben die Verrechnungspreise als Thema für eine öffentlichkeitswirksame Story entdeckt.<sup>1</sup> Die vermeintliche Steuervermeidung MNEs durch internationale Steuerplanung ist zu einem beständigen Thema in den Medien geworden. Im Fokus der Öffentlichkeit stehen Steuerplanungsmodelle weltweit bekannter Unternehmen, wie Apple, Google, Starbucks oder IKEA.

Als Reaktion hat die höchste Ebene der internationalen Politik, allen voran die G20 und internationale Institutionen wie die EU, die OECD sowie die Vereinten Nationen (UN) in den letzten Jahren umfangreiche Aktivitäten ergriffen und Maßnahmen verabschiedet, um eine mögliche Steuervermeidung durch Verrechnungspreise und andere internationale Steuerplanungsmodelle zu verhindern oder zumindest einzuschränken. Insbesondere haben die G20, die Gruppe der 20 größten Industrienationen, 2013 in Zusammenarbeit mit der OECD ein umfassendes Programm gegen Steuervermeidung und Gewinnverlagerung, „**Base Erosion and Profit Shifting**“ kurz **BEPS** gestartet<sup>2</sup>. Die finalen Ergebnisse des BEPS Programms, das zahlreiche neue Regelungen zu Verrechnungspreisen enthält, wurden im November 2015 von den Regierungen der G20 verabschiedet.

---

<sup>1</sup> Vgl. Untersuchungen zu Verrechnungspreisthemen des International Consortium of Investigative Journalists (<http://www.icij.org/>).

<sup>2</sup> Vgl. OECD 2013.

---

R. Dawid (✉)

PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Friedrich-Ebert-Anlage 35–37,  
60327 Frankfurt am Main, Deutschland

E-Mail: roman.dawid@de.pwc.com



Verrechnungspreise können für Unternehmen nicht nur zu substantiellen Steuernachzahlungen und möglicherweise Strafzahlungen sowie zu aufreibenden Auseinandersetzungen mit Finanzverwaltungen und Finanzgerichten führen. Sie sind darüber hinaus geeignet, Unternehmen in der Öffentlichkeit eine negative Reputation einzubringen. Verschiedene NGOs haben sich auf die Fahnen geschrieben, MNEs hinsichtlich Ihrer internationalen Steuerplanung zu beobachten und die Öffentlichkeit zu informieren.<sup>3</sup>

So wurden mehrfach MNEs an den medialen Pranger gestellt und Ihre Steuerplanung wurde als, wenn doch nicht illegal so doch zumindest als unmoralisch gebrandmarkt. Unter dem öffentlichen Druck sahen sich Unternehmen genötigt, zusätzlich zu ihren bisherigen Steuerzahlungen von sich aus zusätzliche Steuern zu zahlen, so beispielsweise geschehen im Fall Starbucks in Großbritannien, die zusätzliche Steuern in Höhe von 20 Mio. GBP für zwei Jahre gezahlt haben.<sup>4</sup>

---

## 1.2 Worum geht es bei Verrechnungspreisen?

Durch die Verrechnungspreise wird der zu versteuernde Gewinn eines international tätigen Unternehmens auf die beteiligten Länder aufgeteilt. Somit wird das Besteuerungsaufkommens eines MNEs zwischen den Jurisdiktionen verteilt, in denen das Unternehmen aktiv ist, d. h. in dem es Ableger, Tochtergesellschaften und/oder Betriebsstätten unterhält. Das Vehikel für die Aufteilung sind die Verrechnungen zwischen den verschiedenen Konzerneinheiten, der Verrechnungspreise für Waren, Dienstleistungen und sonstigen Leistungen (z. B. Nutzungsrechte für Geistiges Eigentum) die zwischen den Einheiten des MNEs über die Grenze geliefert bzw. geleistet werden.

Das Folgende vereinfachte Beispiel soll dies verdeutlichen (Abb. 1.1).

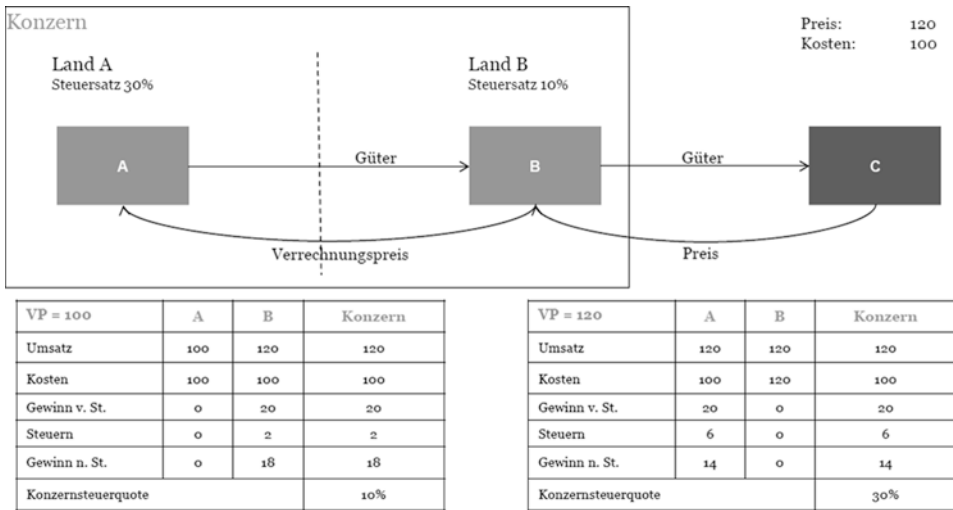
Gesellschaft A der Unternehmensgruppe in Land A liefert Waren an Gesellschaft B der Unternehmensgruppe in Land B. Gesellschaft A produziert und verkauft die Waren grenzüberschreitend im Konzern. Gesellschaft B kauft im Konzern und verkauft an nicht verbundene, d. h. nicht zum Konzernverbund gehörende Kunden. B realisiert dabei einen Außenumsatz für die Unternehmensgruppe mit den externen Kunden. Der externe Preis der Waren, den Gesellschaft B mit den Kunden realisieren kann, entspricht 120. Es entstehen bei Unternehmen A Kosten in Höhe von 100. Kosten von B werden vereinfachend vernachlässigt. Der effektive Steuersatz entspricht 30% in Land A und 10% in Land B.

Hinsichtlich des Verrechnungspreises werden vereinfachend zwei extreme Fälle betrachtet: Im ersten Fall entspricht der Verrechnungspreis den Kosten von A in Höhe von 100. Damit erhält A gerade seine Kosten erstattet; der gesamte Konzerngewinn vor Steuern in Höhe von 20 fällt in Land B an und wird dort mit 10% beteuert. Im zweiten Fall entspricht der Verrechnungspreis dem externen Preis in Höhe von 120. Damit entsteht der gesamte Vorsteuergewinn in Land A und wird mit 30% besteuert.

---

<sup>3</sup> Vgl. hierzu bspw. die Aktivitäten des Tax Justice Network (<http://www.taxjustice.net/>).

<sup>4</sup> Vgl. Neville, S. & Treanor, J. Starbucks to pay £20m in tax over next two years after customer revolt.



**Abb. 1.1** Beispielhafte Darstellung von Konzernverrechnungspreisen

Im ersten Fall ist das Steueraufkommen deutlich niedriger und der Konzerngewinn nach Steuern somit höher (18) als im zweiten Fall (14). Der Gewinn vor Steuern ist in beiden Fällen gleich (20). Das Beispiel verdeutlicht, dass es sich aus Konzernsicht lohnen kann, einen möglichst niedrigen Verrechnungspreis festzulegen, um die Steuerquote des Konzerns zu minimieren (30% versus 10% Konzernsteuerquote). In der Praxis wird wahrscheinlich aufgrund der steuerlichen Regularien ein Preis zwischen den extremen Werten der betrachteten Fälle für den Verrechnungspreis festgelegt, so dass die Konzernsteuerquote zwischen 10 und 30% liegen wird.

Weil die Finanzverwaltungen in Land A und Land B jeweils ein Interesse haben, einen möglichst hohen Beitrag zum Steueraufkommen ihres Landes von dem Unternehmen zu erhalten, werden sie die Verrechnungspreise genau überprüfen und deren Angemessenheit möglicherweise in Frage stellen. Die meisten Länder haben für die Verrechnungspreise umfassende Vorschriften, die von den Unternehmen zu erfüllen sind und die vorgeben, worauf die Finanzverwaltungen bei der Prüfung der Verrechnungspreise zu achten haben. Kommt es bei der Prüfung in einem der beiden Länder zu einer Anpassung der Verrechnungspreise durch die entsprechende Finanzverwaltung, kann eine **Doppelbesteuerung** resultieren; d. h. insgesamt wird mehr Gewinn als der Konzerngewinn vor Steuern von 20 besteuert, d. h. mehr als die Unternehmensgruppe insgesamt tatsächlich erzielt.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Entsprechend spricht man von doppelter Nichtbesteuerung oder von „Weißen Einkünften“, wenn die steuerlichen Regelungen dazu führen, dass insgesamt in den betroffenen Ländern signifikant weniger als der Vorsteuergewinn von 20 der Besteuerung unterliegt. Dass eine Nichtbesteuerung resultiert, ist ein Kritikpunkt der Regierungen und NGOs. Das Ziel der Programme gegen Steuervermeidung, insbesondere des BEPS Programms ist es daher Nichtbesteuerung zu vermeiden.

Die Vermeidung von Doppelbesteuerung ist das Ziel von bilateralen Abkommen zwischen den Ländern, den **Doppelbesteuerungsabkommen**, in denen u. a. Regeln für die Verrechnungspreise, deren Prüfung und Anpassung durch Finanzverwaltungen vereinbart werden. Dort sind in der Regel auch Lösungsmechanismen vereinbart, die die Unternehmen in Anspruch nehmen können, wenn es zu einer Doppelbesteuerung kommt. Die OECD sowie die UN haben als internationale Institutionen Musterabkommen entwickelt sowie umfassende Richtlinien für deren Umsetzung bzw. Anwendung als internationalen Standard veröffentlicht. Die überwiegende Anzahl der bilateralen Abkommen basiert auf dem Musterabkommen der OECD. Dieses enthält als wichtigstes internationales Leit-Prinzip für die Angemessenheit der Verrechnungspreise den sogenannten **Fremdvergleichsgrundsatz**. Entsprechend dem Fremdvergleichsprinzip dürfen die Finanzverwaltungen die Verrechnungspreise eines MNEs nur dann anpassen, wenn diese offensichtlich von dem abweichen, was unverbundene Parteien vereinbart hätten, die nicht in einen Konzern eingebunden sind.

---

### 1.3 Wirtschaftliche Bedeutung von Verrechnungspreisen

Weltweit hat der konzerninterne grenzüberschreitende Handel stark zugenommen. Die Globalisierung hat zu einem rasanten Anstieg von multinationalen Konzernen geführt. Der Anteil des grenzüberschreitenden Handels innerhalb von Unternehmen am gesamten Welthandel ist stark gestiegen: Der Anteil der **Transaktionen** innerhalb von MNEs am gesamten Welthandelsvolumen beträgt in etwa 80%.<sup>6</sup> Während die Anzahl der MNEs zwischen 1990 und 2010 mit einer durchschnittlichen Wachstumsrate von ca. 6% pro Jahr gewachsen ist, ist die Anzahl der Tochtergesellschaften von Konzernen im selben Zeitraum um ca. 9% gewachsen.<sup>7</sup>

Obwohl zahlreiche empirische Studien zum möglichen Ausmaß der Steuervermeidung existieren, ist die Datenbasis zur tatsächlichen Steuervermeidung nach wie vor sehr unübersichtlich. Die OECD geht in ihrer jüngsten Veröffentlichung zur Messung von Steuervermeidung im Rahmen der finalen BEPS-Papiere davon aus, dass:<sup>8</sup>

- 4 bis 10% des globalen Steueraufkommens durch Steuervermeidung den Staaten nicht zur Verfügung steht. Dies würde laut OECD 100 bis 240 Mrd. USD jährlich entsprechen. Wirtschaftlich weniger entwickelte Länder sind hiervon systematisch weniger stark betroffen als wirtschaftlich entwickelte Länder;

---

<sup>6</sup> Vgl. United Nations Conference on Trade and Development, World Investment Report 2013: Global Value Chains: Investment and Trade for Development, S. 10.

<sup>7</sup> Vgl. United Nations Conference on Trade and Development, World Investment Reports 1991–2011.

<sup>8</sup> Vgl. OECD (2015). OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting; OECD (2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11.

- die Renditen der Tochtergesellschaften von MNEs in Ländern mit niedrigem Steuersatz im Durchschnitt deutlich höher sind als die globale durchschnittliche Rendite der MNEs.
- die effektiven Steuerquoten großer MNEs im Durchschnitt signifikant niedriger sind als die effektiven Steuerquoten rein nationaler Unternehmen.

Die Schlussfolgerung der OECD ist, dass die Auswertung der Daten und Studien zu BEPS deutlich darauf hinweist, dass tatsächlich eine systematische Steuervermeidung durch die Steuerplanung der MNEs resultiert. Ob dies wirklich in größerem Umfang so ist, kann aus dem entsprechenden Papier zur Messung von BEPS kaum nachvollzogen werden, da die Datengrundlage größtenteils nicht zugänglich oder überprüfbar ist. Jedenfalls liefert das Ergebnis dieses Arbeitsbereich des BEPS-Programms der OECD und den Regierungen eine weitere Rechtfertigung für das gemeinsame Programm der G20 und der OECD gegen BEPS bzw. Steuervermeidung.

Bereits in der Vergangenheit, vor dem gemeinsamen BEPS-Programm, haben die Regierungen zahlreicher Länder bereits auf die Möglichkeit der Gewinnverlagerung mittels Verrechnungspreisen reagiert. In zahlreichen Ländern wurden umfangreiche nationale Regularien zu Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise sowie resultierende Strafzuschlägen bei Nichtbefolgung dieser Vorschriften erlassen. Die nachfolgende Landkarte gibt einen Überblick in welchen Ländern Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise gelten (Abb. 1.2).<sup>9</sup>

Es ist deutlich zu erkennen, dass es insbesondere in den wirtschaftlich entwickelten Regionen kaum ein Land gibt, das den Bereich der Verrechnungspreise nicht entsprechend geregelt hat. Darüber hinaus wurden in vielen nationalen Finanzverwaltungen, so auch in Deutschland, Kapazitäten von Betriebsprüfern aufgebaut, die gezielt internationale grenzüberschreitende Sachverhalte prüfen und hier insbesondere die Verrechnungspreise in den Fokus nehmen.

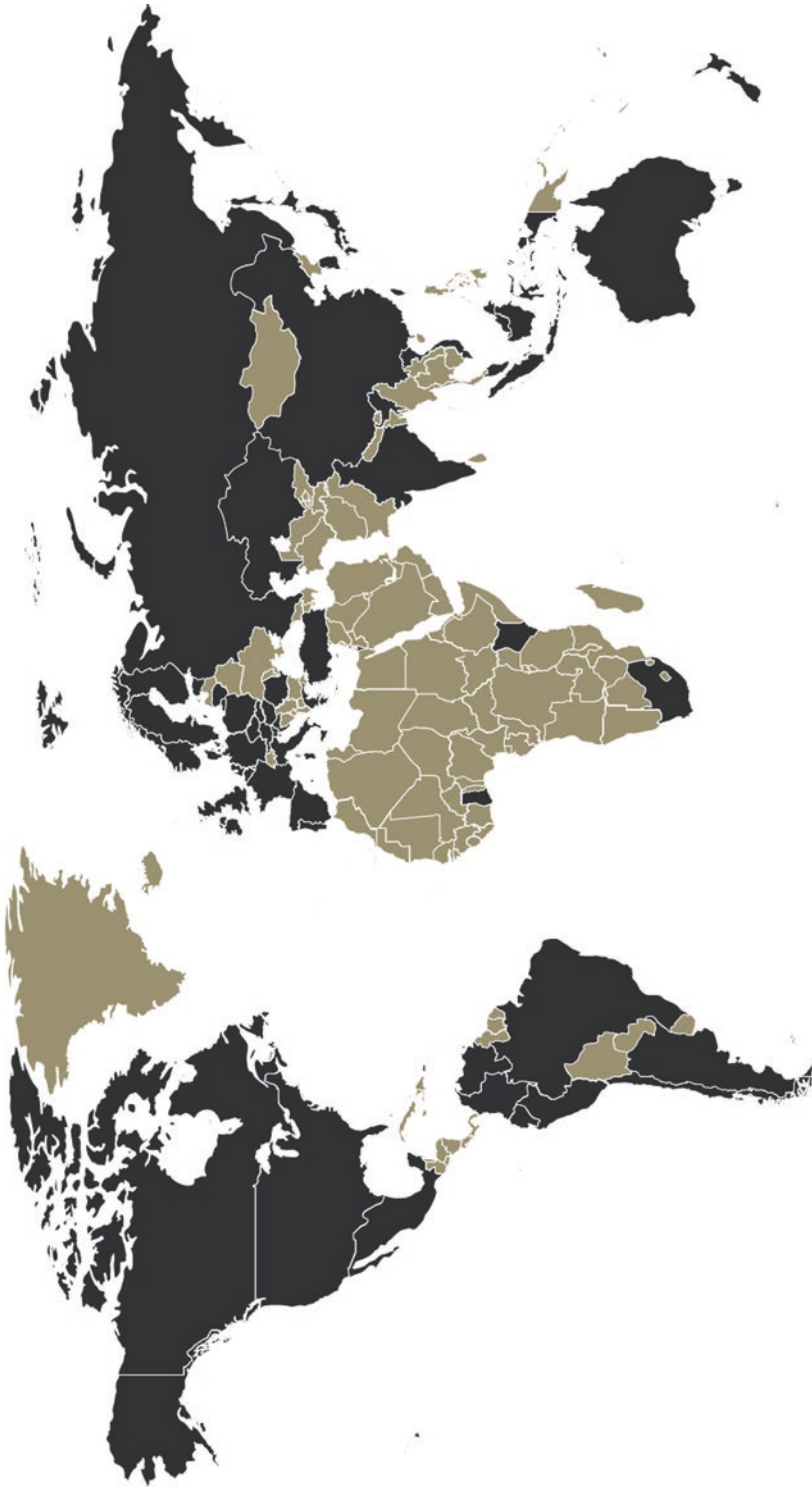
---

## 1.4 Risiken aus Verrechnungspreisen für Unternehmen

Im Zusammenhang mit den Verrechnungspreisen sind Unternehmen mit einem überaus komplexen Regelungsfeld konfrontiert: Einerseits sind, da es sich um grenzüberschreitende Transaktionen handelt, immer mindestens zwei Länder involviert. Damit bewegen sich die Unternehmen in der internationalen Sphäre des Steuerrechts, in der die Vereinbarungen zwischen den jeweiligen Ländern, die Doppelbesteuerungsabkommen sowie die Richtlinien und Interpretationshilfen zu diesen Abkommen internationaler Organisationen, insbesondere der OECD zu beachten sind.

---

<sup>9</sup> Einen aktualisierten Überblick über die Regularien in den verschiedenen Ländern gibt u. a. die PwC Transfer Pricing to Go App (<http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/transfer-pricing/app-download.html>).



**Abb. 1.2** Länderübersicht zur Dokumentationspflicht

Andererseits haben zahlreiche Länder spezifische nationale Regelungen zum Thema Verrechnungspreise erlassen und zum Teil sind die Herangehensweisen der Finanzverwaltungen an dieses Prüfungsthema sehr unterschiedlich und oft ergebnisorientiert, d. h. mit dem klaren Ziel für den jeweiligen Fiskus ein Mehrergebnis zu erzielen. Dies kann für die multinationalen Unternehmen zu einer hohen Unsicherheit hinsichtlich der Akzeptanz der Verrechnungspreise durch die nationalen Finanzverwaltungen und damit der jeweiligen offenen Steuerpositionen in den verschiedenen Ländern führen. Selbst wenn ein MNE keine aggressive Steuerplanung betreibt und in erster Linie Rechtssicherheit anstrebt, kann das Unternehmen in der Regel nicht davon ausgehen, dass die Finanzverwaltungen den Verrechnungspreisansätzen folgen und keine Anpassungen durchführen werden.

Zudem ist der Bereich der Verrechnungspreise oft mit größeren Unsicherheiten, Graubereichen sowie subjektiven Annahmen verbunden. Der Fremdvergleichsgrundsatz, der das Leitprinzip für die Angemessenheit der Verrechnungspreise darstellt, ist zunächst eine Fiktion, die von der Realität der Entscheidungen innerhalb von Unternehmensgruppen abweicht: Der Fremdvergleichsgrundsatz geht von einer Transaktion zwischen unverbundenen Parteien aus, während in Konzernen in der Regel hierarchisch entschieden wird. Zudem ist er als solcher zunächst nicht konkretisiert und bedarf der Konkretisierung durch **methodische Ansätze** (z. B. Preisvergleich, Bruttomargenvergleich, Nettomargenvergleich) sowie **empirischer Fremdvergleichsdaten** zur tatsächlichen Bestimmung der Verrechnungspreise.

Eine Anleitung hinsichtlich der methodischen Ansätze zur Bestimmung fremdüblicher Preise wird in erster Linie durch die OECD Verrechnungspreis-Richtlinien gegeben<sup>10</sup>. Bei diesen handelt es sich um einen Verhandlungskompromiss zwischen den Finanzverwaltungen der beteiligten Länder unter Konsultation der interessierten Öffentlichkeit (Industrievertretungen, Berater etc.). Insofern ist die Anleitung oft vage und darum bemüht, genug Freiheitsgrade für den jeweiligen Einzelfall zu belassen. Diese Flexibilität ist oft im Sinne des Steuerpflichtigen, lässt aber ebensolche Flexibilität für die Argumentation der Finanzverwaltung. Dies führt zu signifikanten Unsicherheiten für die steuerpflichtigen Unternehmen im Bereich der Verrechnungspreise.

Hinzu kommt, dass es häufig schwierig ist, hinreichend vergleichbare Daten aus Transaktionen zwischen unverbundenen Parteien zu finden, die die Basis für einen Fremdvergleich bilden können. Entsprechende Fremdvergleichsdaten sind erforderlich, um auf Basis des jeweiligen methodischen Ansatzes eine numerische Bandbreite für die Verrechnungspreise abzuleiten. Ansonsten würde man sich ausschließlich im Bereich der Mutmaßung bzw. der Schätzung bewegen und es wäre noch schwieriger mit den Finanzverwaltungen zu einer Lösung zu kommen.

Aus diesem Grunde werden häufig Nettomargenmethoden angewendet, weil für diese Methode die Datenverfügbarkeit sehr gut und die Nachvollziehbarkeit der Daten relativ hoch ist. Allerdings ist die Skepsis der Finanzverwaltungen insbesondere in den Ländern mit relativ hohen effektiven Steuersätzen hinsichtlich der Nettomargenansätze groß und tendenziell im Laufe der Zeit gestiegen, weil die entsprechenden Ansätze oft nur einen begrenzten Anteil an dem gesamten Konzerngewinn ermöglichen und zudem eine

---

<sup>10</sup> Vgl. OECD 2010.

Offenlegung des Gesamtgewinns aus den entsprechenden Geschäften vermieden werden kann. Dies spiegelt sich auch in den finalen BEPS-Papieren, die in Zukunft zumindest eine wesentlich genauere Analyse der Funktionen, Risiken sowie der werthaltigen immateriellen Wirtschaftsgüter („IWG“) als Voraussetzung für einen entsprechenden Ansatz erwarten. Jedenfalls kommt es in dem Bereich der Methoden für die Bestimmung der Verrechnungspreise schon heute häufig zu Diskussionen mit den Finanzverwaltungen.<sup>11</sup>

Zwei grundlegende Themen stehen in der Diskussion mit den Finanzverwaltungen im Rahmen von Betriebsprüfungen neben der Klärung des Sachverhalts im Zentrum:

1. **Waren die Verrechnungspreise angemessen, d. h. fremdüblich, und werden diese dem Grunde und der Höhe nach von der Finanzverwaltung akzeptiert?** Der internationale Standard ist hierbei wie oben ausgeführt der Fremdvergleichsgrundsatz. Die Diskussionen drehen sich dabei zumeist um die Angemessenheit des gewählten Verrechnungspreisansatzes, die richtige Anwendung der gängigen Verrechnungspreismethoden sowie die Auswahl und die Vergleichbarkeit der Vergleichstransaktionen. Diese Diskussion wird in vielen Fällen ergebnisorientiert geführt.
2. **Wurden die Dokumentations- und Mitwirkungspflichten erfüllt?** Hierbei geht es häufig um formale Kriterien, deren Nichterfüllung möglicherweise entsprechende Rechtsfolgen auslösen können. Beispielsweise ist es so, dass in Deutschland der Betriebsprüfer anhand der Verrechnungspreisdokumentation die Auswahl sowie die Anwendung des Verrechnungspreisansatzes nachvollziehen können soll. Dennoch sind die Anforderungen für eine „Unverwertbarkeit“ der Dokumentation sehr hoch. Die Rechtsfolgen einer nicht vorgelegten oder unverwertbaren Dokumentation können für den Steuerpflichtigen allerdings gravierend sein, da der Betriebsprüfer die Verrechnungspreise schätzen und dabei seine geschätzte Bandbreite zu Lasten des Steuerpflichtigen ausschöpfen kann. Zudem werden auf den resultierenden Anpassungsbetrag der Einkünfte Strafzuschläge von 5–10% erhoben.

Im Bereich der Auseinandersetzung mit den Finanzverwaltungen werden aus Sicht der Steuerpflichtigen in Deutschland durchweg folgende Erfahrungen geteilt:

- Teilweise sind die Diskussionen mit den lokalen Finanzverwaltungen langwierig und aufwendig. Oft ist die Prüfstrategie der Finanzverwaltung undurchsichtig und aus Sicht des Steuerpflichtigen nicht nachvollziehbar. Das Ziel ist in solchen Fällen häufig, den Preis einer Einigung für den Steuerpflichtigen zu erhöhen. Erfahrungsgemäß und bestätigt durch entsprechende empirische Erhebungen werden viele Betriebsprüfungen im Bereich der Verrechnungspreise mit einem Kompromiss über substantielle Anpassungen der Verrechnungspreise und des Gewinns der lokalen Gesellschaft beendet.<sup>12</sup> Substantielle Steuernachzahlungen und Zinszahlungen sind die Konsequenz. Weitere Konfliktlösungsmöglichkeiten, wie Finanzgerichtsverfahren oder Verständigungsverfahren, werden häufig nicht in Anspruch genommen.

<sup>11</sup> Vgl. PwC, Betriebsprüfung 2015, S. 42; siehe [www.pwc.de/BP\\_2015](http://www.pwc.de/BP_2015).

<sup>12</sup> Vgl. PwC, Betriebsprüfung 2015, S. 42.



- Verfahren vor Finanzgerichten im Bereich der Verrechnungspreise sind ebenfalls sehr langwierig und können sich über Jahre hinziehen. In der Regel führen sie nicht zu einer Beseitigung der Doppelbesteuerung. Daher sind entsprechende Verfahren im Bereich der Verrechnungspreise auch eher selten zu beobachten und stellen tendenziell eine Ausnahmeoption dar.
- Internationale Verständigungsverfahren, bei denen die Finanzverwaltungen der beteiligten Länder über die jeweilige Verrechnungspreisfrage verhandeln, sind geeignet, die resultierende Doppelbesteuerung zu beseitigen. Allerdings sind solche Verfahren aufgrund der begrenzten Ressourcen der zuständigen Behörden (in Deutschland dem Bundeszentralamt für Steuern, BZSt) ebenfalls de facto relativ langwierig. Dies obwohl es mittlerweile zwischen vielen Ländern die Möglichkeit von Schiedsverfahren mit Einigungszwang nach einer bestimmten Frist gibt (beispielsweise innerhalb der EU durch die EU Schiedskonvention innerhalb von insgesamt drei Jahren).

Zusammenfassend können aus Sicht der betroffenen Unternehmen aus der Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung im Bereich der Verrechnungspreise insbesondere die folgenden Risiken resultieren:

- Substantielle Steuernachzahlungen und darauf anfallende Zinsen. Diese können für die Unternehmen eine Doppelbesteuerung bedeuten, wenn das entsprechende Einkommen bereits auf der/den anderen Seite/n der Transaktionen versteuert wurde;
- Strafzuschläge, z. B. wegen der Nichterfüllung der Dokumentations- und Mitwirkungspflichten;
- Langwierige, die Ressourcen des Unternehmens in Anspruch nehmende, Betriebsprüfungen;
- Ggf. langwierige Gerichtsverfahren und/ oder internationale Verständigungsverfahren zur Beseitigung einer resultierenden Doppelbesteuerung

---

## 1.5 Was gilt es zu beachten?

Aus den Ausführungen sollte deutlich geworden sein, dass die Verrechnungspreise bei international tätigen Unternehmen im Fokus der Finanzverwaltungen stehen, in deren Ländern das Unternehmen aktiv ist. Die Finanzverwaltungen haben in der Regel erkannt, dass die Verrechnungspreise einen Hebel bieten, mit dem sich das Steueraufkommen in der Betriebsprüfung dauerhaft erhöhen lässt - im Gegensatz zu steuerlichen Themen wie Rückstellungen, die nur zu einer rein zeitlichen Verschiebung der Besteuerung führen. Hinzu kommt, dass durch die öffentliche Diskussion die Steuerplanung grenzüberschreitender Unternehmen im Fokus steht, was den lokalen Finanzbehörden ggf. eine zusätzliche Begründung bzw. Rechtfertigung für umfangreiche Prüfungshandlungen und eine offensive Vorgehensweise in diesem Bereich liefert.

Die Ergebnisse des verabschiedeten BEPS-Programms ermöglichen den Finanzverwaltungen eine wesentlich breiter angelegte Dokumentation sowie Analysen im Bereich



der Verrechnungspreise von den steuerpflichtigen Unternehmen einzufordern. Die Möglichkeiten für den Informationsaustausch zwischen den Finanzbehörden werden gleichzeitig ausgeweitet. Die Transparenz der Verrechnungspreisansätze für die lokalen Steuerbehörden wird hierdurch wesentlich erhöht. Während es in der Vergangenheit oft möglich und angemessen war, einseitig nur den lokalen Teil einer Transaktion darzustellen und mit einer einseitigen Methode zu verproben, wird es in Zukunft nicht immer einfach möglich sein, den Blick der Finanzverwaltung auf die Gesamtzusammenhänge im Konzern zu verhindern. Die Finanzverwaltungen werden durch den neuen OECD Dokumentationsansatz und das Country by Country Reporting wahrscheinlich einen umfassenden Blick auf den Konzern erhalten können (siehe hierzu die Ausführungen in [Kap. 3](#)).

Zudem werden die Argumentations- bzw. die Gestaltungsspielräume hinsichtlich der anzuwendenden Verrechnungspreisansätze eingeschränkt, so z. B. im Bereich der IWG, hinsichtlich der Risikoübernahme durch einzelne Konzerngesellschaften oder bei der Einrichtung eines Pools für die Finanzierung von Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten. Die Finanzverwaltungen können noch umfangreichere Informationen zu der tatsächlichen ökonomischen Substanz, zu Kontroll- und Entscheidungsbefugnissen über bestimmte Aktivitäten einfordern. Außerdem können sie eher als bisher den vom Steuerpflichtigen als angemessen gewählten Verrechnungspreisansatz umqualifizieren, weil ihnen ein anderer Ansatz eher vereinbar mit dem Fremdvergleichsgrundsatz und den neuen Kriterien der OECD erscheint (vgl. hierzu die Ausführungen in den [Kap. 4](#) und [5](#)). Die Rechtssicherheit wird durch diese Änderungen für die steuerpflichtigen Unternehmen sicherlich nicht erhöht; eher steigt das Potenzial für Diskussionen mit den Finanzverwaltungen. Daher gilt es, sich auf die neuen Anforderungen aus dem BEPS-Programm einzustellen und die Substantiierung der gewählten Verrechnungspreisansätze in der Verrechnungspreisdokumentation anzupassen oder aber diese hinsichtlich ihrer Verteidigungsfähigkeit im Hinblick auf die neuen OECD-Ansätze zu überprüfen und ggf. zu revidieren.

Eine zumindest teilweise gute Nachricht ist sicherlich, dass die OECD für die Beurteilung der Verrechnungspreise einen international abgestimmten Dokumentationsansatz entwickelt hat, an dem sich bei der Überprüfung der Verrechnungspreise auch die Finanzverwaltungen orientieren sollten (siehe hierzu die Ausführungen in [Kap. 3](#)). Dieser neue OECD-Dokumentationsansatz ist einerseits relativ breit angelegt und enthält einige restriktivere und nachteilige Anforderungen aus Sicht der Steuerpflichtigen (z. B. das Country-By-Country-Reporting, regelmäßige zeitnahe Dokumentation, regelmäßiges z. T. jährliches Update der Fremdvergleichsstudien, Präferenz für lokale Vergleichsunternehmen sowie für ex-ante Preissetzung). Andererseits gibt es auch Bestandteile, die für die Steuerpflichtigen von Vorteil sind: so z. B. die Möglichkeit, die Dokumentation in Englisch einreichen zu können und die Definition von Wesentlichkeitsgrenzen für Transaktionen, die allerdings noch durch die lokalen Finanzverwaltungen zu definieren sind. Die Hoffnung besteht, dass dieser Ansatz in Zukunft geeignet ist, auch die meisten lokalen Anforderungen mit zu erfüllen, so dass die Steuerpflichtigen ihre weltweiten Dokumentationsanforderungen im Bereich Verrechnungspreise effizient erfüllen. In diesem Zusammenhang bleibt abzuwarten, wie die Länder die Regelungen in nationales

Recht überführen werden, und es bleibt zu hoffen, dass es nicht zu allzu vielen signifikanten Abweichungen bei diesen Überführungen in nationale Regelungen kommen wird.

Um die Risiken im Bereich der Verrechnungspreise aus Sicht eines Steuerpflichtigen Unternehmens zu minimieren, empfiehlt sich für international aktive Unternehmen erfahrungsgemäß die Beachtung der folgenden Grundsätze:

- Das steuerpflichtige Unternehmen sollte so gut wie möglich den Fremdvergleichsgrundsatz und die OECD Verrechnungspreis-RL mit den Änderungen und Ergänzungen durch das OECD-BEPS Programm beachten und dies ausführlich dokumentieren. Die OECD-RL stellen eine Anleitung zur Erfüllung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar. Die gestiegenen Anforderungen aus dem BEPS Programm werden verstärkt die Aufmerksamkeit der Finanzverwaltungen auf die Verrechnungspreise lenken.
- Auch wenn die Finanzverwaltungen oft eine Präferenz für die transaktionsbezogenen Standardmethoden (z. B. einen Preisvergleich) äußern, heißt dies nicht, dass die Ergebnisse aus solchen Ansätzen auch tatsächlich immer akzeptiert werden. Finanzverwaltungen gehen oft ergebnisorientiert vor. Nicht jede mögliche Fremdtransaktion führt zwangsläufig auch zu einem von den Behörden akzeptierten Ergebnis. Die Erwartung ist, dass mit den neuen OECD-Ansätzen im Bereich der Verrechnungspreise ganzheitliche gewinnorientierte Ansätze, wie die Gewinnaufteilungsmethode (Profit Split Methode) an Bedeutung gewinnen und von den Finanzverwaltungen zunehmend eingefordert werden.
- Der Steuerpflichtige sollte in jedem Fall die aktuellen und für die relevanten Länder spezifischen Dokumentations- und Mitwirkungsvorschriften beachten und erfüllen. In Zeiten von BEPS sollte er zudem regelmäßig die Umsetzung des OECD-Dokumentationsansatzes und der anderen BEPS Änderungen in nationales Recht beobachten. In der Regel kann die Beweislast durch die Erfüllung der Dokumentationspflichten auf die Finanzverwaltungen übertragen werden.
- Für den Fremdvergleich gibt es in der Regel Bandbreiten. Diese sind bei eingeschränkt vergleichbaren Transaktionen einzuengen. Der Steuerpflichtige hat die Möglichkeit die Bandbreiten zu nutzen, denn im Prinzip ist jeder Punkt in der (eingengten) Bandbreite vereinbar mit dem Fremdvergleichsgrundsatz.

Internationale Unternehmen, die grenzüberschreitende Aktivitäten, eine Tochtergesellschaft und/oder Betriebstätten unterhalten und die relevanten Transaktionsgrenzen überschreiten (s. u. a. [Kap. 2](#)), sollten sich in jedem Fall mit dem Thema Verrechnungspreise auseinandersetzen, um keine bösen Überraschungen in zukünftigen Betriebsprüfungen zu erleben. Dies gilt auch für mittelständische Unternehmen, da es bislang nur in sehr begrenzten Maße Vereinfachungen und Wesentlichkeitsgrenzen für kleinere Unternehmen gibt. Oft gibt es durchaus die Möglichkeit zu pragmatischen Ansätzen. Allerdings sollte man den Dokumentationsansatz, insbesondere den Fremdvergleichsansatz nicht zu stark verkürzen, da dieser ggf. schwierige Diskussionen in der nächsten Betriebsprüfung vermeiden helfen kann. Zumindest kann ein guter Dokumentationsansatz wesentlich dazu beitragen, die Ausgangsposition für die kommende Betriebsprüfung auf eine solide Basis zu stellen und die Verteidigungsfähigkeit der Verrechnungspreisansätze in Betriebsprü-

fungen und damit die Rechtssicherheit signifikant zu erhöhen. Erst Recht in den Zeiten des BEPS-Programms gilt, dass die proaktive Überprüfung der Verrechnungspreisansätze und deren Dokumentation erforderlich ist, um in den kommenden Betriebsprüfungen bestehen zu können (vgl. zur Vorgehensweise im Einzelnen [Kap. 6](#)).

---

## 1.6 Aufbau dieses Buches

Der Aufbau dieses Buches ist so gestaltet, dass die einzelnen Kapitel grundsätzlich unabhängig voneinander gelesen werden können. Der Leser hat somit die Möglichkeit nach konkretem Interesse direkt in ein bestimmtes Kapitel zu dem für ihn besonders relevanten Themenbereich einzusteigen. Da die einzelnen Kapitel dennoch einer inneren Logik folgend aufeinander aufbauen, empfehlen wir grundsätzlich die Lektüre des gesamten Buches.

Dieses Buch beginnt, nach dieser Einführung, mit einem Kapitel über die relevanten Grundlagen des **deutschen Steuerrechts sowie der internationalen steuerrechtlichen Regularien** im Zusammenhang mit Konzernverrechnungspreisen. Neu in diesem Kapitel ist ein Überblick über alle Maßnahmen des BEPS Programms. Dabei wird herausgearbeitet, welche Maßnahmen für die Verrechnungspreise von Bedeutung sind. Der Praktiker, der beispielsweise vorwiegend an einer Hilfe zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation oder Beispielen für typische Betriebsprüfungsfälle interessiert ist, kann dieses Kapitel zunächst überspringen. Sollten detailliertere Informationen über steuerrechtliche Zusammenhänge zu einem späteren Zeitpunkt erforderlich sein, können diese in diesem Kapitel entsprechend nachgelesen werden.

**Kapitel 3** behandelt beispielhaft die praktische Erstellung einer **Verrechnungspreisdokumentation**. Hierzu werden die wesentlichen inhaltlichen Bausteine ausführlich erläutert. Die Besonderheiten des **OECD BEPS Dokumentationsansatzes** und dessen Implikationen für die Dokumentationspraxis werden dargestellt. Abschließend wird die Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation anhand eines konkreten Fallbeispiels in der Praxis dargelegt.

**Kapitel 4** vertieft den Themenkomplex „**Funktions- und Risikoanalyse**“, die sowohl für die analytische Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise einschließlich der Auswahl einer steuerlich anwendbaren Verrechnungspreismethode essenziell ist, als auch einen elementaren Baustein jeder Verrechnungspreisdokumentation darstellt. Das Kapitel fasst die detaillierten Ausführungen beispielhaft anhand typischer „Funktions- und Risikoprofile“ häufig auftretender Fallkonstellationen zusammen. Die Funktions- und Risikoanalyse ist das wesentliche Fundament für die Durchführung einer ökonomischen Analyse der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise. Die Neuerungen aus den finalen BEPS Papieren wurden eingearbeitet und die Konsequenzen dargestellt.

**Kapitel 5** beschäftigt sich schließlich ausführlich mit den **Verrechnungspreismethoden** und der **ökonomischen Analyse der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise**. In diesem Kapitel werden die wesentlichen international akzeptierten Verrechnungspreismethoden dargestellt, deren Anwendbarkeit für verschiedene Fallkonstellationen diskutiert sowie die konkrete Durchführung des Fremdvergleichstests mit Hilfe empirischer

Drittdaten erläutert. In diesem Bereich gibt es zahlreiche wesentliche Neuerungen insbesondere aus den Aktionspunkten 8 bis 10 des BEPS Programms, die in der Darstellung entsprechend berücksichtigt wurden. Darüber hinaus werden die Implikationen für die Verrechnungspreisansätze diskutiert.

Abschließend werden in **Kap 6** typische Problemfelder in **Betriebsprüfungen** anhand konkreter Fallbeispiele dargestellt, einschließlich möglicher Lösungs- bzw. Verteidigungsansätze. **Kapitel 6** diskutiert zudem grundlegende Fragen eines effizienten Managements von Betriebsprüfungen.

---

## Literatur

- Neville, S. & Treanor, J. 2012. Starbucks to pay £20m in tax over next two years after customer revolt. In: The Guardian (<http://www.theguardian.com/business/2012/dec/06/starbucks-to-pay-10m-corporation-tax>)
- OECD 2013. Addressing Base Erosion and Profit Shifting.
- OECD 22. Juli, 2010. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing („OECD RL“)
- OECD (2015). OECD presents outputs of OECD/G20 BEPS Project for discussion at G20 Finance Ministers meeting. <http://www.oecd.org/ctp/oecd-presents-outputs-of-oecd-g20-beps-project-for-discussion-at-g20-finance-ministers-meeting.htm>
- OECD (2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en> („OECD (2015), Measuring and Monitoring BEPS, Action 11“)
- PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft 2015, Betriebsprüfung 2015 („PwC, Betriebsprüfung 2015“)
- United Nations Conference on Trade and Development. World Investment Reports 1991–2011 (<http://unctad.org/wir>)
- United Nations Conference on Trade and Development, 2013. World Investment Report 2013: Global Value Chains: Investment and Trade for Development.

**Open Access** Dieses Kapitel wird unter der Creative Commons Namensnennung-Nicht kommerziell 2.5 International Lizenz (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/2.5/deed.de>) veröffentlicht, welche für nicht kommerzielle Zwecke die Nutzung, Verbreitung und Wiedergabe in jeglichem Medium und Format erlaubt, sofern Sie den/die ursprünglichen Autor(en), den Titel des Werks und die Quelle ordnungsgemäß nennen, einen Link zur Creative Commons Lizenz beifügen und im Falle einer Abwandlung durch einen entsprechenden Hinweis deutlich erkennbar machen, dass Änderungen vorgenommen wurden.

Die in diesem Kapitel enthaltenen Bilder und sonstiges Drittmaterial unterliegen ebenfalls der genannten Creative Commons Lizenz, sofern sich aus der Abbildungslegende nichts anderes ergibt. Sofern das betreffende Material nicht unter der genannten Creative Commons Lizenz steht und die betreffende Handlung nicht nach gesetzlichen Vorschriften erlaubt ist, ist auch für die oben aufgeführten nicht-kommerziellen Weiterverwendungen des Materials die Einwilligung des jeweiligen Rechteinhabers einzuholen.



Susanne Tomson und Claas Buurman

---

## 2.1 Einleitung

Die in diesem Buch dargestellten Verfahren zur Ermittlung konzerninterner Verrechnungspreise beruhen auf nationalen sowie internationalen gesetzlichen Regelungen bzw. völkerrechtlichen Verträgen und verpflichten den Steuerpflichtigen ebenso wie die beteiligten Finanzverwaltungen. Ohne bindende Vorschriften, die sowohl den Steuerpflichtigen als auch die Finanzverwaltung zur Anwendung des **Fremdvergleichsgrundsatzes** verpflichten, ist kein Steuerpflichtiger dazu gezwungen, den Fremdvergleich bei seiner steuerlichen Gewinnermittlung anzuwenden. Ebenso wie die Anwendung der „Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung“ für Kaufleute aufgrund gesetzlicher Regelungen verpflichtend ist<sup>1</sup>, bedarf es somit auch für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gesetzlicher Regelungen.

Der Fremdvergleichsgrundsatz als Maßstab der internationalen Gewinnabgrenzung ist in den international zwischen den einzelnen Staaten abgeschlossenen **Doppelbesteuerungsabkommen** kodifiziert. Diese Doppelbesteuerungsabkommen stellen völkerrechtliche Verträge dar und regeln die Aufteilung von Besteuerungsrechten zwischen einzelnen Staaten. Um eine relative Homogenität dieser bilateralen Verträge sicherzustellen, sind im Rahmen internationaler Organisationen Musterformulierungen für diese bilateralen

---

<sup>1</sup> Vgl. § 238 HGB.

---

C. Buurman (✉)  
Deloitte & Touche GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Kurfürstendamm 23, 10719 Berlin,  
Deutschland  
E-Mail: clbuurman@deloitte.de

S. Tomson  
PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Konrad-Adenauer-Ufer 11, 50668  
Köln, Deutschland  
E-Mail: susanne.tomson@de.pwc.com

Doppelbesteuerungsabkommen entwickelt worden. Es existieren u. a. folgende wichtige Musterabkommen:

- Musterabkommen der OECD
- Musterabkommen der UN

Neben Unterschieden, die insbesondere zwischen dem Musterabkommen der OECD und dem Musterabkommen der UN in einer unterschiedlichen Aufteilung von Besteuerungsrechten bestehen, ist der Fremdvergleichsgrundsatz in sämtlichen Musterabkommen kodifiziert. Der Fremdvergleichsgrundsatz gem. Art. 9 OECD-MA lautet wie folgt:

„Wenn

- a. ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist, oder
- b. dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, 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.“

Auch die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen beinhalten – gegebenenfalls mit redaktionellen Unterschieden – diesen Fremdvergleichsgrundsatz. Bei Abschluss eines Doppelbesteuerungsabkommens, das einen dem Art. 9 OECD-MA entsprechenden Artikel beinhaltet, verpflichtet sich die Bundesrepublik Deutschland insoweit gegenüber dem anderen Vertragsstaat dazu, den Fremdvergleichsgrundsatz einzuhalten.

Die bilateral zwischen der Bundesrepublik Deutschland und den beteiligten Staaten abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen stellen keine steuerbegründenden Normen dar. Stattdessen begrenzen sie das Besteuerungsrecht der beteiligten Staaten.<sup>2</sup> Zudem ist der Fremdvergleichsgrundsatz in den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen so ausgestaltet, dass er keine alleinige Rechtsgrundlage für eine Gewinnberichtigung darstellt. Dementsprechend bedarf es innerstaatlicher Normen zur Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes in der Bundesrepublik Deutschland. Sollte zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem betreffenden Staat kein Doppelbesteuerungsabkommen

---

<sup>2</sup> Vgl. Vögele/Fischer in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise, Kapitel A, Rn. 13.

bestehen (wie beispielsweise mit Wirkung zum 01.01.2006 mit Brasilien) kommen ausschließlich **innerstaatliche Normen** zur Anwendung.

Diese innerstaatlichen Normen können Gesetze sein. Neben Gesetzen zählen zu den innerstaatlichen Normen, die den Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung binden, auch Rechtsverordnungen. Rechtsverordnungen werden im Bereich der Verrechnungspreise durch das Bundesministerium der Finanzen mit Zustimmung des Bundesrats erlassen. Es bedarf hierzu jeweils einer gesetzlichen Regelung, und die Rechtsverordnungen können nur in dem vom Gesetz definierten Rahmen erlassen werden. Für den Bereich der Verrechnungspreise sind gegenwärtig folgende **Rechtsverordnungen** in Kraft:

- Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV) vom 13.11.2003 i. d. F.26.6.2013
- Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverlagerungsverordnung – FVerlV) v. 12.08.2008 i. d. F. v. 26.6.2013
- Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV) vom 13. Oktober 2014

Zudem wird seitens des Bundesministeriums der Finanzen gegenwärtig an einer Rechtsverordnung zu Einzelheiten und zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gearbeitet. Rechtsgrundlage dieser Rechtsverordnung ist § 1 Abs. 6 des AStG. Bislang liegt allerdings noch kein öffentlicher Entwurf dieser Rechtsverordnung vor.

Bei Rechtsverordnungen werden Teile der Exekutive dazu ermächtigt, mit Zustimmung des Bundesrats weitergehende Verordnungen über einen eng begrenzten und im Gesetz definierten Rahmen zu erlassen. Insofern stellt sich hierbei die Frage, ob die teilweise sehr weitgehenden Rechtsverordnungen noch in Einklang mit der jeweiligen Ermächtigung stehen, da die Voraussetzung für den Erlass einer Rechtsverordnung die vorausgehende Ermächtigung ist. Wir werden im Folgenden von weitergehenden Diskussionen dieser Problematik absehen. Steuerpflichtige sollten jedoch im Einzelfall gegebenenfalls prüfen (lassen), ob einseitig belastende Regelungen der Verordnungen im Rechtswege angegriffen werden können.

Neben diesen den Steuerpflichtigen sowie die Finanzverwaltung bindenden Normen hat die Finanzverwaltung zudem eine Vielzahl von **Verwaltungsanweisungen** erlassen, die die Auffassung der Finanzverwaltung zu den wichtigsten Verrechnungspreisthemen darlegen. Diese Verwaltungsanweisungen binden ausschließlich die Finanzverwaltung und weder den Steuerpflichtigen noch die Gerichte. Dementsprechend ist es insbesondere in Betriebsprüfungen von entscheidender Bedeutung, die Rechtsgrundlage hinter der von der Finanzverwaltung vertretenen Rechtsauffassung zu kennen. Es gilt insofern zu verhindern, dass in den Verwaltungsanweisungen dargelegte Rechtsauffassungen ungeprüft als geltendes Recht aufgefasst werden.



Die wichtigsten im Zusammenhang mit grenzüberschreitenden Verrechnungspreisen ergangenen Verwaltungsanweisungen sind in chronologischer Reihenfolge:

- Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze) v. 23.02.1983
- Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) v. 24.12.1999
- Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen (VWG-Umlageverträge) v. 30.12.1999 – veraltet aufgrund BsGaV
- Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung (Verwaltungsgrundsätze-Arbeitnehmerentsendung) v. 09.11.2001
- Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes (Anwendungsschreiben zum AStG) v. 14.05.2004
- Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (VWGV) v. 12.04.2005
- Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuer-sachen v. 25.01.2006
- Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen v. 13.07.2006
- Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APAs) v. 05.10.2006
- Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung) v. 13.10.2010

Innerhalb dieses Kapitels werden wichtige innerstaatliche Korrekturvorschriften kurz dargestellt. Zudem wird ein Überblick über die OECD-Doppelbesteuerungsabkommen und die OECD-RL sowie für den Steuerpflichtigen praktisch sehr bedeutenden Mitwirkungspflichten, insbesondere die gesetzlichen Dokumentationspflichten gem. § 90 Abs. 3 AO in Verbindung mit der GAufzV gegeben. Abschließend beschäftigt sich dieses Kapitel mit den Möglichkeiten einer Vermeidung der Doppelbesteuerung mittels Verständigungs- und Schiedsverfahren sowie APAs.



## 2.2 Nationale Korrekturvorschriften

Bei den nationalen steuerlichen Regelungen ist zwischen Korrektornormen zu unterscheiden, die sowohl für inländische als auch für grenzüberschreitende Sachverhalte gelten und Korrektornormen, die ausschließlich auf grenzüberschreitende Sachverhalte Anwendung finden.

Sowohl auf inländische als auch auf ausländische Sachverhalte finden die folgenden Korrektornormen Anwendung:

- Entnahme gem. § 4 Abs. 1 S. 2 EStG
- Einlage gem. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG
- Verdeckte Einlage gem. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG
- Verdeckte Gewinnausschüttung gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG

Sowohl die Entnahme als auch die Einlage finden auf **Mitunternehmenschaften** bzw. **Einzelunternehmen** Anwendung. Die Regelungen zur verdeckten Einlage sowie zur verdeckten Gewinnausschüttung finden auf **Kapitalgesellschaften** Anwendung. Zur Ergänzung dieser innerstaatlichen Korrektornormen, die sowohl auf nationale als auch auf internationale Sachverhalte Anwendung finden, ist das AStG explizit als Korrektornorm für grenzüberschreitende Sachverhalte entwickelt worden. Hintergrund der Verabschiedung des AStG am 08.09.1972 war die Bekämpfung steuerlicher Gewinnverlagerungen ins Ausland.<sup>3</sup> Als Missbrauchsbekämpfungsvorschrift ist § 1 AStG zudem nur dann anzuwenden, wenn die Einkünfte des Steuerpflichtigen in Deutschland aufgrund nicht zutreffender Verrechnungspreise gemindert worden sind. Für den korrespondierenden Fall einer Erhöhung der Einkünfte des Steuerpflichtigen aufgrund unangemessener Verrechnungspreise ist § 1 AStG nicht anzuwenden. Jedoch vertritt die Finanzverwaltung in den VWG-FVerl die Auffassung, dass die VWG-FVerl korrespondierend auch für **Funktionsverlagerungen** ins Inland gelten sollen.

Das AStG regelt in § 1 AStG die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im innerstaatlichen Recht. Seit Änderung des § 1 AStG zum Veranlagungszeitraum 2008 gilt, dass § 1 AStG ergänzend zu den sonstigen nationalen Regelungen zur Anwendung kommt.

Wie bereits dargestellt, bestehen neben den gesetzlichen Regelungen auch Rechtsverordnungen zum Thema Verrechnungspreise, welche die bestehenden Gesetze konkretisieren und ebenfalls Gesetzesrang haben, also dementsprechend auch für nationale Gerichte bindend sind. Bezüglich der Regelungen zum Fremdvergleichsgrundsatz nach § 1 AStG ist dies gegenwärtig die FVerlV und die BsGaV.

---

<sup>3</sup> Vgl. zur Entstehungsgeschichte des AStG Wassermeyer, AStG Kommentar, § 1 Anm. 16 ff.

## 2.2.1 Entnahme/Einlage

Entnahmen sind nach der Definition von § 4 Abs. 1 Satz 2 EStG alle Wirtschaftsgüter (Barentnahmen, Waren, Erzeugnisse, Nutzungen und Leistungen), die der Steuerpflichtige dem Betrieb für sich, für seinen Haushalt oder für andere betriebsfremde Zwecke im Laufe des Wirtschaftsjahrs entnommen hat. Bei Werten, die außerbetrieblich erwirtschaftet und dem Betriebsvermögen zugeführt wurden, handelt es sich um Einlagen, § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG. Gegenstand von Einlagen können abnutzbare und nicht abnutzbare, materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter aller Art sein, unabhängig davon, ob sie dem Anlage- oder dem Umlaufvermögen zuzuordnen sind (R 4.3 Abs. 1 EStR).

Auf Einzelunternehmen und Personengesellschaften finden die Regelungen zur **Entnahme** bzw. zur **Einlage** Anwendung. Grundsätzlich gilt, dass Entnahmen bzw. Einlagen mit dem **Teilwert** zu bewerten sind. Der Teilwert gilt als der Betrag, den der Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen eines Gesamtkaufpreises dem erworbenen Wirtschaftsgut zuschreiben würde.<sup>4</sup> Eine Entnahme bzw. Einlage wird immer dann angenommen, wenn ein Wirtschaftsgut aus der betrieblichen Sphäre des Steuerpflichtigen in die private Sphäre des Steuerpflichtigen übergeht oder umgekehrt.

Die Definition des Teilwerts führt dazu, dass in vielen Fällen eine Schätzung des Teilwerts notwendig ist. Die Obergrenze des Schätzungsrahmens bilden die Wiederbeschaffungskosten, die Untergrenze die Netto-Einzelveräußerungspreise. Als Wiederbeschaffungskosten ist der Betrag anzusehen, der für die Anschaffung des Wirtschaftsguts in gleicher Güte und Beschaffenheit am Bewertungsstichtag aufzuwenden wäre.<sup>5</sup> Gewinnaufschläge dürfen bei der Bewertung nicht berücksichtigt werden. Für selbst erstellte Wirtschaftsgüter entspricht der Teilwert daher bspw. den Reproduktionskosten, also sämtlichen Herstellungskosten einschließlich anteiliger Gemeinkosten, zuzüglich etwaiger kalkulatorischer Zusatzkosten. Zwischen dem Teilwert und dem Fremdvergleichspreis können im konkreten Einzelfall somit erhebliche Unterschiede bestehen. Andererseits wird sich eine Übereinstimmung hinsichtlich des Teilwertes von fremd erworbenen Wirtschaftsgütern und dem Fremdvergleichspreis ergeben.<sup>6</sup>

Zudem ist gesetzlich fixiert, dass auch „der Ausschluss oder die Beschränkung des Besteuerungsrechts der Bundesrepublik Deutschland hinsichtlich des Gewinns aus der Veräußerung oder der Nutzung eines Wirtschaftsguts“ einer Entnahme gleichsteht (**Entstrickung**). Dies gilt insbesondere dann, wenn ein Wirtschaftsgut anstelle einer inländischen einer ausländischen Betriebsstätte zuzuordnen ist.<sup>7</sup> Korrespondierend gilt auch die Zuordnung von Wirtschaftsgütern, die anstelle einer ausländischen Betriebsstätte jetzt einer inländischen Betriebsstätte zuzuordnen sind, als Einlage (**Verstrickung**).<sup>8</sup>

<sup>4</sup> Vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG.

<sup>5</sup> Vgl. Vögele/Fischer in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise, Kapitel A Rn. 36.

<sup>6</sup> Vgl. Vögele/Fischer in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise, Kapitel A Rn. 37.

<sup>7</sup> Vgl. § 4 Abs. 1 S. 3 und 4 EStG.

<sup>8</sup> Vgl. § 4 Abs. 1 S. 8 EStG.

Für Zwecke der Überführung von Wirtschaftsgütern in eine Betriebsstätte wird als Bewertungsmaßstab nicht der Teilwert, sondern der **gemeine Wert** angesetzt. Der gemeine Wert bezeichnet den Wert, den ein fremder Dritter für dieses Wirtschaftsgut als Einzelveräußerungspreis bezahlen würde.<sup>9</sup> Dieser Preis beinhaltet insofern im Gegensatz zum Teilwert auch ein Gewinnelement.

Zur Abmilderung der potenziellen EU-Rechtswidrigkeit dieser Regelung, da Verlagerungen von Wirtschaftsgütern innerhalb eines Unternehmens in andere EU-Staaten gegenüber einer Verlagerung dieser Wirtschaftsgüter innerhalb Deutschlands benachteiligt sind, kann für den Fall der Verlagerung eines Wirtschaftsguts in das EU-Ausland für den entstehenden Gewinn, der aufgrund der Bewertung nach dem gemeinen Wert entsteht (sofern dieser auf das Anlagevermögen entfällt) ein steuerneutraler Ausgleichsposten gebildet werden.

Dieser Ausgleichsposten ist im Jahr der Bildung und den darauf folgenden vier Jahren zu gleichen Teilen gewinnerhöhend aufzulösen.<sup>10</sup> Wird das Wirtschaftsgut innerhalb von fünf Jahren nach Änderung der Zuordnung wieder einer deutschen Betriebsstätte des Steuerpflichtigen zugeordnet, sind die erhöhten Anschaffungskosten des Wirtschaftsguts sowie die gewinnerhöhenden Auflösungen des Ausgleichspostens zu korrigieren.<sup>11</sup> Dementsprechend wird die Gewinnerhöhung in diesen Fällen wieder rückgängig gemacht.

Auch für Kapitalgesellschaften gilt, dass eine vorstehend dargestellte Änderung der Zuordnung eines Wirtschaftsguts eine Gewinnrealisierung zum gemeinen Wert darstellt. In diesem Fall wird die Veräußerung oder Überlassung des Wirtschaftsguts zum gemeinen Wert fingiert, die Regelungen des § 4 g EStG gelten entsprechend.<sup>12</sup>

### 2.2.2 Verdeckte Einlage

Kapitalgesellschaften haben ausschließlich eine **betriebliche Sphäre**. Eine Trennung in eine private und eine betriebliche Sphäre, wie sie bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften vorgenommen wird, ist insofern nicht möglich. Dementsprechend finden auch die Regelungen zur Einlage/Entnahme auf Kapitalgesellschaften keine Anwendung.

Für Kapitalgesellschaften können jedoch die Regelungen zur verdeckten Einlage i. S. d. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG Anwendung finden. Eine verdeckte Einlage liegt vor, „wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Körperschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist“.<sup>13</sup>

---

<sup>9</sup> Vgl. § 9 Abs. 2 BewG.

<sup>10</sup> Vgl. § 4 g Abs. 2 EStG.

<sup>11</sup> Vgl. § 4 g Abs. 3 EStG.

<sup>12</sup> Vgl. § 12 Abs. 1 KStG.

<sup>13</sup> Vgl. R40 KStR.

Die Rechtsfolge einer verdeckten Einlage ist, dass diese den Gewinn der Kapitalgesellschaft, in welche eingelegt worden ist, nicht erhöht, obwohl die verdeckte Einlage das Vermögen der Gesellschaft erhöht hat.<sup>14</sup> Die verdeckte Einlage ist mit dem Teilwert zu bewerten.<sup>15</sup> Die verdeckte Einlage ist auch bei dem einlegenden Gesellschafter mit dem Teilwert zu bewerten und erhöht somit dessen Einkommen sowie dessen Anschaffungskosten der Beteiligung an der Kapitalgesellschaft. Zudem wird durch die verdeckte Einlage das steuerliche Einlagekonto der Kapitalgesellschaft gem. § 27 KStG erhöht.

Bei der Anwendung der Regelung zur verdeckten Einlage ist zu beachten, dass nur **einlagefähige Wirtschaftsgüter** Teil einer verdeckten Einlage sein können. Dementsprechend stellt die Überlassung von Nutzungsvorteilen des Gesellschafters an seine Kapitalgesellschaft (bspw. unentgeltliche Tätigkeiten seines Personals, Überlassung von Darlehen zu einem unüblich niedrigen Zinssatz) keine verdeckten Einlagen dar. Bei nicht grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen greift insoweit keine ertragssteuerliche Korrekturnorm. Im Falle grenzüberschreitender Geschäftsvorfälle sind diese Geschäftsbeziehungen jedoch regelmäßig Gegenstand einer Korrektur gem. § 1 AStG.

Durch das Jahressteuergesetz 2007 wurden für verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) und verdeckte Einlagen (vE) Vorschriften eingeführt, die eine korrespondierende Besteuerung der Kapitalgesellschaft und ihrer Anteilseigner gewährleisten sollen, sog. Korrespondenzprinzip.<sup>16</sup> Das Korrespondenzprinzip bei der verdeckten Einlage sieht vor, dass das Einkommen der Kapitalgesellschaft zu erhöhen ist, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des (den Vorteil gewährenden) Gesellschafters gemindert hat.

### 2.2.3 Verdeckte Gewinnausschüttung

Eine vGA i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist „eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags i. S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht“.<sup>17</sup> Dementsprechend liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung grundsätzlich dann vor, wenn der steuerliche Gewinn der Gesellschaft aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses gemindert worden ist.

Im Gegensatz zu den Regelungen zur verdeckten Einlage ist die verdeckte Gewinnausschüttung auch auf Vorteilsgewährungen anwendbar, die keine einlagefähigen Wirtschaftsgüter umfassen. Die Frage, ob eine Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist vor dem Hintergrund zu klären, ob ein ordentlicher und

<sup>14</sup> Vgl. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG.

<sup>15</sup> Vgl. R 40 Abs. 4 KStR.

<sup>16</sup> Vgl. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d) Sätze 2 und 3 EStG, § 8 Abs. 3 S. 3–6 KStG; § 8b Abs. 1 S. 2–4 KStG, Abs. 2 KStG.

<sup>17</sup> Vgl. R 36 KStR.

gewissenhafter Geschäftsleiter diese Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung akzeptiert hätte. Die verdeckte Gewinnausschüttung wird dementsprechend vor dem Hintergrund des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters zum Fremdvergleichspreis bewertet und das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft entsprechend erhöht.<sup>18</sup>

Ebenso wie bei der verdeckten Einlage wurde bei der verdeckten Gewinnausschüttung das Korrespondenzprinzip eingeführt.<sup>19</sup> Voraussetzung für die Steuerfreiheit (95%) der verdeckten Gewinnausschüttung auf Seiten des Empfängers ist gem. § 8b Abs. 1 KStG seitdem, dass die verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen der ausschüttenden Gesellschaft erhöht bzw. nicht gemindert hat.

Bei der Anwendung der Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung wird grundsätzlich bereits dann eine verdeckte Gewinnausschüttung angenommen, wenn **es für Geschäftsbeziehungen** zwischen der Gesellschaft und ihrem **beherrschenden Gesellschafter** an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird.<sup>20</sup> Hierbei ist jedoch zu beachten, dass nach der Rechtsprechung<sup>21</sup> Art. 9 OECD-MA eine Sperrwirkung dahingehend entfaltet, dass eine Einkommenskorrektur nur dann möglich ist, wenn die Gewinne eines Unternehmens aufgrund des Ansatzes nicht fremdüblicher Verrechnungspreise gemindert worden sind. Dementsprechend ist, solange die Verrechnungspreise dem Fremdvergleich entsprechen, eine Korrektur aufgrund formaler Mängel nicht möglich. Wird eine grenzüberschreitende konzerninterne Transaktion von der Betriebsprüfung allein aufgrund formaler Mängel aufgegriffen, sollte geprüft werden, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und dem betreffenden Staat, gegenüber dem die verdeckte Gewinnausschüttung angenommen wurde, besteht. Wie vorstehend dargestellt, hat die Bundesrepublik Deutschland eine dem Art. 9 OECD-MA vergleichbare Regelung in seine jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen aufgenommen, so dass diese Regelung gegenüber der nationalen Regelung zur verdeckten Gewinnausschüttung Sperrwirkung entfaltet.

<sup>18</sup> Vgl. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.

<sup>19</sup> Vgl. § 3 Nr. 40 Satz 1 Buchst. d) Sätze 2 und 3 EStG, § 8 Abs. 3 S. 3–6 KStG; § 8b Abs. 1 S. 2–4 KStG, Abs. 2 KStG.

<sup>20</sup> Vgl. R 36 Abs. 2 KStR.

<sup>21</sup> Vgl. FG Köln v. 22. August 2007 zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Großbritannien und BFH v. 11.10.2012 zum Doppelbesteuerungsabkommen mit den Niederlanden.

## 2.2.4 § 1 AStG

### 2.2.4.1 Tatbestandsmerkmale

„Werden Einkünfte eines Steuerpflichtigen aus einer **Geschäftsbeziehung** zum **Ausland** mit einer ihm **nahe stehenden Person** dadurch **gemindert**, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), zugrunde legt, als sie voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz), sind seine Einkünfte unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären“.<sup>22</sup> Seit der Änderung des § 1 AStG in 2008 im Rahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes findet der § 1 AStG auch dann ergänzend Anwendung, wenn eine Korrektur des § 1 AStG über andere Korrekturen hinausginge. Im Folgenden werden die neben der Minderung der Einkünfte weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 AStG und die damit zusammenhängenden Fragestellungen dargestellt.

**Steuerpflichtiger** Die Einkünfte eines Steuerpflichtigen müssen gemindert sein. Die Regelungen des § 1 AStG finden unabhängig davon Anwendung, ob es sich hierbei um einen unbeschränkt Steuerpflichtigen oder um einen in Deutschland beschränkt Steuerpflichtigen handelt. Bis einschließlich 2012 unterlag eine Mitunternehmerschaft (Personengesellschaft) nicht den Regelungen des § 1 AStG. Jedoch wurde die Anwendung des § 1 AStG durch das AmtshilfeRLUMsG ab dem Veranlagungszeitraum 2013 ausgeweitet, seitdem gelten die Regelungen des § 1 AStG auch für Personengesellschaften. Dies entspricht der bisherigen Rechtsauffassung der deutschen Finanzverwaltung.<sup>23</sup>

**Geschäftsbeziehungen** Eine Korrektur nach § 1 AStG kann nur dann vorgenommen werden, wenn eine **Geschäftsbeziehung** vorliegt. Die Frage wann eine Geschäftsbeziehung vorliegt, ist Gegenstand einer umfangreichen Rechtsprechung. Nach Änderungen des § 1 AStG zum Thema der Geschäftsbeziehung (zuletzt in 2012) ist eine Geschäftsbeziehung jeder:

einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (Geschäftsvorfälle) zwischen einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person,

a)

die Teil einer Tätigkeit des Steuerpflichtigen oder der nahestehenden Person sind, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden sind oder anzuwenden wären, wenn sich der Geschäftsvorfall im Inland unter Beteiligung eines unbeschränkt Steuerpflichtigen und einer inländischen nahestehenden Person ereignet hätte, und

b)

denen keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt; eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist eine Vereinbarung, die unmittelbar zu einer rechtlichen Änderung der Gesellschafterstellung führt;

<sup>22</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 AStG.

<sup>23</sup> Vgl. Anwendungsschreiben zum AStG v. 14.05.2004, Tz. 1.4.3.

2. Geschäftsvorfälle zwischen einem Unternehmen eines Steuerpflichtigen und seiner in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte (anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen). Liegt einem Geschäftsvorfall keine schuldrechtliche Vereinbarung zugrunde, ist davon auszugehen, dass voneinander unabhängige ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter eine schuldrechtliche Vereinbarung getroffen hätten oder eine bestehende Rechtsposition geltend machen würden, die der Besteuerung zugrunde zu legen ist, es sei denn, der Steuerpflichtige macht im Einzelfall etwas anderes glaubhaft.

Seit der Änderung der Definition der Geschäftsbeziehung in 2003 stellen auch zinslose Darlehen sowie die Vergabe von Garantien an verbundene Unternehmen grundsätzlich Geschäftsbeziehungen gem. § 1 AStG dar, selbst wenn diese eigenkapitalersetzenden Charakter haben. Auch Forderungsverzichte können grundsätzlich wirtschaftliche Beziehungen sein, die unter den Anwendungsbereich des § 1 AStG fallen. Da die Frage, ob es sich um eine gesellschaftsrechtliche Beziehung oder einen wirtschaftlichen Vorgang handelt, essenziell für die Frage der Anwendbarkeit des § 1 AStG ist, sollte bei Unklarheiten deutlich gemacht werden, dass es sich um eine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung handelt, beispielsweise anhand des Gesellschaftervertrages, um eine weitergehende Anpassung gem. § 1 AStG zu verhindern.<sup>24</sup>

Im Hinblick auf Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ging die Finanzverwaltung stets von einer Anwendbarkeit des § 1 AStG auch für Betriebsstätten aus.<sup>25</sup> Durch die Umsetzung des „Authorized OECD Approaches“ in nationales Recht und die entsprechende Erweiterung des § 1 AStG mit Wirkung ab dem 01. Januar 2013 sind Betriebsstätten wie selbständige Legaleinheiten zu behandeln, § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG. Der Fremdvergleichsgrundsatz gilt somit gleichermaßen im Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebsstätten.

**Ausland** Das Einkommen des Steuerpflichtigen muss im Verhältnis **zum Ausland** gemindert worden sein. Reine Inlandssachverhalte werden dementsprechend nicht durch das AStG erfasst. Geschäftsbeziehungen mit in Deutschland tätigen Steuerausländern werden jedoch durch das AStG erfasst, sofern deren Einkünfte nicht der beschränkten Steuerpflicht gem. § 49 EStG unterliegen. Nach überwiegender Meinung in der Literatur fielen Geschäftsbeziehungen mit ausländischen Betriebsstätten sowie ausländischen Personengesellschaften bis zur Erweiterung des § 1 AStG nicht unter den Anwendungsbereich.

**Nahestehend** Voraussetzung für die Anwendung von § 1 AStG ist, dass die Einkünfte aufgrund von Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen gemindert worden sind. Eine Person wird als zu dem Steuerpflichtigen **nahestehend** angesehen, wenn sie an dem Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige an ihr direkt oder indirekt 25 % oder mehr der Anteile hält und somit wesentlich beteiligt ist. Dies gilt auch dann, wenn ein dritter Steuerpflichtiger an beiden Gesellschaften 25 % oder mehr der Anteile hält. § 1 AStG ist insofern also auch zwischen Schwestergesellschaften anwendbar.

<sup>24</sup> Für weitere Informationen auch mit Beispielen vgl. Vögele/Raab in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise, Kapitel A Rz. 179 ff.

<sup>25</sup> Vgl. Anwendungsschreiben zum AStG v. 14.05.2004, Tz. 1.4.3.



Darüber hinaus kann eine Person auch dann zu dem Steuerpflichtigen als nahestehend gelten, wenn sie einen beherrschenden Einfluss auf den Steuerpflichtigen ausübt, auch wenn sie weniger als 25 % der Anteile an dem Steuerpflichtigen hält. Für die Annahme eines beherrschenden Einflusses ist nicht erforderlich, dass es sich hierbei um einen gesellschaftsrechtlichen Einfluss handelt, stattdessen sind auch andere Einflussmöglichkeiten denkbar.<sup>26</sup>

Zudem kann ein Nahestehen aufgrund von Einflussmöglichkeiten außerhalb der jeweiligen Geschäftsbeziehungen liegen oder aufgrund einer Interessenidentität, im Sinne eines Interesses an der Einkünfterzielung des anderen, vorliegen.

#### **2.2.4.2 Spezielle Regelungen zur Bestimmung des Fremdvergleichspreises gem. § 1 AStG**

Basis des § 1 AStG ist der Fremdvergleich und steht somit grundsätzlich im Einklang mit den internationalen Regelungen. Sollte das Einkommen eines Steuerpflichtigen aufgrund **nicht fremdüblicher Verrechnungspreise** gemindert worden sein, kann eine Einkommenskorrektur gem. § 1 AStG erfolgen. § 1 AStG enthält darüber hinaus spezielle Regelungen zur Bestimmung des Fremdvergleichspreises. Im Folgenden werden die wichtigsten Regelungen des § 1 AStG zur Bestimmung des Fremdvergleichspreises dargestellt.

Maßstab des Fremdvergleichs ist das Handeln eines **ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters**. Dieser Grundsatz, der bereits bei der Einordnung, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung besteht oder nicht, maßgebend ist, wird im Rahmen des AStGs dahingehend erweitert, dass auf den doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter (also auf Ebene der deutschen wie auch auf Ebene der ausländischen Gesellschaft) abgestellt wird.<sup>27</sup> Zudem gilt auch eine fiktive **Informationstransparenz** innerhalb des Konzerns, § 1 Abs. 1 S. 3 AStG. Für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises wird insofern angenommen, dass die an der Geschäftsbeziehung beteiligten Personen über sämtliche für die Bepreisung der Geschäftsbeziehung relevanten Informationen verfügen (Annahme der Informationstransparenz). Die Annahme der Informationstransparenz ist jedoch grundsätzlich nicht mit dem Fremdvergleich vereinbar, da bei der Preisfindung zwischen fremden Dritten die Parteien in aller Regel über keine vollständigen Informationen hinsichtlich der Kalkulationsgrundlagen ihres Geschäftspartners verfügen. Nach Auffassung der Finanzverwaltung soll Informationstransparenz insbesondere im Fall des **hypothetischen Fremdvergleichs** unterstellt werden, Tz. 3.2 VWG-FVerl. Aber auch in diesem Fall ist nicht ersichtlich, weshalb eine Annahme getroffen werden sollte, die dem Fremdvergleichsgrundsatz widerspricht. Insofern ist die Regelung des hypothetischen Fremdvergleichs vor dem Hintergrund der Schrankenwirkung des Art. 9 OECD-MA restriktiv auszulegen.<sup>28</sup>

<sup>26</sup> Vgl. BFH v. 19.01.1994, BStBl. II 1994, 725.

<sup>27</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 S. 3 AStG.

<sup>28</sup> Vgl. Wassermeyer AStG Kommentar, § 1 AStG, Anm. V8.



Die Ermittlung des Fremdvergleichspreises ist in § 1 Abs. 3 AStG näher definiert. Die Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode) sind bevorzugt anzuwenden, wenn uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichsdaten vorliegen. Sofern mehrere uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte vorliegen, ist eine Bandbreite zu ermitteln und jeder dieser Werte ist als fremdüblich anzusehen. Wenn keine uneingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichsdaten vorliegen, sind sachgerechte Verrechnungspreismethoden unter Anwendung **eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichsdaten** (bspw. die Suche nach Vergleichsunternehmen aus Datenbanken) anzuwenden. In diesem Fall ist die Bandbreite der als fremdüblich anzusehenden Werte sachgerecht einzuengen. Es ist nicht definiert, auf welche Art die Bandbreite einzuengen ist. Die VWGV sehen grundsätzlich eine Einengung aufgrund von Plausibilitätsüberlegungen oder Kontrollrechnungen mittels verschiedener Verrechnungspreismethoden vor.<sup>29</sup> Sollte eine Einengung der Bandbreiten mittels der vorstehend genannten Methoden nicht möglich sein, sehen die VWGV die Einengung der Bandbreite mittels Reduzierung der Bandbreite um die oberen bzw. unteren 25% vor (sog. interquartile Bandbreite der Datenpunkte (bzw. Beobachtungen)). Zudem können auch andere mathematische Verfahren zur Bandbreiteneinengung Anwendung finden, wenn diese für den Einzelfall besser geeignet sind.

Der BFH hatte mit seinem Urteil vom 17.10.2001<sup>30</sup> entschieden, dass im Falle einer Einkommensanpassung der für den Steuerpflichtigen günstigste Wert innerhalb einer Bandbreite anzuwenden ist. Im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 wurde geregelt, dass der Median maßgeblich ist, wenn der vom Steuerpflichtigen für seine Einkünfteermittlung verwendete Wert außerhalb der Bandbreite bzw. außerhalb der eingeeengten Bandbreite liegt, § 1 Abs. 3 S. 4 AStG. Eine Anpassung auf den Median kann, abhängig von der jeweiligen Bandbreite, zu erheblich höheren Anpassungen und somit zu für den Steuerpflichtigen ungünstigeren steuerlichen Folgen führen als eine Anpassung auf den obersten oder untersten Wert einer Bandbreite fremdüblicher Verrechnungspreise. Dies gilt auch für die Ermittlung des Verrechnungspreises im Rahmen des im Folgenden dargestellten hypothetischen Fremdvergleichs und der **Transferpaketbewertung** im Rahmen von **Funktionsverlagerungen**.

Soweit weder uneingeschränkt noch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichsdaten vorliegen, sieht § 1 AStG die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs vor. Hierzu hat der Steuerpflichtige auf Basis von Planrechnungen den Einigungsbereich zwischen den beteiligten Parteien zu bestimmen. Fälle, in denen weder uneingeschränkt noch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichsdaten vorliegen, werden in der Mehrzahl Übertragungen immaterieller Wirtschaftsgüter sein. Zudem gilt dies auch für die Transferpaketbewertung bei Funktionsverlagerungen, Tz. 2.2.1.2 VWG-FVerl. Für den Fall, dass die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs notwendig ist,

<sup>29</sup> Vgl. Tz. 3.4.12.5. VWGV.

<sup>30</sup> BFH, Urteil vom 17.10.2001- I R 103-00. Konzernverrechnungspreise als vGA einer Vertriebsgesellschaft.

immaterielle Wirtschaftsgüter Gegenstand dieser Transaktion sind und die tatsächliche Geschäftsentwicklung von der prognostizierten Geschäftsentwicklung abweicht, kann die Finanzverwaltung innerhalb von zehn Jahren den Verrechnungspreis korrigieren, § 1 Abs. 3 S. 12 AStG. In diesem Fall wird widerlegbar vermutet, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Preisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten, § 1 Abs. 3 S. 11 AStG. Die Beweislast, diese Vermutung zu widerlegen, liegt beim Steuerpflichtigen. Dementsprechend ist in solchen Fällen zu prüfen, ob nicht bereits zum Zeitpunkt der Transaktion eine sachgerechte **Anpassungsklausel** vereinbart werden sollte und hierdurch der Anpassungszeitraum eingeschränkt werden könnte.

### 2.2.4.3 Spezielle Regelungen zur Funktionsverlagerung gem. § 1 AStG

Eine weitere Besonderheit des AStG stellen die Regelungen zur Funktionsverlagerung dar. Für den Fall, dass eine Funktion als Ganzes übertragen wird, ist, sofern keine Ausnahmetatbestände einschlägig sind, das übertragene **Transferpaket** als Ganzes zu bewerten. Ein Transferpaket ist hierbei als die Gesamtheit der mit der Funktion übertragenen Chancen und Risiken, den Wirtschaftsgütern und den sonstigen Vorteilen anzusehen. Die Regelungen zur Funktionsverlagerung gelten ebenfalls für Zeiträume ab dem Veranlagungszeitraum 2008, also für alle Wirtschaftsjahre, die im Kalenderjahr 2008 enden.

Der Begriff der **Funktion** ist in der FVerlV definiert. Die FVerlV definiert eine Funktion als eine „Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden“ (§ 1 Abs. 1 FVerlV). Sie ist ein organischer Teil eines Unternehmens, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinn vorliegen muss. Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn ein Unternehmen einem verbundenden Unternehmen Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile überträgt, die es dem anderen Unternehmen erlauben, diese Funktion auszuüben.<sup>31</sup>

Ausdrücklich keine Fälle von Funktionsverlagerungen liegen im Fall einer **Funktionsverdoppelung** vor. Eine Funktionsverdoppelung wird angenommen, „wenn es trotz Vorliegens der übrigen Voraussetzungen des Absatzes 2 Satz 1 innerhalb von fünf Jahren nach Aufnahme der Funktion durch das nahe stehende Unternehmen zu keiner Einschränkung der Ausübung der betreffenden Funktion durch das in Abs. 2 Satz 1 zuerst genannte Unternehmen kommt“ (§ 1 Abs. 6 FVerlV). In Fällen der Funktionsverdoppelung liegt jedoch dann eine Funktionsverlagerung vor, wenn es innerhalb von 5 Jahren zu einer Einschränkung der Funktion beim übertragenden Unternehmen kommt.<sup>32</sup> Eine Funktionsverlagerung liegt ebenfalls nicht vor, wenn ausschließlich Wirtschaftsgüter veräußert oder zur Nutzung überlassen werden oder wenn nur Dienstleistungen erbracht werden, es sei denn, diese Geschäftsvorfälle sind Teil einer Funktionsverlagerung. Entsprechendes gilt, wenn Personal im Konzern entsandt wird, ohne dass eine Funktion mit übergeht, oder wenn der

<sup>31</sup> Vgl. Rz. 19 VWG-FVerl.

<sup>32</sup> Vgl. § 1 Abs. 6 FVerlV.

Vorgang zwischen voneinander unabhängigen Dritten nicht als Veräußerung oder Erwerb einer Funktion angesehen würde, § 1 Abs. 7 FVerlV. Dies gilt beispielsweise bei einer fristgerechten Kündigung von Verträgen oder dem Auslaufen der Vertragsbeziehungen.<sup>33</sup> Jedoch ist zu beachten, dass auch in diesen Fällen andere zivilrechtliche oder steuerrechtliche Normen, die eine Entschädigung des abgebenden Unternehmens vorsehen, einschlägig sein können.

Wenn eine Funktionsverlagerung vorliegt, ist jedoch dann keine Versteuerung eines Transferpakets notwendig, sondern es können **Einzelverrechnungspreise** für die übertragenden Wirtschaftsgüter angesetzt werden, wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:<sup>34</sup>

- a. keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren
- b. dass die Summe der angesetzten Einzelverrechnungspreise, gemessen an der Bewertung des Transferpakets als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht
- c. macht der Steuerpflichtige glaubhaft, dass zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist, und bezeichnet er es genau, sind Einzelverrechnungspreise für die Bestandteile des Transferpakets anzuerkennen.

Hierbei ist jedoch grundsätzlich zu beachten, dass zumindest in diesen Fällen auch eine Bewertung des Transferpakets vorzunehmen wäre, um darzustellen, dass die Summe der Einzelverrechnungspreise in Einklang mit der Bewertung des Transferpakets als Ganzes stünde bzw. ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist oder keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren.

Grundsätzlich gilt, dass die Finanzverwaltung die Regelungen zur Funktionsverlagerung sehr weitgehend anwenden möchte. So nimmt die Finanzverwaltung eine Funktionsverlagerung bereits dann an, wenn die Produktion bestimmter Produkte oder Produktgruppen verlagert wird.<sup>35</sup> Dies kommt in den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung zum Ausdruck. Diese weitreichende Anwendung ist jedoch nicht in allen Fällen gesetzlich gedeckt.<sup>36</sup> Abschließend kann die Frage, wie weit der Anwendungsbereich der Regelungen zur Funktionsverlagerung geht, nur gerichtlich beantwortet werden. Es ist damit zu rechnen, dass diese Fälle in den nächsten Jahren verstärkt vor Gericht gelöst werden müssen.

Bei den Regelungen zur Bewertung des **Transferpakets** stellt sich insbesondere die Frage, inwieweit diese Regelungen mit den Regelungen in anderen Ländern kompatibel sind. Zwar gibt es auch auf Ebene der OECD mit dem neuen Chapter IX der OECD-RL

---

<sup>33</sup> Vgl. Rz. 60 VWG-FVerl.

<sup>34</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 S. 10 AStG.

<sup>35</sup> Vgl. Rz. 16 VwG-FVerl.

<sup>36</sup> Vgl. Schreiber in Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, FVerl, Anm. 40.

zu „Business Restructurings“ Entwicklungen, die eine Tendenz zur Gesamtbetrachtung erkennen lassen. Jedoch sind die nationalen deutschen Regelungen bisher noch erheblich umfassender, als die Regelungen auf Ebene der OECD bzw. auf Ebene der meisten Mitgliedsstaaten.<sup>37</sup> Insofern könnten diese Regelungen häufig dazu führen, dass Doppelbesteuerungen entstehen, weil ausländische Finanzverwaltungen einen korrespondierenden Betriebsausgabenabzug bzw. eine korrespondierende Aktivierung des Transferpakets nicht anerkennen.

---

### 2.3 Internationale Verrechnungspreisregelungen

Die Doppelbesteuerung als Hemmnis der wirtschaftlichen Entwicklung und dementsprechend ihre Vermeidung wird insbesondere im Rahmen internationaler Organisationen diskutiert. Auf Ebene der Europäischen Union ist das EU Joint Transfer Pricing Forum als beratende Instanz für die EU-Kommission tätig. Das EU Joint Transfer Pricing Forum besteht aus international anerkannten Verrechnungspreisexperten, die sowohl aus der Privatwirtschaft als auch aus den Finanzverwaltungen der Mitgliedsstaaten stammen. Ziel ist es, die europäischen Regelungen zu Verrechnungspreisen (beispielsweise hinsichtlich Regelungen zu Verständigungs- bzw. Vorabverständigungsverfahren und Dokumentationsvorschriften) zu harmonisieren.

Neben dem EU Joint Transfer Pricing Forum werden insbesondere auf Ebene der OECD Regelungen für internationale Verrechnungspreise entwickelt. Auch die durch die Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen bilateralen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung orientieren sich an dem **Musterabkommen der OECD**<sup>38</sup>, das als Vorlage für Doppelbesteuerungsabkommen zwischen den Staaten dienen soll. Jedoch weichen einzelne Doppelbesteuerungsabkommen teilweise signifikant von diesem Musterabkommen ab, da das OECD-MA nur einen Vorschlag darstellt und das jeweilige Doppelbesteuerungsabkommen das Ergebnis einer Verhandlungslösung der beteiligten Staaten ist. Zudem spiegeln die jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen auch den Stand der Entwicklung auf Ebene der OECD wider. Insofern sind ältere Doppelbesteuerungsabkommen nicht immer auf dem gleichen Stand der aktuellen OECD Regelungen bspw. bei den Regelungen zur Betriebsstättengewinnermittlung. Die Doppelbesteuerungsabkommen, die sich am UN-MA (z. B. das DBA zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Indien) orientieren, beinhalten zudem regelmäßig Regelungen, welche die spezifische Situation der Entwicklungsländer berücksichtigen.

Zum OECD-MA wird auch ein Musterkommentar (OECD-MK) veröffentlicht, welcher der weiteren Auslegung dienen soll.<sup>39</sup>

---

<sup>37</sup> Vgl. Kroppen/Nientimp, IStR 2011, S. 650.

<sup>38</sup> Vgl. OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital.

<sup>39</sup> Vgl. OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital.

Neben dem OECD-MA und dem OECD-MK existieren die **OECD-RL**. Die OECD-RL wurden durch den Finanzausschuss der OECD entwickelt und am 13.07.1995 veröffentlicht. Seitdem wurden diese kontinuierlich erweitert und überarbeitet. Der aktuelle Stand der OECD-RL stammt aus Juli 2010. Aufgrund der aktuellen Entwicklungen im Rahmen der Base Erosion and Profit Shifting Initiative der OECD (BEPS)<sup>40</sup> wurden bereits einige Kapitel der Richtlinien überarbeitet, eine Überarbeitung weiterer Kapitel steht an, siehe [Abschn. 2.3.1](#).

Die OECD-RL stellen zwar kein nationales deutsches Recht dar, sie stellen jedoch den übereinstimmenden Willen der OECD-Mitgliedsstaaten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar.<sup>41</sup> Dementsprechend beziehen sich auch nationale Finanzverwaltungen auf die OECD-RL (s. bspw. VWGV), in Großbritannien sind sie explizit Teil der gesetzlichen Regelung zur Fremdvergleichsbestimmung.<sup>42</sup> Insofern werden die OECD-RL auch von den nationalen Gerichten zur Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes herangezogen.<sup>43</sup> Sie „sind deshalb Ausgangspunkt aller Überlegungen bei der Beurteilung von Verrechnungspreisen“.<sup>44</sup>

### 2.3.1 Inhalt der OECD-RL

Die OECD-RL in der aktuellen Fassung gliedern sich in die folgenden Kapitel, die zum Teil durch die jüngsten OECD-Papiere aus der BEPS-Initiative ergänzt bzw. angepasst werden:

#### **Kapitel I: Der Fremdvergleichsgrundsatz<sup>45</sup>**

Dieses Kapitel gibt einen Überblick über den Fremdvergleichsgrundsatz. Es wird neben der Bedeutung des Fremdvergleichsgrundsatzes insbesondere dargestellt, welche Sachverhaltsaspekte bei der Bestimmung des Fremdvergleichspreises mit einbezogen werden müssen. Zudem werden in diesem Kapitel auch allgemeingültige Grundsätze beschrieben, die auch für die folgenden spezielleren Kapitel Gültigkeit haben. Diese umfassen bspw. die Möglichkeit der Verwendung von Mehrjahresdaten für die Anwendung der

---

<sup>40</sup> Vgl. <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

<sup>41</sup> Vgl. Eigelshoven/Ebering in Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Vorbemerkungen, Anm. 9.

<sup>42</sup> Vgl. Eigelshoven/Ebering in Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, OECD-Kap., Vorbemerkungen, Anm. 10.

<sup>43</sup> Vgl. bspw. BFH v. 17.10.2001.

<sup>44</sup> Vgl. Eigelshoven/Ebering in Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, OECD-Kap., Vorbemerkungen, Anm. 21.

<sup>45</sup> Für eine deutsche Übersetzung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien s. bspw. Schreiber/Nientimp Verrechnungspreise, 6. Auflage 2015.

Verrechnungspreisanalyse. Das entsprechende Kapitel wird durch die finalen BEPS-Papiere zu den Action Items 8–10 abgeändert bzw. ergänzt.<sup>46</sup>

### **Kapitel II: Verrechnungspreismethoden**

Dieses Kapitel stellt die einzelnen Verrechnungspreismethoden dar. Es werden sowohl die sogenannten Standardmethoden (Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode, Kostenaufschlagsmethode) als auch die gewinnorientierten Methoden innerhalb dieses Kapitels behandelt und ihre jeweilige Anwendung diskutiert (vgl. hierzu auch [Kap. 5](#) Verrechnungspreismethoden und Ökonomische Analyse). Das entsprechende Kapitel wird durch die finalen BEPS-Papiere zu den Action Items 8–10 abgeändert bzw. ergänzt.<sup>47</sup>

### **Kapitel III: Vergleichbarkeitsanalyse**

Grundsätzlich wird in Kap. I dargestellt, welche Sachverhaltsaspekte bei der Prüfung des Fremdvergleichs besonders zu berücksichtigen sind. Auch um die Wichtigkeit des Themas Vergleichbarkeitsanalyse herauszustreichen, hat die OECD bei der Überarbeitung der OECD-RL dem Thema Vergleichbarkeitsanalyse ein eigenes Kapitel gewidmet. Insbesondere findet sich in diesem Kapitel auch eine Auflistung der einzelnen Schritte, die bei der Vergleichbarkeitsanalyse zu berücksichtigen sind.

### **Kapitel IV: Ansätze der Verwaltungen zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten**

Dieses Kapitel befasst sich mit den Grundsätzen, die die jeweiligen Finanzverwaltungen bei der Prüfung von Verrechnungspreisen befolgen sollten. Dies umfasst beispielsweise Themen zur Beweislast und die Frage, wie weit nationale Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen seitens der nationalen Finanzverwaltungen ausgelegt werden sollten. Weiterhin werden in diesem Kapitel unter anderem auch Grundsätze für die Finanzverwaltung für die Durchführung bilateraler Verständigungsverfahren und Vorabverständigungsverfahren (sog. Advance Pricing Agreements-APAs) diskutiert.

### **Kapitel V: Dokumentation**

In Kap. V der OECD-RL wird erörtert, welche Nachweise die Finanzverwaltungen von den Steuerpflichtigen anfordern können. Hierbei wird insbesondere auch dargestellt, dass keine Informationen von den Steuerpflichtigen verlangt werden können, die objektiv betrachtet nicht vorliegen können. Es wird aber auch dargestellt, welche Informationen grundsätzlich für die Ermittlung des Fremdvergleichs nützlich sein könnten. Diese Informationen finden sich überwiegend auch in den deutschen Dokumentationsvorschriften wieder (vgl. GAufzV, siehe auch [Kap. 3](#) Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation). Das

---

<sup>46</sup> Vgl. OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8–10, S. 13–50.

<sup>47</sup> Vgl. OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8–10, S. 51–61.

entsprechende Kapitel wird durch die finalen BEPS-Papiere zu Action Item 13 hinsichtlich des neuen OECD Dokumentationsansatzes vollständig ersetzt.<sup>48</sup>

### **Kapitel VI: Besondere Überlegungen für immaterielle Wirtschaftsgüter**

Aufgrund der Besonderheiten der Verrechnungspreisermittlung bei immateriellen Wirtschaftsgütern sind die jeweiligen Überlegungen in Kap. VI kodifiziert. Dieses Kapitel war im Zuge des Updates der OECD-RL nicht Gegenstand der Überarbeitung. Das Kapitel wurde im Rahmen des BEPS-Projekts vollständig überarbeitet und wird durch die Anpassungen der Action Items 8–10 ersetzt.<sup>49</sup>

### **Kapitel VII: Besondere Überlegungen zu konzerninternen Dienstleistungen**

Dieses Kapitel diskutiert besondere Themen bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen für konzerninterne Dienstleistungen. Insbesondere wird in diesem Kapitel auch diskutiert, welche Dienstleistungen grundsätzlich verrechenbar sind und bei welchen Tätigkeiten es sich um gesellschafterbezogene Leistungen (sog. Shareholder bzw. Stewardship expenses) handelt und diese deshalb nicht verrechenbar sind. Das Kapitel wird durch die Ausführungen zu „Low Value Adding Services“ im BEPS-Papier zu den Action Items 8–10 angepasst.<sup>50</sup>

### **Kapitel VIII: Kostenumlagevereinbarung**

Dieses Kapitel beinhaltet grundlegende Überlegungen zu Kostenumlagevereinbarungen. Diese Überlegungen befassen sich auch mit der Frage, wie das wirtschaftliche Eigentum an den während der Laufzeit der Kostenumlagevereinbarung geschaffenen Wirtschaftsgütern aufgeteilt werden sollte und in welchen Fällen Eintrittszahlungen für neu eintretende Gesellschaften oder Abstands Zahlungen für ausscheidende Gesellschaften sachgerecht sein könnten. Das Kapitel wird durch die Ausführungen zu Cost Contribution Arrangements im OECD-Papier zu den Action Items 8–10 entsprechend angepasst.<sup>51</sup>

### **Kapitel IX: Verrechnungspreisaspekte bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit**

Dieses Kapitel wurde mit dem Update 2010 neu in die OECD-RL aufgenommen. Hiermit berücksichtigt die OECD die im Zuge der Globalisierung immer vordringlichere Frage, wie konzerninterne Umstrukturierungen bepreist werden könnten/müssten. Hierbei ist zu

---

<sup>48</sup> Vgl. OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13.

<sup>49</sup> Vgl. OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10, S. 63–140.

<sup>50</sup> Vgl. OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10, S. 141–160.

<sup>51</sup> Vgl. OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10, S. 161–181.



beachten, dass dieses Kapitel auch Sachverhalte diskutiert, die in Deutschland unter die Regelungen zur Funktionsverlagerung fallen. Grundsätzlich gilt jedoch, dass die deutschen Regelungen zur Funktionsverlagerung weitergehend sind, als die Regelungen in Kap. IX der OECD-RL. Im folgenden Abschnitt wird auf die Änderungen durch das BEPS-Projekt der OECD eingegangen.

### 2.3.2 OECD – BEPS Maßnahmen

Die OECD hat am 5. Oktober 2015 ihren Abschlussbericht zu den 15 BEPS Maßnahmen veröffentlicht.<sup>52</sup> Die Relevanz des BEPS Action Plans hat die OECD mit Zahlen untermauert: laut den Ergebnissen einer Analyse geht die OECD davon aus, dass jährlich ca. 4–10% der Körperschaftsteuereinnahmen durch BEPS-Aktivitäten von Unternehmen entfallen. Dies entspricht ca. US\$100–240 Mrd.<sup>53</sup> Eine Übersicht über alle Maßnahmen des BEPS Action Plan findet sich im Folgenden:

**Tab. 2.1** Übersicht OECD BEPS Maßnahmen

Maßnahme	Titel	Inhalt
Nr. 1	Lösung der mit der digitalen Wirtschaft verbundenen Besteuerungsprobleme	Anhand von Analysen der verschiedenen Geschäftsmodelle auf dem Sektor der digitalen Wirtschaft soll die wirksame Erhebung von Mehrwertsteuer/Waren- und Dienstleistungsteuer im Zusammenhang mit der grenzüberschreitenden Lieferung bzw. Erbringung digitaler Waren und Dienstleistungen sichergestellt werden. Möglichkeiten der Unternehmen, durch ihre erhebliche digitale Präsenz wirtschaftliche Tätigkeiten in einem Land zu entfalten ohne aufgrund der aktuellen international vorhandenen Regelungen nicht steuerpflichtig zu sein, sollen eingeschränkt werden. In ihrem finalen Bericht schlägt die OECD vor, die Probleme der Besteuerung der digitalen Wirtschaft im Rahmen der anderen BEPS-Maßnahmen zu lösen. Das Thema soll weiter beobachtet und ggf. weiter bearbeitet werden.

<sup>52</sup> S. <http://www.oecd.org/ctp/beps.htm>.

<sup>53</sup> Vgl. OECD Webcast Unterlagen 5. Oktober 2015, „Launch of the final BEPS Reports“, S. 51.



Maßnahme	Titel	Inhalt
Nr. 2	Neutralisierung der Effekte aus unterschiedlicher Einordnung hybrider Gestaltungen	Die durch unterschiedliche Einordnung hybrider Gestaltungen drohende doppelte Nichtbesteuerung soll im Hinblick auf ihre schädliche Wirkung für Wettbewerb, wirtschaftliche Effizienz, Transparenz und Gerechtigkeit unterbunden werden. Zur Vermeidung missbräuchlicher Inanspruchnahme von abkommensrechtlichen Vorteilen kommt eine Änderung des OECD-Musterabkommens in Betracht. Ferner sind Anpassungen nationaler Vorschriften zur Verhinderung von Befreiung oder Nichtberücksichtigung von Zahlungen und Ausschluss der Abzugsfähigkeit von Zahlungen, die keinen Einkünften des Empfängers zurechenbar sind oder in anderen Staaten abziehbar sind, anzudenken. In Betracht kommt der Aufbau von Koordinierungs- und Kollisionsregeln zwischen innerstaatlichen und OECD-Regeln. Die Behandlung von Einkommen im Rahmen der Hinzurechnungsbesteuerung ist zu berücksichtigen. Der finale OECD Bericht enthält Regelungen zur Behandlung von Anleihen („Stock Loans“) und Rückkaufvereinbarungen („Repos“).
Nr. 3	Stärkung der Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung (sog. CFC-Rules)	Empfehlungen zur Gestaltung von Vorschriften zur Hinzurechnungsbesteuerung, um zu verhindern, dass Gesellschaften bei verbundenen Unternehmen, die von einer niedrigen Besteuerung profitieren, Zinsaufwendungen geltend machen, während die beim Kreditgeber anfallenden Zinserträge nicht gleichermaßen berücksichtigt werden.
Nr. 4	Begrenzung der Erosion der Besteuerungsgrundlage durch Abzug von Zins- oder sonstigen finanziellen Aufwendungen	Zur Unterstützung der vorangegangenen Maßnahmen hat die OECD einen Leitfaden zu Verrechnungspreisen bei Finanztransaktionen mit nahestehenden Parteien erarbeitet. Der Nettozinsaufwand soll bis zu einer bestimmten Grenze (10% bis 30%) des EBITDA (bei der in Deutschland geltenden Zinsschranke liegt die Grenze bei 30% des sog. „verrechenbaren EBITDA“). Eine Ausnahme soll für einzelne Teile eines Konzerns mit hohem Verschuldungsgrad gelten. Weitere Aspekte wie der Umgang mit Banken und Versicherungen sollen im Laufe der Jahre 2016/2017 separat bearbeitet werden.

Maßnahme	Titel	Inhalt
Nr. 5	Wirksamere Bekämpfung steuerschädlicher Praktiken unter Berücksichtigung von Transparenz und Substanz	<p>Zur Verbesserung der Transparenz sollen Informationen zu Präferenzsystemen ausgetauscht werden, sowie die Bedingung gelten, dass zur Anwendung solcher Systeme eine substantielle Tätigkeit gegeben sein muss.</p> <p>Im finalen Bericht sieht die OECD die Anwendung eines modifizierten Nexus-Ansatzes vor: der Umfang der Begünstigung richtet sich danach, in welchem Verhältnis die qualifizierten Ausgaben des Steuerpflichtigen für die Entwicklung und Verwertung von IP zu den Gesamtausgaben für diese Tätigkeiten stehen. Ausgaben für Auftragsforschung oder die Anschaffung durch verbundene Unternehmen können teilweise (zu bis zu 30% der Gesamtforschungsausgaben) „qualifizierten Ausgaben“ darstellen.</p> <p>Das begünstigte IP wird auf drei Kategorien beschränkt: Patente, copyright-geschützte Software sowie ähnliche Wirtschaftsgüter (Trademarks und Marketing-IP sind nicht erfasst).</p> <p>Der finale OECD-Bericht enthält zudem Regelungen zur Verhinderung der Verlagerung von IP zwischen verbundenen Unternehmen nach dem 01.01.2016.</p>
Nr. 6	Verhinderung von Abkommensmissbrauch	<p>OECD-Regelwerk und innerstaatliche Vorschriften sind so anzupassen, dass Abkommensvorteile nicht in unangemessenen Fällen gewährt werden. Eine doppelte Nichtbesteuerung gilt es zu verhindern. Eine Koordination mit der Maßnahme zu hybriden Gestaltungen (Maßnahme Nr. 2) soll erfolgen.</p>

Maßnahme	Titel	Inhalt
Nr. 7	Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte	<p>Ziel der OECD-BEPS Maßnahme 7 ist es, künstlichen Kommissionärsstrukturen Einhalt zu gebieten. Nach der geplanten Neufassung der Art. 5 Abs. 5 OECD-MA soll eine Betriebsstätte dann begründet werden, wenn eine Person die Vollmacht besitzt für ein Unternehmen Verträge abzuschließen <b>oder</b> gewöhnlich die wesentliche Rolle beim Vertragsabschluss übernimmt, die dann regelmäßig ohne substantielle Änderungen vom Unternehmen abgeschlossen werden.</p> <p>Anstelle der bisherigen Fokussierung auf eine formelle Abschlussvollmacht ist nunmehr entscheidend, wer wirtschaftlich betrachtet in den Vertragsabschluss eingebunden ist.</p> <p>Zudem wurde das Kriterium der sog. Vorbereitenden oder Hilfstätigkeiten ausgeweitet. Der Katalog an vorbereitenden und Hilfstätigkeiten soll bei Vorliegen nur dann keine Betriebsstätte begründen, wenn es sich insgesamt um eine vorbereitende oder Hilfstätigkeit handelt.</p> <p>Des Weiteren wurde eine Antifragmentierungsregelung eingeführt. Der Ausnahmetatbestand der vorbereitenden oder Hilfstätigkeit findet dann keine Anwendung, wenn das Unternehmen in dem betreffenden Vertragsstaat bereits Geschäftstätigkeiten ausübt, die eine Betriebsstätte begründen oder die aus der Kombination der Tätigkeiten resultierende Gesamttätigkeit keine vorbereitende oder Hilfstätigkeit ist. Die Möglichkeit, eine Betriebsstätte zu vermeiden, indem Aktivitäten in mehrere vorbereitende oder Hilfstätigkeiten aufgeteilt werden, besteht somit nicht mehr.</p>

Maßnahme	Titel	Inhalt
Nr. 8 – 10	Immaterielle Wirtschaftsgüter	<p>Als Teil der Ergebnisse der BEPS-Maßnahmen 8–10 hat die OECD am 5. Oktober 2015 die finale Fassung der Richtlinien zu immateriellen Wirtschaftsgütern veröffentlicht und ersetzt damit die bisher geltenden Regelungen des Kapitels VI der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien. Neben überarbeiteten Vorgaben zur Definition und Abgrenzung des Begriffs „immaterielles Wirtschaftsgut“, ausführlichen Vorgaben zur Zuordnung von Erträgen auf Basis der für die Wertschöpfung relevanten Funktionen und Neuerungen zur Behandlung von Ex-post-Abweichungen macht die OECD auch besondere Vorgaben in Bezug auf schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter. Die Neuerungen zielen – wie alle anderen verrechnungspreisrelevanten BEPS-Maßnahmen – insbesondere darauf ab, Gewinne im Einklang mit Wertschöpfung und Substanz zuzuordnen. Als Folge zeigt sich, dass die Durchführung einer umfassenden, präzisen Funktions- und Risikoanalyse und entsprechender Gewinnzuordnung weiter an Bedeutung gewinnen wird.</p> <p>Traditionelle einseitige Verrechnungspreismethoden treten gegenüber zweiseitigen Methoden und Bewertungsmethoden stärker in den Hintergrund. Im Hinblick auf schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter hat die OECD etliche Neuerungen formuliert. Da die Vorhersage von Finanzdaten und der Nachweis, was vorhersehbar und nicht vorhersehbar ist, in der Praxis in vielen Fällen schwierig sein wird, ist damit zu rechnen, dass Steuerbehörden in Zukunft vermehrt die Überprüfung anhand von Ex-post-Informationen vornehmen und Verrechnungspreise anpassen werden.</p>

Maßnahme	Titel	Inhalt
Nr. 8	Kostenumlageverträge	<p>Als Teil der Ergebnisse der BEPS-Maßnahme 8 hat die OECD die finale Fassung der Richtlinien zu Cost Contribution Arrangements (CCA) veröffentlicht und ersetzt damit die bisher geltenden Regelungen des Kapitels VIII der OECD-Richtlinien. Die wesentlichen Änderungen betreffen die Bestimmung der Teilnehmer eines CCA und die Messung der Beiträge zu einem CCA.</p> <p>Fundamentale Änderungen stellen die Bedingung, dass jeder Teilnehmer Kontrolle über die jeweils mit dem CCA verbundenen Risiken haben muss, und die Vorgabe, dass die Beiträge zu einem CCA in der Regel mit dem jeweiligen Wertbeitrag gemessen werden anstatt mit den Kosten, im Vergleich zum bisherigen CCA-Konzept dar. Die Anwendung einer konsequent durchgeführten Funktions- und Risikoanalyse der an einem CCA teilnehmenden Unternehmen ist zu diesem Zweck unabdingbar.</p>
Nr. 9	Risiko und Kapital	<p>Kern des Aktionspunkts 9 ist die Vermeidung von BEPS durch die Übertragung von Risiken zwischen Gruppenmitgliedern oder die übermäßige Kapitalausstattung einzelner Gruppenmitglieder. Des Weiteren soll BEPS durch strukturell fremd-übliche Transaktionen verhindert werden.</p> <p>Die OECD möchte sicherstellen, dass die tatsächlichen Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen sauber identifiziert werden und Verrechnungspreise zukünftig nicht auf vertraglichen Vereinbarungen basieren, die die ökonomische Realität nicht widerspiegeln.</p> <p>Kapitalgeber, die keine Kontrolle über das Investitionsrisiko haben und auch sonst keine mit dem Kapital verbundenen Funktion erfüllen, die eine Risikoprämie rechtfertigen würde, sollen nicht mehr als einen risikofreien Beitrag erwarten.</p> <p>Zukünftig soll es Steuerbehörden erlaubt sein, Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen dann nicht anzuerkennen, wenn sie als ökonomisch irrational eingestuft werden.</p> <p>In Zukunft müssen Risiken bzw. Risikoallokationen genau und umfangreich beschrieben, analysiert und dokumentiert werden. Die OECD vertritt die Sichtweise, dass demjenigen das Risiko zuzuordnen ist, der die Kontrolle über das Risiko und die finanziellen Mittel hat, um dieses Risiko zu tragen.</p>

Maßnahme	Titel	Inhalt
Nr. 10	Gewinnaufteilungsmethode	<p>Die OECD hat weitere Ankündigungen zu geplanten Änderungen der Richtlinien für die Anwendung der Profit-Split-Methode (PSM) gemacht. Im Gegensatz zu den anderen verrechnungspreisrelevanten BEPS-Maßnahmen stellt dieser Teil der Veröffentlichung keine finalen Ergebnisse vor, sondern gibt lediglich eine Zusammenfassung des Diskussionsstands und einen Ausblick auf die wesentlichen Punkte der noch ausstehenden Überarbeitungen. Die Ergebnisse werden somit zum derzeitigen Zeitpunkt zu keinen konkreten Anpassungen der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien führen.</p> <p>Die überarbeitete Richtlinie zur Anwendung der transaktionsbezogenen PSM soll klarstellen, unter welchen Bedingungen diese Methode die angemessenste Methode ist, und Ansätze beschreiben, mit denen Gewinne auf eine verlässliche Art und Weise aufgeteilt werden können. Um dies zu erreichen, will die OECD insbesondere auch die Ergebnisse der anderen BEPS-Maßnahmen berücksichtigen, wodurch die Durchführung einer umfassenden, präzisen Funktions- und Risikoanalyse weiter an Bedeutung gewinnen wird.</p> <p>Als Zeitplan hat die OECD angekündigt, einen Diskussionsentwurf in der ersten Hälfte des Jahres 2016 zu veröffentlichen und eine öffentliche Konsultation hierzu im Mai 2016 abzuhalten. Die Finalisierung der Richtlinie ist für die erste Hälfte des Jahres 2017 angesetzt.</p>

Maßnahme	Titel	Inhalt
Nr. 10	Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung	<p>Der finale OECD Bericht enthält als maßgebliche Neuerung zu den bisherigen OECD-Richtlinien Ausführungen zu einem optionalen vereinfachten Ansatz zur Bestimmung von Verrechnungspreisen für konzerninterne Dienstleistungen mit geringem Wertschöpfungsbeitrag. Ziel ist es, dazu beizutragen, ein Gleichgewicht zwischen einer angemessenen Vergütung für solche Dienstleistungen und der Sicherung von Besteuerungssubstrat in den dienstleistungsempfangenden Staaten zu erreichen.</p> <p>Zu diesem Zweck enthält der OECD Bericht einen Katalog von Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung. Bei der konzerninternen Verrechnung soll ein einheitlicher Aufschlag von 5% auf die entstandenen Kosten herangezogen werden. Der Aufwand der Nutzendokumentation (sog. Benefit Test) für den Leistungsempfänger soll auf ein vernünftiges Maß reduziert werden, sodass bei Erfüllung der vorgesehenen Dokumentationsanforderungen eine jährliche Rechnung genügen würde, aus der die Beschreibung der Dienstleistungskategorien hervorgeht.</p>
Nr. 10	Warentransaktionen mit öffentlicher Preissetzung	<p>Im Rahmen des BEPS-Aktionspunkts 10 (Ergänzung des Kapitels II der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien) wurde zudem die Preisvergleichsmethode als vorrangig anzuwendende Methode unter Heranziehung eines notierten Preises als Vergleichspreis für Warentransaktionen mit öffentlicher Preisfestsetzung („commodity transactions“) festgelegt. Gegenüber dem ersten Diskussionsentwurf wurden insbesondere die Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation sowie die Anwendung des „deemed pricing date“ spezifiziert.</p>
Nr. 11	Methoden zur Informationsgewinnung und –auswertung in Bezug auf BEPS	<p>In Punkt 11 des OECD-Aktionsplans geht es darum, das Ausmaß und die ökonomische Relevanz von BEPS mithilfe von geeigneten Indikatoren festzustellen. Ziel ist, sowohl Steuervermeidungsstrategien als auch die hiergegen gerichteten Aktionen beobachten und auswerten zu können. Hierzu sollen sowohl bestehende Datenquellen analysiert als auch noch zu sammelnde Daten identifiziert werden. Dabei sollen das Steuergeheimnis und die administrativen Kosten für Steuerverwaltung und Unternehmen beachtet werden.</p>

Maßnahme	Titel	Inhalt
Nr. 12	Anzeigepflichten für Steuergestaltungen	Der OECD Bericht zu Maßnahme 12 enthält Vorschläge für Regelungen zu zwingenden Offenlegungspflichten für aggressive oder missbräuchliche Transaktionen, Modelle oder Strukturen unter Rückgriff auf die Erfahrungen und bereits existierende Regelungen der OECD-Staaten. Ferner ist die Ausarbeitung und Umsetzung verbesserter Modelle für den Informationsaustausch zu Steuermodellen zwischen Steuerverwaltungen verschiedener Staaten Ziel dieser Maßnahme.



Maßnahme	Titel	Inhalt
Nr. 13	Überprüfung der Verrechnungspreisdokumentation	<p>Als Ergebnis der Maßnahme 13 hat die OECD die finale Version des neuen Kapitels V der OECD-Richtlinien zur Dokumentation von Verrechnungspreisen veröffentlicht. Die OECD will dabei das Transparenzbedürfnis der Steuerbehörden auf der einen Seite und die Compliance-Kosten für die Steuerzahler auf der anderen Seite berücksichtigen.</p> <p>Seitens der OECD ein dreistufiger Dokumentationsansatz vorgeschlagen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Master File: Stammdokumentation von standardisierten Informationen, die für alle Unternehmen der Gruppe von Bedeutung sind, wie zum Beispiel Informationen zu Organisationsstruktur oder Geschäftsmodell.</li> <li>2. Local File: detaillierte landesspezifische Dokumentation, die vornehmlich die relevanten Informationen für die Verrechnungspreisanalyse konzerninterner Transaktionen zwischen der lokalen Einheit und verbundenen Unternehmen liefert.</li> <li>3. Country-by-Country-Report: Aufstellung der globalen Verteilung bestimmter Kennzahlen wie Umsatz, Vorsteuerergebnis, gezahlte Ertragsteuern, materielle Wirtschaftsgüter, Mitarbeiter etc., gegliedert nach Steuerhoheitsgebieten (Tabelle 1); zudem eine Aufstellung der Geschäftstätigkeiten aller Geschäftseinheiten (Tabelle 2) sowie sonstige zusätzlich relevante Informationen (Tabelle 3). Der CbCR ist für Unternehmen mit einem jährlichen konsolidierten Konzernumsatz von mehr als 750 Millionen Euro zu erstellen.</li> </ol> <p>Das neue Kapitel V der OECD-Leitlinien enthält darüber hinaus Vorschläge zu verschiedenen Compliance-Aspekten und zur Implementierung.</p> <p>Am 22. März 2016 hat die OECD ein standardisiertes elektronisches Format für den Austausch von CbC-Reportings, das sog. CbC XML-Schema, samt dazugehörigem User Guide veröffentlicht.</p> <p>Das Bundesministerium der Finanzen arbeitet derzeit an der Überarbeitung bzw. Erweiterung des § 90 AO sowie der GAufzV. Die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren sollen ebenfalls überarbeitet werden. Seit dem 11. April 2016 liegt ein Referentenentwurf des BMF für ein Gesetz zur Mehrseitigen Vereinbarung verschiedener Staaten vom 27. Januar 2016 zwischen den zuständigen Behörden über den Austausch länderbezogener Berichte („CbCR“) vor.</p>

Maßnahme	Titel	Inhalt
Nr. 14	Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen	<p>Der Fokus des OECD-Berichts zu Maßnahme 14 ist auf die Beseitigung von Hindernissen bei der Durchführung von Verständigungsverfahren gerichtet sowie auf die Tatsache, dass zahlreiche Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) keine Schiedsverfahrensregularien enthalten und somit der Zugang zu einer endgültigen bindenden Vermeidung der Doppelbesteuerung teilweise verwehrt ist.</p> <p>Im Rahmen der BEPS-Maßnahme 14 wurde nunmehr ein Mindeststandard im Hinblick auf die Streitbeilegung festgelegt. Dieser soll Folgendes festlegen:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Sicherstellung, dass die Abkommensverpflichtungen in Bezug auf Verständigungsverfahren vollständig nach den Grundsätzen von Treu und Glauben implementiert sind und die Streitfälle zeitnah gelöst werden,</li> <li>2. Sicherstellung der Implementierung administrativer Prozesse, die die Vermeidung und zeitnahe Lösung von Streitfällen fördern, und</li> <li>3. Sicherstellung, dass Steuerpflichtige Verständigungsverfahren anstreben können, sofern dies angemessen ist.</li> </ol>
Nr. 15	Entwicklung eines multilateralen Instruments zur Modifikation bilateraler DBA	<p>Die einzelnen, zu den jeweiligen BEPS-Aktionspunkten vereinbarten Maßnahmen entfalten in den betreffenden Staaten nicht ohne Weiteres rechtliche Wirkung. Sie müssen vielmehr in bilateralen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) bzw. nationalen Steuergesetze umgesetzt werden. Die BEPS Initiative zielt darauf ab, Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen bei grenzüberschreitenden Transaktionen zu verhindern. Daher ist ein Teil der BEPS-Maßnahmen direkt auf die Anpassung bzw. Änderung von DBA gerichtet. Doch auch bei der Umsetzung in nationale Steuergesetze können DBA betroffen sein, wenn die nationalen Regelungen zu den DBA-Regelungen im Widerspruch stehen.</p>

Aus Verrechnungspreissicht relevant sind insbesondere die BEPS Maßnahmen 7 (Betriebsstätten), 8–10 (Immaterielle Wirtschaftsgüter) und 13 (Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung).

Inhalt der BEPS Maßnahme 7 sind schwerpunktmäßig folgende Punkte (Art. 5 OECD-Musterabkommen):<sup>54</sup>

- Erweiterung des Betriebsstättenbegriffs auf bestimmte Kommissionärsstrukturen
- Neudefinition der vorbereitenden und Hilfstätigkeiten
- Einführung einer Antifragmentierungsregelung

Bzgl. des Themenbereichs Immaterielle Wirtschaftsgüter und Risiko hat die OECD im Wesentlichen die folgenden Aspekte geregelt:<sup>55</sup>

- **Guidance for Applying the Arm's Length Principle (Kap. I Abschnitt D der OECD-Verrechnungspreisleitlinien)**  
Anwendung des Fremdvergleichs auf die Transaktionsstruktur zwischen Konzernunternehmen, insbesondere Übernahme von Risiken
- **Commodity Transactions (Kap. II der OECD-Verrechnungspreisleitlinien)**  
Anforderungen bzgl. der vorrangig zu verwendenden Methoden bei Warentransaktionen mit öffentlicher Preisfestsetzung
- Scope of Work for Guidance on the **Transactional Profit Split Method**  
Vorläufige Ausarbeitungen bzgl. der Anwendung des Profit Splits
- **Intangibles (Kap. VI der OECD-Verrechnungspreisleitlinien)**  
Einführung einer breiten, klar abgegrenzten Definition von immateriellen Werten (IWG) für Verrechnungspreiszwecke, Vorschriften zu Verrechnungspreisen oder speziellen Maßnahmen in Bezug auf Übertragungen schwer zu bewertender immaterieller Werte (HTVI – hard to value intangibles)
- **Low Value-adding Intra-group Services (Kap. VII der OECD-Verrechnungspreisleitlinien)** Dokumentation und Vergütung von Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung
- **Cost Contribution Arrangements (Kap. VIII der OECD-Verrechnungspreisleitlinien)**  
Die Überarbeitung der Leitlinien zu Kostenumlagevereinbarungen (CCA)

Die OECD BEPS Maßnahme 13 beschäftigt sich mit den Anforderungen an die Verrechnungspreisdokumentation.<sup>56</sup> Die OECD sieht in der Neufassung des Kapitels V der OECD-Verrechnungspreisleitlinien einen dreistufigen Dokumentationsansatz bestehend aus Master File, Local File und Country-by-Country Reporting vor. Das neue Kap. V der OECD-Leitlinien enthält darüber hinaus Vorschläge zu verschiedenen Compliance-Aspekten und zur Implementierung.

<sup>54</sup> S. zu Betriebsstätten Kap. 2.5 dieses Buchs.

<sup>55</sup> S. hierzu Kap. 5 dieses Buchs.

<sup>56</sup> S. zur Verrechnungspreisdokumentation Kap. 3 dieses Buchs.

## 2.4 Verfahrensrechtliche Vorschriften

### 2.4.1 Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen

„Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einnahmen allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft; die Erzielung von Einnahmen kann Nebenzweck sein“.<sup>57</sup> Die Erhebung von Steuern greift somit explizit in das Eigentumsrecht der einzelnen Bürger ein, um dem Staat die Möglichkeit zu verschaffen, Einnahmen zu erzielen. Aufgrund dieser Sensibilität ist das Verfahren zur Steuererhebung gesetzlich streng normiert. Insbesondere haben die Finanzverwaltungen die Aufgabe Steuern gleichmäßig festzusetzen und sicherzustellen, dass Steuern nicht verkürzt oder Steuervergütungen zu Unrecht begeben oder versagt werden. Die Finanzverwaltung ist bei der Untersuchung nicht an Beweisanträge der Verfahrensbeteiligten gebunden. Sie bestimmt die Art und den Umfang der Untersuchungen. Sie „hat alle für den Einzelfall bedeutsamen, auch die für die Beteiligten günstigen Umstände zu berücksichtigen“ (vgl. § 88 Abs. 2 AO).

Grundsätzlich ist der Steuerpflichtige nicht dazu verpflichtet, der Finanzverwaltung Beweismittel zur Verfügung zu stellen, es sei denn, er wird durch eine gesetzliche Regelung hierzu verpflichtet. Dementsprechend wird der Untersuchungsauftrag der Finanzverwaltung um Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen ergänzt. Der Steuerpflichtige ist somit im Rahmen dieser Mitwirkungspflichten verpflichtet, mit der Finanzverwaltung zusammenzuarbeiten. Generell ist die Mitwirkung des Steuerpflichtigen in § 90 AO geregelt. Zudem sind spezielle Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei einer steuerlichen Außenprüfung gem. § 200 AO geregelt.

Die Mitwirkungspflicht gem. § 90 AO gliedert sich folgendermaßen:

- Verpflichtung zur Mitwirkung bei der Ermittlung des Sachverhalts
- Erweiterte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten
- Dokumentationsvorschriften bei Auslandssachverhalten

Die Mitwirkungspflichten der Beteiligten bzgl. konzerninterner grenzüberschreitender Transaktionen werden insbesondere durch die GAufzV und durch die VWGV weiter konkretisiert. Die VWGV haben ausschließlich Bindungswirkung für die Finanzverwaltung, nicht aber für den Steuerpflichtigen oder die Gerichte. Trotzdem ergeben sich gerade hinsichtlich der Frage des Ausmaßes der Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen regelmäßig Diskussionen mit der Finanzverwaltung.

Gemäß § 1 GAufzV muss aus den nach § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung zu erstellenden Aufzeichnungen ersichtlich sein, welchen Sachverhalt der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen mit nahe stehenden Personen verwirklicht hat und ob

---

<sup>57</sup> Vgl. § 3 AO.

und inwieweit er diesen Geschäftsbeziehungen Bedingungen einschließlich von Preisen zu Grunde gelegt hat, die erkennen lassen, dass er den Grundsatz des Fremdverhaltens (Fremdvergleichsgrundsatz) beachtet hat (Aufzeichnungen). Die Aufzeichnungen müssen das ernsthafte Bemühen des Steuerpflichtigen belegen, seine Geschäftsbeziehungen zu nahe stehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten. Die Beweislast für die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise liegt folglich bei der Finanzverwaltung.

Jedoch bestehen auch Grenzen der Aufzeichnungspflicht. Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen sind auf die Vorlage von Unterlagen beschränkt, deren Beschaffung für die Gesellschaft rechtlich oder tatsächlich möglich ist (s. Tz. 3.3.3 b) VWGV). Nach Auffassung des BFH ist es einer Gesellschaft regelmäßig unmöglich, Beweisvorsorge für Auskünfte bzw. Unterlagen der ausländischen Mutter- bzw. Schwestergesellschaft zu treffen. Der Steuerpflichtige ist nur verpflichtet, Beweisvorsorge für die Verhältnisse der ihm nachgeordneten Gesellschaften zu betreiben. Eine Mitwirkungspflicht der Tochtergesellschaft besteht aber für die Verhältnisse der Muttergesellschaft bzw. der Schwestergesellschaften nicht. In seinem Beschluss vom 10.5.2001 (I S 3/01, BFHE 194, 360) führt der BFH hierzu aus, dass eine inländische Tochtergesellschaft regelmäßig keine Möglichkeit hat, Kalkulationsunterlagen ihrer ausländischen Muttergesellschaft zu beschaffen. Nach Auffassung des BFH ist die Erteilung von Auskünften zwischen fremden Dritten nicht nur unüblich, sondern für den Regelfall ausgeschlossen. Unabhängige Vertragspartner sind nicht bereit, ihre wechselseitig erzielten Gewinne dem jeweils anderen Vertragsteil mitzuteilen. Sie tun dies schon deshalb nicht, weil sie zusätzlichen Druck des anderen Geschäftspartners auf die eigenen Preise befürchten. Sie verzichten auch nicht auf das Geschäft, wenn der andere Vertragspartner sich weigert, Auskunft über seine Gewinne zu erteilen. Der BFH stellt damit hinsichtlich der Möglichkeit zur Beschaffung von Unterlagen zutreffend auf den Fremdvergleich ab und kommt zu dem Schluss, dass im Verhältnis miteinander verbundener Unternehmen die Vorlage bestimmter Unterlagen und Informationen nicht verlangt werden kann, wenn sich fremde Dritte eine entsprechende Informationsmöglichkeit nicht einräumen würden.

#### **2.4.2 Erweiterte Aufzeichnungspflichten gem. § 90 Abs. 3 AO**

Mit dem Gerichtsurteil vom 17.10.2001<sup>58</sup> entschied der Bundesfinanzhof, dass eine Pflicht zur Dokumentation konzerninterner Verrechnungspreise, insbesondere der Darstellung der Fremdüblichkeit dieser Verrechnungspreise, nicht durch die bisherige Gesetzgebung gedeckt gewesen ist.

Als Reaktion hierauf wurde § 90 Abs. 3 AO in 2003 in die Abgabenordnung aufgenommen. Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen wurden hiermit um die

---

<sup>58</sup> BFH, Urteil vom 17.10.2001- I R 103-00. Konzernverrechnungspreise als vGA einer Vertriebsgesellschaft.

Verpflichtung zur Dokumentation konzerninterner Verrechnungspreise erweitert. Zur weiteren Konkretisierung wurde eine Rechtsverordnung, die GAufzV erlassen. Die deutsche Finanzverwaltung erließ zudem ein BMF Schreiben, die sogenannten VWGV, welche die Interpretation sowohl des § 90 Abs. 3 AO als auch der GAufzV aus Sicht der Finanzverwaltung widerspiegeln. Wie bereits vorstehend dargestellt, sind die VWGV ausschließlich für die Finanzverwaltung bindend und binden weder die Gerichte noch den Steuerpflichtigen. Ein Abweichen von den in den VWGV genannten Regelungen kann aber im Zweifel zu Konflikten mit der deutschen Finanzverwaltung führen, die anschließend nur durch Verständigungsverfahren bzw. durch die Anrufung nationaler Gerichte geklärt werden können.

Um die Durchsetzung der Verrechnungspreisdokumentationspflichten sicherzustellen, wurden zusätzlich Straf- und Schätzvorschriften bei Verletzung der Dokumentationspflichten implementiert. Im Folgenden werden die zu dokumentierenden Geschäftsvorfälle, die Frage der Beweislast in einer Betriebsprüfung sowie die ergänzenden Straf- und Schätzvorschriften dargestellt:

### **Zu dokumentierende Geschäftsvorfälle**

Die GAufzV und die VWGV verlangen, dass der Steuerpflichtige Aufzeichnungen über den Sachverhalt erstellt, den er im Rahmen seiner Transaktionen mit nahe stehenden Personen verwirklicht hat (**Sachverhaltsdokumentation**). Zusätzlich muss die Dokumentation das ernstliche Bemühen erkennen lassen, dass der Steuerpflichtige den Fremdvergleichsgrundsatz beachtet hat (**Angemessenheitsdokumentation**). Die Aufzeichnungspflicht umfasst alle relevanten Sachverhalte über Geschäftsbeziehungen, die einen Leistungsaustausch mit verbundenen Unternehmen oder nahe stehenden Personen zum Gegenstand haben, aber auch Vereinbarungen wie z. B. Personalentsendungen oder Kostenumlageverträge. Aus den Aufzeichnungen sollen Art, Umfang und Abwicklung sowie die wirtschaftlichen und rechtlichen Rahmenbedingungen der Geschäftsbeziehung ersichtlich werden.

Gewöhnliche Geschäftsvorfälle umfassen sämtliche Transaktionen, die nicht zu den außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen gehören.

Der Steuerpflichtige ist nicht dazu verpflichtet, eine Verrechnungspreisdokumentation kontinuierlich vorzuhalten. Eine Verrechnungspreisdokumentation ist aber innerhalb von 60 Tagen nach Anforderung der deutschen Finanzverwaltung abzugeben. Diese Anforderung soll normalerweise nur im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung erfolgen.<sup>59</sup> Zudem kann die Betriebsprüfung zwar in den Fällen, in denen sich die Geschäftsbereiche und die Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen nicht aus den Akten bereits ergeben, für das Gesamtunternehmen Aufzeichnungen anfordern. Jedoch müsste die Funktions- und Risikoanalyse sowie die Verrechnungspreisanalyse für bestimmte Geschäftsbereiche anschließend gesondert angefordert werden.<sup>60</sup>

<sup>59</sup> Vgl. § 90 Abs. 3 S. 6 AO.

<sup>60</sup> Schreiber in Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, VerwGr. Verf., Anm. 24.

Erfahrungsgemäß ist es normalerweise nicht möglich, eine Verrechnungspreisdokumentation innerhalb dieser Zeitspanne anzufertigen. Zudem sind häufig auch die betreffenden Mitarbeiter, die über das notwendige Sachverhaltsverständnis verfügen, nicht mehr verfügbar, da sie entweder das Unternehmen verlassen oder andere Aufgabengebiete zugewiesen bekommen haben. Dementsprechend ist trotz fehlender gesetzlicher Regelung eine kontinuierliche Verrechnungspreisdokumentation zu empfehlen.

Die Anwendung der Verrechnungspreisdokumentationsregelungen wird in [Kap. 3](#) dieses Buches diskutiert. Insofern werden im Folgenden die entsprechenden Anforderungen kurz dargestellt:

Die Dokumentationsvorschriften sind in der GAufzV verankert. Eine schriftliche Verrechnungspreisdokumentation ist für sämtliche Geschäftsbeziehungen mit ausländischen nahestehenden Personen sowie Betriebsstätten anzufertigen. Die GAufzV ist folgendermaßen gegliedert:

§ 1 Grundsätze der Aufzeichnungspflicht

§ 2 Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungen

§ 3 Zeitnahe Erstellung von Aufzeichnungen bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen

§ 4 Allgemein erforderliche Aufzeichnungen

§ 5 Erforderliche Aufzeichnungen in besonderen Fällen

§ 6 Anwendungsregelungen für kleinere Unternehmen und Steuerpflichtige mit anderen als Gewinneinkünften

§ 7 Entsprechende Anwendung bei Betriebsstätten und Personengesellschaften

Die erforderlichen Aufzeichnungen in besonderen Fällen gelten entsprechend § 3 Abs. 1 GAufzV als **zeitnah** erstellt, wenn Sie innerhalb von 6 Monaten nach Abschluss des Wirtschaftsjahres erstellt worden sind, in dem der **außergewöhnliche Geschäftsvorfall** abgeschlossen worden ist. Als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle werden insbesondere angesehen (§ 3 Abs. 2 GAufzV):

- Der Abschluss und die Änderung langfristiger Verträge, die sich erheblich auf die Höhe der Einkünfte des Steuerpflichtigen aus seinen Geschäftsbeziehungen auswirken
- Vermögensübertragungen im Zuge von Umstrukturierungsmaßnahmen
- Übertragung und Überlassung von Wirtschaftsgütern und Vorteilen im Zusammenhang mit wesentlichen Funktions- und Risikoänderungen im Unternehmen
- Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit einer für die Verrechnungspreisbildung erheblichen Änderung der Geschäftsstrategie
- Abschluss von Umlageverträgen

Grundsätzlich sind alle Steuerpflichtigen mit Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen sowie Betriebsstätten im Ausland dokumentationspflichtig. Jedoch gibt es **Ausnahmeregelungen** für kleinere und mittlere Unternehmen, § 6 GAufzV. Bei kleineren und mittleren Unternehmen gelten die Dokumentationspflichten mit der Erteilung von Auskünften und durch die Vorlage vorhandener Unterlagen auf Anforderung des Finanzamts

als erfüllt. Die Grenzen betragen hierbei 5.000.000 EUR für die Lieferung bzw. den Bezug von Waren an bzw. von nahestehenden Personen sowie 500.000 EUR für den Bezug bzw. die Bereitstellung von Dienstleistungen bzw. anderen Transaktionen. Es ist zu beachten, dass die Transaktionen deutscher Konzerngesellschaften im Sinne der §§ 13, 18 und 19 der Betriebsprüfungsordnung zusammen betrachtet werden. Es ist insofern nicht möglich, die erweiterten Aufzeichnungspflichten durch eine „Atomisierung“ der Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen zu umgehen.

In Fällen, in denen Steuerpflichtige andere Einkünfte als Gewinneinkünfte beziehen, gelten die vorstehend dargestellten Größenbeschränkungen nicht. Bei diesen Steuerpflichtigen sind die Dokumentationspflichten immer mit den vorstehend dargestellten Auskünften bzw. vorzulegenden Unterlagen abgegolten. Zu den Gewinneinkünften zählen Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft gem. § 13, § 14 EStG, Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15–§ 17 EStG und Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit gem. § 18 EStG. Es ist hierbei zu beachten, dass Kapitalgesellschaften ausschließlich Einkünfte aus Gewerbebetrieb beziehen. Jedoch kann diese Ausnahmeregelung bspw. für Privatpersonen, die an eine von ihnen gehaltene ausländische Kapitalgesellschaft Darlehen begeben haben und hieraus Zinseinkünfte beziehen, gelten.

### **2.4.3 Beweislast/Beweismaß**

Grundlage jedes Gerichtsurteils ist der jeweilige zugrundeliegende Sachverhalt. Die Finanzverwaltung hat aufgrund des Untersuchungsgrundsatzes nach § 88 AO den Auftrag, den Sachverhalt von Amts wegen aufzuklären. Anhand des dabei gewonnenen Sachverhaltsverständnisses fällen die jeweiligen Gerichte (Finanzgerichte und als Folgeinstanz der Bundesfinanzhof) ihre Urteile. Entscheidend ist hierbei die Frage der Beweislastverteilung. Will die Finanzverwaltung eine Einkünftekorrektur vornehmen, so liegt die Beweislast bei der Finanzverwaltung. Diese hat die Konsequenzen zu tragen, wenn der zugrunde liegende Sachverhalt trotz Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht mit dem erforderlichen Grad der Gewissheit aufgeklärt werden kann. Der erforderliche Grad der Gewissheit kann jedoch reduziert sein, wenn und soweit der Steuerpflichtige seine gesetzlichen Mitwirkungspflichten verletzt. Der Besteuerung kann in diesen Fällen ein Sachverhalt zugrunde gelegt werden, für den die größte Wahrscheinlichkeit spricht. Dies bedeutet aber keine Umkehrung der Beweislast, sondern nur eine Reduzierung des Beweismaßes.

### **2.4.4 Verletzung der Aufzeichnungspflichten**

Ein Steuerpflichtiger kann die allgemeinen Mitwirkungspflichten, die erweiterten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten oder die Dokumentationspflichten verletzen. Eine Verletzung der Aufzeichnungspflichten kann durch die Finanzverwaltung geahndet werden. Im Folgenden wird auf diese Regelungen näher eingegangen.



Eine Verletzung der allgemeinen Mitwirkungspflichten kann dazu führen, dass ein Sachverhalt nicht aufgeklärt werden kann. In diesem Fall kann eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen durchgeführt werden.<sup>61</sup> Auch eine Schätzung muss jedoch den objektiven Sachverhalt berücksichtigen, jedoch ist bei einer Schätzung der Grad des Beweismaßes erheblich geringer.

Im Einzelnen sieht das Gesetz die folgenden (Straf-) Zuschläge vor:

**Tab. 2.2** Übersicht (Straf-) Zuschläge

Pflichtverletzung	Einkünftekorrektur	Minimum	Bandbreite	Maximum
Keine oder im wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen vorgelegt (§ 162 Abs. 4 Satz 1, 2 i. V. m. § 90 Abs. 3 AO)	Ja	5000 €	5–10% des Mehrbetrags der Einkünfte nach Berichtigung	Kein absolutes Maximum
Keine oder im wesentlichen unverwertbare Aufzeichnungen vorgelegt	Nein	5000 € (Festbetrag)		
Verspätete Vorlage der Aufzeichnungen (§ 162 Abs. 4 Satz 3 i. V. m. § 90 Abs. 3 AO)	Ja/nein	Mindestens 100 € für jeden vollen Tag der Fristüberschreitung		1.000.000 €

Nach nationalem Recht wird der Zuschlag von 5–10% auf den Mehrbetrag der Einkünfte nach einer Berichtigung vorgenommen, während andere Staaten einen Zuschlag nur auf die tatsächlichen Mehrsteuern erheben.

Mit Wirkung zum Veranlagungszeitraum 2008 gelten diese erweiterten **Schätzbefugnisse** auch in den Fällen, in denen ausländische nahestehende Personen des Steuerpflichtigen ihre Mitwirkungspflichten gem. § 90 Abs. 2 AO bzw. § 93 Abs. 1 AO verletzt haben. Die deutsche Finanzverwaltung ist in diesen Fällen dazu berechtigt, den Schätzrahmen zu Lasten des Steuerpflichtigen auszuschöpfen.<sup>62</sup> Umstritten ist hierbei, inwieweit diese Regelungen tragfähig sind. Erstens ist unklar, ob ausländische nahestehende Personen überhaupt Mitwirkungspflichten unterliegen können. Die Mitwirkungspflichten richten sich gem. § 78 AO grundsätzlich nur an Beteiligte. Eine ausländische nahestehende Person ist allerdings weder Antragsteller noch Antragsgegner i. S. d. § 78 Nr. 1 AO. Zudem will die Finanzverwaltung an die verbundene Auslandsgesellschaft keinen Verwaltungsakt (hier den Schätzungsbescheid) richten (§ 78 Nr. 2 AO), sondern an den inländischen Steuerpflichtigen. Schließlich will die Finanzbehörde mit der ausländischen nahestehen-

<sup>61</sup> Vgl. § 162 Abs. 2 AO.

<sup>62</sup> Vgl. § 162 Abs. 3 AO.

den Person auch keinen öffentlich-rechtlichen Vertrag schließen (§ 78 Nr. 3 AO). Folglich ist die ausländische Konzerngesellschaft kein Beteiligter, der nach § 90 Abs. 2 AO mitwirkungspflichtig ist. Die Regelung des § 162 Abs. 3 AO wäre insofern im Hinblick auf die Verletzung der Mitwirkungspflichten durch ausländische nahestehende Personen nicht anwendbar.

Auch der erweiterte Schätzrahmen gibt der Finanzverwaltung nicht das Recht zu einer Strafschätzung. Eine entsprechende Schätzung kann ausschließlich im Bereich einer sachgerechten Bandbreite erfolgen.

Eine Verletzung der allgemeinen Mitwirkungspflichten kann dazu führen, dass Verzögerungsgelder, Zwangsgelder etc. angewandt werden. Insbesondere wurde durch einzelne Länderfinanzverwaltungen die Anwendung eines Verzögerungsgeldes nach § 146 Abs. 2b AO angeregt. Diese Norm, die seit dem Veranlagungszeitraum 2008 in Kraft ist, bezieht sich auf das Führen von Büchern im Ausland, allerdings kann auch bei einer sonstigen verzögerten Beibringung von Unterlagen bei einer Betriebsprüfung ein Verzögerungsgeld nach § 146 Abs. 2b AO festgelegt werden. Da es wie untenstehend dargestellt jedoch explizite Regelungen betreffend Verspätungszuschlägen bei einer verspäteten Abgabe einer verwertbaren Dokumentation bzw. bei der Vorlage einer nicht verwertbaren Dokumentation gibt, ist die zusätzliche Anwendung des Verzögerungsgeldes gem. § 146 Abs. 2b AO nicht sachgerecht.

Eine Unverwertbarkeit der Verrechnungspreisdokumentation liegt grundsätzlich nur dann vor, wenn die Dokumentation der Nichtabgabe einer Verrechnungspreisdokumentation gleichkommt. Selbst **schwere Mängel** führen nicht zu einer Unverwertbarkeit der Verrechnungspreisdokumentation.<sup>63</sup>

Nach Meinung der Finanzverwaltung ist eine Verrechnungspreisdokumentation dann verwertbar, „wenn sie einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit die Feststellung und Prüfung ermöglichen, welche Sachverhalte vom Steuerpflichtigen verwirklicht wurden und ob und inwieweit der Steuerpflichtige dabei den Fremdvergleichsgrundsatz beachtet hat“.<sup>64</sup> Unabhängig davon kann sich die Frage der Verwertbarkeit der Verrechnungspreisdokumentation nur auf die jeweilige Transaktion erstrecken. Eine Unverwertbarkeit bzgl. einer Transaktion führt noch nicht zu einer Unverwertbarkeit der Verrechnungspreisdokumentation in Bezug auf weitere Transaktionen.

Wie dargestellt müssen **außergewöhnliche Geschäftsvorfälle** durch den Steuerpflichtigen zeitnah dokumentiert werden. Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle gelten als diese zeitnah dokumentiert, wenn sie **innerhalb von 6 Monaten** nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem der außergewöhnliche Geschäftsvorfall stattgefunden hat, dokumentiert werden. Die betreffende Verrechnungspreisdokumentation muss jedoch innerhalb von 30 Tagen nach Anforderung durch die Finanzverwaltung durch den Steuerpflichtigen vorgelegt werden. Diese Vorlagefrist ist unabhängig von der Pflicht des Steuerpflichtigen, diese zeitnah zu erstellen. Zwar ist die Durchsetzung der Pflicht zur zeitnahen Dokumentation außer-

<sup>63</sup> Schreiber in Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, VerwGr.Verf., Anm. 266.

<sup>64</sup> Vgl. VWGV Tz. 3.4.19.

gewöhnlicher Geschäftsvorfälle nicht durch spezielle Bußgeldvorschriften sanktioniert. Sollte der Steuerpflichtige die Verrechnungspreisdokumentation für den außergewöhnlichen Geschäftsvorfall nicht zeitnah angefertigt haben, wird allerdings widerlegbar vermutet, dass die Einkünfte des Steuerpflichtigen höher als die von ihm erklärten Einkünfte sind. Hat in diesem Falle eine Schätzung zu erfolgen, kann die Finanzverwaltung, wie auch bei der vorstehend dargestellten Verletzung der erweiterten Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten, den Schätzrahmen zu Lasten des Steuerpflichtigen ausnutzen.<sup>65</sup>

Der deutschen Finanzverwaltung wird es somit im Falle der Nichtabgabe einer Verrechnungspreisdokumentation bzw. der Vorlage einer unverwertbaren Verrechnungspreisdokumentation erleichtert, Verrechnungspreiskorrekturen zuungunsten des Steuerpflichtigen vorzunehmen. Die Anpassungen des zu versteuernden Einkommens sind dementsprechend tendenziell höher als in den Fällen, in denen der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten in vollem Umfang nachgekommen ist. Zusätzlich zu diesen erhöhten Verrechnungspreisanpassungen erhebt die deutsche Finanzverwaltung auch Zuschläge im Falle der Abgabe einer unverwertbaren bzw. der Nichtabgabe einer Dokumentation. Dieser Zuschlag in Höhe von 5–10% der Einkommenskorrektur wird unabhängig von der tatsächlichen Steuernachzahlung verhängt. Er bezieht sich ausschließlich auf die Änderung des zu versteuernden Einkommens. Eine Einkommenskorrektur in Höhe von 500.000 EUR würde insofern einen Strafzuschlag bis zu einer Höhe von 50.000 EUR auslösen. Insofern können also auch bei Vorliegen signifikanter Verlustvorträge und hoher steuerlicher Verluste in den betreffenden Jahren signifikante Zuschläge aufgrund der Nichtbefolgung steuerlicher Mitwirkungspflichten eintreten.

Zusammenfassend betrachtet wurden für die Finanzverwaltung im vergangenen Jahrzehnt **umfassende gesetzliche Sanktionsmöglichkeiten** gegenüber dem Steuerpflichtigen geschaffen. Es ist zu beobachten, dass Zuschläge von den jeweiligen Finanzverwaltungen verstärkt verhängt werden. Insbesondere werden auch früher als ausreichend angesehene Verrechnungspreisdokumentationen immer häufiger von der Finanzverwaltung als unverwertbar angesehen. Aufgrund der dargestellten vielfältigen Sanktionsmöglichkeiten der Finanzverwaltung ist es insofern für den jeweiligen Steuerpflichtigen absolut notwendig, eine ausreichende Verrechnungspreisdokumentation vorzuhalten, um Fragen der Beweislast sowie der Verhängung von Zuschlägen bereits im Vorhinein aus dem Weg gehen zu können und mit der Finanzverwaltung über die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise und nicht über Verfahrensfahren diskutieren zu müssen.

## 2.4.5 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

Grundsätzliches Ziel der Doppelbesteuerungsabkommen ist es, das Besteuerungssubstrat zwischen den einzelnen Staaten sachgerecht aufzuteilen und dabei eine **Doppelbesteuerung** des Besteuerungssubstrats zu vermeiden. Der Staat, dem das Besteuerungsrecht an

---

<sup>65</sup> Vgl. Tz. 4.6.1 VWGV.

den Einkünften nicht zusteht, hat diese Einkünfte entweder (ggf. unter Progressionsvorbehalt) freizustellen (**Freistellungsmethode**) oder die ausländische Steuer auf die eigene Steuerlast anzurechnen (**Anrechnungsmethode**). Im Ergebnis sollte dies mögliche Doppelbesteuerungen verhindern.

Eine Doppelbesteuerung tritt jedoch immer dann ein, wenn die jeweiligen Finanzverwaltungen die Einkünfte unterschiedlich voneinander abgrenzen. Dies betrifft häufig den Fall von Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen. Solange beide Finanzverwaltungen die zwischen den Unternehmen angewandten Verrechnungspreise nicht korrigieren, kommt es in den einzelnen Staaten nicht zu einer Doppelbesteuerung. Der Ertrag aus einer Transaktion wird nur einmal besteuert. Sobald jedoch eine Finanzverwaltung die originär zwischen den verbundenen Unternehmen angewandten Verrechnungspreise korrigiert (unabhängig davon, ob diese Korrektur sachgerecht ist oder nicht), kommt es zunächst zu einer Doppelbesteuerung.

In Deutschland steht dem Steuerpflichtigen in diesem Fall der Weg des Einspruchs gegen die nach einer Betriebsprüfung ergangenen geänderten Steuerbescheide, welche die Einkommenskorrektur beinhalten, und danach der Klageweg offen. Allerdings kann im Rahmen einer Klage die Doppelbesteuerung nur dann beseitigt werden, wenn der Steuerpflichtige mit seinem Begehren vollständig obsiegt. Nimmt die Finanzverwaltung eine Verletzung von Mitwirkungspflichten an und verhängt deswegen Strafzahlungen, kann dies allerdings der einzig gangbare Weg sein.

Daneben besteht zumindest theoretisch die Möglichkeit, eine unilaterale Gegenkorrektur in dem anderen Staat durchzuführen. So regelt Art. 9 Abs. 2 des OECD-MA Folgendes: „Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert –, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor.“ Eine unilaterale Gegenkorrektur ist grundsätzlich die einfachste Möglichkeit, eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Allerdings ist der entsprechende Absatz des Art. 9 in vielen Doppelbesteuerungsabkommen nicht enthalten. Zudem bestehen in der Praxis häufig unterschiedliche Auffassungen im Hinblick auf die Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen, so dass unilaterale Gegenkorrekturen in diesen Fällen von den Finanzverwaltungen auch dann nicht vorgenommen werden, wenn keine verfahrensrechtlichen Hindernisse im Wege stehen.

Die Doppelbesteuerungsabkommen sehen grundsätzlich die Möglichkeit der Einleitung von **Verständigungsverfahren** zwischen den beteiligten Finanzverwaltungen vor.<sup>66</sup> Im Rahmen von Verständigungsverfahren sollen sich die betroffenen Finanzverwaltungen darüber einigen, welchem Staat das Besteuerungssubstrat für den zugrundeliegenden Fall

<sup>66</sup> Vgl. Art. 25 OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital.

zusteht. Der Antrag hat durch den Steuerpflichtigen zu erfolgen, er ist allerdings nicht Beteiligten des Verfahrens. Durch eine gute Dokumentation seiner Verrechnungspreise kann der Steuerpflichtige allerdings eine Datenlage schaffen, welche die Wahrscheinlichkeit dafür erhöht, dass das Ergebnis des Verständigungsverfahrens in seinem Sinne ausfällt. Verständigungsverfahren stellen grundsätzlich ein adäquates Mittel zur Beseitigung der Doppelbesteuerung dar. Es ist jedoch zu beachten, dass die Finanzverwaltungen im Rahmen von Verständigungsverfahren sich nur darum bemühen müssen, eine Einigung über den zugrundeliegenden Sachverhalt zu erzielen. Zwischenzeitlich wurden in vielen Doppelbesteuerungsabkommen Regelungen zu einem nachgeordneten Schiedsverfahren aufgenommen, das einen Einigungszwang für die betreffenden Finanzverwaltungen vorsieht.<sup>67</sup> Falls dies nicht der Fall ist, kann ein Verständigungsverfahren grundsätzlich auch ohne Ergebnis von den beteiligten Finanzverwaltungen beendet werden. Die Doppelbesteuerung bliebe insoweit bestehen.

Innerhalb der Europäischen Union wurde, von den bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen unabhängig, ein Regelwerk zu **Schiedsverfahren** implementiert.<sup>68</sup> Diese Schiedsverfahren sehen einen Einigungszwang der betreffenden Finanzverwaltungen innerhalb von drei Jahren vor. Der Antrag auf Einleitung eines EU Schiedsverfahrens muss innerhalb von drei Jahren nach Bekanntwerden der die Doppelbesteuerung auslösenden Maßnahme erfolgen. Gewöhnlicherweise ist diese Maßnahme der ergehende Steuerbescheid.

Neben den unilateralen bzw. bilateralen Maßnahmen zur Beseitigung einer bereits eingetretenen Doppelbesteuerung, kann sich der Steuerpflichtige auch bereits vorab mit den beteiligten Finanzverwaltungen über die anzuwendenden Verrechnungspreismethoden verständigen. Hierbei handelt es sich um sogenannte **Vorabverständigungsverfahren** bzw. **Advance Pricing Agreements (APAs)**.

Die Voraussetzungen für die Durchführung von Vorabverständigungsverfahren sind in dem Merkblatt zu APAs des BMF vom 05. Oktober 2006 zusammengefasst.<sup>69</sup> Unilaterale APAs in Deutschland sind aus Sicht der deutschen Finanzverwaltung unzulässig, da sie ausländische Finanzverwaltungen nicht binden.<sup>70</sup>

Verfahrensbeteiligte an einem APA sind auch in diesem Fall nur die beteiligten Finanzverwaltungen und nicht der Steuerpflichtige. Auf deutscher Seite ist dies das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt). Für die Einleitung eines APAs werden Gebühren in Höhe von

---

<sup>67</sup> Vgl. Art. 25 Abs. 2 OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital; für eine Übersicht vgl. Eigelshoven in Vogel/Lehner, Doppelbesteuerungskommentar Art. 9.

<sup>68</sup> Vgl. Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 27.6.2006 zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union (EU TPD), Amtsblatt der Europäischen Union v. 28.7.2006, C 176/01.

<sup>69</sup> Vgl. Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Verständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen, BMF IV B 4 – S- 1341 – 38/06.

<sup>70</sup> Vgl. Tz. 1.2 des o. g. Merkblatts.

20.000 EUR von der deutschen Finanzverwaltung gem. § 178a AO erhoben. Geringere Kosten in Höhe von 15.000 EUR bzw. 10.000 EUR fallen für die Verlängerung eines bestehenden APAs bzw. die auf Antrag des Steuerpflichtigen erfolgende Änderung des APAs an. Aufgrund der umfangreichen vorzulegenden Unterlagen und der Dauer eines APA Prozesses empfiehlt sich ein APA Antrag insbesondere dann, wenn es sich um komplexe konzerninterne Transaktionen handelt, die unverändert mit hohen Volumina über einen längeren Zeitraum durchgeführt werden. In diesen Fällen (beispielsweise einem Profit Split unter Besteuerung werthaltiger immaterieller Wirtschaftsgüter der Parteien) bietet ein APA jedoch ein Höchstmaß an Rechtssicherheit und ein sehr geringes Maß an Compliance Kosten in den folgenden Jahren. In den vergangenen Jahren ist zu beobachten, dass die Zahl der APA Anträge stetig steigt und in immer mehr Staaten die Einleitung eines APAs, beispielsweise in Indien, möglich wird.

Sofern die Summe der durch das Vorabverständigungsverfahren erfassten Geschäftsvorfälle 5.000.000 EUR bei Warentransaktionen bzw. 500.000 EUR bei Dienstleistungstransaktionen nicht überschreitet, halbieren sich die vorstehend genannten Gebühren. Zudem gelten auch geringere Anforderungen an die Aufzeichnung der konzerninternen grenzüberschreitenden der Steuerpflichtigen, § 6 GAufZV.

---

## 2.5 Besteuerung von Betriebsstätten

Neben der Aufteilung von Gewinnen auf rechtlich selbstständige Einheiten mittels Verrechnungspreisen kann auch die Zurechnung von Gewinnen innerhalb einer einzigen rechtlichen Einheit von Bedeutung sein, wenn diese innerhalb verschiedener Jurisdiktionen tätig ist. Dabei ist von Bedeutung, dass eine solche Aufteilung zivilrechtlich grundsätzlich nicht notwendig ist. Stattdessen haftet eine natürliche bzw. eine juristische Person mit ihrem gesamten Vermögen über Ländergrenzen hinweg.

Für steuerliche Zwecke hat sich jedoch die **Betriebsstätte** als Anknüpfungspunkt für Besteuerungsrechte eines Staates, in dem ein Unternehmen tätig ist, herausgebildet. Bereits in den ersten deutschen Doppelbesteuerungsabkommen wird das Besteuerungsrecht für die Besteuerung von Unternehmensgewinnen an das Vorhandensein einer Betriebsstätte in dem Tätigkeitsstaat geknüpft<sup>71</sup>, wenn das Unternehmen dort nicht seinen Sitz hat. Trotz Weiterentwicklungen des Betriebsstättenbegriffs hat sich dieser Grundsatz bis heute nicht geändert. Im nationalen deutschen Steuerrecht begründet das Vorhandensein einer Betriebsstätte zudem eine Gewerbesteuerpflicht. Sollte ein Unternehmen in Deutschland über mehrere Betriebsstätten verfügen, ist der Gewerbeertrag zwischen den Kommunen aufzuteilen.

Zudem wird ein ausländisches Unternehmen, das weder seinen Sitz noch seine Geschäftsleitung im Inland hat, mit seinen Unternehmensgewinnen erst dann in Deutschland beschränkt steuerpflichtig, wenn es über eine in Deutschland belegene Betriebsstätte verfügt

---

<sup>71</sup> Vgl. Hemmelrath in Vogel/Lehner, Rz. 3.

oder ein ständiger Vertreter bestellt ist. Die beschränkte Steuerpflicht knüpft insofern gem. § 1 Abs. 4 EStG sowie § 2 Nr. 1 KStG, jeweils in Verbindung mit § 49 Abs. 1 Nr. 2a EStG, an die Betriebsstätte bzw. den ständigen Vertreter als Besteuerungsmerkmal an. Auch auf internationaler Ebene knüpfen Besteuerungsrechte an das Vorhandensein von Betriebsstätten in dem jeweiligen Land an. Nach Art. 7 OECD-MA sind Unternehmensgewinne nur in dem Sitzstaat des Unternehmens zu besteuern, es sei denn, dass das Unternehmen seine Geschäfte in dem anderen Staat durch eine dort belegene Betriebsstätte ausführt.

### 2.5.1 Begründung von Betriebsstätten

Eine Betriebsstätte ist gem. § 12 AO „jede **festе Geschäftseinrichtung** oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Als Betriebsstätten sind insbesondere anzusehen:

- die Stätte der Geschäftsleitung,
  - Zweigniederlassungen,
  - Geschäftsstellen,
  - Fabrikations- oder Werkstätten,
  - Warenlager,
  - Ein- oder Verkaufsstellen,
  - Bergwerke, Steinbrüche oder andere stehende, örtlich fortschreitende oder schwimmende Stätten der Gewinnung von Bodenschätzen,
  - Bauausführungen oder Montagen, auch örtlich fortschreitende oder schwimmende, wenn
- d. die einzelne Bauausführung oder Montage oder
- e. eine von mehreren zeitlich nebeneinander bestehenden Bauausführungen oder Montagen oder
- f. mehrere ohne Unterbrechung aufeinander folgende Bauausführungen oder Montagen länger als sechs Monate dauern.“

Im Rahmen des vorstehend dargestellten BEPS Aktionsplans der OECD befasst sich „BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status“<sup>72</sup> mit der Begründung von Betriebsstätten/Vertreterbetriebsstätten. Die vorgesehenen Änderungen sind in Abschn. 2.3.2 dargestellt und in den nachfolgenden Ausführungen bereits enthalten.

International ist der Betriebsstättenbegriff gemäß Art. 5 OECD-MA definiert. Es ist zu beachten, dass der Betriebsstättenbegriff im OECD-MA enger ist, als dies im nationalen Steuerrecht der Fall ist, denn folgende Geschäftseinrichtungen begründen gem. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA keine Betriebsstätte, auch wenn die sonstigen Tatbestandsmerkmale erfüllt sind:

<sup>72</sup> OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7.



„Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden

- Bestände von Gütern oder Waren des Unternehmens, die ausschließlich
  - zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung unterhalten werden
  - zu dem Zweck unterhalten werden, durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden
- Eine feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird,
  - für das Unternehmen Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen
  - für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben.“

Voraussetzung ist, dass die Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen. Im Falle einer Kombination dieser Tätigkeiten ist Voraussetzung, dass die gesamte kombinierte Tätigkeit ausschließlich vorbereitender Art ist oder eine Hilfstätigkeit darstellt.

Die Voraussetzung, dass die Tätigkeiten vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen müssen um die Begründung einer Betriebsstätte zu vermeiden oder, im Falle einer Kombination dieser Tätigkeiten, die kombinierte Tätigkeit ausschließlich vorbereitender Art sein muss oder eine Hilfstätigkeit darstellt, ist durch den BEPS Action Plan 7 eingeführt worden. Die aktuellen Doppelbesteuerungsabkommen auf Basis des OECD-MA sehen dies (mit Ausnahme anderer Tätigkeiten) noch nicht vor und müssen im Rahmen des multilateralen Agreements geändert werden.

Es ist zudem zu beachten, dass Bauausführungen und Montagen gem. Art. 5 Abs. 3 OECD-MA nur dann eine Betriebsstätte begründen, wenn die Bauausführung/Montage länger als 12 Monate andauert. Die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen weichen jedoch bei den Regelungen zur Betriebsstättenbegründung teils bedeutend von den Regelungen des OECD-MA ab. Insofern ist jeweils zu prüfen, welche Regelungen zur Betriebsstättenbegründung das jeweils einschlägige Doppelbesteuerungsabkommen vorsieht.

Neben der o.g. Betriebsstätte als Anknüpfungspunkt der Besteuerung fungiert auch der **ständige Vertreter** gem. § 13 AO als Anknüpfungspunkt für die deutsche Besteuerung. „Ständiger Vertreter ist eine Person, die nachhaltig die Geschäfte eines Unternehmens besorgt und dabei dessen Sachweisungen unterliegt. Ständiger Vertreter ist insbesondere eine Person, die für ein Unternehmen nachhaltig

- Verträge abschließt oder vermittelt oder Aufträge einholt oder
- einen Bestand von Gütern oder Waren unterhält und davon Auslieferungen vornimmt.“

Die Entsprechung eines ständigen Vertreters im Bereich der Doppelbesteuerungsabkommen ist die Vertreterbetriebsstätte gem. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA. Auch die Definition der **Vertreterbetriebsstätte** ist abkommensrechtlich enger als nach nationalem Recht. Ein Unternehmen begründet erst dann eine Betriebsstätte in dem Tätigkeitsstaat, wenn sie Ihre Geschäfte in dem Tätigkeitsstaat durch einen abhängigen Vertreter ausübt und dieser die Vollmacht besitzt für das Unternehmen Verträge abzuschließen oder gewöhnlich die



wesentliche Rolle beim Vertragsabschluss übernimmt, die dann regelmäßig ohne substanzielle Änderungen vom Unternehmen abgeschlossen werden. Ein Unternehmen begründet jedoch nach BEPS keine Betriebsstätte in dem Tätigkeitsstaat, wenn es seine Geschäftstätigkeit durch einen unabhängigen Vertreter ausübt, der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt. Diese Ausnahme gilt jedoch nach BEPS nicht für Transaktionen mit verbundenen Unternehmen, wenn der Vertreter ausschließlich oder fast ausschließlich für verbundene Unternehmen tätig wird. Unternehmen gelten als verbundene Unternehmen wenn direkte oder indirekte Beteiligungen von mehr als 50% vorliegen.

Auf das Kriterium der Abschlussvollmacht wird nach BEPS wie in [Abschn. 2.3.2](#) beschrieben nicht mehr abgestellt. Dementsprechend können in Zukunft auch Kommissionäre, sofern sie die sonstigen Kriterien erfüllen, Vertreterbetriebsstätten für den Kommittenten begründen was gem. den bisherigen Doppelbesteuerungsabkommen gewöhnlicherweise nicht der Fall war. Insbesondere Kommissionärsstrukturen sind dementsprechend dahingehend zu überprüfen, ob auch nach Änderung der Doppelbesteuerungsabkommen durch das multilaterale Agreement weiterhin keine Vertreterbetriebsstätten begründet werden.

Die Regelungen der OECD zur Begründung einer Betriebsstätte werden in den einzelnen Mitgliedsstaaten nicht vollständig einheitlich ausgelegt. Generell gilt, dass die Bundesrepublik Deutschland den Betriebsstättenbegriff im Rahmen der Regelungen der Doppelbesteuerungsabkommen eher eng auslegt. Viele OECD-Staaten und insbesondere nicht OECD-Staaten legen den in den Doppelbesteuerungsabkommen definierten **Betriebsstättenbegriff** jedoch zum Teil erheblich weiter aus. Allgemein bleibt festzuhalten, dass beispielsweise die Frage der Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung nicht zwangsläufig an einen rechtlichen Mietvertrag oder an das Eigentum anknüpft. Eine Verfügungsmacht über die genutzten Räume kann beispielsweise auch dadurch begründet werden, dass ein Dienstleister dauerhaft die Räume seines ausländischen Auftraggebers nutzen kann.

Im Folgenden werden die Grundsätze für die Zurechnung von Gewinnen zu einer Betriebsstätte dargestellt.

## 2.5.2 Zuordnung von Gewinnen zu einer Betriebsstätte

Wie vorstehend dargestellt führt die Begründung einer Betriebsstätte im Ausland dazu, dass Besteuerungsrechte zwischen einzelnen Staaten aufgeteilt werden. Damit kommt der Höhe der Unternehmensgewinne, die einer Betriebsstätte zuzurechnen sind, eine besondere Bedeutung zu. Dabei stellt sich zuallererst die Frage, welche Gewinne eines Unternehmens einer Betriebsstätte überhaupt zugerechnet werden müssen. Nach dem **Attraktivitätsprinzip** werden sämtliche Gewinne eines Unternehmens in einem Vertragsstaat, in dem eine Betriebsstätte vorhanden ist, dieser Betriebsstätte zugerechnet. Grundsätzlich gilt jedoch, dass in den Doppelbesteuerungsabkommen die dem OECD-MA folgen, keine Attraktivkraft der Betriebsstätte vorgesehen ist. Dementsprechend sind einer Betriebsstätte nur die Gewinne steuerlich zuzurechnen, die dieser Betriebsstätte auch wirtschaftlich zuzurechnen sind.

Da es sich bei der Abgrenzung der Gewinne einer Betriebsstätte um die Abgrenzung von Gewinnen innerhalb einer rechtlichen Einheit für Zwecke der Besteuerung handelt, kann die **Gewinnermittlung** einer Betriebsstätte nicht wie bei rechtlich selbstständigen Unternehmen an das handelsrechtliche Ergebnis anknüpfen. Auch der Abschluss zivilrechtlich wirksamer Verträge zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ist, da es sich um eine einzige rechtliche Einheit handelt, nicht möglich. Dementsprechend ist eine zentrale Frage der Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten, ob und wie die rechtliche Unselbstständigkeit der Betriebsstätte berücksichtigt werden sollte. Den Grundsatz der Gewinnzuordnung bildet der Fremdvergleich. Die Gewinnzuordnung bei Betriebsstätten war jahrzehntelang geprägt durch die Berücksichtigung der Tatsache, dass eine Betriebsstätte kein rechtlich selbstständiges Unternehmen, sondern ein **unselbstständiger Teil des Gesamtunternehmens** ist. Die Theorie der **ingeschränkten Selbstständigkeit** wurde auch durch die deutsche Finanzverwaltung in den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen vertreten. Die Theorie der eingeschränkten Selbstständigkeit der Betriebsstätte wurde jedoch in den letzten Jahren von dem „**Seperate Entity Approach**“ der OECD abgelöst. Gemäß des Seperate Entity Approachs oder **Authorized OECD Approachs** wird die Betriebsstätte für Zwecke der Gewinnzuordnung behandelt als wäre sie ein rechtlich selbstständiges Unternehmen. Während aufgrund der Theorie der eingeschränkten Selbstständigkeit der Betriebsstätte beispielsweise eine fiktive Vermietung von Grundstücken durch das Stammhaus an die Betriebsstätte zu keiner Gewinnrealisierung, sondern ausschließlich zu einer Kostenabrechnung, führen würde, ist aufgrund der Behandlung der Betriebsstätte wie ein rechtlich selbstständiges Unternehmen auch eine Gewinnrealisierung bei einer solchen „Vermietung“ von Wirtschaftsgütern des Stammhauses an die Betriebsstätte möglich.

Die Zuordnung von Gewinnen zu Betriebsstätten wird durch Art. 7 OECD-MA begrenzt. Die Umsetzung des Authorized OECD Approachs machte eine Änderung des Wortlauts des Art. 7 OECD-MA notwendig. Dementsprechend ist der Art. 7 OECD-MA im Jahr 2010 geändert worden. Dies bedeutet jedoch, dass die auf Basis des alten OECD-MA abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen den Authorized OECD Approach noch nicht berücksichtigen. In das nationale deutsche Steuerrecht ist der Authorized OECD Approach mit Wirkung zum 1. Januar 2013 übernommen worden. § 1 AStG wurde insofern geändert und ausdrücklich auch auf die Gewinnermittlung von Betriebsstätten angewendet. Eine Ausnahme von der Gewinnermittlung nach diesem Ansatz gibt es nur noch in den Fällen, in denen ein Doppelbesteuerungsabkommen existiert und der andere Vertragsstaat die Gewinnermittlung der Betriebsstätte aufgrund der Theorie der eingeschränkten Selbstständigkeit der Betriebsstätte durchführt und dies Auswirkungen (geringere Besteuerungsrechte für die Bundesrepublik Deutschland) auf die Zuordnung von Gewinnen zwischen der Betriebsstätte und dem Stammhaus hat.

Da der deutsche Gesetzgeber die Gewinnzuordnung bei Betriebsstätten nach dem **Authorized OECD Approach** zum Regelfall gemacht hat, werden im Folgenden die Grundzüge der Einkommensermittlung einer Betriebsstätte nach dem Authorized OECD Approach dargestellt. Grundsätzlich geht der Authorized OECD Approach nach einem zweistufigen Verfahren vor. In einem ersten Schritt werden die Funktionen der Betriebsstätte bestimmt. Im Anschluss hieran werden die übernommenen Risiken und die hierfür notwendige Kapitalausstattung der Betriebsstätte bestimmt. In einem zweiten Schritt wer-

den auf Grundlage des ersten Schrittes die Geschäftsbeziehungen (sog. Dealings) zwischen dem Stammhaus und der Betriebsstätte bestimmt. Dieser Ansatz ist folgendermaßen in § 1 Abs. 5 AStG übernommen worden:

„Zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist eine Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln, es sei denn, die Zugehörigkeit der Betriebsstätte zum Unternehmen erfordert eine andere Behandlung. Um die Betriebsstätte wie ein eigenständiges und unabhängiges Unternehmen zu behandeln, sind ihr in einem ersten Schritt zuzuordnen:

1. die Funktionen des Unternehmens, die durch ihr Personal ausgeübt werden (Personalfunktionen),
2. die Vermögenswerte des Unternehmens, die sie zur Ausübung der ihr zugeordneten Funktionen benötigt,
3. die Chancen und Risiken des Unternehmens, die sie auf Grund der ausgeübten Funktionen und zugeordneten Vermögenswerte übernimmt, sowie
4. ein angemessenes Eigenkapital (Dotationskapital).

Auf der Grundlage dieser Zuordnung sind in einem zweiten Schritt die Art der Geschäftsbeziehungen zwischen dem Unternehmen und seiner Betriebsstätte und die Verrechnungspreise für diese Geschäftsbeziehungen zu bestimmen“.

Wie der Ausgestaltung von § 1 Abs. 5 AStG entnommen werden kann, wird die Betriebsstätte auch bei einer Einkünftezurechnung nach dem neuen Authorized OECD Approach nicht zwangsläufig wie ein rechtlich selbstständiges Unternehmen behandelt. Beispielsweise könnte es problematisch sein, Auftragsforschung durch eine Betriebsstätte durchführen zu lassen. Da die Betriebsstätte nicht aufgrund eines Vertrags risikolos gestellt werden kann, sondern sich die der Betriebsstätte zugeordneten Vermögenswerte und die Chancen und Risiken der Betriebsstätte nach den Funktionen des der Betriebsstätte zugeordneten Personals bestimmen, muss beim Aufsetzen einer solchen Planung verstärkt darauf geachtet werden, dass beispielsweise die strategischen Entscheidungen ausschließlich durch das Stammhaus durchgeführt werden.

Auch die Disposition von Fremdkapital ist nicht so frei wie bei einem rechtlich selbstständigen Unternehmen. Während ein rechtlich selbstständiges Unternehmen grundsätzlich über die eigene Kapitalausstattung frei entscheiden kann und steuerliche Regelungen ausschließlich die steuerliche Abzugsfähigkeit der Zinsen beschränken (in Deutschland bspw. durch die Anwendung der Zinsschranke gem. § 4h EStG), wird der Betriebsstätte ein angemessenes Eigenkapital zugerechnet. Es besteht insofern keine vollständige Dispositionsfreiheit darüber, wie die Betriebsstätte mit Eigenkapital ausgestattet werden soll.

Die neuen Regelungen des § 1 AStG sind durch den Erlass einer Rechtsverordnung vom 13. Oktober 2014 weiter präzisiert worden.<sup>73</sup> Die Rechtsverordnung gilt mit Wirkung für Geschäftsjahre die nach dem 01.01.2015 beginnen. Die Zuordnung von Einkünften zu einer Betriebsstätte ist gem. § 1 Abs. 2 der Rechtsverordnung folgendermaßen vorzunehmen:

„Auf Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte

<sup>73</sup> Bundesgesetzblatt Jahrgang 2014 Teil I Nr. 47, ausgegeben zu Bonn am 17. Oktober 2014 S. 1603.

1. sind die **Personalfunktionen** (§ 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 1 AStG), die der Betriebsstätte oder dem übrigen Unternehmen zuzuordnen sind, festzustellen, insbesondere die **maßgeblichen Personalfunktionen**,
2. sind der Betriebsstätte, ausgehend von den maßgeblichen Personalfunktionen, **Vermögenswerte** (§ 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 2 AStG) **sowie Chancen und Risiken** (§ 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 3 AStG) zuzuordnen,
3. ist der Betriebsstätte, ausgehend von den ihr zugeordneten Vermögenswerten sowie von den ihr zugeordneten Chancen und Risiken, ein **Dotationskapital** (§ 1 Abs. 5 Satz 3 Nr. 4 AStG) zuzuordnen,
4. sind der Betriebsstätte **Passivposten** zuzuordnen, soweit dies auf Grund der Zuordnung von Vermögenswerten, von Chancen und Risiken sowie von Dotationskapital erforderlich ist,
5. sind der Betriebsstätte **Geschäftsvorfälle** des Unternehmens mit unabhängigen Dritten und mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 des Außensteuergesetzes zuzuordnen und
6. sind die anzunehmenden **schuldrechtlichen Beziehungen** im Sinne des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 des Außensteuergesetzes zu bestimmen, die die Betriebsstätte zum übrigen Unternehmen unterhält.“

Für jede Betriebsstätte hat der Steuerpflichtige zudem am Anfang eines Wirtschaftsjahres eine **Hilfs- und Nebenrechnung** aufzustellen. Diese Hilfs- und Nebenrechnung ist zu Beginn eines jeden Wirtschaftsjahres aufzustellen und fortzuschreiben. Sie beinhaltet sowohl die Aktiv- und Passivposten die der Betriebsstätte zuzuordnen sind als auch fiktive Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben aufgrund anzunehmender schuldrechtlicher Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte. Dies können beispielsweise fiktive Mieteinkünfte des Stammhauses für die temporäre Überlassung von Wirtschaftsgütern an die Betriebsstätte sein. Zur Erfüllung der Dokumentationsvorschriften nach § 90 Abs. 3 AO hat der Steuerpflichtige zudem auf Anforderung der Finanzverwaltung die Gründe für die Zuordnung der jeweiligen Bestandteile sowie auch die Gründe für die Annahme der jeweiligen Geschäftsbeziehungen darzulegen.

Die Rechtsverordnung beinhaltet darüber hinaus noch weitere Sonderregelungen für **Bau- und Montagebetriebsstätten**, für **Förderbetriebsstätten** sowie **Versicherungsbetriebsstätten**. Es ist zudem beabsichtigt, die Rechtsverordnung durch vom Bundesfinanzministerium erlassene Verwaltungsgrundsätze weiter zu konkretisieren. Ein Diskussionsentwurf der Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa) wurde am 18. März 2016 veröffentlicht.

Die deutsche Finanzverwaltung sieht sich bei der Umsetzung des Authorized OECD Approachs insofern in einer Vorreiterrolle, als dass die Neuregelungen in anderen OECD-Staaten überwiegend noch nicht in nationales Recht umgesetzt worden sind. Da auch viele Nicht-OECD-Staaten wie Brasilien oder China den Authorized OECD Approach nicht unterstützen, sind insofern Konflikte vorhersehbar. Kritisch anzumerken ist zudem, dass die Rechtsverordnung in einigen Bereichen (bspw. im Bereich der Zuordnung von Dotationskapital) unterschiedliche Zuordnungsregeln für inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen und ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen zu Lasten

ausländischer Finanzverwaltungen vorsieht. Ob eine Doppelbesteuerung vor diesem Hintergrund in allen Fällen vermieden werden kann, bleibt abzuwarten.

---

## Literatur

- BFH, Urteil vom 17.10.2001 – Az. I R 103-00. Konzernverrechnungspreise als vGA einer Vertriebsgesellschaft. BStBl II 2004, S. 171
- BFH, Urteil vom 19.01.1994 – Az. IR 93/93. Nahestehende Person i. S. d. AStG; „eigenes Interesse“ an der Einkunftszielung kann auch ein persönliches Interesse sein; Bedeutung der Währung für den „angemessenen Zins“. BStBl II 1994, S. 725
- BFH, Urteil vom 11.10.2012. Verdeckte Gewinnausschüttung: Sperrwirkung von Art. 6 Abs. 1 DBA- Niederlande 1959 (Art. 9 Abs. 2 OECD-MA) gegenüber Sonderbedingungen bei beherrschenden Gesellschaftern – Gewinnabgrenzung – Az. IR 75/11
- BMF, Schreiben vom 12.4.2005. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren). IV B 4 – S 1341 – 1/05. BStBl 2005 I, S. 570
- BMF Schreiben vom 13.10.2010. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung). IV B 5 – S 1341 – 08 – 10003. BStBl 2010 I, S. 774.
- BMF Schreiben vom 14.05.2004. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes. IV B 4 – S 1340 – 11/04. BStBl 2004 I Sondernummer I/2004.
- Bundesgesetzblatt Jahrgang 2014 Teil I Nr. 47, ausgegeben zu Bonn am 17. Oktober 2014 S. 1603
- Eigelshoven, A., Art. 9, 2015. In Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar 6. Aufl., hrsg. Vogel, K., Lehner, M. C.H. Beck
- Finanzgericht Köln, Urteil vom 22.08.2007 zum Doppelbesteuerungsabkommen mit Großbritannien, Az. 13 K 647/03 Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, S. 161
- Entschließung des Rates und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedstaaten vom 27.6.2006 zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union (EU TPD), Amtsblatt der Europäischen Union v. 28.7.2006, C 176/01
- Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld (Hrsg.), Außensteuerrecht, Dezember 2014, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
- Hemmelrath, A. Art. 7, 2015. In Doppelbesteuerungsabkommen Kommentar 6. Aufl., hrsg. Vogel, K., Lehner, M. C.H. Beck
- Kroppen, H.-K., Nientimp, A. 2011. Generalthema I: Funktionsverlagerung, 650, IStR. Beck- Online Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Lose Blattsammlung, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
- Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Verständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen, BMF IV B 4 – S- 1341 – 38/06
- OECD (Hrsg.). 22. Juli, 2010. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations
- OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing, Paris. („OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital“) [http://dx.doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2014-en](http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en)
- OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7–2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. („OECD (2015), Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7“) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

- OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10 – 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. („OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10“) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>
- OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. („OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13“) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>
- OECD Webcast Unterlagen 5. Oktober 2015, „Launch of the final BEPS Reports“, S. 51
- Schreiber, R., Nientimp, A. (Hrsg.). 2015. Verrechnungspreise, 6. Aufl. NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne
- Vögele, A., Borstell, T. & Engler, G., Verrechnungspreise, 4. Auflage 2015, C.H. Beck München

**Claas Buurman** arbeitet als Senior Manager im Team der Service Line Verrechnungspreise von Deloitte am Standort Berlin. Herr Buurman ist Steuerberater und Diplom Volkswirt und hat Volkswirtschaftslehre an der Universität Göttingen studiert. Seit Beginn seiner Tätigkeit bei Deloitte im Jahre 2008 berät Herr Buurman multinationale Unternehmen in Fragen des internationalen Steuerrechts. Seit 2009 ist er im Team der Service Line Verrechnungspreise von Deloitte tätig. Zu seinen Schwerpunkten zählen insbesondere die Planung, Implementierung und Dokumentation von Verrechnungspreissystemen sowie die Verteidigung von Verrechnungspreissystemen in Betriebsprüfungen.

**Susanne Tomson** ist als Senior Manager im Bereich Verrechnungspreise bei PwC in Köln tätig. Sie ist Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht und hat einen Master of Business Law (MBL). Susanne Tomson hat 10 Jahre Erfahrung im Bereich Transfer Pricing und International Taxation und berät Mandanten bei der Konzeptionierung, Implementierung und Dokumentation von Verrechnungspreissystemen sowie bei Unternehmensumstrukturierungen im Hinblick auf Verrechnungspreisthemen und Fragen des internationalen Steuerrechts. Ein weiterer Beratungsschwerpunkt liegt in der Verteidigung von Verrechnungspreisen in steuerlichen Betriebsprüfungen und Verständigungsverfahren bzw. Advance Pricing Agreements. Susanne Tomson kommentiert zu Kap. V der OECD-Leitlinien „Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country Reporting“ in Kropfen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise und ist Autorin einer Vielzahl von Veröffentlichungen in Fachzeitschriften.

**Open Access** Dieses Kapitel wird unter der Creative Commons Namensnennung-Nicht kommerziell 2.5 International Lizenz (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/2.5/deed.de>) veröffentlicht, welche für nicht kommerzielle Zwecke die Nutzung, Verbreitung und Wiedergabe in jeglichem Medium und Format erlaubt, sofern Sie den/die ursprünglichen Autor(en), den Titel des Werks und die Quelle ordnungsgemäß nennen, einen Link zur Creative Commons Lizenz beifügen und im Falle einer Abwandlung durch einen entsprechenden Hinweis deutlich erkennbar machen, dass Änderungen vorgenommen wurden.

Die in diesem Kapitel enthaltenen Bilder und sonstiges Drittmaterial unterliegen ebenfalls der genannten Creative Commons Lizenz, sofern sich aus der Abbildungslegende nichts anderes ergibt. Sofern das betreffende Material nicht unter der genannten Creative Commons Lizenz steht und die betreffende Handlung nicht nach gesetzlichen Vorschriften erlaubt ist, ist auch für die oben aufgeführten nicht-kommerziellen Weiterverwendungen des Materials die Einwilligung des jeweiligen Rechteinhabers einzuholen.





Roman Dawid

---

## 3.1 Ziele der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation

Primäres Ziel der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation ist die Erfüllung der **Dokumentationspflichten**, die sich in Deutschland im Detail aus der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) ergeben. Im Rahmen der Finalisierung des BEPS-Programms der OECD und der G20 (s. [Kap. 2](#), [Abschn. 2.3.2](#)) ist in vielen Ländern geplant, die in den OECD Veröffentlichungen enthaltenen Anforderungen an eine Verrechnungspreisdokumentation als rechtsverbindliche zusätzliche Anforderung festzulegen. Da zum Zeitpunkt der Erstellung dieser Auflage des Buches wie in [Kap. 2](#) dargelegt, zwar die finalen **BEPS-Papiere der OECD zur Dokumentation, Action Item 13** vorliegen, aber noch nicht die konkreten Rechtsvorlagen für eine Umsetzung in nationales Recht, wird in diesem Kapitel in [Abschn. 3.2.2](#) der OECD-Dokumentationsansatz entsprechend den finalen BEPS-Papieren dargestellt. Es wird zum gegenwärtigen Zeitpunkt erwartet, dass die nationale Umsetzung u. a. in Deutschland weitestgehend diesem Standard folgen wird. Dabei wird es für die Steuerpflichtigen insbesondere von Interesse sein, wie die Details der Anforderungen von den einzelnen Ländern umgesetzt werden, für die es keine detaillierten Hinweise der OECD gibt, und ob es hierbei zu signifikanten Abweichungen zwischen den einzelnen Ländern kommen wird.

Die Dokumentationspflichten kommen im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung zum Tragen, wenn die steuerlichen Betriebsprüfer die Verrechnungspreisdokumentation anfordern. Dies ist mittlerweile in der Mehrzahl der Betriebsprüfungen mit grenzüberschreitenden

---

R. Dawid (✉)

PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Friedrich-Ebert-Anlage 35–37,  
60327 Frankfurt am Main, Deutschland

E-Mail: roman.dawid@de.pwc.com

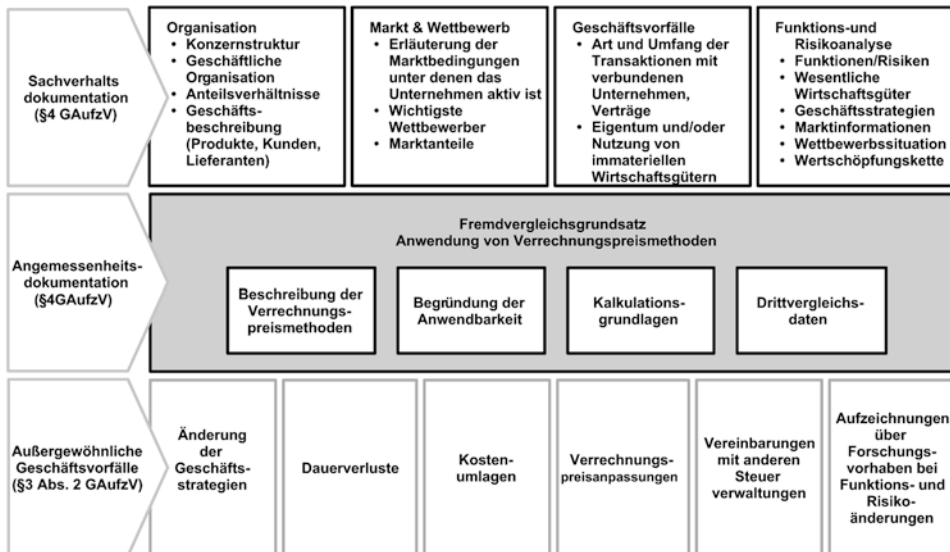
Sachverhalten der Fall, da die Betriebsprüfer flächendeckend geschult wurden, grenzüberschreitende Sachverhalte zu prüfen und die Dokumentation gemäß der GAufzV anzufordern. Darüber hinaus wird derzeit die Anzahl an Betriebsprüfungen des Bundeszentralamts für Steuern (BZSt) massiv aufgestockt. Insofern ist das Ziel der Erfüllung der Dokumentationspflichten auch immer eng verknüpft mit der Vorbereitung der nächsten steuerlichen Betriebsprüfung, siehe hierzu [Kap. 6](#).

Die **Nichterfüllung der Dokumentationspflichten**, d. h. das Unvermögen des Steuerpflichtigen, eine Verrechnungspreisdokumentation vorlegen zu können, die den Anforderungen der GAufzV entspricht, ist als Rechtsfolge mit **Strafzuschlägen sowie erhöhter Schätzungsbefugnis** in der steuerlichen Betriebsprüfung verbunden, siehe hierzu auch [Kap. 2](#) und [6](#). Die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen sind nicht mit der Vorlage einer verwertbaren Dokumentation erschöpft. Möglicherweise muss der Steuerpflichtige nach Abgabe der Dokumentation, weitere Informationsanfragen der steuerlichen Betriebsprüfung beantworten und hierzu weitere Dokumente beibringen.

Wichtiges Ziel der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation ist die **Vorbereitung der zukünftigen steuerlichen Betriebsprüfung**. In diesem Sinne dient die Dokumentation dazu, die Sachverhalte entsprechend zu dokumentieren, die zur Wahl einer bestimmten Verrechnungspreismethode und deren Anwendung durch den Steuerpflichtigen geführt haben. D. h. letztendlich hat der Steuerpflichtige mit der Verrechnungspreisdokumentation die Möglichkeit, darzulegen, wie sich der Sachverhalt hinsichtlich der grenzüberschreitenden Transaktionen für ihn darstellt und warum die von ihm gewählte Verrechnungspreismethodik angesichts des Sachverhaltes fremdüblich und damit angemessenen ist. Somit birgt die Pflicht, eine steuerliche Betriebsprüfung mit der Sachverhalts- sowie der Angemessenheitsdokumentation des Steuerpflichtigen zu beginnen für diesen auch die Chance, der Betriebsprüfung die eigene Darstellung und Analyse des Sachverhalts als Ausgangspunkt für ihre Prüfung dazulegen. Kommt die Betriebsprüfung zu dem Schluss, dass sie eine andere Sicht des Sachverhalts und darauf basierend einen anderen Verrechnungspreisansatz für angemessener hält, so ist sie in der Pflicht, dem Steuerpflichtigen dies mittels einer Analyse, die auch einen entsprechenden Bezug auf Fremdvergleichswerte enthält, nachweisen zu müssen.

Weiterhin steht bei der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation im Vordergrund, die Sachverhalte so zu dokumentieren, wie sie sich aus Sicht des Steuerpflichtigen darstellen. Darüber hinaus geht es zentral um die Darstellung der Angemessenheit der Verrechnungspreise, d. h. die Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz ist darzulegen. Aus diesem Grunde sollte der Ersteller der Verrechnungspreisdokumentation immer die zukünftige Betriebsprüfung im Auge haben, mögliche Diskussionspunkte hinsichtlich der Angemessenheit der Fremdvergleichsanalyse antizipieren und gegebenenfalls bereits in der Dokumentation adressieren. Letzteres bedeutet nicht, dass in der Dokumentation explizit auf entsprechende Diskussionspunkte hingewiesen werden muss oder sollte.





**Abb. 3.1** Bestandteile einer Verrechnungspreisdokumentation

### 3.2 Inhalt einer Verrechnungspreisdokumentation

Die Übersicht in [Abb. 3.1](#) enthält die erforderlichen Bestandteile einer Verrechnungspreisdokumentation entsprechend GAufzV.

Wie aus der Übersicht deutlich wird, besteht eine Verrechnungspreisdokumentation im Wesentlichen aus zwei Teilen: der **Sachverhaltsdokumentation** und der **Angemessenheitsdokumentation**.

Darüber hinaus sind entsprechend den deutschen Regularien besondere Aufzeichnungen im Fall von außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen erforderlich. Diese werden in diesem Kapitel nicht weiter diskutiert, da hier der Fokus auf der Dokumentation für die laufenden Transaktionen liegt.

Die Sachverhaltsdokumentation enthält die relevanten Sachverhalte, die die Basis zur Beurteilung der konzerninternen grenzüberschreitenden Transaktionen sowie der Angemessenheit der Verrechnungspreise bilden. Die Sachverhaltsanalyse umfasst in der Regel drei Teile: die **Geschäftsbeschreibung** im weiteren Sinne („Business Description“), eine **Beschreibung der grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen** und die **Funktions- und Risikoanalyse**.

Der erste Teil beinhaltet einen Überblick über die Organisation des Unternehmens, eine Beschreibung des Geschäfts sowie Erläuterungen zu den Marktbedingungen des relevanten Marktsegmentes. Der Überblick über die Organisation umfasst die rechtliche Struktur, d. h. die Beteiligungsverhältnisse innerhalb der Unternehmensgruppe. Relevante Einheiten sind dabei die an den dokumentierten Transaktionen beteiligten Konzerneinheiten, d. h. Gesellschaften einschließlich Personengesellschaften und Betriebsstätten. In diesem

Zusammenhang bietet sich in der Regel die Darstellung der Beteiligungsverhältnisse mittels eines Beteiligungscharts an.

Darüber hinaus sollte ein Überblick über die geschäftliche bzw. die funktionale Organisation des zu dokumentierenden Unternehmens gegeben werden. Hierbei kann es hilfreich sein, der Verrechnungspreisdokumentation ein Organigramm, das einen Überblick über die Abteilungen des Unternehmens gibt, beizufügen. In manchen Situationen ist eine kurze Darstellung der Geschichte des Unternehmens zweckmäßig. Dies ist aber kein verpflichtender Bestandteil der Verrechnungspreisdokumentation.

Bei der **Beschreibung des Geschäfts** des Steuerpflichtigen sollte die Verrechnungspreisdokumentation auf die folgenden Punkte eingehen:

### **Produkte**

Auflistung und Beschreibung der für die Verrechnungspreisdokumentation relevanten Produkte, gegebenenfalls anhand von Broschüren; falls anwendbar Erläuterungen von Produktsegmenten oder Produktlinien.

### **Kunden**

Beschreibung der Kundenstruktur sowie gegebenenfalls Auflistung einzelner, wichtiger Kunden; Marktverhalten der Kunden für relevante Produkte; Marktanteile auf der Absatzseite.

### **Lieferanten**

Beschreibung der Lieferantenstruktur; gegebenenfalls Auflistung der für die Wertschöpfung wichtigen Lieferanten; Informationen über die bezogenen Produkte und Leistungen soweit für die Verrechnungspreisanalyse von Bedeutung.

### **Preisfindung**

Informationen über den Preisbildungsprozess (z. B. Verhandlungen, Ausschreibungen etc.); gegebenenfalls Begründung von Preisdifferenzierung.

### **Geschäftsstrategie**

Beschreibung der grundlegenden Strategie (z. B. Qualität- versus Preisführerschaft), die das Unternehmen in seinem Marktsegment verfolgt.

In einem weiteren Abschnitt sollten die Marktbedingungen angesprochen werden. Dabei sollte insbesondere auf die folgenden Aspekte eingegangen werden:

### **Markt**

Art und Struktur des relevanten Marktes; Preisniveau; Produktlebenszyklen und Wachstumspotenzial des Marktes.

### **Wettbewerbssituation**

Angabe wichtigster Wettbewerber; Intensität des Wettbewerbs (Konkurrenz versus Oligopol versus Monopol); Positionierung des Unternehmens im Vergleich zu den Wettbewerbern.

### **Marktanteil**

Angabe globaler/regionaler Marktanteile des Unternehmens innerhalb der verschiedenen Marktsegmente auch im Vergleich zu den wichtigsten Wettbewerbern.

Die Dokumentation der Geschäftsvorfälle mit verbundenen Unternehmen ist ein weiterer essentieller Teil der Sachverhaltsdokumentation. Dieser sollte die folgenden Bereiche umfassen:

### **Verträge mit verbundenen Unternehmen**

Aufzählung sämtlicher relevanter schriftlicher bzw. nicht schriftlicher (mündlicher) Verträge mit verbundenen Unternehmen im Dokumentationszeitraum.

### **Grenzüberschreitende Transaktionen mit verbundenen Unternehmen**

Darstellung aller relevanten grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen im Dokumentationszeitraum (z. B. Warenlieferungen, Dienstleistungen, Darlehen und andere Finanztransaktionen, Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter, Arbeitnehmerentsendungen, Übertragung von Wirtschaftsgütern) inklusive der im Dokumentationszeitraum realisierten Transaktionsvolumina.

Oft ist es für das Verständnis hinsichtlich des zweiten Punktes hilfreich, eine grafische Übersicht über den physischen sowie den monetären Fluss der Transaktionen (d. h. physische Lieferung und Rechnungsstellung) beizufügen. Ziel dieses Abschnitts ist es, dem Betriebsprüfer eine Übersicht über die relevanten konzerninternen Transaktionen zu geben, die Gegenstand der Verrechnungspreisdokumentation sind.

Weiterhin sollte die Sachverhaltsdokumentation eine **Funktions- und Risikoanalyse** beinhalten. Bei der Funktions- und Risikoanalyse handelt es sich um eine Beschreibung der im Hinblick auf die betrachteten grenzüberschreitenden, konzerninternen Transaktionen vom Steuerpflichtigen bzw. der beteiligten Konzernunternehmen ausgeübten Funktionen bzw. getragenen Risiken. Dabei werden die relevanten Funktionen in der Wertschöpfungskette beschrieben und es wird dokumentiert, welchen Beitrag die beteiligten Unternehmen zur Wertschöpfung leisten. Letzteres ist zumeist nur qualitativ möglich.

Die Funktions- und Risikoanalyse bestimmt die Wahl der Verrechnungspreismethode. Innerhalb der Anwendung einer gewinnorientierten Methode hat sie u. a. einen Einfluss auf die Auswahl einer geeigneten Renditekennziffer für die Durchführung des Fremdvergleichs, die Auswahl der Vergleichsunternehmen oder die mögliche Durchführung von Anpassungsrechnungen. Änderungen des Geschäftsmodells wirken sich oft auf das Funktions- und Risikoprofil der Unternehmen aus. Daher ist das Funktions- und Risikoprofil ein wesentlicher Bestandteil für die Vorbereitung der Betriebsprüfung und die Beurteilung der Angemessenheit der Verrechnungspreise.

Im Rahmen der Funktionsanalyse werden sämtliche betriebliche Funktionen betrachtet. Die Funktionsanalyse sollte insbesondere Antworten auf die folgenden Fragen beinhalten:

- Welche Aktivitäten werden im Rahmen der Wertschöpfung insgesamt von der Unternehmensgruppe über die gesamte Wertschöpfungskette ausgeübt?
- Welche Einheiten der Unternehmensgruppe sind an der Ausübung der einzelnen Funktionen beteiligt (wer macht was in der Wertschöpfungskette der Unternehmensgruppe)?

- Wie ist der Beitrag zur Wertschöpfung durch die Aktivitäten der Einheiten der Unternehmensgruppe qualitativ oder quantitativ einzuordnen? Zumeist wird mit vertretbarem Aufwand nur eine qualitative Aussage zum Wertschöpfungsbeitrag möglich sein.<sup>1</sup>

Typische Funktionen, die bei einer Funktionsanalyse untersucht werden, sind beispielsweise:

- Forschung und Entwicklung
- Produktion
- Qualitätskontrolle
- Marketing
- Bestellungseingang
- Vertrieb und Auslieferung
- Rechnungsstellung
- Zahlungseingang
- Lagerhaltung
- After Sales Services
- Verwaltungsaufgaben
- Rechtsangelegenheiten
- Finanzabteilung
- Weitere Funktionen wie Einkauf, Transport und Logistik

Für eine ausführliche Diskussion der Funktionsanalyse im Rahmen einer Verrechnungspreisuntersuchung siehe [Kap. 4](#).

Im Rahmen der **Risikoanalyse** werden die relevanten betrieblichen Risiken, die in Verbindung mit den zu dokumentierenden grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen auftreten, überprüft. Dabei sollte die Risikoanalyse die folgenden Aspekte abdecken.

- Darstellung des Risikos in der betrachteten Wertschöpfungskette.
- Darlegung, welche an der Wertschöpfungskette beteiligte Einheit des Konzerns das identifizierte Risiko trägt.
- Einschätzung der Intensität des Risikos während des Berichtszeitraumes.
- Beschreibung der Aktivitäten, die unternommen werden, um das Risiko einzugrenzen (z. B. durch Abschluss von Versicherungen).

Typische Risiken, die im Rahmen der Risikoanalyse untersucht werden sind:

- Risiko aus Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten
- Preisrisiko
- Volumenrisiko/Marktrisiko

---

<sup>1</sup> Eine quantitative Wertschöpfungsanalyse kann beispielsweise auf einer Peer-Group-Analyse oder auf quantitativen Bewertungsverfahren basieren, bei denen die Wertbeiträge der Funktionen und immateriellen Wirtschaftsgüter für die Wertschöpfung der Unternehmen bestimmt werden.

- Marketingrisiko
- Lagerhaltungsrisiko
- Garantierisiko
- Forderungsausfallrisiko
- Währungsrisiko
- Produkthaftungsrisiko

Schließlich sollte die Sachverhaltsdokumentation explizit auf Besitzverhältnisse hinsichtlich der immateriellen Wirtschaftsgüter des Konzerns eingehen. Wesentliche werttreibende immaterielle Wirtschaftsgüter werden aufgrund ihres Beitrages zur Wertschöpfung des Unternehmens als essenziell für die Verrechnungspreisanalyse angesehen. Die Dokumentation immaterieller Wirtschaftsgüter ist nicht nur entsprechend den deutschen Verrechnungspreisregularien ein wichtiger Bestandteil einer Verrechnungspreisdokumentation. Die OECD Verrechnungspreisrichtlinien legen einen starken Fokus auf die IWG, der im Rahmen des BEPS-Programms noch einmal geschärft wurde und eine genaue Analyse der rechtlichen und wirtschaftlichen Gegebenheiten im Konzern erfordert.<sup>2</sup> Darüber hinaus hat eine Vielzahl von Ländern in ihren Verrechnungspreisregularien ein gesteigertes Augenmerk auf die Dokumentation wesentlicher immaterieller Wirtschaftsgüter. Dieser Teil der Sachverhaltsdokumentation sollte insbesondere Antworten auf die folgenden Fragen liefern:

- Welche immateriellen Wirtschaftsgüter, die für die betrachtete Wertschöpfungskette von Bedeutung sind, gibt es im Konzern?
- Wie wichtig sind diese in der Wertschöpfungskette? Wie hoch ist Ihr Beitrag zur Wertschöpfung?
- Welcher Einheit der Unternehmensgruppe sind die immateriellen Wirtschaftsgüter rechtlich und/oder ökonomisch zuzurechnen?
- Durch welche Aktivitäten und durch welche Einheit der Unternehmensgruppe werden immaterielle Wirtschaftsgüter geschaffen?
- Wie sind die Entscheidungsprozesse hinsichtlich der immateriellen Wirtschaftsgüter im Konzern? Wer kontrolliert die wesentlichen Risiken, die mit der Erstellung immaterieller Wirtschaftsgüter verbunden sind?
- Welche Konzerneinheit finanziert die Erstellung der immateriellen Wirtschaftsgüter und welches sind die damit verbundenen finanziellen Risiken?
- Welcher Einheit im Konzern werden die immateriellen Wirtschaftsgüter zur Nutzung zur Verfügung gestellt und wie wird dieses Nutzungsrecht entlohnt?

Typische immaterielle Wirtschaftsgüter sind u. a.:

- Marken
- Patente

---

<sup>2</sup> Vgl. OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8–10.

- Know-how
- Software
- Kundenstamm

### 3.2.1 Angemessenheitsdokumentation

Den zweiten großen Teil der Verrechnungspreisdokumentation bildet die Angemessenheitsdokumentation. In diesem Teil der Verrechnungspreisdokumentation sollte der Nachweis erbracht werden, dass die verschiedenen konzerninternen Transaktionen unter Anwendung einer akzeptierten Verrechnungspreismethode – in der Regel entsprechend den OECD-Verrechnungspreisgrundsätzen – dem **Fremdvergleich** genügen. Dabei ist zu analysieren, welche Methode für die jeweilige Transaktion bestmöglich anwendbar ist.

Entsprechend den deutschen Regularien (§ 4 GAufzV, siehe auch [Abb. 3.1](#) Bestandteile einer Verrechnungspreisdokumentation) sollte die Angemessenheitsdokumentation eine Beschreibung der **Verrechnungspreismethoden**, die Begründung der Anwendbarkeit der entsprechenden Methode für den betrachteten Fall, die Kalkulationsgrundlagen für die Anwendung der Verrechnungspreismethode sowie die zu Grunde gelegten Drittvergleichsdaten enthalten. Dies wird durch die in [Kap. 5](#) des Buchs beschriebenen Vorgehensweisen sichergestellt.

Hinsichtlich der verfügbaren Methoden sowie deren Anwendbarkeit für die verschiedenen Transaktionen wird auf die Ausführungen in [Kap. 5](#) verwiesen. An dieser Stelle soll in erster Linie auf den Aufbau und die typischen Bestandteile einer Angemessenheitsdokumentation eingegangen werden. Diese lassen sich folgendermaßen umreißen:

- Überblick über die verfügbaren Verrechnungspreismethoden  
Die Angemessenheitsdokumentation beginnt oft mit einem Überblick über die für die jeweiligen Transaktionen anwendbaren Methoden. In der Regel folgt diese den OECD-RL. Für die Methoden werden zusätzlich allgemeine Hinweise hinsichtlich ihrer Anwendbarkeit gegeben. Diese Übersicht ist nicht obligatorisch. Sie dient lediglich der Verdeutlichung, dass der Steuerpflichtige sich einen Überblick über die verfügbaren Methoden verschafft und diese bei der Auswahl der geeigneten Methode für die betrachteten grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen berücksichtigt.
- Anwendbarkeit der Methoden für die zu verprobenden Transaktionen (Anwendbarkeitsanalyse)

Der Fremdvergleich erfordert einen Vergleich der zu dokumentierenden Transaktionen mit Transaktionen zwischen unverbundenen Parteien. Dabei unterscheiden sich die für den Fremdvergleich anzuwendenden Methoden je nach Art der Transaktionen (z. B. Warenlieferungen, Dienstleistungen, Finanztransaktionen, etc.). Beispielsweise sind bei der Betrachtung von Warentransaktionen je nach gewählter Verrechnungspreismethode fremdübliche Preise, Bruttomargen oder Nettomargen aus vergleichbaren Transaktionen mit oder zwischen unverbundenen Parteien zu bestimmen. Im Fall von

Dienstleistungen, die an mehrere verbundene Unternehmen erbracht werden, sind hingegen – sofern kein Preisvergleich möglich ist – die für die Erbringung der Dienstleistung anfallenden Kosten, deren Aufteilung auf die Dienstleistungsempfänger sowie ein fremdüblicher Gewinnaufschlag zu bestimmen (siehe hierzu [Kap. 5](#))

Es ist empfehlenswert, die Anwendbarkeit der einzelnen Methoden für jede der zu dokumentierenden Transaktionen zu diskutieren. Dabei sollte für jede Methode betrachtet werden, inwiefern verfügbare Vergleichstransaktionen bzw. zusammengefasste Ströme gleichartiger Transaktionen die Grundlage für einen verlässlichen Fremdvergleich darstellen. Im nächsten Schritt ist abzuwägen, welche Methode das verlässlichste Ergebnis für einen Fremdvergleich liefern wird. Die Bestimmung der verlässlichsten Methode auf Grundlage der verfügbaren Informationen und Vergleichstransaktionen sollte entsprechend in der Dokumentation dargestellt werden.

Den deutschen Verrechnungspreisregularien ist eine klare Präferenz für transaktionsbezogene Standardmethoden (vgl. [Kap. 2](#)) zu entnehmen. Daher ist bei der Auswahl der geeignetsten Verrechnungspreismethode vorrangig zu prüfen, inwieweit eine transaktionsbezogene Standardmethode (d. h. Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode oder Kostenaufschlagsmethode) auf Basis der verfügbaren Informationen angewendet werden kann.

Grundsätzlich ist der Steuerpflichtige nur zur Anwendung einer Methode verpflichtet. In Ausnahmefällen kann es jedoch sinnvoll sein, die Ergebnisse der Angemessenheitsanalyse mit einer weiteren Methode zu verproben.

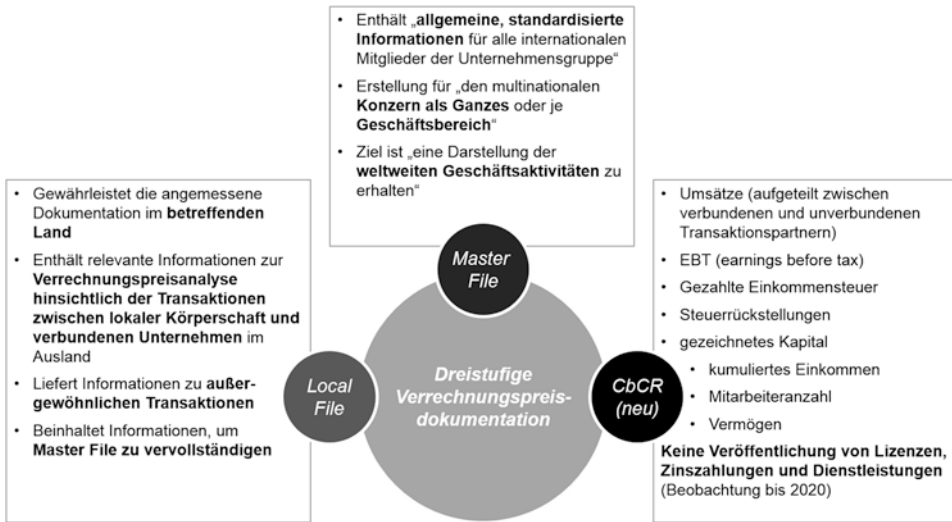
- **Anwendung** der bestimmten Verrechnungspreismethode  
Dieser Abschnitt der Angemessenheitsdokumentation enthält die Anwendung der zuvor gewählten geeignetsten Verrechnungspreismethode. Dies sollte jeweils separat für die zu verprobenden Transaktionsströme erfolgen. Dabei ist insbesondere darauf zu achten, dass die Anwendung der gewählten Methode und die Ergebnisse der Analyse in allen Details dargestellt werden, sodass sie für einen externen Leser nachvollziehbar sind.
- **Zusammenfassung** der Ergebnisse der Verrechnungspreisanalyse  
Schließlich sollte die Angemessenheitsdokumentation mit einer Zusammenfassung der Ergebnisse der Untersuchungen und deren Implikationen („die Verrechnungspreise sind fremdüblich“) abgeschlossen werden.

### 3.2.2 Neue BEPS OECD Dokumentationsanforderungen

Die neuen OECD Dokumentationsanforderungen, die im Rahmen des BEPS Arbeitsprogramms festgelegt wurden, erfordern einen dreigliedrigen Aufbau der Dokumentation, der in der folgenden Übersicht verdeutlicht wird ([Abb. 3.2](#)).<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup> Vgl. OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13.



**Abb. 3.2** Zusammensetzung der Dokumentation nach dem neuen OECD-Ansatz

1. **Master File:** Dieses soll **allgemeine, standardisierte Informationen** für alle Mitglieder der multinationalen Unternehmensgruppe enthalten und für den **Konzern als Ganzes** oder je **Geschäftsbereich** erstellt werden. Ziel ist eine Darstellung der **weltweiten Geschäftsaktivitäten** zu erhalten.
2. **Local Files:** Gewährleisten einer angemessenen Dokumentation für die **betreffenden Länder**. Es soll Informationen zur **Verrechnungspreisanalyse hinsichtlich der Transaktionen zwischen den lokalen Gesellschaften/ Betriebstätten und den verbundenen Unternehmen** im Ausland enthalten. Die Local Files enthalten Informationen zu **außerordentlichen Transaktionen** und beinhalten Informationen, um das **Master File** hinsichtlich der lokalen Gegebenheiten **zu vervollständigen**.
3. **Country by Country Reporting Kennzahlenübersicht:** Dieses enthält Kennzahlen des Konzerns pro Land wie Umsätze, EBT (earnings before tax), gezahlte Einkommensteuer, Steuerrückstellungen, gezeichnetes Kapital, kumuliertes Einkommen, Mitarbeiteranzahl sowie Vermögen. Die Übersicht soll bei der Finanzverwaltung der Konzernobergesellschaft hinterlegt und auf Anfrage von Finanzverwaltungen anderer Länder zur Verfügung gestellt werden.

Grob zusammen gefasst sollen Master File und Local File die in [Abb. 3.3](#) dargestellten Informationen enthalten.

Die Country by Country Reporting Übersicht ist als Anlage in den OECD Regularien enthalten und ist in der Übersicht in [Abb. 3.4](#) wiedergegeben.

Darüber hinaus enthalten die neuen Dokumentationsanforderungen der OECD entsprechend den finalen BEPS-Papieren folgende Punkte, die für eine entsprechende Erstellung der Verrechnungspreis-Dokumentation zu beachten sind:



**Master File**

<p><b>Organisationsaufbau</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Grafische Darstellung der <b>Rechts- und Eigentumsstruktur</b> sowie der geografischen Verteilung</li> </ul> <p><b>Beschreibung der Geschäftstätigkeit(en) des MNE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Beschreibung der Lieferkette für <b>5 größte Produkte bzw. Dienstleistungen nach Umsatz</b> u alle weiteren Produkte bzw. Dienstleistungen, auf die mehr als 5% des Konzernumsatzes entfallen</li> <li>• Beschreibung von <b>Umstrukturierungen</b> (bspw. M&amp;A Transaktionen)</li> </ul> <p><b>Immaterielle Werte (IWG) des MNE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Informationen zu <b>Eigentum Nutzung, Ort und Strategie bzgl. der Entwicklung von IWG</b></li> <li>• Verrechnungspreisrichtlinien bzgl. IWG und deren Entwicklung</li> <li>• <b>Übertragung von IWG</b> innerhalb des Konzerns</li> </ul> <p><b>Konzerninterne Finanztätigkeiten</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Allgemeine Beschreibung bzgl. der Finanzierung (intern u extern)</li> <li>• Verrechnungspreisrichtlinien bzgl. Finanztransaktionen</li> </ul> <p><b>Finanzlage und Steuerpositionen des MNE</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Jahresabschluss</li> <li>• Auflistung bzgl APA, Advanced Tax Rulings</li> </ul>
--

**Local File**

<p><b>Inländische Geschäftseinheit</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Managementstruktur der inländischen Geschäftseinheit, Organigramm der inländischen Geschäftseinheit</li> </ul> <p><b>Konzerninterne Geschäftsvorfälle</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Informationen bzgl. Umstrukturierungen</li> <li>• Detaillierte <b>Vergleichbarkeits- und Funktionsanalyse</b> des Steuerpflichtigen und relevanter verbundener Unternehmen in Bezug auf alle dokumentierten Arten von konzerninternen Geschäftsvorfällen</li> <li>• Informationen zu weiteren Transaktionen, die die dokumentierten Geschäftsvorfällen bzw. die Preisfindung beeinflussen</li> <li>• Ggf. Gründe für die Verwendung einer Mehrjahresanalyse</li> <li>• Beschreibung aller zur Herstellung der Vergleichbarkeit vorgenommenen Anpassungen</li> </ul> <p><b>Finanzinformationen</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Informationen zu APA / Advanced Tax Rulings</li> <li>• Jährliche Rechnungslegung der inländischen Geschäftseinheit</li> <li>• Informationen und Aufteilungsschlüssel, mit der Verknüpfung von Finanzdaten mit dem JA</li> <li>• Übersichtstabellen über die in der Analyse verwendeten Finanzdaten</li> </ul>
---

**Abb. 3.3** Master und Local File entsprechend OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting

Name des internationalen Unternehmens: Geschäftsjahr:										
Steuerhoheitsgebiet	Umsätze			Gewinn (Verlust) vor Ertragsteuern	Entrichtete Ertragsteuern	Steuer Rückstellungen (Ertragsteuern) – aktuelles Jahr	Gez. Kapital	Gewinnvortrag und Gewinnrücklage	Anzahl der Mitarbeiter	Sachanlagevermögen; ohne liquide Mittel
	Verb. Unternehmen	Unverb. Unternehmen	Total							

Name der internationalen Unternehmensgruppe: Geschäftsjahr:												
Steuerhoheitsgebiet	Subjekte mit Wohnsitz im Steuerhoheitsgebiet	Steuerhoheit der Organisation oder der Gründung, falls abweichend vom Steuerhoheitsgebiet des Wohnsitzes	Hauptsächliche Geschäftsaktivitäten									
			Forschung und Entwicklung	Halten oder Verwaltung von geistigem Eigentum	Einkauf bzw. Beschaffung	Fertigung oder Produktion	Verkauf, Marketing oder Vertrieb	Verwaltung oder Dienstleistungen	Erbringung von Dienstleistungen an unabhängige Parteien	Interne Konzernfinanzierung	Regulated financial services	Versicherung

**Abb. 3.4** Country by Country Reporting entsprechend OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting

- Master File und Local File werden direkt bei den zuständigen lokalen Steuerbehörden eingereicht. Für den Austausch der Country by Country Übersicht, die ja nur bei der Finanzverwaltung der Konzernobergesellschaft zu hinterlegen ist, ist mittlerweile ein Multilaterales Abkommen über einen Informationsaustausch von der Mehrzahl der OECD-Länder unterzeichnet worden. Darüber hinaus müssen die Finanzverwaltungen

die verfügbaren Informationsaustausch-Mechanismen zwischen den Finanzverwaltungen wie Abkommen über den Informationsaustausch in Steuersachen bemühen.

- Master File und Local File sind **vor** der Abgabe der **Steuererklärung** zu finalisieren; der CbC-Report ist innerhalb von zwölf Monaten nach Ende des Fiskaljahres zu finalisieren.
- Master File sowie Local File sind **jährlich** zu aktualisieren.
- Es besteht die Möglichkeit, Master File und Local File in **Englisch** zu erstellen.
- Die Entscheidung über die Verrechnungspreise, die dem Fremdvergleichsprinzip entsprechen müssen, soll möglichst auf den zum Zeitpunkt der **Transaktionsdurchführung** vorhandenen **Daten** basieren (ex-ante Preissetzung). Diese sollen dann zum **Zeitpunkt** der Abgabe der **Steuererklärung** noch einmal überprüft werden.
- Sofern Finanzinformationen von vergleichbaren Unternehmen für den Nachweis der Fremdüblichkeit verwendet werden, sind diese **jährlich** zu aktualisieren. Alle **drei Jahre sollen** neue Vergleichsstudien erstellt werden.
- Die Finanzverwaltungen können bei der Umsetzung in nationales Recht Wesentlichkeitsgrenzen definieren, d. h. der Umfang der Dokumentation kann dann entsprechend abhängig von dem Volumen der Transaktionen gewählt werden.

Die neuen OECD Dokumentationsvorschriften sollen ab dem Fiskaljahr 2016 gültig sein und zum ersten Mal bei der Erstellung der Steuererklärung für dieses Fiskaljahr in 2017 anzuwenden sein. Sie gelten zunächst für multinationale Unternehmen mit Hauptsitz in G20- und OECD-Ländern. Es wird aber erwartet, dass weitere Länder und Organisationen wie zum Beispiel die Interamerican Center of Tax Administration (CIAT), African Tax Administration Forum (ATAF) die Regularien übernehmen werden. Dies ist wie im Beispiel China auch bereits zu beobachten. Die Erstellung der Country by Country Reporting soll für Konzerne mit einem Gesamtumsatz von mindestens **750 Mio. EUR** (1 Billion USD) verpflichtend werden.

Für die spezifischen Anforderungen an die Steuerpflichtigen wird entscheidend sein, wie die jeweilige Umsetzung in nationales Recht erfolgt. Diese ist in einigen Ländern im November 2015 schon weiter vorangeschritten, da hier entsprechende Gesetzesentwürfe vorliegen (z. B. in UK, Spanien, Polen, Australien, Irland, Niederlande). In vielen weiteren Ländern (so u. a. in Deutschland und Österreich) wird spätestens für das Jahr 2016 eine gesetzliche Regelung erwartet. In jedem Fall ist es für die Unternehmen empfehlenswert, genau zu beobachten, welche Länder die OECD Dokumentationsanforderungen in nationales Recht umsetzten und welche nationalen Vorschriften dabei im Einzelnen für die Umsetzung erlassen werden.<sup>4</sup>

---

### 3.3 Vorgehensweise

Abbildung 3.5 enthält eine Übersicht über die Phasen und Schritte bei der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation.

---

<sup>4</sup> Aktuelle Informationen können beispielsweise über die Transfer Pricing to Go App (<http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/transfer-pricing/app-download.html>) oder über die regelmäßig erscheinende Transfer Pricing Perspective Deutschland (<http://www.pwc.de/de/newsletter/steuern-und-recht/transfer-pricing-perspective-deutschland.html>) bezogen werden.



**Abb. 3.5** Ablauf der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation

### 3.3.1 Definition von Ziel und Umfang der Verrechnungspreisdokumentation

Vor Beginn des Dokumentationsprojekts sollte sich der Ersteller der Dokumentation Klarheit über die Zielsetzung der Verrechnungspreisdokumentation verschaffen. Hierzu sei auf die Ausführungen in [Abschn. 3.1](#) dieses Kapitels verwiesen. Weitere Projektziele ergeben sich aus dem Hintergrund der steuerlichen Situation des Unternehmens.

Mögliche weitere Zielbereiche des Verrechnungspreisprojekts können sein:

- **Regionale Abdeckung:** In welchen Ländern soll bzw. muss die Verrechnungspreisdokumentation die gesetzlichen Dokumentationsanforderungen erfüllen? Betrifft dies beispielsweise nur die Dokumentationsanforderungen in Deutschland oder auch die Anforderungen in anderen betroffenen Ländern? Die Dokumentation grenzüberschreitender, konzerninterner Transaktionen betrifft die steuerlichen Positionen in mindestens zwei Ländern. In vielen Fällen sind jedoch mehrere Länder von gleichartigen konzerninternen Transaktionsströmen betroffen, beispielsweise beim Vertrieb derselben Produkte in verschiedenen europäischen Ländern. Daher ist im Vorfeld der Dokumentationserstellung zu überlegen, inwieweit beispielsweise durch die Erstellung der Verrechnungspreisanalyse für mehrere Länder, Synergieeffekte generiert und genutzt werden können.

Beispielsweise bietet sich im Falle einer Vertriebstransaktion, in deren Rahmen gleichartige Produkte in verschiedenen Länder vertrieben werden, die Anwendung des **Masterfile Local File Konzepts** entsprechend dem OECD Ansatz an. Dies ist der gültige OECD-Standard und wird in den meisten OECD-Ländern und darüber hinaus zur verpflichtenden Anforderung an die Unternehmen werden. Selbst wenn das Kriterium nicht erfüllt ist, bietet sich der Ansatz aus praktischen Erwägungen als Vorgehensweise für das Dokumentationskonzept an.

Dieses Konzept basiert auf der Idee, eine zentrale Masterfile Verrechnungspreisdokumentation als Basis für die Verrechnungspreisdokumentation einer international tätigen Unternehmensgruppe zu erstellen. Diese enthält typischerweise allgemeine

Informationen und Angaben zum Sachverhalt, allgemein gehaltene Funktions- und Risikoprofile der Mutter- & Tochtergesellschaften, die Diskussion der möglicherweise anwendbaren Verrechnungspreismethoden inklusive der Dokumentation der Angemessenheit der Verrechnungspreise anhand von Fremdvergleichsdaten, die Zusammenfassung der Ergebnisse sowie die Zusammenstellung der relevanten Anhänge. Die Masterfile Verrechnungspreisdokumentation wird durch die Erstellung zusätzlicher Country Files zur Erfüllung der Dokumentationspflichten in den verschiedenen Ländern, in denen die Gruppe aktiv ist, ergänzt. Die Country Files enthalten länderspezifische Sachverhalte, beispielsweise die spezifischen Funktions- und Risikoprofile der jeweiligen Landesgesellschaften, Angaben zu den jeweiligen Transaktionen (z. B. Volumina) oder zu konzerninternen Transaktionen, die ausschließlich zwischen verschiedenen Landesgesellschaften stattfinden – soweit diese nicht bereits im Masterfile dokumentiert sind. Oben im [Abschn. 3.2.2](#) zu den neuen OECD Dokumentationsanforderungen sind die entsprechenden Bestandteile von Master File und Local Files entsprechend dem OECD Ansatz dargestellt.

- **Rechtssicherheit:** Welcher **Grad an Rechtssicherheit** soll durch die Dokumentation erreicht werden? Geht es lediglich um den Schutz vor Strafzuschlägen oder soll zudem eine möglichst wenig angreifbare Argumentationsbasis zur Verteidigung der Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung geschaffen werden?
- **Dokumentationszeitraum:** Soll im Rahmen des Projekts lediglich die Verrechnungspreisbildung im **laufenden oder in vergangenen Geschäftsjahren** dokumentiert werden oder sollen auch **planerische, in die Zukunft** gerichtete Fragen untersucht und dokumentiert werden?
  - Im ersten Fall geht es lediglich um die Verprobung der Verrechnungspreise in den entsprechenden Geschäftsjahren. Dabei sollte vorab geklärt werden, welchen
  - **Zeitraum** die Verrechnungspreisdokumentation abdecken sollte. Hierbei bietet es sich in der Regel an, die von der Betriebsprüfung bislang noch nicht im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung untersuchten Geschäftsjahre zu dokumentieren.
  - Im zweiten Fall werden die **Möglichkeiten für eine Verrechnungspreissetzung** untersucht. Dies kann unter anderem erforderlich sein, wenn das bestehende Verrechnungspreissystem an Marktveränderungen, Änderungen des Geschäftsmodells oder an neue vertragliche Bedingungen angepasst werden muss. Weiterhin wären Integration, Ausgliederung oder Umstrukturierung von Unternehmensbereichen denkbare Gründe. In diesen Fällen wird in der Regel ein **Planungsreport** erstellt, der die Auswahl der angemessenen Verrechnungspreismethode und deren mögliche Anwendungen für das geplante zukünftige Szenario analysiert. Aus den neuen OECD Dokumentationsanforderungen wird für die Zukunft allerdings ein zeitlich enges Korsett für die Dokumentationserstellung folgen. Dementsprechend wird eine zeitnahe jährliche, spätestens mit der Steuerklärung fertigzustellende Dokumentation erforderlich sein.

Folgende **Restriktionen** sind bei der Planung des Projekts zu beachten:

- Die regulatorischen Rahmenbedingungen, insbesondere die Dokumentationsanforderungen in den verschiedenen betroffenen Ländern. Dies betrifft in Zukunft insbesondere auch die Anwendung der OECD Regularien entsprechend den nationalen rechtlichen Anforderungen der jeweiligen Länder, in denen die Unternehmensgruppe aktiv ist.
- Die Betriebsprüfungshistorie: Welche Erfahrungen wurden mit dem Verrechnungspreisansatz bislang in den verschiedenen Ländern in Betriebsprüfungen gemacht? Gab es bereits Schwierigkeiten, den gewählten Verrechnungspreisansatz zu verteidigen?
- Die **operative Umsetzbarkeit** von Verrechnungspreisansätzen, z. B.: Unterstützen die Accountingsysteme des Unternehmens die Umsetzung der gewählten Verrechnungspreisansätze? Ist es möglich, segmentierte Gewinn- und Verlustrechnungen für einzelne Geschäftsbereiche nach Transaktionen mit verbundenen und unverbundenen Unternehmen aufzustellen?
- **Zeitliche Restriktionen:** Sind **Vorlagefristen** für die zu erstellende Verrechnungspreisdokumentation zu beachten, beispielsweise weil eine Betriebsprüfung in einem bestimmten Land bereits eine Dokumentation unter Einforderung einer gesetzlichen Frist angefordert hat? Wenden die jeweiligen Länder den OECD-Dokumentationsansatz einer zeitnahen jährlich zu erstellenden Dokumentation an?
- **Kosteneffizienz:** Welche zeitlichen und personellen Ressourcen stehen für das Verrechnungspreisprojekt zur Verfügung? Dies betrifft sowohl die Ressourcen hinsichtlich des Kernteams, das für die Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation verantwortlich sein soll, als auch die Verfügbarkeit weiterer Mitarbeiter des Unternehmens, die das Projekt mit Ihrem Wissen und ihren Ressourcen bei der Zusammenstellung benötigter Informationen unterstützen müssen.
- **Sind die erforderlichen IT-Systeme vorhanden bzw. Voraussetzungen erfüllt:** Im Zusammenhang mit dem neuen OECD Dokumentationsansatz stellt sich insbesondere die Frage, wie die Country by Country Daten aus den vorhandenen Systemen möglichst effizient zusammengeführt und aufbereitet werden können Sollen für die Dokumentationserstellung unterstützende Softwaretools verwendet werden, die den administrativen Aufwand insbesondere bei vielen Auslandsgesellschaften wesentlich vereinfachen können. Sollen für die Bestimmung und die Implementierung der Verrechnungspreisansätze spezifische Softwaretools eingesetzt werden?
- **Administrativer Pflegeaufwand:** Kann eine Verrechnungspreisdokumentation aufgebaut werden, die bei unverändertem Sachverhalt auch für die folgenden Geschäftsjahre fortgeschrieben werden kann, indem lediglich die relevanten Informationen aktualisiert werden? Dies ist in der Regel der Fall, wenn sich insbesondere die Funktions- und Risikoprofile sowie die Bedingungen unter denen die betrachteten grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen stattfinden nicht wesentlich ändern.
- **Dokumentationsprozess:** Insbesondere mit dem neuen OECD Dokumentationsansatz wird es für die Unternehmen von entscheidender Bedeutung sein einen entsprechenden **Dokumentationsprozess** aufzubauen, der eine effiziente jährliche Aktualisierung des Master Files, der Lokal Files sowie des Country by Country Reportings ermöglicht.

In dieser Phase des Verrechnungspreisprojekts sollten auch die wesentlichen Parameter für die weitere Durchführung des Projekts bestimmt werden:

- **Erstellungszeitpunkt:** Zu welchem Zeitpunkt sind sowohl das Kernteam als auch die für die Unterstützung des Projekts erforderlichen Ansprechpartner des Unternehmens verfügbar? Wie sind die zeitlichen Restriktionen hinsichtlich möglicher Vorlagefristen und zu erwartender Betriebsprüfungen in den verschiedenen betroffenen Ländern?
- **Umfang: Welche Länder und welche Transaktionen sollen** in die Dokumentation einbezogen werden? Hinsichtlich der Länder sei auf die Anmerkungen zur regionalen Abdeckung in diesem Abschnitt verwiesen. Nach deutschen Regularien sind alle grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen in die Verrechnungspreisdokumentation einzubeziehen. Sofern im laufenden Geschäftsjahr die Summe der Vergütungen für konzerninterne Lieferungen von Gütern und Waren 5 Mio. EUR oder die Summe der Entgelte für andere Leistungen (bspw. die Erbringung von Dienstleistungen, Lizenzgebühren, etc.) 500.000 EUR übersteigt<sup>5</sup>, sind **alle** grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen zu dokumentieren. In der Praxis wenden Unternehmen häufig eine **Materialitätsgrenze** an, bis zu der sie das **Risiko der Nicht-Dokumentation** tragen.
- Oberhalb dieser Grenze werden die Transaktionen entsprechend den Dokumentationsvorschriften dokumentiert. Die genaue Höhe der Materialitätsgrenze ist von der individuellen **Risikoneigung des Unternehmens** abhängig und daher von Unternehmen zu Unternehmen unterschiedlich. Es bleibt zu beobachten, wie die Umsetzung des OECD Dokumentationsansatzes im Detail in den verschiedenen Ländern erfolgen wird und ob tatsächlich spezifische Wesentlichkeitsgrenzen festgelegt werden, an denen sich die Unternehmen orientieren können.
- **Sprache:** Es ist zu entscheiden, **in welcher Sprache** die Verrechnungspreisdokumentation erstellt werden soll. In der Praxis wird die Dokumentation häufig zunächst aus Praktikabilitätsgründen auf Englisch erstellt. Anschließend wird abgewogen, ob für ausgewählte Länder Übersetzungen erstellt werden. Hinsichtlich dieser Frage können sich die Unternehmen in Zukunft an dem OECD-Ansatz orientieren, der eine Erstellung der Dokumentation in englischer Sprache vorsieht. Auch in diesem Kontext wird es letztendlich auf die spezifische Umsetzung in nationales Recht ankommen.
- **Erstellung und Pflege:** Bereits bei der Erstellung einer Erstdokumentation stellt sich die Frage, wie diese mit möglichst geringem Aufwand für die folgenden Geschäftsjahren regelmäßig aktualisiert werden kann. Die Frage eines effizienten Dokumentationsprozesses für die effiziente jährliche Aktualisierung wird mit den neuen OECD Dokumentationsanforderungen verstärkt in den Vordergrund treten. Softwaretools zur Unterstützung der weltweiten Dokumentationserstellung entsprechend dem Master File-Local File Ansatz ermöglichen heute bereits eine einfache Übertragung der Dokumentation in das folgende Jahr.

---

<sup>5</sup> S. § 6 II GAufzV.



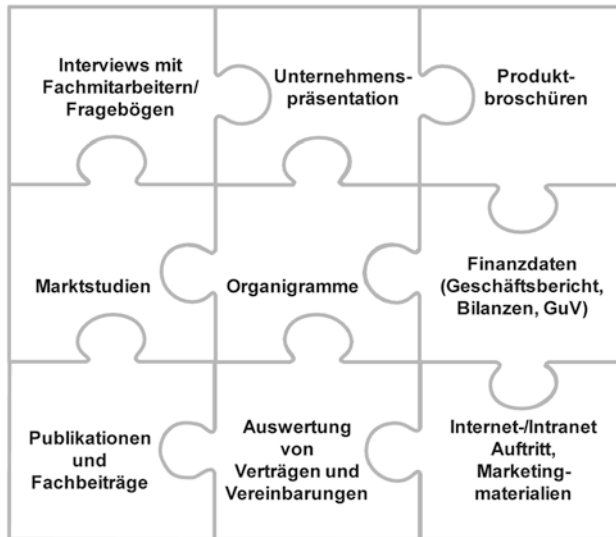
- **Team/Ressourcen:** Welches Kernteam ist für die Erstellung der Dokumentation erforderlich bzw. welche unterstützenden Ressourcen stehen zur Verfügung? Siehe hierzu weitere Überlegungen im folgenden Abschnitt.

Hinsichtlich der **Zusammenstellung des Projekt-Teams** steht insbesondere die Frage im Fokus, ob für das Projekt ausreichende Ressourcen verfügbar sind und ob die richtigen Ansprechpartner einbezogen werden können. Folgende Aspekte sind hierbei zu beachten:

- Zu bestimmen ist ein **Kernteam**, das insbesondere aus Mitarbeitern der Steuerabteilung, dem Controlling und gegebenenfalls Verrechnungspreisexperten (z. B. externen Beratern) bestehen sollte. Dabei kann es auch empfehlenswert sein, weitere Stakeholder in diesen Prozess einzubinden (z. B. CFO, operative Entscheidungsträger), die von dem Projekt betroffen sind bzw. sein könnten, insbesondere weil sie an wesentlichen Entscheidungen beteiligt werden müssen oder weil sie für die Umsetzung des Projekts oder den Resultaten des Projekts (z. B. bei der praktischen Umsetzung des Verrechnungspreisansatzes) benötigt werden.
- Wegen der zahlreichen Schnittstellen zum **Controlling** sowohl hinsichtlich des Bedarfs an Daten aus dem Controlling während der Sachverhaltsaufnahme, als auch wegen der Beteiligung des Controllings bei der Umsetzung des Verrechnungspreisansatzes, ist es in jedem Fall empfehlenswert, Vertreter des Controllings in das Verrechnungspreisprojekt einzubeziehen. Dies gilt umso mehr für die neuen OECD Dokumentationsanforderungen im Hinblick auf die Zusammenstellung der Daten für das Country by Country Reporting. Erfahrungsgemäß ist hierfür eine enge Zusammenarbeit mit dem Controlling und Rechnungswesen erforderlich, um die verfügbaren Finanzdaten zu sichten und mögliche Wahlrechte bei der Zusammenstellung der Country by Country Daten zu analysieren und zu evaluieren.
- Insbesondere bei größeren Projekten empfiehlt es sich frühzeitig einen Dialog mit den wesentlichen betroffenen **Stakeholdern** zu führen. Diese sollten zeitnah und regelmäßig über die Projektentwicklung informiert werden. Hierzu ist es auch empfehlenswert, regelmäßige Status-Meetings durchzuführen.
- Hervorzuheben ist die Erfordernis einer offenen und frühzeitigen Kommunikation mit Vertretern der betroffenen ausländischen Konzerngesellschaften, um lokale Besonderheiten und Schwierigkeiten schnell erkennen und berücksichtigen zu können. Insbesondere bei der Einführung eines neuen weltweiten Verrechnungspreisansatzes ist es häufig empfehlenswert, die wichtigsten Standorte zu besuchen und den Verrechnungspreisansatz in einer Road Show vorzustellen.

### 3.3.2 Sachverhaltsermittlung und Funktions- und Risikoanalyse

Im Zentrum dieser Phase steht die **Ermittlung des Sachverhalts** durch die **Sichtung von Informationen** sowie die **Befragung von Mitarbeitern** des Unternehmens. Eine typische Vorgehensweise bei der Sachverhaltsaufnahme kann entsprechend der im Folgenden beschriebenen Schritte ablaufen:



**Abb. 3.6** Informationsquellen im Konzern

### 1. Sichtung und Abgleich vorhandener Informationen

Zur Vorbereitung der Befragungen der Mitarbeiter in Schlüsselpositionen sollten zunächst bereits vorhandene Informationen, z. B. aus Jahresabschlüssen, Veröffentlichungen des Unternehmens, Investor Relations, Präsentationen usw. durchgesehen werden. Typische Informationsquellen werden ausführlich in [Kap. 4](#) diskutiert. [Abbildung 3.6](#) gibt einen Überblick über mögliche Informationsquellen.

Oft bietet sich eine **Peer-Group Analyse** der relevanten Wettbewerber an. Dies kann auf Basis vorhandener Marktdaten und –berichten erfolgen. Ziel ist es, die relevanten werttreibenden Faktoren, die komparativen Vor und Nachteile der einzelnen Wettbewerber zu bestimmen. Diese können dann den Ergebnissen der Wettbewerber gegenübergestellt und es können gegebenenfalls erste Rückschlüsse auf die relative Position der zu dokumentierenden Unternehmensgruppe sowie den Einfluss der Faktoren auf die Wertschöpfung in dem betrachteten Markt bzw. Marktsegment gezogen werden

### 2. Entwicklung eines Fragebogens

Auf Basis der vorhandenen Informationen sollte dann in einem weiteren Schritt ein Fragebogen hinsichtlich der noch benötigten bzw. zu bestätigenden Informationen erstellt und den Gesprächspartnern vorab zur Verfügung gestellt werden. Häufig wird ausgehend von einem Standardfragebogen ein für das spezifische Verrechnungspreisprojekt angepasster Fragenkatalog erstellt. Ein Standardfragebogen basiert in der Regel auf den Abschnitten einer typischen Verrechnungspreisdokumentation (vgl. [Kap. 4](#) Anhang) sowie der für die Erstellung dieser Abschnitte erforderlichen Informationen. Ziel ist es, den Gesprächspartnern, deren Aufgabenfeld häufig keine oder nur minimale Berührungspunkte mit dem Thema Verrechnungspreise aufweist, eine vollständige Liste relevanter Fragen und benötigter Informationen zusammenzustellen, um



eine möglichst gute Vorbereitung auf die Gespräche zu ermöglichen. Zudem dient der Fragebogen als Kontrolle, dass alle relevanten Informationen angefragt und eingeholt worden sind.

### 3. Durchführung der Befragungen

Geeignete Gesprächspartner sind Vertreter des Unternehmens, die die oben genannten Fragen zum Geschäft und dem Geschäftsmodell, zur Wertschöpfungskette und zum Funktions- und Risikoprofil beantworten können. Dies sind in der Regel leitende Mitarbeiter in den jeweiligen geschäftlichen bzw. funktionellen Bereichen. Typische Ansprechpartner sind insbesondere leitende Mitarbeiter aus folgenden Abteilungen:

- Forschung & Entwicklung
- Produktion
- Beauftragter für Qualitätssicherung/After Sales Services
- Marketing
- Vertrieb/Bestellannahme/Logistik/Lagerhaltung
- Installation
- Finanzen/Treasury
- Administration

Erfahrungsgemäß ist es empfehlenswert, die Gespräche frei auf Basis des Fragenkataloges durchzuführen. Dies hat den Vorteil, dass durch die offene Diskussion häufig relevante Informationen zu Tage gefördert werden, die durch eine rein schematische oder schriftliche Abfrage nicht ermittelt worden wären.

### 4. Analyse und Bewertung der gesammelten Informationen

Im nächsten Schritt müssen die ermittelten Informationen hinsichtlich der Fragestellung des Verrechnungspreisprojekts, d. h. insbesondere hinsichtlich der Vergleichbarkeit von Transaktionen, Funktionen und Risiken analysiert und bewertet werden. Hierbei sind insbesondere vorhandene Verträge sowohl mit verbundenen Konzernunternehmen als auch mit unverbundenen Parteien auszuwerten. Letztere sind dahingehend zu überprüfen, ob sie die Basis für einen Fremdvergleich darstellen können. Darüber hinaus sind Finanzdaten des betrachteten Unternehmens zu analysieren. Im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse sind möglicherweise statistische bzw. ökonomische Untersuchungen und Vergleiche durchzuführen.

### 5. Zusammenstellung der Sachverhaltsdokumentation inklusive der Funktions- und Risikoanalyse

Schließlich werden die in den Gesprächen ermittelten Informationen in einem ersten Entwurf der Sachverhaltsdokumentation zusammengefasst. Dieser sollte zur Bestätigung bzw. Ergänzung durch die beteiligten Personen, d. h. durch das Projektteam und die Ansprechpartner im Unternehmen, gegengelesen bzw. überprüft werden.

### 3.3.3 Angemessenheitsanalyse

Im Rahmen der Angemessenheitsanalyse ist der Fremdvergleich durchzuführen und zu dokumentieren (vgl. hierzu die Ausführungen in [Kap. 5](#)). Der Fremdvergleich ist dabei ein **Vergleich, der zu dokumentierenden Transaktionen mit vergleichbaren Transaktionen zwischen unverbundenen Parteien**. Verglichen werden Preise oder je nach gewählter Verrechnungspreismethode Brutto- oder Nettomargen. Die Anwendung der OECD-Verrechnungspreismethoden führt in der Regel zu einer verlässlichen Bestimmung fremdüblicher Preise oder Margen für Transaktionen innerhalb des Konzerns. Die Angemessenheitsanalyse wird prinzipiell in zwei Schritten durchgeführt:

#### 1. Bestimmung der Verrechnungspreismethode

Die Wahl der Verrechnungspreismethode basiert insbesondere auf dem Funktions- und Risikoprofil und den verfügbaren Vergleichstransaktionen sowie auf einer umfassenden Wertschöpfungsanalyse. Sie ist somit abhängig vom zu Grunde liegenden Sachverhalt, insbesondere der Frage, welche Konzerneinheit welche Funktionen ausübt, welche Risiken sie trägt und mit welchen wesentlichen (immateriellen) Wirtschaftsgütern sie auf welche Weise zur Wertschöpfung der Gruppe beiträgt. Darüber hinaus hängt die Wahl der möglichen Verrechnungspreismethode davon ab, welche Fremdvergleichsdaten verfügbar und ob diese für einen verlässlichen Fremdvergleich geeignet sind.

2. Aus der aktuellen Anpassung der OECD Verrechnungspreisrichtlinien im Rahmen des BEPS-Projekts ergeben sich einige wesentliche Konkretisierungen für die Analyse der Verrechnungspreise.<sup>6</sup> Dies gilt insbesondere im Kontext der Analyse Immaterieller Wirtschaftsgüter für die die Zuordnung der Erträge sich verstärkt an der Kontrolle über den Prozess der Erstellung der immateriellen Wirtschaftsgüter und weniger an der rechtlichen Struktur orientieren soll. Dies erfordert neben der eingehenden Analyse von Entscheidungs- und Kontrollprozessen in der Unternehmensgruppe insbesondere eine ausführliche Dokumentation dieser Prozesse. Weitere umfassendere Dokumentationsanforderungen ergeben sich u. a. **für die Vergütungsansätze im Bereich immaterieller Wirtschaftsgüter, für schwer zu bewertende immaterielle Wirtschaftsgüter, für Forschungs- und Entwicklungspools, für Finanztransaktionen im Konzern sowie für Transaktionen mit erhöhtem Risiko.**
3. Hinsichtlich der Verfügbarkeit von potenziellen Fremdvergleichsdaten ist zunächst zu prüfen, ob hinreichend vergleichbare interne Vergleichswerte, z. B. Preise oder Margen aus Transaktionen von Konzerneinheiten des Steuerpflichtigen mit unverbundenen Parteien, vorliegen. In diesem Zusammenhang ist die Vergleichbarkeit der potenziellen Vergleichstransaktionen mit den zu verprobenden konzerninternen Transaktionen zu analysieren. Hinsichtlich der Vergleichbarkeit wurden die Anforderungen durch die neuen OECD-Ansätze verschärft und es sind umfangreiche Kriterien zu überprüfen. Die

---

<sup>6</sup> Vgl. OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8–10.

Analyse hinsichtlich dieser Anforderungen sollte entsprechend dokumentiert werden.<sup>7</sup> Grundsätzliches Kriterium für eine ausreichende Vergleichbarkeit ist, dass sich Unterschiede zwischen den Transaktionen wahrscheinlich nicht oder nur unwesentlich auf die Preise oder Margen auswirken, die dem Vergleich zu Grunde gelegt werden. Insbesondere ist zu überprüfen, ob die Transaktionen auf derselben Marktstufe stattfinden (z. B. Groß- versus Einzelhandelsstufe). Sofern dies verlässlich möglich ist, können Anpassungsrechnungen durchgeführt werden, um den Einfluss von Unterschieden auf Preise oder Margen rechnerisch zu korrigieren. Bei einem Preisvergleich können durch derartige Anpassungsrechnungen beispielsweise Unterschiede in Lieferbedingungen „Terms of Trade“ oder Zahlungszielen relativ verlässlich reduziert werden.<sup>8</sup> Sind keine hinreichend vergleichbaren Fremdvergleichsdaten verfügbar, muss auf externe Vergleichsdaten, z. B. auf Finanzdaten von Vergleichsunternehmen aus Datenbanken, zurückgegriffen werden. Die genaue Vorgehensweise zur Durchführung eines externen Fremdvergleichs wird in [Kap. 5](#) ausführlich dargestellt.

#### **4. Durchführung der Fremdvergleichsanalyse zur Beurteilung der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise**

Ist die Verrechnungspreismethode ausgewählt und sind durch die Anwendung dieser Methode fremdübliche Preise, Brutto- oder Nettomargen bzw. Aufteilungsschlüssel im Fall der Gewinnaufteilungsmethode oder einer Kostenallokation bestimmt, so sind diese – gegebenenfalls nach Durchführung von Anpassungsrechnungen – für die Bestimmung oder Verprobung der konzerninternen Verrechnungspreise zu Grunde zu legen. Dabei wird in der Regel eine Bandbreite von fremdüblichen Preisen oder Margen als Grundlage für den Vergleich genommen. Falls die Fremdvergleichsdaten nicht vollständig sondern nur eingeschränkt vergleichbar sind, wird die Bandbreite eingengt. Hierzu wird häufig die interquartile Bandbreite angewendet. Genauere Ausführungen zur Durchführung der Fremdvergleichsanalyse sind in [Kap. 5](#) enthalten. Dort finden sich auch Beispiele für die Durchführung des Fremdvergleichs für verschiedene Arten von Transaktionen.

### **3.3.4 Fertigstellung der Dokumentation**

Schließlich ist die Verrechnungspreisdokumentation zusammen zu stellen. Hierzu sind die verschiedenen Teile, die Sachverhaltsanalyse und die Angemessenheitsanalyse zusammenzuführen und mit einem Fazit, in dem die wesentlichen Ergebnisse zusammengefasst werden, zu versehen. Aus Gründen der Übersichtlichkeit und der besseren Lesbarkeit bietet es sich an, Dokumente, die die Sachverhaltsanalyse komplettieren wie z. B.

---

<sup>7</sup> Vgl. Guidance for Applying the Arm's Length Principle in OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10.

<sup>8</sup> Vgl. Anpassungsrechnungen bei Anwendung der Preisvergleichsmethode im Rahmen der Bestimmung konzerninterner Verrechnungspreise, Dawid/Dorner, IWB.

konzerninterne Verträge, sowie umfangreichere Abschnitte der Angemessenheitsanalyse wie z. B. Transaktionsdaten bei einer Preisvergleichsanalyse oder die Suchmatrix bei einer Suche nach Vergleichsunternehmen, als Anhänge beizulegen. Typische Anhänge einer Verrechnungspreisdokumentation sind:

- Übersicht der Organisationsstruktur des Konzerns (die Einbettung der betrachteten Unternehmenseinheit(en) sollte hieraus inkl. Beteiligungsverhältnissen hervorgehen)
- Relevante Verträge mit Konzerngesellschaften
- Gegebenenfalls weiterführende Informationen zur Preisfindung (z. B. exemplarische Kalkulationen, etc.) oder weiteren Transaktionen
- Datenmaterial der Fremdvergleichsanalyse (z. B. Suchmatrix, Finanzdaten der Vergleichsunternehmen und des zu verprobenden Unternehmens)

### 3.3.5 Mögliche Herausforderungen bei der Dokumentationserstellung

Im Folgenden soll ein kurzer Überblick über typische Herausforderungen in der Praxis bei der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation sowie daraus resultierende Empfehlungen für die Vermeidung der angesprochenen Situationen gegeben werden.

- **Unterlagen oder Informationen**, die für die Verrechnungspreisdokumentation bzw. die Bestimmung oder Verprobung von Verrechnungspreisen zurückliegender Geschäftsjahre benötigt werden, sind **nicht oder nur sehr schwer verfügbar**. Hierdurch entsteht in vielen Dokumentationsprojekten ein erheblicher **Effizienzverlust** bei der Sachverhaltsaufnahme für die Verrechnungspreisdokumentation. Daher empfiehlt es sich, die Verrechnungspreisdokumentation so **zeitnah wie möglich** anzufertigen. Benötigte Informationen sind bei einer zeitnahen Dokumentationserstellung eher verfügbar und erforderliche Dokumente leichter zugänglich.
- Häufig sind **Ansprechpartner** mit dem Wissen über die entsprechenden Geschäftsvorfälle nicht mehr im Unternehmen verfügbar. Dies ist häufig der Fall, wenn der Dokumentationszeitraum weit in vergangenen Geschäftsjahren zurückliegt. Wie bereits ausgeführt, empfiehlt sich aus diesem Grunde die **möglichst zeitnahe Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation**, um entsprechende Situationen zu vermeiden.
- Weiterhin können Schwierigkeiten auftreten, wenn **keine schriftlichen Vereinbarungen zu den konzerninternen Transaktionen** verfügbar sind. In diesen Situationen kann häufig nur vom tatsächlichen Verhalten der beteiligten Parteien auf die Transaktionsbedingungen und die Verteilung der Funktionen und Risiken innerhalb der Transaktion geschlossen werden. Erfahrungsgemäß kommt es in entsprechenden Situationen häufig zu Diskussionen über das Verständnis und die rechtliche Würdigung des Sachverhaltes mit der Betriebsprüfung. Daher ist die Festlegung und Dokumentation von Transaktionsbedingungen im Rahmen eines vorab erstellten konzerninternen Vertrages oder zumindest das schriftliche Festhalten der Konditionen unbedingt zu empfehlen.

- Im Fall von **Dienstleistungstransaktionen** liegt die Schwierigkeit insbesondere beim Nachweis der empfangenen Dienstleistungen sowie des Nutzens des Leistungsempfängers. In diesem Kontext empfiehlt sich daher frühzeitig mit der Aufzeichnung von Dienstleistungsaktivitäten, die für die einzelnen Dienstleistungsempfänger durchgeführt werden, zu beginnen. Damit ist bei der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation eine ausreichende Anzahl von Beispielen vorhanden, die für die tatsächliche Leistungserbringung sowie den Nutzen der Dienstleistungsempfänger angeführt werden könnte.
- Im Zusammenhang mit den neuen OECD Dokumentationsanforderungen im Rahmen des BEPS-Programms bestehen insbesondere die folgenden Herausforderungen:
- Die **Abweichungen** zwischen der bestehenden Verrechnungspreis-Dokumentation und den Anforderungen aus dem neuen OECD Dokumentationsanforderungen sind zu identifizieren. Hierzu sollte eine Soll-/Ist-Analyse bzw. eine „Gap-Analyse“ durchgeführt werden.
- **Die festgestellten Abweichungen sollten bewertet** und es sollte ein Plan zur Erstellung der entsprechenden Dokumentationsteile erstellt werden.
- Es sollte analysiert werden, wie die **Country by Country Reporting Daten zusammengestellt werden können**. Hierzu haben sich häufig gemeinsame Workshops mit den Verantwortlichen des Konzerncontrollings oder des -Rechnungswesens als überaus zielführend erwiesen. Dabei sollten ggf. die möglichen Leistungsgrenzen des IT-Systems eruiert und behoben werden. Ggf. ist es erforderlich zusätzliche Softwaretools zur Zusammenstellung der Daten einzusetzen oder bestehende Softwaretools entsprechend zu erweitern.
- Der bestehende **Dokumentationsprozess** sollte auf eine jährliche Aktualisierung ausgerichtet werden bzw. es sollte ein entsprechender Prozess aufgesetzt werden.
- Ggf. sollte der **Preisfestsetzungsmechanismus** angepasst werden, um eine Übereinstimmung mit dem OECD-Ansatz sowie eine zeitnahe jährliche Dokumentation zu ermöglichen.
- Die erhöhte Transparenz durch das Country by Country Reporting sowie die weltweite konsistente Dokumentation sollte eine leichtere Identifikation möglicher Steuerrisiken ermöglichen. Ggf. sollten entsprechende Verteidigungsstrategien für zu Tage tretende Inkonsistenzen entwickelt bzw. Anpassungen des Verrechnungspreisansatzes vorgenommen werden.

---

## 3.4 Fallbeispiel

### 3.4.1 Sachverhalt

Zur Verdeutlichung der oben beschriebenen Vorgehensweise wird im Folgenden ein fiktives, aber für die Praxis durchaus typisches Beispiel betrachtet. Der Sachverhalt stellt sich folgendermaßen dar:

- Die „Badische Schutzkleidungsaktiengesellschaft“ (BSK AG) ist eine international operierende Unternehmensgruppe mit Sitz in Karlsruhe, die in den Bereichen Entwicklung, Produktion und Vertrieb von Schutzbekleidung jeglicher Art tätig ist. Im Geschäftsjahr 2014 betrug der konsolidierte Gesamtumsatz 550 Mio. EUR. Das Unternehmen würde bei gleichbleibendem Umsatz in 2016 nicht unter die neuen OECD Anforderungen für das Country by Country Reporting fallen. Allerdings sollte diesbezüglich eine regelmäßige Überprüfung stattfinden und es sollte die Umsetzung in nationale rechtliche Regelungen in den verschiedenen Ländern, in denen das Unternehmen aktiv ist, daraufhin beobachtet werden, welche Größen-Kriterien tatsächlich festgelegt werden. Darüber hinaus folgt das Beispiel dem aktuellen Rechtsstand in Deutschland und berücksichtigt noch nicht die erwartete Umsetzung der neuen OECD Dokumentationsanforderungen. Im Fallbeispiel wird im Jahr 2015 die Verrechnungspreisdokumentation für das Geschäftsjahr 2014 erstellt.
- Die BSK AG ist auf einem oligopolistischen Markt tätig. Der Marktanteil in Deutschland am Gesamtmarkt für Schutzkleidung betrug dabei im letzten Geschäftsjahr 23,5%. Am Weltmarkt besitzt der Konzern einen Anteil von 18,6%. Während die BSK AG sowohl international als auch regional bei Helmen und Sicherheitsschuhen ihre Anteile seit Jahren konstant bei etwa 50% hält, liegen die übrigen Waren aus dem Produktportfolio bei einem Marktanteil zwischen 5 und 15%. Die neuesten Erhebungen sehen ein konstantes Marktwachstum von 2–3% für die folgende Dekade voraus. Die drei größten Wettbewerber sind „USCo“ (Seattle, USA), „Karl Johanssen“ (Göteborg, Schweden) und „AsiaCo“ (Seoul, Südkorea). Gemeinsam teilen sich die 4 Wettbewerber knapp 85% des gesamten Marktvolumens für Schutzkleidungsprodukte. Generell liegt das Hauptaugenmerk der BSK AG auf den europäischen Märkten und die Expansion in nahegelegene Regionen/Länder. Während die BSK AG die Expansion ins angrenzende Osteuropa ausdehnt, versucht Karl Johanssen in den russischen Markt zu expandieren. AsiaCo als größter Anbieter baut seine Vormachtstellung durch Neuaquisitionen auf dem asiatischen Kontinent stetig aus. USCo versucht die Einbußen des nord- und mittelamerikanischen Marktes mit einer Expansion nach Südamerika aufzufangen.
- Die Firmenzentrale der BSK AG mit Sitz in Karlsruhe übernimmt die globale Managementfunktion. Dazu zählen neben administrativen Verwaltungsaufgaben, die Bereiche Finance, IT, Rechtsabteilung, Steuern, und Personal. Kosten für Dienstleistungen dieser Funktionen werden an die Tochtergesellschaften (TG) anhand verschiedener Schlüssel (u. a. Umsatz, Anzahl Mitarbeiter) und mit einem Kostenaufschlag von 5% umgelegt. Entscheidungen über Preise, Produktionsmengen und Marketingaktionen werden ausschließlich vom betreffenden Abteilungsleiter innerhalb der Zentrale getroffen und sind für die gesamte Unternehmensgruppe gültig. Alle durch fehlerhafte Produkte entstandenen Kosten gegenüber den Kunden werden von der Zentrale getragen. Die einzige konzernweite Forschungs- und Entwicklungsabteilung ist ebenfalls in der BSK AG Zentrale ansässig. Patente/Produkt Know-how und Markenrechte befinden sich in ausschließlichem Besitz der BSK AG.

- Zum BSK Konzern gehören vier verbundene Produktionsgesellschaften in Deutschland, Spanien, Taiwan und Mexico. Die deutsche Produktionsgesellschaft (BSK GmbH) unterhält ein Zentrallager für den westeuropäischen Raum. Die Gesellschaften in Asien und Mittelamerika führen jeweils ein Zentrallager für die dortigen Absatzmärkte. Die genannten Produktionsgesellschaften werden von der Muttergesellschaft mit der Herstellung der Ware beauftragt.
- Die produzierte Ware verbleibt im jeweiligen Zentrallager und wird durch die Vertriebsgesellschaften auf den lokalen Märkten abgesetzt. Die Ware wird vom Lager direkt an die Kunden ausgeliefert. Der von der Muttergesellschaft gegebene Auftrag wird in lokaler Währung abgerechnet.
- Die BSK AG verkauft ihre Produkte über verbundene und unverbundene Vertriebsgesellschaften. Zum BSK Konzern gehörige Vertriebsgesellschaften befinden sich in Deutschland, Frankreich, Italien, Spanien, Taiwan, Singapur, Australien, Mexiko und den USA. Weiterhin vertreibt die BSK AG ihre Produkte über eine unverbundene Vertriebsgesellschaft in Norwegen. Der Wert der nach Norwegen gelieferten Waren lag im letzten Geschäftsjahr bei ca. 1,2 Mio. EUR.
- Die Kundenbasis ist diversifiziert. Es werden weltweit Baumärkte, Einzelhändler (Spezialgeschäfte) und Versandhäuser mit Schutzkleidung zum Weiterverkauf beliefert.

### 3.4.2 Sachverhaltsdokumentation

Für den Beispielfall könnte die Sachverhaltsdokumentation wie folgt aufgebaut sein. Sie sollte insbesondere die im Folgenden stichpunktartig zusammengefassten Informationen enthalten.

#### a. Organisation

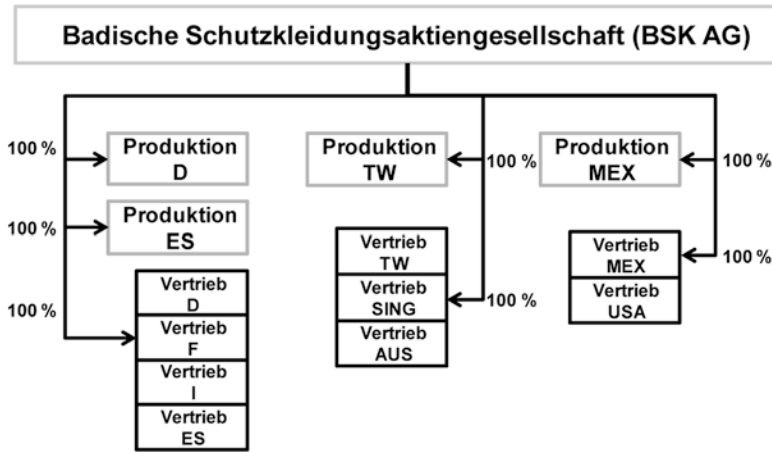
1. Rechtliche Struktur und Anteilsverhältnisse ([Abb. 3.7](#))
2. Regionale Organisation
3. Die BSK Gruppe ist regional in Europa, Asien/Pazifik und Amerika organisiert.
4. Unternehmensgeschichte

Die BSK AG wurde im Jahre 1954 von M. Muster in Karlsruhe gegründet. Im Jahre 1968 Gründung der ersten Auslandsgesellschaft in Frankreich. Weitere Expansion folgte in den darauffolgenden Jahren.

#### b. Geschäftsbeschreibung

5. Produkte
  - Produktpalette Schutzkleidung: Anzüge, Handschuhe, Oberhemden, Hosen, Sicherheitsschuhe, Kopfbedeckung und Gelenkschützer Verkauf unter der eigenen Marke (*BSK active*)
6. Kunden
  - Baumärkte, national aufgestellte Versandhäuser, Einzelhandel (i. d. R. Spezialgeschäfte)
  - Niedrige Preissensibilität der Kunden, da *BSK active* Premiumqualität bietet





**Abb. 3.7** Fallbeispiel: Organisationsstruktur der BSK – Gruppe

7. Lieferanten
  - Rohmaterial wird von mehreren Lieferanten aus dem In- und Ausland bezogen
  - Vertriebsgesellschaften beziehen die Produkte von den konzerneigenen Produktionsunternehmen
8. Preisfindung
 

Allgemeine Preislisten werden auf Basis von Marktuntersuchungen erstellt; mit Großkunden wird im Einzelnen verhandelt
9. Geschäftsstrategie
  - Ansiedlung der Produkte im Premiumsegment
  - Ziel ist die Qualitätsführerschaft
  - Die Geschäftsaktivitäten sollen auf Osteuropa und Asien ausgeweitet werden
- c. Marktbedingungen
  10. Markt
    - Oligopolistischer Markt
    - Konstantes Marktwachstum von 2–3 % wird für die folgende Dekade erwartet
  11. Wettbewerbssituation
    - Größte Wettbewerber sind USCo (Seattle, USA), Karl Johanssen (Göteborg, Schweden) und AsiaCo (Seoul, Südkorea)
    - Hauptaugenmerk liegt auf den europäischen Märkten und die Expansion in nahegelegene Regionen/Länder
    - Karl Johanssen versucht in den russischen Markt zu expandieren
    - AsiaCo baut seine Vormachtstellung durch Neuakquisitionen auf dem asiatischen Kontinent aus
    - USCo versucht Einbußen des nord- und mittelamerikanischen Marktes mit Expansion nach Südamerika aufzufangen



**Tab. 3.1** Fallbeispiel: Intercompany Transaktionsvolumina

Unternehmen	Warenverkauf der BSK AG (€)	Konzerninterne Dienstleistungen (€)
BSK France	25.324.782	1.324.472
BSK GmbH	35.304.738	2.434.322
BSK España	14.454.536	756.261
BSK Italia	15.397.832	896.326

## 12. Marktanteil

- Marktanteil in Deutschland im letzten Geschäftsjahr: 23,5%
- Am Weltmarkt besitzt der Konzern einen Anteil von 18,6%
- Marktanteil nach Produktgruppen: 50% bei Helmen und Sicherheitsschuhen, 5 und 15% bei den übrigen Waren aus dem Produktportfolio

## d. Konzerninterne Transaktionen/Geschäftsvorfälle

### 13. Verträge mit verbundenen Unternehmen

- Liste der konzerninternen Vertriebsverträge
- Liste der konzerninternen Auftragsfertigungsverträge
- Liste der konzerninternen Dienstleistungsverträge (von BSK AG zentral erbrachte Dienstleistungen an die Tochtergesellschaften)

### 14. Transaktionen mit verbundenen Unternehmen

- Warenlieferungen: In [Tab. 3.1](#) werden beispielhaft die Transaktionsvolumina mit den europäischen BSK Vertriebsgesellschaften dargestellt
- Übersicht über den Rechnungsfluss und die physischen Warenlieferungs- und Dienstleistungsströme, siehe [Abb. 3.8](#).

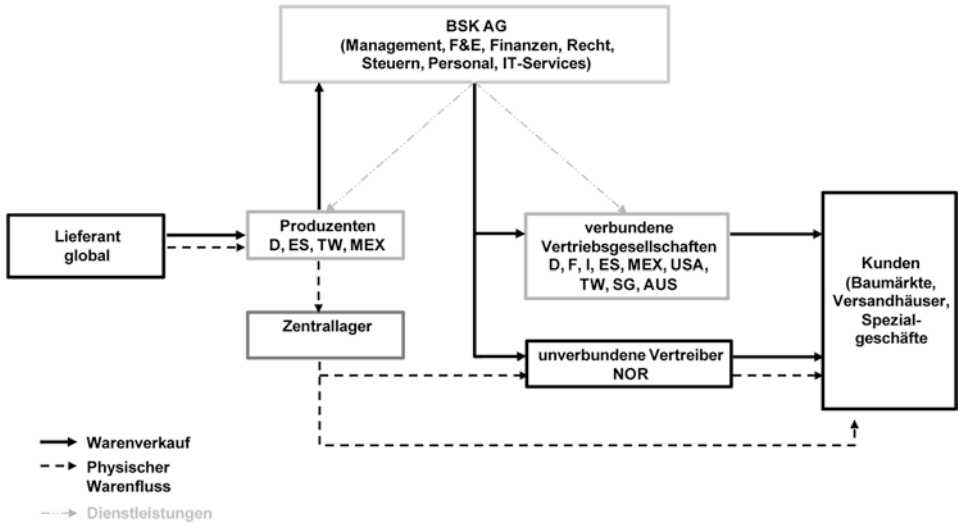
## e. Funktions- und Risikoanalyse

In der Funktionsanalyse empfiehlt es sich, die aufgezeigten Funktionen einzeln durchzugehen und die in [Abschn. 3.2.1](#) aufgezeigten Diskussionspunkte einzeln zu erörtern. Dasselbe gilt für die Risiken sowie die immateriellen Wirtschaftsgüter. Im Folgenden werden nur zusammenfassende Tabellen für die Funktionen, Risiken und immateriellen Wirtschaftsgüter in dem betrachteten Fall gezeigt. Diese sind allein, ohne weitere Erläuterungen in der Regel nicht ausreichend, um eine nachvollziehbare Dokumentation zu erstellen. Die Funktionen stellen sich in dem Fallbeispiel im Überblick wie in [Tab. 3.2](#) dar.

Eine Zusammenfassung der Risiken wird in [Tab. 3.3](#) gegeben.

Die wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter, die zum Einsatz kommen, sind in [Tab. 3.4](#) dargestellt.

Der Kundenstamm kann nach genauerer Analyse als Routine-IWG angesehen werden, dem – in Relation zum Produktions- und Produkt-Know-how – kein wesentlicher Wertbeitrag zugerechnet werden kann (vgl. [Kap. 5.2.4.2](#)). Die tabellarische Übersicht wie im Fallbeispiel sollte die Funktionsanalyse lediglich zusammenfassen und kann ausführlichere Erläuterungen zu den einzelnen Funktionen und Risiken sowie immateriellen Wirtschaftsgütern nicht ersetzen.



**Abb. 3.8** Fallbeispiel: Warenlieferungen und Dienstleistungen innerhalb der BSK – Gruppe

**Tab. 3.2** Fallbeispiel: Übersicht Funktionen

Funktion	BSK AG	Vertriebsgesellschaft	Produktionsgesellschaft
Forschung & Entwicklung	X		
Produktionsplanung	X		
Produktion			X
Qualitätskontrolle			X
Zentrales Marketing	X		
Vertrieb		X	
Rechnungsstellung		X	
Lagerhaltung	X		X
Lokale Verwaltung	X	X	X
Zentrale Verwaltung	X		

**Tab. 3.3** Fallbeispiel: Übersicht Risiken

Risiko	BSK AG	Vertriebsgesellschaft Produktionsgesellschaft
Forschung & Entwicklung	X	
Preisrisiko	X	X
Volumen/Marktrisiko		X
Lagerhaltungsrisiko	X	(X)
Marketingrisiko	X	
Garantierisiko		X
Produkthaftungsrisiko	X	
Währungsrisiko	X	
Forderungsausfallrisiko		X

**Tab. 3.4** Fallbeispiel: Übersicht wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter

	BSK AG	Vertriebsgesellschaft Produktionsgesellschaft
Markenname (BSK active)	X	
Patente	X	
Know-how	X	
Software	X	
Kundenstamm	(X)	X

### 3.4.3 Angemessenheitsdokumentation

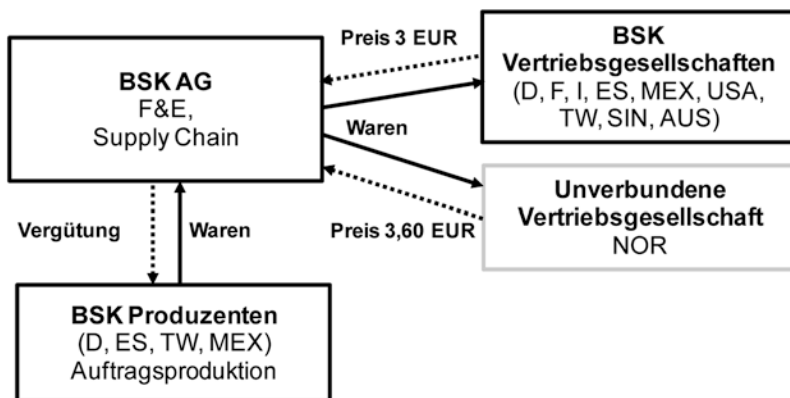
#### 3.4.3.1 Warentransaktionen

Abbildung 3.9 enthält einen Überblick, über die im Fallbeispiel zu verprobenden konzern-internen Warentransaktionen sowie potenzielle Vergleichstransaktionen mit unverbundenen Transaktionspartnern.

Der Fokus bei der Diskussion des Beispiels liegt exemplarisch auf den Warenlieferungen von der BSK AG an die Vertriebsgesellschaften der BSK-Gruppe. Auch Lieferungen von den BSK-Produktionsgesellschaften an die BSK AG sind entsprechend zu analysieren und zu dokumentieren.

Hinsichtlich der Überprüfung der Anwendbarkeit der möglichen Verrechnungsmethoden für die Warenlieferungen von der BSK AG an die verbundenen Vertriebsgesellschaften kann Folgendes festgestellt werden:

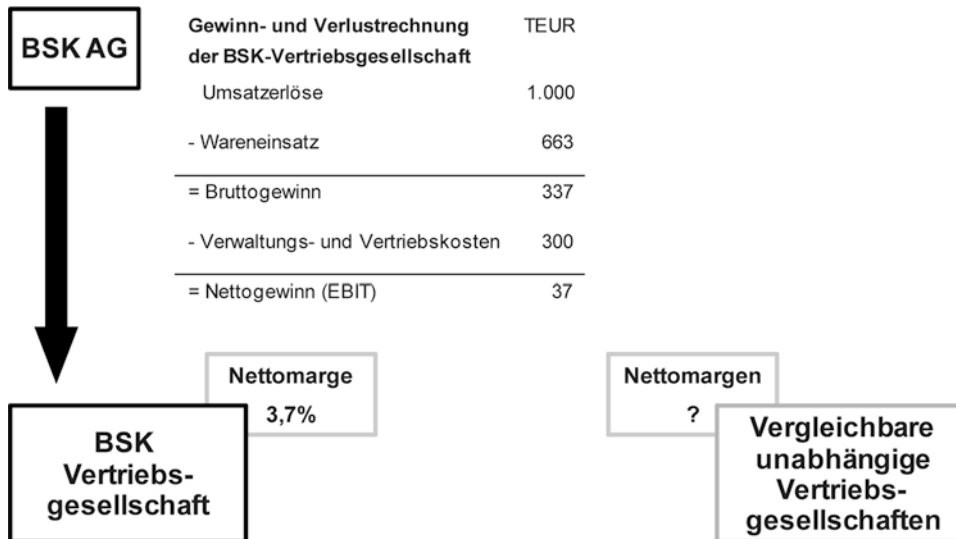
- Preisvergleichsmethode (CUP)
  - Potenzielle interne Vergleichstransaktionen für den Verkauf fertiger Produkte von BSK AG an die BSK Vertriebsgesellschaften sind vorhanden, nämlich die Transaktionen mit der unverbundenen norwegischen Vertriebsgesellschaft.

**Abb. 3.9** Fallbeispiel: Warentransaktionen der BSK AG

- Die Preisvergleichsmethode **verlangt ein hohes Maß an Vergleichbarkeit** der Produkte, der Transaktionsbedingungen sowie der Funktionen und Risiken.
- Die Preise mit der unverbundenen Vertriebsgesellschaft in Norwegen sind nach genauer Analyse **nicht hinreichend vergleichbar**, da
  - die Verkäufe an Norwegen vergleichsweise gering sind (600 TEUR im Vergleich zu 14 Mio. EUR – 35 Mio. EUR je nach verbundener Vertriebsgesellschaft; siehe auch [Tab. 3.1](#) sowie [Abschn. 3.4.1](#) Sachverhalt). Norwegen ist daher für die BSK AG kein Abnehmer mit signifikantem Absatzvolumen zudem sind die Marketingaktivitäten im Hinblick auf die BSK Produkte der norwegischen Gesellschaft ist im Vergleich zu den anderen Märkten als eher gering einzustufen.
  - die Wiederverkaufspreise in Norwegen sind deutlich höher als der EU Durchschnitt und somit ist das Preisniveau für einen Preisvergleich nicht hinreichend vergleichbar.
- Daher ist die Preisvergleichsmethode in diesem Fall nicht anwendbar.
- Wiederverkaufspreismethode
  - Die Methode ist typischerweise für Vertriebsgesellschaften anwendbar. Der Vergleich stellt auf eine vergleichbare Wiederverkaufspreismarge, d. h. die Bruttomarge des Wiederverkäufers, ab. Auf der Grundlage dieser Wiederverkaufspreismarge wird dann der Verrechnungspreis durch Rückrechnung vom Wiederverkaufspreis bestimmt.
  - Auch diese Methode hat einen hohen Anspruch an die Vergleichbarkeit der Produkte, der Kostenstruktur, der Funktionen und Risiken etc.
  - Vergleichbare Wiederverkaufspreismargen aus einem internen Vergleich sind bei genauerer Analyse in diesem Fall nicht vorhanden: Die Bruttomargen der unverbundenen norwegischen Vertriebsgesellschaft sind der BSK AG nicht bekannt.
  - Die Bestimmung von Wiederverkaufspreismargen aus einem **externen Fremdvergleich** gilt als **wenig verlässlich**: In diesem Fall wären Bruttomargen vergleichbarer Unternehmen, also unverbundener Vertriebsgesellschaften, die als Wiederverkäufer am Markt auftreten, zu bestimmen. Die Identifizierung vergleichbarer unverbundener Unternehmen ist in der Regel mittels einer Suche auf Basis von Unternehmensdatenbanken gut möglich. Allerdings gelten die Bruttomargen, die sich direkt aus den Gewinn- und Verlustrechnung der Vergleichsunternehmen ergeben, für einen Fremdvergleich als wenig verlässlich. Der Grund ist, dass die Bruttomargen stark davon abhängig sind, ob innerhalb der unternehmensinternen Kostenrechnung einzelne Kostenpositionen als Wareneinsatz oder Betriebsaufwendungen klassifiziert werden. Diese Klassifizierung kann von Unternehmen zu Unternehmen variieren und ist in der Regel für einen externen Verrechnungspreisanalysten nicht einsehbar. Daher sind Bruttomargen, die aus Finanzdaten potenzieller Vergleichsunternehmen aus Datenbanken bestimmt werden, in der Regel nicht geeignet und können wegen fehlender Informationen zur unternehmensinternen Kostenrechnung auch durch Anpassungsrechnungen nicht verlässlich gemacht werden.

- Ein alternativer Ansatz ist die **modifizierte Wiederverkaufspreismethode**, bei der ausgehend von den Nettomargen der Vergleichsunternehmen Bruttomargen berechnet werden, die auf die Kostenstruktur des zu verprobenden Unternehmens angepasst werden. Da sich Unterschiede hinsichtlich der Klassifikation einzelner Kostenpositionen bis zur Bestimmung der Nettomarge ausgleichen, ist dieser Ansatz wesentlich verlässlicher als der direkte Vergleich von Bruttomargen der Vergleichsunternehmen. Das Ergebnis dieser Methode ist vergleichbar mit dem Ergebnis der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode. Der Ansatz wird daher an dieser Stelle nicht gesondert diskutiert.
- Im betrachteten Fallbeispiel ist die Wiederverkaufsmethode nicht anwendbar, da keine vergleichbaren zuverlässigen Bruttomargen verfügbar sind.
- **Kostenaufschlagsmethode**
  - Die Methode wird typischerweise für die Verprobung der Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen aus Auftragsfertigungs- oder Dienstleistungstransaktionen herangezogen.
  - Die Methode ist in diesem Fall nicht anwendbar, da keine vergleichbaren Bruttomargen für einen zuverlässigen Fremdvergleich vorhanden sind (siehe auch die Ausführungen bei der Wiederverkaufspreismethode). Des Weiteren liefert die Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (bzw. die modifizierte Wiederverkaufspreismethode) verlässlichere Ergebnisse.
- **Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM)**
  - Bei dieser Methode werden Nettomargen von unverbundenen Vergleichsunternehmen für die Bestimmung oder Verprobung der Vergütung des betrachteten Unternehmens herangezogen.
  - Die Methode ist im dargestellten Fallbeispiel mangels hinreichend verlässlicher interner Vergleichsdaten für die Routine-Vertriebsfunktion der BSK Vertriebsunternehmen anwendbar, da zuverlässige Nettomargen von unverbundenen Vergleichsunternehmen, die vergleichbare Funktionen ausüben und Risiken tragen, hergeleitet werden können. • Die Überprüfung der verschiedenen Verrechnungspreismethoden kommt in dem betrachteten Beispiel zu dem Schluss, dass die **TNMM** (bzw. die modifizierte Wiederverkaufspreismethode) die geeignete Verrechnungspreismethode ist, um die Verrechnungspreise für die Warenlieferungen an die Vertriebsunternehmen im Konzern zu bestimmen bzw. zu verproben.

Im Folgenden wird die **Anwendung der TNMM** erläutert. Die Übersicht in [Abb. 3.10](#) verdeutlicht den Ansatz. Zu bestimmen ist die fremdübliche Nettomarge der Vertriebsgesellschaften der BSK AG. Um den Fremdvergleich durchzuführen, werden die Nettomargen unverbundener vergleichbarer Vertriebsgesellschaften herangezogen. In dem Beispiel entspricht die Umsatzrendite der zu verprobenden verbundenen Vertriebsgesellschaft 3,7% basierend auf der GuV dieser Vertriebsgesellschaft. Die Kernfrage ist, wie vergleichbare unverbundene Vertriebsgesellschaften, mit einem vergleichbaren Funktions- und Risiko-profil bestimmt werden können und wie aus den Gewinn- und Verlustrechnungen mehrerer



**Abb. 3.10** Fallbeispiel: Anwendung der TNMM zur Verprobung der Verrechnungspreise aus Warentransaktionen mit verbundenen Unternehmen

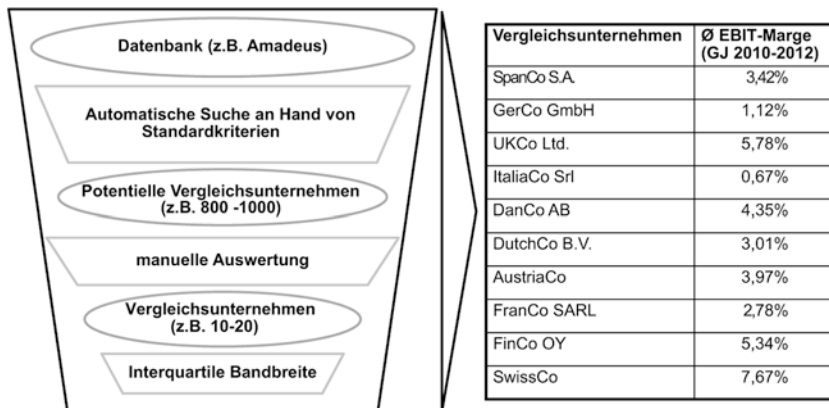
Vergleichsunternehmen eine Bandbreite für den Fremdvergleich berechnet werden kann.

Die Übersicht in [Abb. 3.11](#) verdeutlicht die einzelnen Schritte bei einer Suche nach vergleichbaren Vertriebsunternehmen. Sie zeigt einen typischen Suchprozess vom Datenbankscreening bis hin zur manuellen Untersuchung der einzelnen potenziellen Vergleichsunternehmen aus dem Datenbankscreening und die im Beispiel resultierenden Vergleichsunternehmen.

Bei der Suche sind folgende Punkte zu beachten:

- Zur Bestimmung von geeigneten unverbundenen Vergleichsunternehmen wird eine Suche durchgeführt, die zunächst in einer gängigen Unternehmensdatenbank, wie z. B. Amadeus von Bureau Van Dijk, mittels üblicher Suchkriterien (u. a. Industrieklassifizierung, Land in dem die Unternehmen ansässig sind, Schlüsselwörter in der Geschäftsbeschreibung der Unternehmen, vorhandene Finanzdaten im betrachteten Zeitraum usw.) beginnt. Bei den ersten Suchschritten in der Datenbank wird in diesem Beispiel wie folgt vorgegangen:
  - Geografische Marktunterschiede können im Prinzip einen Einfluss auf die Unternehmensergebnisse haben und sind daher bei der Analyse zu berücksichtigen. Allerdings konnte mittels statistischer Analysen<sup>9</sup> gezeigt werden, dass sich innerhalb

<sup>9</sup> Es konnte statistisch nachgewiesen werden, dass sich die Ergebnisse des Fremdvergleichs von pan-europäischen Vergleichbarkeitsstudien statistisch nicht signifikant von länderspezifischen Studien unterscheiden (Vgl. Meenan/Dawid/Hülshorst, 2004, Europe as one market: a transfer pricing economic analysis of pan-European comparables sets, Tax Management Transfer Pricing – Special



**Abb. 3.11** Typisches Vorgehen bei der Erstellung einer Suche nach unverbundenen Vergleichsunternehmen mit Hilfe einer Unternehmensdatenbank

der EU durch die Marktintegration die Margen vergleichbarer Unternehmen, die in denselben Märkten tätig sind und vergleichbare Funktions- und Risikoprofile aufweisen, angeglichen haben. Daher kann die EU im Grunde als ein Markt betrachtet werden. Entsprechend können für Unternehmen in Ländern der EU Vergleichsunternehmen aus dem gemeinsamen europäischen Markt herangezogen werden. In dem betrachteten Fallbeispiel wird daher die Verprobung durch einen pan-europäischen Ansatz vorgenommen. Darüber hinaus müssen separate Studien für Vertriebsgesellschaften im amerikanischen/asiatischen Raum angefertigt werden. Weiterhin ist zu beachten, dass die Akzeptanz pan-regionaler Ansätze in vielen Ländern gegeben ist und auch durch das EU Joint Transfer Pricing Forum als Ansatz zur Erfüllung der Dokumentationspflichten anerkannt wurde. Allerdings ist in dem neuen OECD Dokumentationsansatz eine Präferenz für lokale Vergleichsunternehmen enthalten, die dazu führen wird, dass Finanzverwaltungen pan-regionale Ansätze zunehmend in Frage stellen werden. Aus diesem Grund sollte der Fremdvergleichsansatz in der Unternehmensgruppe spätestens von 2016 an überprüft werden, und es sollten ökonomische Argumente gesammelt und dokumentiert werden, warum der pan-regionale Ansatz nach wie vor mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar und wesentlich verlässlicher als ein rein lokales Benchmarking ist.

Report, Vol. 12, No. 23). Siehe auch „Analyzing the Determinants of Profitability: Evidence from European Distributors“ von Goncalo Crespo und Richard A. Clark (Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 20, No. 13, 11.03.2011). Die von den Autoren durchgeführte Analyse der Finanzdaten europäischer Vertriebsunternehmen konnte keinen statistisch signifikanten Zusammenhang zwischen dem Land, in dem ein Vertriebsunternehmen ansässig ist und der jeweiligen Umsatzrendite des Vertriebsunternehmens feststellen. Das EU JTPF arbeitet derzeit an einer Überprüfung und Aktualisierung des pan-Europäischen Search-Ansatzes. Vgl. EU JTPF 2016 Working Paper on Comparables in th EU.

**Tab. 3.5** Fallbeispiel: Suchkriterien

Suchkriterium	Im Beispiel angewendetes Kriterium
Datenbank	Amadeus (Bureau Van Dijk)
Auswahl geografischer Markt	Westeuropa
Auswahl der relevanten Branchen (NACE Code)	5141- Wholesale of Textiles 5142- Wholesale of clothing and footwear
Stichwortsuche (Einschluss)	Schutzkleidung, Arbeitsschutz, Spezialkleidung
Stichwortsuche (Ausschluss)	Produktion, Entwicklung, Design
Prüfung der Verfügbarkeit von Finanzdaten	√
Prüfung auf Unabhängigkeit	√
Ausschluss von Neugründungen	√
Qualitatives Screening (Durchsicht von Informationen über die potenziellen Vergleichsunternehmen)	Durchsicht der in der Datenbank vorhandenen Geschäftsbeschreibungen
	Durchsicht der Webseiten und weiterer verfügbarer Informationen (z. B. Unternehmensbroschüren)
Ergebnis der Datenbankanalyse	10–20 Vergleichsunternehmen

- Die Durchführung der Suche nach Vergleichsunternehmen sollte **nachvollziehbar** sein. D. h. die Erläuterung der Suche sollte die Bezeichnung der verwendeten Datenbank (Version, etc.), eine ausführliche Beschreibung der Suchstrategie und eine genaue Erläuterung der im Einzelnen weiter durchgeführten Schritte der Suche enthalten. Es sollte schließlich bis hin zur finalen Menge der identifizierten Vergleichsunternehmen nachvollziehbar sein, wie die Suche sowie der konkrete Auswahlprozess durchgeführt wurde. Sämtliche Dokumentation zum Suchprozess ist der Verrechnungspreisdokumentation, zum Beispiel in Anhängen, beizufügen.
- **Tabelle 3.5** verdeutlicht die in dem Beispiel angewendeten Suchkriterien. Die Einschluss- bzw. Ausschlussstichwörter werden in der Praxis auf Englisch angegeben, da Geschäftsbeschreibungen der Unternehmen in öffentlich zugänglichen Unternehmensdatenbanken in der Regel auf Englisch enthalten sind.
- Nach der Suche geeigneter Vergleichsunternehmen durch die Eingabe von Suchkriterien in der Datenbank wird in weiteren Schritten eine manuelle Suche im Internet, insbesondere den Unternehmenswebseiten der potentiellen Vergleichsunternehmen, sowie weiteren verfügbaren Datenbanken durchgeführt (siehe hierzu auch 5.2.5.2 d).
- In einem weiteren Schritt ist die für den Vergleich **verlässlichste Renditekennziffer** zu bestimmen.
  - In dem Beispiel bietet sich die Durchführung des Vergleichs auf Basis der Umsatzrendite (**Betriebsergebnis/Umsatz**) an, da die Umsätze für Vertriebsgesellschaften häufig eine geeignete Vergleichsbasis darstellen. Da gleichartige Produkte an die Vertriebsgesellschaften verkauft werden, wird die Umsatzrendite aus dem gesamten Warenstrom für den Fremdvergleich zu Grunde gelegt. D. h. die **Einzeltransaktionen werden aggregiert betrachtet**. Voraussetzung für die Anwendung auf den operativen Gewinn der jeweiligen Konzerngesellschaft ist, dass diese keine weiteren



**Tab. 3.6** Fallbeispiel: Bandbreite der durchschnittlichen operativen Umsatzrendite der Vergleichsunternehmen im Dreijahresdurchschnitt 2011–2013

Minimum (%)	Unteres Quartil (%)	Median (%)	Oberes Quartil (%)	Maximum (%)
0,67	2,78	3,70	5,34	7,67

Funktionen ausübt. Falls dies doch der Fall sein sollte, sollten **segmentierte GuV-Daten** für die jeweils zu verprobende Funktion betrachtet werden.

- Häufig werden **Anpassungsrechnungen für Unterschiede im Net-Working Capital** durchgeführt, z. B. für Unterschiede hinsichtlich des Bestands an Forderungen, Verbindlichkeiten sowie Lagerhaltung. Die Begründung ist, dass Unterschiede im Working Capital durch den Markt vergütet werden. So wird bei längeren Zahlungszielen, die den Kunden eingeräumt werden, und damit höheren Forderungsbeständen eine Finanzierungsfunktion gegenüber den Kunden ausgeübt, die diese durch höhere Preise vergüten. Entsprechend gilt für die Lagerhaltung von Endprodukten, dass das Vorhalten von Lägern eine schnellere Lieferung an die Kunden ermöglicht, was ebenfalls über den Markt vergütet wird. Bei Ausnutzung von Zahlungszielen und damit höheren Verbindlichkeiten muss das Unternehmen eine Vergütung für die kurzfristige Finanzierung zahlen. Um die Vergleichbarkeit zu erhöhen, werden regelmäßig entsprechende Anpassungsrechnungen durchgeführt, wobei sich diese zumeist an dem zu verprobenden Unternehmen orientieren. Auch in dem vorliegenden Beispiel werden Anpassungsrechnungen für Unterschiede im Net-Working Capital durchgeführt.
- Als Ergebnis der Suche nach Vergleichsunternehmen resultiert eine **Bandbreite der operativen Umsatzrenditen** der durch die Suche identifizierten Vergleichsunternehmen. Hierzu werden zunächst die gewichteten mehrjährigen Durchschnitte der Umsatzrendite pro Vergleichsunternehmen berechnet. Diese werden dann entsprechend der Größe nach gereiht, woraus die gesamte Bandbreite vom Minimum bis zum Maximum resultiert. Bei eingeschränkt vergleichbaren Vergleichstransaktionen oder -unternehmen ist eine **Einengung der Bandbreite** rechtlich gefordert und gängige Praxis (vgl. [Kap. 2](#)). Hierzu wird in den meisten Fällen die interquartile Bandbreite angewendet, bei der die jeweils 25 % der oberen und unteren Resultate abgeschnitten werden. [Tabelle 3.6](#) zeigt die entsprechende Bandbreite operativer Umsatzrenditen im Dreijahresdurchschnitt über die Geschäftsjahre 2011–2013 im Fallbeispiel.

Zur Durchführung des Fremdvergleichs werden die realisierten operativen Margen der BSK-Vertriebsunternehmen mit der fremdüblichen eingengten Bandbreite der Vergleichsunternehmen verglichen. In dem Fallbeispiel stellen sich die Umsatzrenditen der europäischen Vertriebsgesellschaften im betrachteten Geschäftsjahr 2014 folgendermaßen dar ([Tab. 3.7](#)):

**Tab. 3.7** Fallbeispiel:  
Realisierte operative Umsatzrenditen (in %) der BSK – Vertriebsgesellschaften im Geschäftsjahr 2014

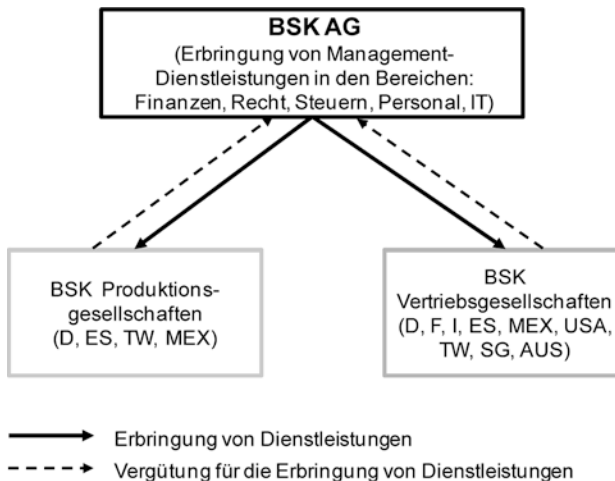
BSK France	2,79
BSK GmbH	5,25
BSK España	3,80
BSK Italia	4,10

Es kann geschlossen werden, dass die im Berichtszeitraum realisierten operativen Umsatzrenditen der BSK Vertriebsgesellschaften innerhalb der ermittelten Bandbreite fremdüblicher operativer Umsatzrenditen liegen. Daraus kann das Fazit gezogen werden, dass die **Verrechnungspreispolitik der BSK-Gruppe für die Lieferungen von Waren an die Vertriebsgesellschaften** im Berichtszeitraum für die europäischen Vertriebsgesellschaften dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprach.

Eine entsprechende Analyse wie für die Warenlieferungen an die konzernverbundenen Vertriebsgesellschaften ist für die grenzüberschreitenden **Lieferungen von den Produktionsgesellschaften an die BSK-AG** durchzuführen. D. h. es ist zu überprüfen, ob geeignete interne Vergleichstransaktionen vorliegen. Ist dies nicht der Fall, kann ein externer Fremdvergleich mittels einer Suche nach vergleichbaren Produktionsunternehmen mit vergleichbarem Funktions- und Risikoprofil durchgeführt werden. Basierend auf den Ergebnissen der Vergleichsunternehmen kann eine fremdübliche Bandbreite für die Rendite der Produktionsgesellschaften bestimmt werden. Als Renditekennziffern für die Durchführung des Vergleichs wird dabei abweichend zu der Vorgehensweise bei Vertriebsgesellschaften häufig ein Kostenaufschlagssatz (Nettomarge) auf die operativen Kosten (Net-Cost Plus) oder eine Rendite (Nettomarge) auf die operativen Vermögensgegenstände (Operating Assets) angewendet. Auch in diesem Kontext werden häufig Anpassungsrechnungen für Unterschiede im Net Working Capital durchgeführt.

### 3.4.3.2 Konzerninterne Dienstleistungen

Neben den Warentransaktionen erbringt die BSK AG Dienstleistungen in den Bereichen Finanzen, IT, Rechtsabteilung, Steuern, und Personal, von denen die in- und ausländischen BSK-Tochtergesellschaften profitieren. Diese sind in [Abb. 3.12](#) dargestellt.



**Abb. 3.12** Fallbeispiel: Dienstleistungstransaktionen im BSK-Konzern

Generell gelten für die Verrechnung und Dokumentation von im Konzern erbrachten Dienstleistungen folgende Grundsätze.

- Die erbrachten (bzw. die geplanten) Dienstleistungen sowie die Dienstleistungsempfänger und Leistungserbringer sollten dokumentiert werden. Bei der Dokumentation der anzulegenden Kostenbasis sollte eine genaue Beschreibung der umlagefähigen Kosten enthalten sein.
- Hinsichtlich verschiedener Dienstleister im Konzern sollte keine Duplizierung von Dienstleistungen erfolgen, d. h. dieselbe Dienstleistung wird gleichermaßen von zwei verschiedenen Konzerngesellschaften an den/die Dienstleistungsempfänger erbracht. Bei ähnlich bezeichneten Dienstleistungen, die aber in Wirklichkeit unterschiedliche Dienstleistungsaktivitäten betreffen und bei denen jeweils ein Nutzen für den Dienstleistungsempfänger generiert wird, empfiehlt sich im Rahmen der Dokumentation eine ausführliche Beschreibung der Dienstleistung und eine Erläuterung, warum es sich um separate Dienstleistungen handelt.
- Aktivitäten, die im Interesse und zum Nutzen der Konzerngesellschaften erbracht werden, sollten auf die entsprechenden Dienstleistungsempfänger verrechnet werden. Dabei sollte zunächst soweit möglich direkt zugerechnet werden. Dies betrifft z. B. Aufwand, der einer speziellen Gesellschaft direkt zurechenbar ist, weil es sich um dieser empfangenden Konzerngesellschaft direkt zurechenbare Aktivitäten/Projekte handelt. In einem zweiten Schritt sollte dann eine indirekte Verrechnung erfolgen. Hierbei handelt es sich um Aufwand für Aktivitäten, die allen Gesellschaften zu Gute kommen, beispielsweise die Erstellung von Online-Schulungen durch die Personalabteilung, die von Mitarbeitern aller Konzerngesellschaften genutzt werden können.
- Es sollten keine **Shareholderkosten** verrechnet werden (vgl. [Kap. 5.4](#)). Die Abgrenzung ist in der Dokumentation entsprechend deutlich zu machen.
- In der Dokumentation sollte der für die jeweilige Dienstleistungsaktivität geeignete Allokationsschlüssel dokumentiert werden und es sollte erläutert werden, aus welchem Grund dieser am ehesten den tatsächlichen Nutzen für den Dienstleistungsempfänger reflektiert. Bei der Auswahl der Allokationsschlüssel ist zu beachten, dass diese im jeweiligen Fall den Nutzen der Dienstleistungsempfänger widerspiegeln und gleichzeitig in der Praxis gut umsetzbar sein sollten. Dabei können verschiedene Schlüssel auch gemischt werden. Beispiele für häufig verwendete Schlüssel sind im Bereich IT der Headcount bzw. die Anzahl der IT-Arbeitsplätze, im Bereich Personal der Headcount, im Bereich Recht und Finanzen der Umsatz. Die Schlüssel sollten bei Änderungen der Dienstleistungsstruktur entsprechend angepasst werden.

Im Fallbeispiel werden von der BSK AG Dienstleistungen u. a. im Bereich Personal erbracht, die hier exemplarisch für die anderen Dienstleistungen betrachtet werden.

- Der Nutzen der Leistungsempfänger besteht in einer Kostenersparnis durch das zentrale Personalwesen, das Hochschulmarketing sowie die Job-Börse im Internet. Würden

diese Leistungen nicht zentral bereitgestellt, müssten sie von den einzelnen Konzerngesellschaften entweder durch eigene Kapazitäten oder durch die Beauftragung von externen Dienstleistern erbracht werden.

- Der umzulegende Betrag setzt sich aus den Vollkosten der Personalabteilung zuzüglich einem Gewinnaufschlag von 5% zusammen, was im Beispiel einem Betrag von 746.783 EUR entspricht. Shareholder-Kosten sind in diesem Bereich nicht relevant, da alle Aktivitäten der Abteilung zum Nutzen der Konzerngesellschaften erbracht werden. Der Gewinnaufschlag ist zu veranschlagen, da es sich um eine Dienstleistung handelt, die üblicherweise mit einer Gewinnerzielungsabsicht verbunden ist.
- Der Kostenumlageschlüssel für die Leistungen der Personalabteilung basiert auf der Anzahl der Mitarbeiter (MA). Dieser Schlüssel reflektiert am besten den Nutzen der verbundenen Gesellschaften, da die Aktivitäten der Personalabteilung für die einzelnen Konzerngesellschaften umso größer sind, je mehr Mitarbeiter das jeweilige Konzernunternehmen beschäftigt. Die Kosten der Personalabteilung zuzüglich des Gewinnaufschlags werden entsprechend dem Schlüssel auf die einzelnen Konzerngesellschaften umgelegt. Dies ist in [Tab. 3.8](#) dargestellt.
- Schließlich ist zu dokumentieren, inwiefern der von der BSK AG verrechnete Gewinnaufschlagssatz mit dem Fremdvergleichsprinzip im Einklang steht. Hierzu ist eine Verprobung der Angemessenheit des Kostenaufschlags durch Fremdvergleichsdaten erforderlich. Eine interne Kostenaufschlagsverprobung wäre möglich, wenn die BSK dieselben oder ähnliche Dienstleistungen an unverbundene Unternehmen erbringt. Dies ist in der Praxis für konzerninterne Dienstleistungen erfahrungsgemäß eher die Ausnahme. Daher wird eher auf einen externen Kostenaufschlagsvergleich abgezielt. Dazu werden Kostenaufschlagsätze zum Vergleich herangezogen, die unverbundene Unternehmen bei der Erbringung vergleichbarer Dienstleistungen realisieren. In diesem Kontext kann wiederum auf die Ergebnisse einer Suchstudie nach vergleichbaren Dienstleistungsunternehmen zurückgegriffen werden, wie sie im vorherigen Abschnitt für die Vertriebsfunktion

**Tab. 3.8** Fallbeispiel: Kostenumlage Konzerninterne Dienstleistungen

BSK-Unternehmen	Anzahl Mitarbeiter	Anteil in %	Kosten in EUR
BSK AG	35	1,7	12.825,00
BSK GmbH	678	33,3	248.439,10
BSK España	345	16,9	126.418,10
BSK France	34	1,7	12.458,60
BSK Italia	27	1,3	9893,60
BSK Taiwan	368	18,1	134.846,00
BSK Singapore	36	1,8	13.191,50
BSK Australia	23	1,1	8427,90
BSK Mexico	377	18,5	138.143,90
BSK USA	115	5,6	42.139,40
Gesamt	2038	100	746.783,10

beschrieben wurde. Innerhalb der EU besteht zudem die Möglichkeit zu überprüfen, ob die Dienstleistungen in dem jeweiligen Fall den Kriterien des EU Joint Transfer Pricing Forum genügen, für die eine Bandbreite von 3 bis 10 % als angemessen angesehen wird. In diesem Fall könnte der Steuerpflichtige die Erstellung einer entsprechenden Suchstudie mit Verweis auf das EU Joint Transfer Pricing Forum im Prinzip umgehen.<sup>10</sup>

- Entsprechend den geänderten OECD Verrechnungspreisrichtlinien im Rahmen des BEPS-Programms sind auch die Regularien für sogenannte Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung anwendbar.<sup>11</sup> In diesem Teil des BEPS Papiers zu den Verrechnungspreisen wird zunächst ein Katalog von Dienstleistungen definiert, die in die Kategorie der Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung fallen. Wichtiges Kriterium ist, dass die Aktivitäten nicht zum Kernbereich der Wertschöpfung bzw. des Geschäftsmodells der zu dokumentierenden Unternehmensgruppe gehören. So fällt Steuerberatung zwar in den Katalog dieser Dienstleistungen mit niedriger Wertschöpfung; allerdings würde die Anwendbarkeit der Regularien auf Grund des Kriteriums für eine Steuerberatungsgesellschaft verneint werden. Für die entsprechenden Dienstleistungen ist dann ein vereinfachter Ansatz –wie in dem Beispiel– basierend auf einer Kostenzuschlüsselung und einem Gewinnaufschlag von 5 % zulässig. Eine eigene Benchmarkingstudie für den Gewinnaufschlag ist nicht erforderlich.

Darüber hinaus ist für die Dokumentation der Dienstleistung im BSK Konzern folgendes zu beachten:

- Im Planungsfall sind die zu erwartenden **Leistungen** bzw. im Verprobungsfall die **tatsächlich erbrachten** Leistungen für die Dienstleistungsempfänger zu dokumentieren.
- Gefordert ist in diesem Zusammenhang regelmäßig ein Benefit-Test, d. h. ein Nachweis des Nutzens aus Sicht der Dienstleistungsempfänger. Praktisch ist ein konkreter Nachweis des Nutzens oft schwer zu erbringen. Daher ist es empfehlenswert den Nutzen anhand von einzelnen Beispielen sowie realisierten Einsparpotenzialen im Vergleich zum Fremdeinkauf der entsprechenden Leistungen zu verplausibilisieren.

---

### 3.5 Fazit hinsichtlich der Dokumentationserstellung

Abschließend kann festgestellt werden, dass die Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation in der Regel mit erheblichem Aufwand verbunden ist. Dies gilt insbesondere für die Erstellung einer Erstdokumentation. Die Fortführung der Verrechnungspreisdokumentation für die dann folgenden Geschäftsjahre ist erfahrungsgemäß häufig deutlich weniger

---

<sup>10</sup> Siehe EU Joint Transfer Pricing Forum; Draft JTPF Report: Guidelines on low value adding intra-group services.

<sup>11</sup> Vgl. OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8–10, S. 141–160.

aufwendig, vorausgesetzt die Unternehmensstruktur und der Sachverhalt haben sich nicht wesentlich verändert. In Zukunft wird es für die zeitnahe jährliche Dokumentationserstellung von großer Bedeutung sein, ob ein verlässlicher effizienter Dokumentationsprozess aufgesetzt wurde, der eine effiziente Aktualisierung der weltweiten Dokumentation ermöglicht, so dass das Unternehmen seine Master- und Local Files rechtzeitig mit der Abgabe der Steuererklärungen fertig stellen kann. In jedem Fall empfiehlt sich eine Priorisierung entsprechend der zu erwartenden Betriebsprüfungsrisiken (vgl. [Kap. 6](#)). Der Ersteller der Verrechnungspreisdokumentation sollte sich zu Beginn des Dokumentationsprojekts einen Überblick über die Volumina der möglicherweise zu dokumentierenden, konzerninternen Transaktionen verschaffen und auf dieser Basis entscheiden, welche Transaktionen priorisiert dokumentiert werden sollten.

Kern einer verwertbaren Verrechnungspreisdokumentation ist der **empirische Nachweis der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise**. Dieser erfordert in der Regel eine genaue Analyse und oft den Zugang zu Unternehmensdatenbanken zur Durchführung eines externen Fremdvergleichs. Darüber hinaus ist für die Herleitung verlässlicher Ergebnisse, die einer Diskussion in der Betriebsprüfung standhalten, Expertise bzw. Erfahrung bei der Durchführung einer Fremdvergleichsanalyse, z. B. von Suchstudien nach Vergleichsunternehmen, erforderlich. Hinsichtlich der Fremdvergleichsanalyse gibt es zahlreiche neue Anforderungen durch die im **BEPS**-Prozess geänderten Verrechnungspreisgrundsätze. Dies gilt insbesondere im Bereich der **immateriellen Wirtschaftsgüter**, wo eine wesentlich umfassendere **Analyse der Wertschöpfungskette und der Kontrolle über die Erstellung solcher Wirtschaftsgüter** erforderlich sein wird. Zudem wird die Umsetzung des Fremdvergleichs aufgrund der gestiegenen Anforderungen mit wesentlich umfassenderen Analysen einhergehen müssen. Diese sind entsprechend ausführlich zu dokumentieren, damit die Hürde für eine Umqualifizierung der Transaktionen bzw. eine Anpassung der Verrechnungspreise durch die Finanzverwaltungen möglichst hoch gelegt wird.

Eine frühzeitige Überprüfung der **Risiken, die sich aus zukünftigen Betriebsprüfungen ergeben können**, insbesondere hinsichtlich der Art und des Umfangs grenzüberschreitender Transaktionen, ist in jedem Fall empfehlenswert, insbesondere zur **risikogerechten Priorisierung** der Schritte zur Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation. Durch die zunehmende Transparenz der konzernweiten Aktivitäten sowie der Verrechnungspreise, die durch den neuen OECD Dokumentationsansatz hergestellt wird, ist einerseits die Gefahr höher, dass die Finanzverwaltungen schneller auf potentielle Risiken aufmerksam werden. Andererseits sind auch die Unternehmen eher in der Lage entsprechende Risiken zeitnah zu identifizieren und entsprechend gegenzusteuern.

Eine **zeitnahe Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation** kann den Aufwand für die Informationsbeschaffung wesentlich verringern. Große Effizienzverluste entstehen häufig dadurch, dass Verrechnungspreisdokumentationen für weit in der Vergangenheit liegende Sachverhalte erstellt werden müssen. Hier ist die Sachverhaltsaufnahme insbesondere dadurch erschwert, dass benötigte Informationen nicht mehr oder nur unter hohem Aufwand beschafft werden können und/oder zuständige Ansprechpartner nicht mehr im Unternehmen verfügbar sind.

Durch die neuen OECD-Dokumentationsanforderungen, die eine jährliche zeitnahe Erstellung der Dokumentation erfordern, ist eine nachgelagerte Strategie hinsichtlich der Dokumentationserstellung für die meisten Unternehmensgruppen ohnehin nur noch schwer möglich. Hinzu kommt, dass die Erfüllung des Verrechnungspreisansatzes entsprechend den neuen OECD-Anforderungen bevorzugt zum Zeitpunkt der Durchführung der Transaktion erfolgen sollte (ex-ante-Ansatz), und dass wesentlich für den zu wählenden Verrechnungspreisansatz die tatsächliche Ausübung der Aktivitäten, insbesondere die Kontrolle über wesentliche Risiken sowie die Entscheidung über die Erstellung immaterieller Wirtschaftsgüter sein soll. Die entsprechende Dokumentation sollte daher ebenfalls frühzeitig erstellt werden, um eine Übereinstimmung der Verrechnungspreisansätze mit der tatsächlichen Wertschöpfung ausführlich und möglichst authentisch zu dokumentieren, um somit für die Diskussion mit den Finanzverwaltungen gewappnet zu sein.

---

## Literatur

- BMF, Schreiben vom 12.4.2005. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren). IV B 4 – S 1341-1/05. BStBl 2005 I, S. 570
- Crespo, G., Clark, R.A. 2011. Analyzing the Determinants of Profitability: Evidence from European Distributors. Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 20, No. 13
- Dawid, R., Dorner, K. Anpassungsrechnungen bei Anwendung der Preisvergleichsmethode im Rahmen der Bestimmung konzerninterner Verrechnungspreise. IWB 2002, Fach 10 International, Gruppe 2, 1549
- EU Joint Transfer Pricing Forum, meeting of 4th February 2010. Draft JTPF Report: Guidelines on low value adding intra-group services. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf\\_020\\_rev1\\_2009\\_en.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2010/jtpf_020_rev1_2009_en.pdf) Zugriffen: 05.03.2013
- EU Joint Transfer Pricing Forum, Discussion Paper on Scoping the Work on Comparables in the EU, February 2016, („EU JTPF 2016 Working Paper on Comparables“) [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf/2016/20160218\\_comparables.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2016/20160218_comparables.pdf)
- Meenan, Dawid, R., Hülshorst. 2004. Europe as one market: a transfer pricing economic analysis of pan-European comparables sets. Tax Management Transfer Pricing – Special Report, Vol. 12, No. 23
- OECD (Hrsg.). 22. Juli, 2010. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing
- OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris („OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10“) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>
- OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris („OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13“) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>



**Dr. Roman Dawid** ist seit Ende 2013 als Partner im Bereich Verrechnungspreise bei PwC am Standort Frankfurt am Main tätig. Er hat seine Laufbahn als Berater im Bereich der Verrechnungspreise 2001 bei Deloitte begonnen. Seitdem hat er eine breite Expertise in Verrechnungspreisprojekten für zahlreiche in- und ausländische Unternehmen vom Mittelständler bis hin zu großen börsennotierten Unternehmensgruppen in verschiedenen Industrien (u. a. Industriegüter, Konsumgüter, Technology, sowie Automotive) erworben. Von 2005 bis 2013 hat er das Team der Service Line Verrechnungspreise von Deloitte am Standort Frankfurt am Main aufgebaut und geleitet. Dort wurde er 2007 zum Director und 2009 zum Partner bestellt. Roman Dawid berät internationale Unternehmensgruppen bei der Strukturierung ihrer Verrechnungspreissysteme, sowie deren Dokumentation und Verteidigung in Betriebsprüfungen. In diesem Bereich ist er insbesondere spezialisiert auf die ökonomische Analyse von Wertschöpfungsketten sowie die Vergütung immaterieller Wirtschaftsgüter. Darüber hinaus hat er zahlreiche Verständigungsverfahren und Advanced Pricing Agreements begleitet. Roman Dawid hat eine vielfältige Liste an Publikationen und ist u. a. Autor des „Handbuchs Internationale Verrechnungspreise“, das von Prof. Heinz-Klaus Kroppen herausgegeben wird. Er wird seit mehreren Jahren im Euromoney Guide to the World's Leading Transfer Pricing Advisers als einer der weltweit führenden Verrechnungspreisberater geführt. Er ist Diplom-Volkswirt und hat an den Universitäten Marburg und Konstanz studiert. Anschließend promovierte er an der Ruhr-Universität Bochum am Lehrstuhl für öffentliche Finanzen und Steuern, wo er vor seiner Beratertätigkeit mehrere Jahre als wissenschaftlicher Mitarbeiter tätig war. Seit dem Wintersemester 2014 hat er einen Lehrauftrag an der Georg-August-Universität Göttingen im Master of Taxation Programm übernommen.

**Open Access** Dieses Kapitel wird unter der Creative Commons Namensnennung-Nicht kommerziell 2.5 International Lizenz (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/2.5/deed.de>) veröffentlicht, welche für nicht kommerzielle Zwecke die Nutzung, Verbreitung und Wiedergabe in jeglichem Medium und Format erlaubt, sofern Sie den/die ursprünglichen Autor(en), den Titel des Werks und die Quelle ordnungsgemäß nennen, einen Link zur Creative Commons Lizenz beifügen und im Falle einer Abwandlung durch einen entsprechenden Hinweis deutlich erkennbar machen, dass Änderungen vorgenommen wurden.

Die in diesem Kapitel enthaltenen Bilder und sonstiges Drittmaterial unterliegen ebenfalls der genannten Creative Commons Lizenz, sofern sich aus der Abbildungslegende nichts anderes ergibt. Sofern das betreffende Material nicht unter der genannten Creative Commons Lizenz steht und die betreffende Handlung nicht nach gesetzlichen Vorschriften erlaubt ist, ist auch für die oben aufgeführten nicht-kommerziellen Weiterverwendungen des Materials die Einwilligung des jeweiligen Rechteinhabers einzuholen.





Thomas Bittner

---

## 4.1 Einleitung

Die **Vergleichbarkeitsanalyse** ist ein zentraler Teil jeder Verrechnungspreisanalyse, denn in jeder Verrechnungspreisanalyse wird die Fremdüblichkeit eines konzerninternen Verrechnungspreises durch einen Vergleich mit Markttransaktionen geprüft. Für einen Vergleich sind die relevanten **Vergleichskriterien** zu definieren und dann auf die entsprechende Transaktion anzuwenden. Eine Vergleichbarkeitsanalyse erfolgt im Wesentlichen durch die Betrachtung der

1. Eigenschaften der Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen,
2. Vertragsbedingungen,
3. Wirtschaftlichen Verhältnisse,
4. Geschäftsstrategien,
5. Funktionen, Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgüter der Transaktionspartner.

Die Analyse der Funktionen, der Risiken und der eingesetzten Wirtschaftsgüter stellt die Funktions- und Risikoanalyse (im Folgenden F&R Analyse) dar. Sie steht im Mittelpunkt dieses Kapitels, weil die **Funktionen und Risiken** der Transaktionspartner bzw. deren **Eigentum an immateriellen Wirtschaftsgütern (IWG)** die **Natur der Transaktion**

---

T. Bittner (✉)

PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, New-York-Ring 13,  
22297 Hamburg, Deutschland  
E-Mail: thomas.bittner@de.pwc.com

**selbst, die Ergebnisverteilung** im Rahmen einer Transaktion und damit den Verrechnungspreis **bestimmen**.<sup>1</sup>

Neben der Identifikation von vergleichbaren Transaktionen bestimmt die F&R Analyse auch die Auswahl der Verrechnungsmethoden, mit denen die Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen untersucht wird. So beschränken die deutschen VWGV (VWGV Tz. 3.4.10.3b) die Anwendung der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode auf Unternehmen, die lediglich Routinefunktionen ausüben, geringe Risiken tragen und keine immateriellen Wirtschaftsgüter besitzen. Demgegenüber kommt die Gewinnaufteilungsmethode (Profit Split) u. a. dann zur Anwendung, wenn beide Transaktionspartner über wertvolle und einzigartige IWG verfügen (OECD-RL Tz. 2.109). Weitere Informationen über den Zusammenhang zwischen der Wahl der Verrechnungsmethode und dem Funktions- und Risikoprofil der Transaktionspartner finden sich in [Kap. 4.5](#) sowie in [Kap. 5](#).

Angesichts der überragenden Bedeutung der F&R Analyse für die Verprobung der Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen fordern nahezu alle einschlägigen Verrechnungspreisvorschriften eine ausführliche Dokumentation der Funktionen und Risiken der Transaktionspartner sowie der Verteilung der IWG zwischen ihnen.<sup>2</sup>

Das vorliegende Kapitel gibt eine kurze Einführung in die ökonomischen Grundlagen der F&R Analyse ([Kap. 4.3](#)) und stellt dann schwerpunktmäßig wesentliche Schritte der Erstellung einer F&R Analyse dar. Anschließend werden typische Verteilungen von Funktionen, Risiken und IWG für in der Praxis häufig vorkommende Funktionen (Forschung und Entwicklung, Produktion, Vertrieb) vorgestellt. Diese standardisierten Funktions- und Risikoprofile können in der Praxis als Ausgangspunkt für die Erstellung einer konkreten und spezifischen F&R Analyse dienen und den Erstellungsaufwand für eine Verrechnungsdokumentation vermindern. Abschließend werden Einzelthemen diskutiert, die in der Praxis bei der Erstellung einer F&R Analyse von Bedeutung sind. Hierzu zählen unter anderem die Fragen, in welchem Ausmaß bei der Erstellung einer F&R Analyse einzelne Transaktionen aggregiert werden können, und inwieweit neben der Erstellung einer F&R Analyse noch zusätzlich eine gesonderte Wertschöpfungsanalyse erforderlich ist, um den deutschen Dokumentationsvorschriften zu genügen.

Zuvor wird jedoch ein kurzer Überblick über die vier weiteren Gegenstände der Vergleichbarkeitsanalyse gegeben. Dies ist zum einen erforderlich, weil eine **F&R Analyse nicht isoliert von der Analyse weiterer Vergleichskriterien** erfolgen kann (OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10, Tz. 1.73). So bestimmt zum Beispiel die Eigenschaft des relevanten Marktes die zu untersuchenden Risiken. Zum anderen soll verdeutlicht werden, dass selbst eine identische Funktions- und Risikoverteilung von zwei Geschäftsvorfällen nicht zwangsläufig einen identischen

---

<sup>1</sup> Vgl. OECD-RL Tz. 1.38 ff., OECD-RL Tz. 1.42 ff.; OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10, Tz. 1.33 ff.; United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Tz. 5.3.2.3.

<sup>2</sup> Vgl. für Deutschland § 4 Nr. 3a GAufzV, Tz. 3.4.11.4 VWGV und OECD-RL Tz. 5.23.

Verrechnungspreis impliziert, wenn den Geschäftsvorfällen eine unterschiedliche Geschäftsstrategie zugrunde liegt.

---

## 4.2 Überblick Vergleichbarkeitsanalyse

Der folgende Überblick über die Vergleichbarkeitsanalyse beschränkt sich aus mehreren Gründen auf die Vergleichbarkeit der **wirtschaftlichen Verhältnisse** und der **Geschäftsstrategien**, d. h. die Eigenschaften der Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen bzw. vertraglichen Grundlagen sind nicht Gegenstand dieses Kapitels. Erstens besitzt im Rahmen der Transaktionsbezogenen Nettomargenmethode, also im Rahmen der in der Praxis verbreitetsten Methode, die Vergleichbarkeit der Produkte nur einen relativ untergeordneten Stellenwert. Wichtiger sind bei ihrer Anwendung vor allem die ausgeübten Funktionen bzw. übernommenen Risiken der Transaktionspartner (vgl. [Kap. 5.2.5.2](#)). Zweitens stellt die Untersuchung der vertraglichen Grundlagen eines Geschäftsvorfalles bereits einen Teil der F&R Analyse dar, denn im Regelfall bestimmen die vertraglichen Grundlagen eines Geschäftsvorfalles wesentlich die Verteilung der Funktionen und insbesondere Risiken zwischen den Transaktionspartnern. Von daher wird hinsichtlich der Ausführungen zu den vertraglichen Grundlagen sowie den Eigenschaften der Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen auf die einschlägige Literatur verwiesen.<sup>3</sup> Sollten, drittens, vertraglichen Grundlagen nicht in Übereinstimmung insbesondere mit den Funktionen der Vertragspartner stehen, ist gemäß der neuen OECD-Richtlinien die Transaktion gemäß der Funktionsausübung der Vertragspartner zu charakterisieren, und nicht nach den vertraglich vereinbarten Bedingungen.<sup>4</sup>

### 4.2.1 Wirtschaftliche Verhältnisse

Welche wirtschaftlichen Verhältnisse im Rahmen einer Vergleichbarkeitsanalyse zu untersuchen sind, ist weder in den deutschen Verrechnungspreisrichtlinien noch in den OECD-RL klar definiert. Allerdings zählen sowohl die OECD-RL (Tz. 1.55) als auch die deutschen VWGV (Tz. 3.4.11.4) beispielhaft Vergleichskriterien auf. Die [Tab. 4.1](#) stellt diese Kriterien gegenüber.

[Tabelle 4.1](#) verdeutlicht, dass grundsätzlich eine Vielzahl von Vergleichskriterien im Rahmen einer Verrechnungspreisanalyse relevant sein kann. In der Praxis haben insbesondere i) der Einfluss konjunktureller Faktoren, ii) Unterschiede in lokalen Kosten für Arbeit und Kapital sowie iii) Handlungsoptionen der Transaktionspartner eine kritische Bedeutung.

---

<sup>3</sup> Vgl. z. B. Eigelshoven, A., Ebering, A. 2012.

<sup>4</sup> Vgl. Tz. 1.60, Tz. 1.119 ff. OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10.

**Tab. 4.1** Relevante wirtschaftliche Verhältnisse*OECD-RL Tz. 1.55*

Geografische Lage

Größe der Märkte

Wettbewerbsintensität

Wettbewerbssituation der Käufer und Verkäufer

Möglichkeit (und das Risiko), Ersatzwaren und Ersatzdienstleistungen zu erhalten

Angebots- und Nachfragemenge auf dem Markt

Kaufkraft der Konsumenten

Art und Umfang staatlicher Marktregulierung

Produktionskosten, einschließlich der Kosten für Grund und Boden, Arbeit und Kapital, Transportkosten, die Marktstufe (z. B. Einzelhandel oder Großhandel)

Zeitpunkt der Geschäftsvorfälle usw.

*VWGV Tz. 3.4.11.4*

Wettbewerbsposition und Verhandlungsmacht der Käufer (Anzahl der Anbieter und der potenziellen Nachfrager, Angebots- und Nachfragemenge, Verkauf direkt an den Endkunden oder an Händler oder an Filialisten) sowie der Lieferanten (Qualitätsprodukte)

Wettbewerbsintensität zwischen den Anbietern, Wahrscheinlichkeit des Eintritts neuer Marktteilnehmer und Konkurrenzprodukte (Anzahl, Preis, Qualität, Substitutionsrisiko)

Größe des Marktes und Marktstufe, Kaufkraft von Konsumenten, Kosten für Kapital, Arbeit und Umweltschutz, Konjunkturlage

Preiskontrollen, Importbeschränkungen

Einschränkungen beim Devisentransfer

Zeitpunkt der Geschäfte

**Konjunkturelle Faktoren** Die Bedeutung von konjunkturellen Faktoren für die Vergleichbarkeitsanalyse wird in den OECD-RL an mehreren Stellen (Tz. 1.56, Tz. 3.77, Annex I zu Kap. II) unterstrichen und wurde auch in der Praxis insbesondere vor dem Hintergrund der weltweiten Rezession ab 2008 diskutiert. Hierbei wurde unterstellt, dass eine Vergleichbarkeit von Verrechnungspreisen und auch Gewinnmargen nur dann vorliegt, wenn die zu verprobende Transaktion und die Vergleichstransaktionen in der gleichen konjunkturellen Phase erfolgt sind.<sup>5</sup> Zur Verbesserung der Vergleichbarkeit können z. B. folgende Maßnahmen durchgeführt werden.

- Verwendung von Finanzdaten aus ähnlichen Konjunkturphasen im Rahmen von Benchmarkstudien,
- Bildung von Mehrjahresdurchschnitten
- Verwendung von weniger konjunkturabhängigen Gewinnindikatoren, z. B. Bruttomargen.

<sup>5</sup> Vgl. Engler G. 2009, S. 687.

Neben der Vergleichbarkeit der jeweiligen **Konjunkturphase** kann weiterhin im Rahmen einer Vergleichbarkeitsanalyse untersucht werden, ob das Ausmaß der **konjunkturellen Abhängigkeit** zwischen den Vergleichstransaktionen und der zu prüfenden Transaktionen vergleichbar ist. Sollte dies nicht der Fall sein, kann dies eine fehlende Vergleichbarkeit des Risikoprofils nach sich ziehen. So geht eine umfangreiche Lagerhaltung in einer stark zyklischen Industrie (z. B. Halbleiterindustrie) mit einem hohen Lagerhaltungsrisiko einher, während ein vergleichbares Lager in einer weniger volatilen Industrie (z. B. Medizintechnik) ein deutlich geringeres Lagerhaltungsrisiko nach sich zieht.

**Unterschiede zwischen lokalen Kosten für Arbeit und Kapital** Die Frage, inwieweit sich lokale Unterschiede in den Kosten für Arbeit und Kapital in unterschiedlichen Verrechnungspreisen niederschlagen sollten, besitzt besonders vor dem Hintergrund der zunehmenden Verlagerung von Produktionstätigkeit in Niedriglohnländer eine große praktische Bedeutung. Denn die Anwendung einer rein kostenbasierten Entlohnung des Produzenten in einem Niedriglohnland mit einem Standardgewinnaufschlag führt dazu, dass der Standortvorteil niedriger Lohnkosten allein dem Auftraggeber zugutekommt.

Inwieweit diese Auffassung sachgerecht ist, ist umstritten. Während die deutsche Finanzverwaltung davon ausgeht, dass die **Standortvorteile** im Wesentlichen dem Prinzipal zufließen, findet sich in der Literatur und Rechtsprechung<sup>6</sup> durchaus die Auffassung, dass Standortvorteile zumindest zum Teil dem Lohnfertiger zuzuordnen sind. Die OECD-RL hingegen verweisen grundsätzlich auf die Verhandlungsstärke der Transaktionspartner für die Verteilung der Standortvorteile.<sup>7</sup> Zur Lösung der Frage, wem Standortvorteile zuzuordnen sind, empfehlen die OECD-RL, nach Möglichkeit lokale Vergleichsunternehmen zu verwenden.<sup>8</sup> In der Praxis hat sich jedoch gezeigt, dass die Qualität der Vergleichsunternehmen in Ländern mit niedrigen Lohnkosten (d. h. Schwellenländern) zum Teil beschränkt ist. Auch wenn lokale Vergleichsunternehmen verfügbar sind, sollte in der Praxis daher dem Aspekt der Verhandlungsstärke Beachtung geschenkt werden.

**Handlungsalternativen** In der Praxis besitzt die Diskussion der Handlungsalternativen von Transaktionspartnern eine wichtige Rolle, wenn **empirische Fremddaten nicht verfügbar** sind. Dies gilt z. B. für die Übertragung von komplexen immateriellen Wirtschaftsgütern oder dem Transfer von Unternehmensfunktionen (Funktionsverlagerungen), für die nur in Ausnahmefällen Marktdaten zur Verfügung stehen. Bei vollständigem Fehlen von eingeschränkt vergleichbaren Fremdpreisen ist gemäß § 1 Abs. 3 AStG der hypothetische Fremdvergleich anzuwenden (siehe hierzu [Kap. 5.3.2](#)), bei dem die simulierte

<sup>6</sup> Vgl. Wassermeyer, F., Liebchen, D. 2014, S. 483 für eine Zusammenfassung der Rechtsprechung zu Standortvorteilen.

<sup>7</sup> Vgl. Tz. 1.140 ff. OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10; Tz. 9.149 OECD-RL.

<sup>8</sup> Vgl. Tz. 1.142 OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10.

Zahlungsbereitschaft des Käufers bzw. die Mindestpreisforderung des Verkäufers von deren Handlungsalternative abhängt. So bestimmt sich beispielsweise die maximale Zahlungsbereitschaft des Käufers nicht allein aus dessen zukünftigen Gewinnen, die er aus der Nutzung eines immateriellen Wirtschaftsgut erzielt, sondern auch aus den Kosten, das entsprechende Wirtschaftsgut selbst zu entwickeln bzw. von anderen Anbietern zu beziehen.<sup>9</sup> Bei einer hohen Anzahl von Anbietern ist eher davon auszugehen, dass die Gewinnerwartungen des Käufers eine untergeordnete Rolle spielen, weil er tendenziell in der Lage ist, Anbieter gegeneinander auszuspielen. Der ausführlichen Analyse von Handlungsalternativen kann unter Umständen im Rahmen der Bewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern und im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs eine zentrale Bedeutung zukommen.

#### 4.2.2 Geschäftsstrategien

Der Einfluss von Geschäftsstrategien auf die Vergleichbarkeit von Transaktionen ist in der Praxis vor allem im Zusammenhang mit der Erschließung von neuen Märkten, der Erweiterung von bestehenden Märkten und der Markterhaltung relevant. Zentraler Diskussionspunkt ist in diesen Fällen die Frage, ob die **Kosten dieser Strategien** über niedrige Lieferpreise des Herstellers an die Vertriebsgesellschaft vom Hersteller oder allein von der die Vertriebsgesellschaft oder vom Hersteller und der Vertriebsgesellschaft zu tragen sind.

Die deutschen Verrechnungspreisrichtlinien (VWG 1983 Tz. 3.4) ordnen die Kosten der Markterschließung nur ausnahmsweise der Vertriebsgesellschaft zu, d. h. sie lassen zwar grundsätzlich zu, dass Markterschließungskosten von der Vertriebsgesellschaft getragen werden. Dennoch gehen sie davon aus, dass der Hersteller über niedrige Verrechnungspreise die Kosten der Markterschließung übernimmt. Die Kosten der Markterweiterung und der Markterhaltung werden eindeutig dem Hersteller zugeordnet.

Demgegenüber weisen die OECD-RL eine größere Flexibilität auf. Sie behandeln die drei Strategien gleichberechtigt und betonen ausdrücklich, dass die Kosten der Markterschließung entweder vollständig oder allein von einem Vertreiber getragen werden können (OECD-RL Tz. 1.62, OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10 Tz. 1.115). In dieser Hinsicht steht die deutsche Rechtsprechung der OECD-Auffassung nahe, weil nach ihr ein verbundener Vertreiber durchaus über mehrere Jahre Anlaufverluste realisieren kann, ohne den Fremdvergleichsgrundsatz zu verletzen (BFH 17.02.1993, I II 1993, 457.) Sie differiert dagegen in Bezug auf die Dauer der durch den Vertreiber hinzunehmenden Verluste. Während gemäß BFH (BFH 17.02.1993) üblicherweise maximal drei Jahre zu akzeptieren sind, lassen die Ausführungen der OECD auf einen längeren Verlustzeitraum schließen (OECD-RL Tz. 1.70, OECD-RL Tz 1.129).

---

<sup>9</sup> Gemäß Tz. 6.143 OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10 sind zu diesen Kosten ggfs. auch die Gewinne hinzuzurechnen, die aufgrund eines verspäteten Markteintritts dem entwickelnden Unternehmen entgehen.

Insgesamt besteht daher ein Konsens über die hohe Bedeutung der Analyse von Geschäftsstrategien im Rahmen einer Vergleichbarkeitsanalyse. Unterschiede bestehen demgegenüber in der Auffassung, in welcher Form und in welchem Zeitraum sich Geschäftsstrategien in Verrechnungspreisen niederschlagen.

Angesichts der möglicherweise zentralen Bedeutung von Geschäftsstrategien empfiehlt es sich in jedem Fall, frühzeitig die relevante Geschäftsstrategie zu dokumentieren. Dies gilt insbesondere in Bezug auf den Inhalt der Strategie, deren Aussicht auf Erfolg (insbesondere Gewinnprognosen) sowie die Identifikation der Strategieentwicklung, -entscheidung und Kontrolle. Folgendes aus der Praxis stammende Beispiel verdeutlicht dies.

#### Beispiel 4.1

Die Tochtergesellschaft (TG) einer US-Konzernmutter vertreibt Unterhaltungselektronik in Deutschland, die sie von der US-Mutter kauft und an deutsche Großhändler weiterverkauft. Die physische Warenlieferung erfolgt direkt von der US-Mutter zum Großhändler. Da TG nur dann von der US-Mutter Waren einkauft, wenn eine Bestellung der Großhändler erfolgt ist, unterhält TG kein Lager und trägt kein Lagerisiko. TG erzielt eine niedrige Gewinnmarge.

TG entschließt sich, ab 2006 direkt an Einzelhändler zu liefern und errichtet ein eigenes Lager, um kurzfristige Lieferengpässe zu vermeiden. Aufgrund unerwartet niedriger Nachfrage nach ihren Produkten muss TG erhebliche Abschreibungen auf ihren Lagerbestand vornehmen und erwirtschaftet hohe Verluste. Im Rahmen einer Betriebsprüfung in 2012 greift die BP die Verrechnungspreise zwischen TG und der Mutter auf und unterstellt, dass die Entscheidung zur Umstellung des Vertriebsmodells von der US-Mutter getroffen worden ist. Die BP argumentiert, dass deshalb die US-Mutter die Verluste zu tragen hat.

Aufgrund von Planrechnungen, Sitzungsprotokollen und Emails kann belegt werden, dass die neue Geschäftsstrategie von TG entwickelt wurde und ursprünglich Erfolg versprechend war. Die BP nimmt nach ausführlicher Sachverhaltsdarstellung von der Korrektur Abstand.

### 4.3 Ökonomische Aspekte der F&R-Analyse

Wenngleich in der wirtschaftswissenschaftlichen Literatur der Zusammenhang zwischen der Ausübung einzelner Funktionen von Unternehmen und deren Gewinnen empirisch umstritten ist, gehen sowohl die deutschen als auch die OECD-RL von einem klar **positiven Zusammenhang** zwischen den ausgeübten **Funktionen** und zumindest der im Vorhinein erwarteten **Rendite** eines Unternehmens aus (VWG 1983 3.4.10.2a, OECD-RL. Tz. 1.42). Unternehmen, die lediglich Routinefunktionen ausüben, nur in geringem Umfang Wirtschaftsgüter einsetzen und nur geringe Risiken tragen, sollen demnach keinen Verlust

erwirtschaften, sondern geringe und stabile Gewinne erzielen (VWG 1983 3.4.10.2a). Konsequenterweise betonen daher die deutschen VWG 1983 (Tz. 2.1.3) auch, dass funktionenlosen Unternehmen kein Gewinn aus einer Transaktion zuzuordnen ist. Analoges gilt für den Einsatz von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern (OECD-RL Tz. 1.44).

Ein eindeutiger positiver Zusammenhang wird auch zwischen dem Gewinn eines Unternehmens und dessen Risikoübernahme im Rahmen einer Transaktion unterstellt (OECD-RL Tz. 1.45, OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10 Tz. 1.56, Tz. 1.100). Als theoretisches Fundament kann diesbezüglich z. B. auf die Kapitalmarkttheorie verwiesen werden, gemäß derer zumindest langfristig und im Durchschnitt am Markt eine höhere Risikoübernahme mit einer höheren Rendite entgolten werden sollte.

Wenngleich der ökonomische Zusammenhang zwischen Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgütern auf der einen Seite und der Gewinnerwartung auf der anderen zunächst plausibel erscheint, ergeben sich in der Verrechnungspreispraxis z. T. grundsätzliche Anwendungsprobleme. Drei von diesen Problemen seien im Folgenden kurz umrissen.

**Was ist Risiko und welches Risiko geht mit höheren Erträgen einher?** In der Praxis werden starke Schwankungen betriebswirtschaftlicher Größen im Zeitablauf häufig mit einem hohen Risiko gleichgesetzt. Aus ökonomischer und damit auch aus Verrechnungspreisperspektive greift diese Gleichsetzung jedoch aufgrund mehrerer Argumente zu kurz. Erstens implizieren Schwankungen per se kein Risiko, wenn die Schwankungen gut prognostizierbar sind. Starke saisonale Schwankungen stellen daher in der Praxis ein weitaus geringeres Risiko dar als unvorhersehbare konjunkturelle Schwankungen oder schwer zu prognostizierende Erfolgsaussichten von Forschungsprojekten. Die überarbeiteten OECD-Richtlinien (OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10 Tz. 1.77, 1.106) verwenden daher wiederholt den Begriff unerwartet bzw. unanticipated im Zusammenhang mit Risiko. Umgekehrt lässt sich, zweitens, aus fehlenden Schwankungen einer betriebswirtschaftlichen Größe, wie z. B. der Abschreibung auf Forderungen, nicht immer auf ein fehlendes Risiko schließen. Möglicherweise hat sich das Risiko in der Vergangenheit einfach nicht materialisiert. Drittens geht nicht mit der Übernahme jeglicher Art von Risiko eine erhöhte Gewinnerwartung einher. Risiken, die sich durch Diversifikation vermindern oder eliminieren lassen, begründen nicht ohne Weiteres eine erhöhte Gewinnerwartung. Praktische Beispiele hierfür sind versicherbare Risiken (z. B. Feuerschäden) oder Risiken, die durch Hedging eliminiert werden können (z. B. Wechselkursrisiken).<sup>10</sup> Demgegenüber sollte die Übernahme von Marktrisiko bzw. unternehmerischem Risiko durchaus mit erhöhten Gewinnerwartungen verbunden sein.

In Bezug auf die Frage, welche Risiken im Rahmen einer Verrechnungspreisanalyse relevant sind, bieten die neuen OECD-Richtlinien (OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10 Tz. 1.72) eine Hilfestellung. Neben einer

---

<sup>10</sup> Vgl. für eine weitere Unterteilung des Risikos Brem, M., Tucha, T. 2006.



beispielhaften Aufzählung von Risiken klassifizieren sie ökonomische Risiken in unternehmensexterne und –interne Risiken und bieten damit zumindest einen groben Rahmen, in dem verrechnungspreisrelevante Risiken analysiert werden können.

Wenn also im Rahmen einer F&R Analyse mit der Übernahme von Risiken ein höherer Gewinn begründet wird, muss daher genau dargelegt werden, worin das Risiko besteht und warum dessen Übernahme zu einem erhöhten Gewinnanspruch führt. Die neuen OECD Richtlinien (Tz. 1.72) weisen zu Recht darauf hin, dass eine oberflächliche Risikobeschreibung sich weder dazu eignet, den ökonomischen Kern einer Transaktion zu bestimmen (erste Stufe des Fremdvergleichs) noch einen fremdüblichen Preis für eine bestimmte Transaktion zu ermitteln (zweite Stufe des Fremdvergleichs).

**Wie sind Synergiegewinne aufzuteilen?** Synergieeffekte treten durch das gemeinsame Zusammenwirken mehrerer Transaktionspartner auf und sind nicht unmittelbar einem einzelnen Transaktionspartner zuzuordnen. In der Praxis entstehen Synergieeffekte z. B. im Rahmen von Cash Pools, weil die Cash Pool Teilnehmer Liquidität bündeln. Hierdurch wird vermieden, dass Konzerngesellschaften mit einem Liquiditätsbedarf hohe Sollzinsen auf dem Kapitalmarkt bezahlen müssen, während andere Konzerngesellschaften mit einem Liquiditätsüberschuss niedrige Habenzinsen erwirtschaften. Darüber hinaus verbessert die Bündelung von Liquidität die Verhandlungsposition der Konzerngesellschaften gegenüber Banken. Ein weiteres Beispiel für Synergien ist die Bündelung von Nachfrage innerhalb von konzerninternen Einkaufsgesellschaften, durch die bessere Einkaufskonditionen für die Konzernunternehmen erzielt werden sollen. Synergien können auch ohne ein zielgerichtetes Zusammenwirken von Konzernunternehmen entstehen. Dies ist u. a. der Fall, wenn ein Konzernunternehmen auf dem Kapitalmarkt bessere Finanzierungsbedingungen erhält, weil es Teil eines Konzerns ist, und ohne dass ein anderes Konzernunternehmen z. B. eine Bürgschaft übernimmt.

Gemäß der OECD ist der Gewinn aus Synergieeffekten, die **ohne zielgerichtetes Handeln zustande kommen**, grundsätzlich **nicht entgeltpflichtig**.<sup>11</sup> Synergieeffekte, die aus **zielgerichtetem Handel entstehen**, sollen auf die beteiligten Unternehmen **gemäß ihres Beitrags** zu den Synergien **aufgeteilt** werden. Beispielsweise sind Synergien, die aus der Bündelung des Einkaufs entstehen, in der Regel nicht von der Einkaufsgesellschaft zu vereinnahmen, sondern auf die Konzerngesellschaften gemäß ihres Einkaufsvolumens zu verteilen.<sup>12</sup> Ob die Einkaufsgesellschaft für ihre Einkaufsfunktion auf Grundlage des eingekauften Warenwerts oder ihrer eigenen Kosten zu entlohnen ist, hängt im Wesentlichen von deren Funktionen und Risiken ab.<sup>13</sup> Ähnliches gilt für die Aufteilung

<sup>11</sup> Vgl. Tz. 1.158 OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 sowie Tz. 7.13 OECD-RL.

<sup>12</sup> Vgl. Tz. 1.168 OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 sowie Tz. 9.154 ff. OECD-RL.

<sup>13</sup> Vgl. ausführlich zur Entlohnung einer Einkaufsgesellschaft z. B. Baumhoff, H., Liebchen, D. 2014, S. 220.

des Synergiegewinns zwischen dem Cash Pool Master und den übrigen Poolteilnehmern (vgl. [Kap. 5.4.4.3](#)). Allerdings stellt sich hier das Problem, dass es auf dem Markt kaum unabhängige Unternehmen gibt, die die Funktion und Risiken eines Cash Pool Masters übernehmen, und aus denen eine fremdübliche Entlohnung für den Cash Pool Master abgeleitet werden kann. Speziell im Fall von Cash Pools ist daher eine detaillierte F&R Analyse erforderlich, auf Basis derer der Anteil des auf den Cash Pool Master entfallenden Synergiegewinns abgeleitet werden kann.<sup>14</sup>

**Wie sind externe Effekte zu entlohnen?** Externe Effekte treten auf einem Markt auf, wenn sich das Handeln eines Unternehmens positiv oder negativ auf ein anderes Unternehmen auswirkt. In der Praxis finden sich ausgeprägte externe Effekte u. a. in der Werbung, wenn ein Unternehmen (Unternehmen A) das von ihm hergestellte Produkt bewirbt, und ein Hersteller eines vergleichbaren Produktes (Unternehmen B) von der Werbung profitiert, ohne dafür Unternehmen A zu entlohnen. Vergleichbare Effekte können zwischen verbundenen Unternehmen auftreten. Denkbar ist zum Beispiel, dass die Fernsehwerbung in einem deutschen Sender durch eine Konzernvertriebsgesellschaft A nicht nur die Nachfrage nach einem Produkt in Deutschland erhöht, sondern auch in Österreich, weil dort der deutsche Sender empfangen wird. In diesem Fall würde auch die Konzernvertriebsgesellschaft B in Österreich von der Werbung profitieren. Wenngleich unzweifelhaft ein positiver Zusammenhang zwischen der Funktion der Konzernvertriebsgesellschaft A (Schalten von Werbung in einem deutschen Fernsehsender) und dem Ertrag der Konzernvertriebsgesellschaft B vorliegt, ist zu prüfen, ob die Verrechnung eines Entgelts fremdüblich wäre. Legt man das oben genannte Kriterium der Zielgerichtetheit zugrunde und erfolgt mit der deutschen Werbung keine zielgerichtete Absatzsteigerung im österreichischen Markt, wäre die Verrechnung eines Entgelts gemäß OECD-Richtlinien unter Umständen abzulehnen.

---

## 4.4 Schritte der F&R Analyse

Schon vor Beginn der BEPS Initiative war ein grundlegender Wandel in der Durchführung einer F&R Analyse zu beobachten. Ursprünglich baute die F&R Analyse grundsätzlich auf den vertraglich vereinbarten Bedingungen auf, um dann anhand von Markttransaktionen mit vergleichbarer Funktions- und Risikoverteilung die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise zu verproben. Mit der Veröffentlichung des Kap. IX der OECD-RL zu Unternehmensrestrukturierungen im Jahr 2010 und insbesondere mit umfassender Überarbeitung der OECD-Richtlinien im Rahmen der BEPS Initiative im Jahr 2015 sollen vertragliche Vereinbarungen nur noch als Ausgangspunkt der Analyse betrachtet werden und zunächst soll deren Fremdüblichkeit verprobt werden. Erst wenn die Fremdüblichkeit der vertraglichen Vereinbarungen festgestellt wurde, wird in einem zweiten Schritt ein fremdüblicher

---

<sup>14</sup> Vgl. zur Diskussion um die Aufteilung von Synergieeffekten im Cash Pool Schreiber, R., Bubeck, D. 2014 und Hülshorst, J., Kuzmina, S., Wehke, S. 2014.

Preis bestimmt. Werden die vertraglichen Vereinbarungen als fremdunüblich qualifiziert, erfolgt eine Recharakterisierung in eine oder mehrere alternative Transaktionen, für die ein Fremdvergleichspreis zu bestimmen ist. Insofern findet ein **doppelter Fremdvergleich** statt.

Die im folgenden Kapitel dargestellten Schritte der F&R Analyse orientieren sich weitgehend an dem einfachen Fremdvergleich, bei dem keine Verprobung der Fremdüblichkeit der vertraglichen Vereinbarungen erfolgt. Die kursorische Behandlung des doppelten Fremdvergleichs an dieser Stelle hat mehrere Gründe. Erstens dürfte die Durchführung des doppelten Fremdvergleichs in der Praxis äußerst komplex sein, weil kaum zu entscheiden ist, welches Verhalten fremdüblich ist. Zum Beispiel zeichnen empirische Untersuchungen zur Preissetzung von Unternehmen ein sehr differenziertes Bild der Preissetzung, so dass es keinen einfachen Vergleichsmaßstab für die Preissetzung gibt.<sup>15</sup> Zweitens ist der doppelte Fremdvergleich nicht mit dem OECD-MA vereinbar, denn nach ihm ist eine Umqualifizierung nur bei Missbrauchsfällen zulässig. Und drittens soll auch weiterhin die Recharakterisierung einer Transaktion die Ausnahme darstellen, so dass es sich im Rahmen einer Einführung in die Verrechnungspreise anbietet, sich auf den Standardfall zu konzentrieren.

Um den Rechtsanwender für die durch den doppelten Fremdvergleich auftretende Fragestellung zu sensibilisieren stellt [Kap. 4.4.4.2](#) das neue Prüfungsschema der OECD jedoch kurz vor. Darüberhinaus behandelt die typischen F&R Profile in [Kap. 4.5](#) und der typische Fragebogen zur Erstellung einer F&R Analyse in Anhang B Aspekte, die für die Durchführung der ersten Stufe des Fremdvergleichs relevant sind.

#### 4.4.1 Identifikation von relevanten Transaktionen

Die Bestimmung von fremdüblichen Verrechnungspreisen erfolgt grundsätzlich auf der Ebene einzelner Transaktionen, d. h. geschäftsvorfallbezogen (OECD-RL Tz. 1.42, § 2 GAufzV). Von daher besteht der erste Schritt einer F&R Analyse in der Identifikation der grenzüberschreitenden Transaktionen des Unternehmens, dessen Verrechnungspreise dokumentiert werden sollen, sowohl mit verbundenen Unternehmen als auch mit ausländischen Betriebsstätten bzw. mit dem im Ausland ansässigen Stammhaus. Anschließend ist zu prüfen, ob möglicherweise vergleichbare Transaktionen des zu dokumentierenden Unternehmens mit fremden Dritten vorliegen, aus denen die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise mit verbundenen Unternehmen abgeleitet werden kann.

In diesem Zusammenhang sind im Rahmen der vorliegenden Einführung in Verrechnungspreisprobleme vor allem zwei Fragestellungen relevant. Erstens: Welche Arten von Transaktionen sind Gegenstand einer F&R Analyse Zweitens: Wie kann festgestellt werden, ob es sich um eine Transaktion mit einer nahe stehenden Person handelt? Beide Fragestellungen werden im Folgenden ausschließlich unter praktischen Gesichtspunkten

<sup>15</sup> Vgl. Fabiani, S. et. al. [2006](#).

der Erstellung einer F&R Analyse diskutiert. Die rechtlichen Grundlagen beider Fragen behandelt [Kap. 2](#).

In Bezug auf möglicherweise vorliegende verrechnungspreisrelevante „**Dealings**“ zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bzw. zwischen zwei Betriebsstätten ist grundsätzlich zunächst zu prüfen, ob überhaupt eine ausländische Betriebsstätte vorliegt (vgl. [Kap. 2.5](#)). Diese einer Verrechnungspreis- und insbesondere F&R Analyse vorgelagerte Analyse der Begründung steuerlicher Betriebsstätten (im Sinne einer festen Geschäftseinrichtung oder eines ständigen Vertreters) wird aufgrund ihrer Komplexität im Rahmen der vorliegenden Einführung in der Verrechnungspreisproblematik nicht dargestellt.<sup>16</sup>

#### 4.4.1.1 Relevante Geschäftsbeziehung

In der Praxis dürfte die Identifikation der relevanten Geschäftsbeziehungen überwiegend unproblematisch sein. Dies gilt insbesondere für Geschäftsbeziehungen des operativen Geschäfts, für die Zahlungen zwischen Gesellschaften einer Unternehmensgruppe erfolgt sind.

Umgekehrt gilt jedoch auch, dass in der Praxis die Identifikation von Geschäftsbeziehungen zwischen Nahestehenden sehr schwer fällt, wenn keine Zahlungen zwischen den Transaktionspartnern stattgefunden haben. Praxisrelevante Beispiele hierfür sind die unentgeltliche Nutzung von immateriellen Wirtschaftsgütern wie Technologie oder Marken oder die unentgeltliche Gewährung von Bürgschaften für Darlehen.

Zweitens zeigt sich in der Praxis immer wieder, dass Mitarbeiter der Steuerabteilung in großen Konzernen keinen vollständigen Überblick über **außergewöhnliche Geschäftsvorfälle**, wie z. B. die Restrukturierung eines Vertriebskanals, den Verkauf von überschüssigen Lagerbeständen, die Übernahme von Garantiekosten oder die kurzfristige Entsendung von Mitarbeitern, besitzen. Wenngleich für gesellschaftsvertragliche Transaktionen (z. B. Verschmelzungen, Umwandlungen und die Einbringung von Vermögen gegen Gesellschaftsanteile<sup>17</sup>) zwischen Nahestehenden keine F&R Analyse zu erstellen ist, ist in der Praxis zu beachten, dass in ihrem Kontext Transaktionen stattfinden können, für die eine F&R Analyse zu erstellen ist. Insofern bietet es sich an, im Rahmen der F&R Analyse auch diese Transaktionen auf ihre Verrechnungspreisrelevanz kurz zu überprüfen.

#### 4.4.1.2 Nahestehende Person

Die in § 1 Abs. 2 AStG genannten Bedingungen, unter denen eine Person einem Steuerpflichtigen nahesteht, werden ausführlich in [Kap. 2](#) vorgestellt. Für den Praktiker ergeben sich aus den dort aufgeführten Kriterien wichtige Schlussfolgerungen.

<sup>16</sup> Eine umfassende Behandlung des Themenkomplexes Betriebsstätten und Verrechnungspreise findet sich z. B. in Wassermeyer, F., Andresen, U., Ditz, X. 2015. Vgl. auch Oestreicher, A., van der Ham, S. und Andresen, U. 2014 für einen praxisorientierten Einstieg in die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung.

<sup>17</sup> Vgl. Schreiber, R. 2005, Anm 118 VWGV.

Handelt es sich um Kapitalgesellschaften, ist der **Anteil am Grund- oder Stammkapital** der Gesellschaft entscheidend. Auf die Höhe der Stimmrechte kommt es dagegen nicht an. Ebenso wenig sind andere Einflussfaktoren (z. B. Genussscheine und Anwartschaften) für die Berechnung der wesentlichen Beteiligung entscheidend.

Darüber hinaus ist festzuhalten, dass auch Transaktionen mit Joint Ventures, an denen ein Transaktionspartner mindestens unmittelbar oder mittelbar zu 25% beteiligt ist, als Transaktionen mit einem verbundenen Unternehmen zählen, für die eine F&R Analyse erstellt werden muss. Der BFH erkennt zwar den Interessengegensatz von Joint Venture Partnern grundsätzlich an<sup>18</sup>, allerdings befreit dies nicht von den Dokumentationsverpflichtungen und damit von der Notwendigkeit der Erstellung einer Funktions- und Risikoanalyse.

Drittens ist für die Untersuchung der Verbundenheit der Transaktionspartner nicht nur die unmittelbare, sondern auch die mittelbare Beteiligung entscheidend. Gemäß der VWG 1983 Tz. 1.3.2.3 sind unmittelbare Beteiligungen durch Multiplikation der vermittelnden Beteiligungen zu berechnen. Folgendes Beispiel verdeutlicht dies.

#### Beispiel 4.2

Die deutsche Kapitalgesellschaft A ist zu 75% an der französischen Kapitalgesellschaft B beteiligt. B hält wiederum 50% an der spanischen Kapitalgesellschaft C. Mittelbar ist A damit zu 37,5% an C beteiligt ( $75\% \times 50\%$ ), so dass die spanische Kapitalgesellschaft C der deutschen Kapitalgesellschaft A nahesteht. Für Transaktionen zwischen A und C ist daher eine F&R Analyse zu erstellen. Würde B an C nur zu 25% beteiligt sein, läge zumindest keine wesentliche Beteiligung vor.

Umstritten ist jedoch, i) wie eine Beteiligung zu bestimmen ist, wenn mittelbare und unmittelbare Beteiligung nebeneinander vorliegen, d. h. im obigen Beispiel A zusätzlich direkt an C beteiligt ist, und ii) wie das parallele Vorliegen mehrerer unmittelbarer Beteiligungen zu behandeln ist.<sup>19</sup> In solchen Fällen ist zumindest zu prüfen, ob die in der Literatur diskutierten Berechnungsmethoden zu unterschiedlichen Ergebnissen führen.

Des Weiteren weist § 1 Abs. 2 AStG darauf hin, dass selbst bei fehlenden Beteiligungen zwischen den Transaktionspartnern unter Umständen davon ausgegangen werden kann, dass sich beide Transaktionspartner nahestehen. Dies kann zum Beispiel der Fall sein, wenn kein Interessengegensatz zwischen den Transaktionspartnern besteht. Ein Verwandtschaftsverhältnis zwischen den Transaktionspartnern kann auf einen fehlenden Interessengegensatz bzw. eine Interessenidentität hindeuten. Allerdings begründet

<sup>18</sup> BFH vom 06.03.2003, DStRE 2003, 1373.

<sup>19</sup> Vgl. Kraft, G. 2009 Rn. 171.

**Tab. 4.2** Typische grenzüberschreitende Transaktionen

Tätigkeit	Transaktionstyp
Forschung und Entwicklung	Transfer von selbst entwickeltem Produktions-Know-how, Transfer von selbst entwickeltem Produkt-Know-how (Pläne, Muster) Auftragsforschung und Entwicklung Gemeinsame Forschung und Entwicklung im Rahmen von Forschungs- und Entwicklungs-Pools Gemeinsame Nutzung von Patenten, die von fremden Dritten erworben wurden Lizenzierung von Know-how
Herstellung von Produkten	Lieferung von Zwischen- oder Vorprodukten Lieferung von Ersatzteilen Ingenieursleistungen bei Errichtung von Produktionsanlagen Übernahme von Garantien bzw. Gewährleistungsverpflichtung
Vertrieb	Lagerhaltung Lieferung von Waren Kommissionärs- bzw. Agententätigkeit Erbringung von Marketingleistungen Lizenzierung von Marken, etc. Erbringen von After-Sales Services Übernahme von Logistikleistungen Beantragung von Zulassungen Key-Account Management
Unternehmensverwaltung	Zentrale Beschaffung IT HR Rechtsberatung Buchführung Rechnungsstellung Versicherung Steuerliche Beratung Unterstützung im Bereich Finanzen und Wirtschaftlichkeitsrechnungen
Finanzierung	Darlehen Bürgschaften Hedging Cash Pool Aktienoptionen für Mitarbeiter
Mitarbeiterentsendung	

ein Verwandtschaftsverhältnis für sich noch keine Interessenidentität.<sup>20</sup> Insbesondere im Fall von **Familienunternehmen** ist dieser Problematik ein besonderes Augenmerk zu widmen.

Nach der Identifikation der Transaktionen ist deren Gegenstand qualitativ und quantitativ zu beschreiben, d. h. deren Transaktionsvolumen getrennt nach Transaktion, Transaktionspartner und Wirtschaftszeitraum zu erfassen (vgl. jedoch in Bezug auf die Möglichkeit der Aggregation von Transaktionen [Kap. 5.2.5.2](#)).

#### 4.4.1.3 Beispielhafte Transaktionen

[Tabelle 4.2](#) gibt einen naturgemäß nicht vollumfänglichen Überblick über typische grenzüberschreitende Transaktionen im Rahmen eines Konzerns, die als Ausgangspunkt für eine systematische Identifikation der verrechnungspreisrelevanten Transaktionen dienen kann. Die Liste konzentriert sich dabei auf laufende Transaktionen. Außergewöhnliche Geschäftsvorfälle, insbesondere im Rahmen von Restrukturierungen, sind nicht in der Liste enthalten. Diese erfordern üblicherweise eine Einzelfallbetrachtung.

#### 4.4.2 Identifikation von relevanten Funktionen und Risiken

Nachdem in einem ersten Schritt Transaktionen identifiziert und deren Inhalt nach Art und Umfang beschrieben wurde, für die i) eine F&R Analyse zu erstellen ist, und ii) die

<sup>20</sup> Vgl. Kraft, G. 2009 Rn. 195.

möglicherweise als Vergleichstransaktionen zur Verprobung der Verrechnungspreise in Frage kommen, sind in einem zweiten Schritt die relevanten Funktionen und Risiken der Transaktionspartner sowie die im Rahmen der Transaktion relevanten Wirtschaftsgüter zu bestimmen. Neben der Beschreibung des Status Quo ist es unter Umständen erforderlich oder hilfreich, Veränderungen von Funktionen und Risikoprofilen zu untersuchen und darzustellen. So fordert § 4 der GAufzV explizit, dass bei außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen die Veränderung der Funktions- und Risikoverteilung zeitnah dokumentiert wird. Unabhängig hiervon kann es im Rahmen der ökonomischen Analyse laufender Transaktionen aufschlussreich sein, zu untersuchen, ob in der Vergangenheit, d. h. vor Stattfinden der relevanten Transaktionen, eine andere Funktions- und Risikoverteilung zwischen den Transaktionspartnern realisiert wurde. Wurde zum Beispiel der Vertrieb eines Produktes auf einem Markt in der Vergangenheit durch einen unverbundenen Vertreiber ausgeführt und wurde dieser Vertrieb von einer verbundenen Vertriebsgesellschaft übernommen, können unter Umständen die historischen Verrechnungspreise mit dem unverbundenen Vertreiber zur Verprobung der konzerninternen Verrechnungspreise herangezogen werden.

Wie bereits in [Kap. 4.1](#) erwähnt, zielt die F&R Analyse darauf ab, die wertschöpfenden Funktionen und Risiken zu bestimmen sowie eine Einordnung der Transaktionspartner in die Klassen Routineunternehmen und Strategieträger vorzunehmen. Gegenstand der F&R Analyse sind daher **nicht sämtliche** von den Transaktionspartnern durchgeführten Funktionen bzw. übernommenen Risiken. Die OECD-RL Tz. 1.43 (OECD RL neu Tz. 1.51) betonen daher ausdrücklich, dass die **wichtigsten Funktionen** („principal functions“) der Transaktionspartner dokumentiert werden müssen. Angesichts der starken Einzelfallabhängigkeit von Verrechnungspreisfragen ist es nachvollziehbar, dass sowohl die OECD-RL als auch die deutschen Verrechnungspreisregelungen keine abschließende Liste relevanter Funktionen und Risiken enthalten. Dennoch bieten insbesondere die in den deutschen VWGV Tz. 3.4.11.4 aufgelisteten Funktionen und zugehörigen Risiken in der Praxis einen ersten Ansatzpunkt, um wesentliche Funktionen und Risiken im Rahmen einer Transaktion zu identifizieren. Im Gegensatz zu den in den OECD-RL Tz. 1.43 bzw. Tz. 1.46 aufgeführten Funktionen und Risiken ist die Liste relativ umfangreich und beschränkt sich nicht auf einen bestimmten Tätigkeitsbereich wie die vom EU Joint Transfer Pricing Forum veröffentlichte Liste zu unternehmensinternen Verwaltungsdienstleistungen. Die entsprechende Liste wird daher im Folgenden kurz vorgestellt und ergänzt. Anschließend wird dargelegt, wie aus der tabellarischen Auflistung der Funktionen wesentliche Funktionen identifiziert werden können. Abschließend behandelt [Kap. 4.4.4.2](#) die Frage, wie immaterielle Wirtschaftsgüter den Transaktionspartnern zugeordnet werden können.

Die folgende Darstellung gliedert sich nach den Stufen der Wertschöpfung, angefangen von der Forschung und Entwicklung bis hin zum Vertrieb. Wenngleich im Rahmen einer Verrechnungspreisdokumentation ein Überblick über alle Stufen der Wertschöpfung erforderlich ist, bietet sich doch an dieser Stelle dennoch eine nach Wertschöpfungsstufen gegliederte Darstellung an.<sup>21</sup> In der Praxis ist es zumeist zielführend, für eine bestimmte

<sup>21</sup> Vgl. § 4 Nr. 3b GAufzV, Tz. 3.4.11.5 VWGV.



**Tab. 4.3** Typische Funktionen und Risiken

Tätigkeit	Funktionen	Risiken
Forschung und Entwicklung	Grundlagenforschung Produktentwicklung Produktdesign Lizenzierung Patententwicklung Konzeptionierung Budgetierung Priorisierung Kontrolle	Fehlgeschlagene Forschung Substitutionsrisiko Marktrisiko Patentstreitigkeiten Ausscheiden von qualifizierten Mitarbeitern
Produktion	Fertigung Montage Qualitätssicherung Verpackung	Fehlinvestitionen Überkapazitäten Produktion von Ausschussware Umwelt- risiken Qualitätsrisiko Produkthaftung Staatliche Eingriffe (Umweltschutzbestimmungen, Mindestlöhne)
Vertrieb	Beschaffung Lagerhaltung Werbung Verkauf Finanzierung Transport Verzollung Montage Technische Unterstützung Kundendienst	Absatzrisiko Preisverfallrisiko Gewährleistungsrisiko Forderungsausfallrisiko Währungsrisiko Transportrisiko Lagerisiko
Unternehmensverwaltung	Beschaffung Koordination Strategieentwicklung Controlling Finanzierung Rechnungslegung Mitarbersuche und -schulung	Liquiditätsrisiko Logistik

Transaktion bestimmte Funktionen und Risiken ausführlicher darzulegen als andere. So werden üblicherweise im Rahmen der F&R Analyse einer Vertriebstransaktion, d. h. des Verkaufs von Produkten an eine Vertriebsgesellschaft, die Vertriebsfunktionen detaillierter dargestellt als z. B. Forschungs- und Entwicklungsfunktionen, die häufig vollständig durch den Produzenten übernommen werden.

#### 4.4.2.1 Typische Funktionen und Risiken

Wie [Tab. 4.3](#) zeigt, ordnen die VWGV den vier Tätigkeiten Forschung und Entwicklung, Herstellung von Produkten, Vertrieb und Unternehmensverwaltung bestimmte Funktionen und Risiken zu.

**Forschung und Entwicklung** Für die Analyse von Transaktionen, für die Forschung und Entwicklung von Bedeutung ist, unterscheiden die VWGV insbesondere zwischen den Funktionen Grundlagenforschung, Produktentwicklung und Produktdesign. Diese Differenzierung greift in der Praxis teilweise zu kurz, weil sie nicht explizit zwischen Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten unterscheidet, die auf der einen Seite zur Entstehung von immateriellen Wirtschaftsgütern führt (z. B. Grundlagenforschung), und auf der anderen Seite zwischen Entwicklungstätigkeit, die nicht zu immateriellen Wirtschaftsgütern führt (beispielsweise Anpassung von Konstruktionszeichnung an spezielle Kundenwünsche, Anpassungsentwicklung). Diese Unterscheidung ist jedoch in der



Praxis unter Umständen zentral, weil sich bei Durchführung reiner Anpassungsentwicklung die Frage nach der Zuordnung bzw. Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern in Form von ungeschütztem Know-how nicht stellt.

Wie bereits mehrfach dargestellt betont die OECD die besondere Bedeutung der Konzeptionierung, Priorisierung, Budgetierung und Kontrolle im Bereich Forschung und Entwicklung im Rahmen der ersten Stufe des doppelten Fremdvergleichs, (vgl. auch [Kap. 4.4.4.2](#)).<sup>22</sup> Diese Funktionen sollten in jedem Fall Teil der F&R sein.

Der folgende aus der Praxis stammende Fall verdeutlicht die besondere Bedeutung der Konzeptionierung.

#### Beispiel 4.3

Das japanische Unternehmen Nippon Inc. ist Teil eines deutschen Konzerns, dessen Mutter HH AG in Hamburg ansässig ist. Nippon Inc. entwickelt, produziert und vertreibt eigenständig Pumpen auf dem asiatischen Markt. HH AG entwickelt, produziert und vertreibt Pumpen auf dem europäischen Markt. Zentraler Wettbewerbsfaktor ist die hohe Leistungsfähigkeit der Pumpen.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung in Japan stellt sich heraus, dass Nippon Inc. die Technologie für eine Pumpe entwickelt hat, die HH AG produziert und auf dem europäischen Markt vertreibt. Die Pumpe ist auf dem europäischen Markt ein großer Erfolg. Ein Vertrag zwischen der Nippon Inc. und der HH AG hinsichtlich des Transfers der Pumpentechnologie ist nicht abgeschlossen worden, Nippon Inc. hat jedoch ein kostenbasiertes Entgelt für die Entwicklung der Technologie erhalten. Der japanische Betriebsprüfer argumentiert, dass die Nippon Inc. Anspruch auf eine fremdübliche Lizenz für die Nutzung der Pumpentechnologie durch die HH AG hat. Aufgrund des Markterfolgs der in Japan entwickelten Pumpe würde die Lizenzzahlung die Entwicklungskosten der Nippon Inc. um ein Vielfaches übersteigen.

Inwieweit die Argumentation der japanischen Betriebsprüfung sachgerecht ist, hängt unter anderem davon ab, ob die Nippon Inc. von der HH AG mit der Entwicklung der Pumpe beauftragt wurde, z. B. weil die HH AG lediglich zu geringe Entwicklungskapazitäten zur Verfügung hatte. In diesem Fall könnte argumentiert werden, dass die Nippon Inc. Entwicklungsdienstleistungen für die HH AG erbracht hat und die kostenbasierte Entlohnung der Nippon Inc. fremdüblich ist. Insofern ist im Rahmen der F&R Analyse zu untersuchen, ob die HH AG die Nippon Inc. mit der Entwicklung der Pumpe beauftragt und z. B. die HH AG die genaue Spezifikation der Pumpe vorgegeben hat. Weiterhin sollte untersucht werden, inwieweit die HH AG Entwicklungsbudgets vorgegeben und das Erreichen von Meilensteinen kontrolliert hat.

<sup>22</sup> Vgl. Tz. 6.56 OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10.

**Produktion** [Tabelle 4.3](#) führt allgemeine Funktionen und eine Vielzahl von Risiken auf, die in Bezug auf nahezu jede Produktionstätigkeit relevant sind und von den VWGV explizit genannt werden. Dennoch fehlen in der Liste wichtige Funktionen wie z. B. Kapazitätsplanung, Beschaffung von Vorprodukten, Qualitätskontrolle und Lagerhaltung. Für die genannten Funktionen werden zwar zum Teil die entsprechenden Risiken genannt, nicht aber die zugehörigen Funktionen. Insofern ist die Aufzählung der VWGV ergänzungsbedürftig.

Dennoch ist die Aufzählung bei der Analyse der Produktionsfunktionen ausgesprochen hilfreich, weil sie auf die Notwendigkeit hinweist, Produktionstätigkeiten danach zu unterscheiden, ob es sich um die **vollumfängliche Herstellung, um Montage oder Lohnfertigung handelt**. Diese Differenzierung hat bedeutende Auswirkungen auf die Wahl der Kostenbasis, wenn die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise anhand der Kostenaufschlagmethode verprobt wird. Übernimmt der Hersteller in Bezug auf die von ihm verarbeiteten Rohmaterialien keine oder nur unwesentliche Risiken, sollte – wie bereits oben erwähnt – der Wert der Rohmaterialien nicht Bestandteil der Kostenbasis sein, die Grundlage für die Entlohnung des Herstellers ist. Im Vergleich zur Bestimmung des fremdüblichen Gewinnaufschlags ist die Diskussion um die Höhe der Kostenbasis in der Praxis häufig bedeutsamer. Folgendes Beispiel verdeutlicht dies.

#### Beispiel 4.4

Die rumänische Tochtergesellschaft R einer deutschen Konzernmutter D stellt ausschließlich Schuhe für die Konzernmutter D her. Hierzu kauft R Leder und weitere Vorprodukte von D im Wert von 750 TEUR ein. D übernimmt die Beschaffung inklusive der Qualitätskontrolle der Vorprodukte von fremden Dritten und trägt auch das Risiko, falls sich die Vorprodukte trotz Qualitätskontrolle im Produktionsprozess nicht korrekt verarbeiten lassen. Neben den Kosten für Vorprodukte fallen für R weitere Kosten (insbesondere Lohnkosten) in Höhe von 250 TEUR an. Der Verrechnungspreis für die Vorprodukte wird anhand des Einkaufspreises von D zuzüglich eines geringen Aufschlags für die Kosten der Qualitätskontrolle bestimmt. Der Verkaufspreis der Schuhe von R an D wird mit Hilfe der Kostenaufschlagmethode ermittelt. Kostenbasis sind Rs Vollkosten (1 Mio. EUR) zuzüglich eines fremdüblichen Gewinnaufschlags von 10% auf die Vollkosten. Damit beträgt der Verrechnungspreis für die Schuhe 1,1 Mio. EUR und Rs Gewinn 100 TEUR.

Inwieweit der Verrechnungspreis für die Schuhe fremdüblich ist, hängt u. a. davon ab, ob R wesentlichen Funktionen und Risiken in Bezug auf die Vorprodukte ausübt bzw. trägt. Wird dies verneint, wäre es unter Umständen sachgerecht, den Gewinnaufschlag von 10% nicht auf die Kosten für Vorprodukte anzuwenden. Konkret würde R damit einen fremdüblichen Gewinn von 25 TEUR ( $250 \text{ TEUR} \times 10\%$ ) erzielen, und der Verrechnungspreis für die Schuhe würde 1,025 Mio. EUR betragen. D. h. dieser würde einem Wert entsprechen, der bei Bezug auf Rs Vollkosten der Anwendung einer Gewinnmarge von 2,5% entspricht.

Trotz ihrer unbestrittenen Relevanz und theoretischen Eindeutigkeit erweist sich die Diskussion um die Einbeziehung oder Nicht-Einbeziehung von Vorprodukten in die Kostenbasis in der Praxis als schwierig. Fremdübliche Kostenaufschläge werden dort häufig aus Datenbankstudien ermittelt (vgl. Kap. 5.2.5.) Für die identifizierten Vergleichsunternehmen liegen jedoch gewöhnlich keine Informationen darüber vor, ob und in Bezug auf welche Kosten die Vergleichsunternehmen eine Wertschöpfung erbringen. Ein für ein Vergleichsunternehmen ermittelter Vollkostenaufschlag von 2,5% kann also zum einen dahingehend interpretiert werden, dass das Vergleichsunternehmen keine Wertschöpfung in Bezug auf die Vorprodukte erbringt und ein Kostenaufschlag von 10% auf die Wertschöpfung fremdüblich ist. Alternativ kann aber auch der Wert als Beleg verstanden werden, dass ein Kostenaufschlag von 2,5% auf die Wertschöpfung fremdüblich ist.

Neben der Verteilung von Funktionen und Risiken sollen im Rahmen einer F&R Analyse **relevante Merkmale des Produktionsprozesses** beschrieben werden. Zu ihnen gehört z. B. die Komplexität des Prozesses. Zum Beispiel liegt in der chemischen Grundstoffindustrie der zentrale Wettbewerbsfaktor oft weniger in den Eigenschaften der hergestellten Produkte (bei ihnen handelt es sich häufig um Commodities), sondern in der Beherrschung eines möglichst kostengünstigen Herstellverfahrens. In diesem Fall sollte dies in der F&R Analyse herausgearbeitet werden, indem z. B. die Funktionen Beschaffung von Produktionsanlagen, Planung und Überwachung des Produktionsprozesses beschrieben werden.

Ein weiteres wichtiges Merkmal des Produktionsprozesses ist dessen **Kapitalintensität**. Diese gibt zum einen Auskunft über das Ausmaß bestimmter Risiken. Eine hohe Kapitalintensität in Verbindung mit produktspezifischen Fertigungsanlagen impliziert ein relativ hohes Auslastungsrisiko. Zum anderen bestimmt die Kapitalintensität die Wahl des Gewinnindikators. Bei kapitalintensiver Herstellung bietet es sich unter Umständen an, die Fremdüblichkeit der Entlohnung anhand des Return on Investments zu verproben.

Je nach Unternehmen bzw. Transaktion sind unterschiedliche **Risiken der Herstellung** in der F&R Analyse darzustellen, deren Identifikation zumeist genaue Sachverhaltskenntnisse voraussetzt. Umweltrisiken können in der chemischen Industrie oder beim Abbau von Rohstoffen wie Salz oder Erdöl eine außerordentliche Bedeutung besitzen. In der pharmazeutischen Industrie kann darüber hinaus das Risiko bestehen, dass bestimmte Medikamente nicht mehr zugelassen werden, und dass sich Risiken unter Umständen mit erheblicher zeitlicher Verzögerung materialisieren. In jedem Fall verbietet sich die Annahme, dass aufgrund einer fehlenden Materialisierung des Risikos auf dessen Nichtvorhandensein geschlossen wird. Insgesamt ist die Risikoanalyse erheblich komplexer als die Funktionsanalyse, weil im Gegensatz zur Ausübung einer Funktion Risiko nicht unmittelbar beobachtet und nicht einem Transaktionspartner unmittelbar zugeordnet werden kann.

**Verwaltung & Administration** Die VWGV nennen im Wesentlichen Funktionen, die innerhalb von Konzernen als Dienstleistung häufig zentral von einer Konzerngesellschaft erbracht werden und damit Gegenstand grenzüberschreitender Transaktionen sind. Die Zahl der genannten Funktionen ist recht knapp gehalten. Eine sehr umfangreiche **Liste von häufig erbrachten Dienstleistungen** hat das EU Joint Transfer Pricing Forum veröffentlicht und findet sich als **Anhang A** zu diesem Kapitel. Zudem enthält Kapitel VII der überarbeiteten OECD Richtlinien eine Liste von konzerninternen Dienstleistungen, die typischerweise mit einer geringen Wertschöpfung verbunden sind. Fußnote: Vgl. 7.44ff OECD (2015) Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Action 8-10.

Die in den VWGV genannten Risiken weisen dagegen einen geringen Bezug zu den aufgeführten Funktionen auf.

In der Praxis stehen im Rahmen von zentralen Konzerndienstleistungen weniger die Funktionen und Risiken der Transaktionspartner bzw. die angemessene Gewinnmarge des Leistungserbringers im Mittelpunkt der Diskussion. Vielmehr stellen sich unter anderem die folgenden Fragen:

1. Sind die verrechneten Leistungen Gesellschafteraktivitäten, deren Kosten vom Anteilseigner getragen werden müssen?
2. Ist die verrechnete Kostenbasis fremdüblich?
3. Werden alle direkt verrechenbaren Leistungen direkt dem Leistungsempfänger zugerechnet?
4. Entspricht der Verteilungsschlüssel für indirekt verrechnete Kosten der Verteilung des Nutzens?

Eine für die Praxis sehr hilfreiche Abhandlung dieser und weiterer Fragen findet sich in der bereits oben zitierten frei verfügbaren Veröffentlichung des EU Joint Transfer Pricing Forums. An dieser Stelle wird daher nicht weiter auf diese Fragen eingegangen.

**Vertrieb** Zum einen bedarf die Analyse von Vertriebstransaktionen angesichts der vielfältigen Vertriebsformen, die sich in ein Spektrum zwischen vollausgebildeten Vertriebsunternehmen und Repräsentanzbüros einordnen lassen, besonderer Aufmerksamkeit. Zum anderen bestimmt das Funktions- und Risikoprofil von Vertriebsgesellschaften auch deren Anspruch auf Entschädigung bei Beendigung der Vertragsbeziehung. Während Agenten und Vertragshändler einen Anspruch auf Entschädigung gemäß § 89b HGB haben, wenn dem Prinzipal nach Beendigung des Vertragsverhältnisses Vorteile aus der Tätigkeit des Agenten bzw. Vertragshändlers erwachsen, greift dieser Ausgleichsanspruch nicht für freie Eigenhändler. Sie können ggf. einen Ausgleichsanspruch für die Übertragung des Kundenstamms geltend machen.

Insofern geben die VWGV wertvolle Hilfestellung für die Durchführung einer F&R Analyse für Vertriebstransaktionen, insbesondere indem sie auf die klassischen Vertriebsfunktionen (wie z. B. Lagerhaltung, Werbung, Verkauf und Kundendienst) und Vertriebsrisiken (Preisverfall, Lagerrisiko, Forderungsausfallsrisiko, Gewährleistungsrisiko) hinweisen, denn genau diese Risiken haben in der Praxis eine besondere Bedeutung.

So wird im Rahmen von Betriebsprüfungen von Vertriebsgesellschaften immer wieder die Frage diskutiert, ob die Kosten von Abschreibungen auf den Lagerbestand oder Gewährleistungen vom Hersteller oder vom Vertreiber zu tragen sind.

Dennoch bedarf die Liste für die vollumfängliche Bestandsaufnahme an Funktionen und Risiken wesentlicher Ergänzungen, von denen im Folgenden drei ausführlicher vorgestellt werden.

So ist erstens im Rahmen der F&R Analyse von Vertriebstransaktionen zwischen verbundenen Unternehmen grundsätzlich zu prüfen, ob der Vertreiber das Eigentum an den vertriebenen Produkten erwirbt oder nicht. Letzteres ist z. B. der Fall, wenn die Vertriebsgesellschaft als Kommissionär oder Agent fungiert. Da normalerweise ohne den Eigentumserwerb auch keine Beschaffung oder Lagerhaltungsfunktion ausgeübt wird bzw. die damit verbundenen Risiken getragen werden, besitzt die Frage nach dem Eigentumserwerb bei der Analyse von Transaktionen, bei denen ein Transaktionspartner die Vertriebsfunktion übernimmt, eine zentrale Rolle.

Zweitens: Für die Beantwortung der Frage, ob es sich bei einem Eigenhändler um einen Vertragshändler oder um einen unabhängigen Eigenhändler handelt, sind unter anderem folgende Fragen ausschlaggebend.

1. Ist der Vertreiber vertraglich verpflichtet, dem Hersteller Kundendaten mitzuteilen?
2. Ist dem Vertreiber ein bestimmtes Vertriebsgebiet zugewiesen?
3. Besitzt der Vertreiber ein exklusives Vertriebsrecht?
4. Muss der Vertreiber seine Geschäftsräume nach den Wünschen des Herstellers gestalten?

Drittens: Für den Fall, dass der Vertreiber kein Eigentum an den vertriebenen Produkten erwirbt, weil er z. B. als Agent tätig ist, ist im Rahmen einer F&R Analyse darzustellen, inwieweit der Vertreiber eine Vertreterbetriebsstätte gemäß Art. 5 OECD-MA begründet, die wiederum die Steuerpflicht des Herstellers in dem entsprechenden Land auslöst. Wie bereits einführend angemerkt, ist die Begründung von Betriebsstätten nicht Gegenstand dieses Einführungstextes. Weiterführende Informationen zur Gründung einer Vertreterbetriebsstätte finden sich in [Kap. 2.5.1](#).

Je nach **Fragestellung** können demnach **unterschiedliche Funktionen und Risiken** von Vertriebsgesellschaften **ausschlaggebend** sein. Dies unterstreicht noch einmal, dass die relevanten Funktionen und Risiken nicht nur vom jeweiligen Transaktionstyp abhängen, sondern auch von der zugrunde liegenden Fragestellung. Vor einer schematischen Anwendung der hier vorgestellten Funktions- und Risikoprofile in der Praxis wird deshalb an dieser Stelle ausdrücklich abgeraten.

#### 4.4.3 Bewertung von Funktionen und Risiken

Weil nicht jede Funktion bzw. jedes Risiko in gleichem Maße und schon gar nicht in jedem Markt eine zusätzliche Entlohnung nach sich zieht, erschöpft sich die Funktions- und

**Tab. 4.4** Routine- und Entrepreneur-Funktionen

<i>Typische Routinefunktion</i>
Auftragsfertigung
Standardmontage
Lagerhaltung
Verpachtung
Vertrieb (sofern ohne Einfluss auf Produkt-, Preis und Marketingpolitik ausgeübt und ohne Kundendienst)
<i>Typischerweise keine Routinefunktion</i>
Forschung und Entwicklung
Eigenfertigung
Marketing
Vertrieb (mit Einfluss auf Produkt, Preis- und Marketingpolitik und mit Kundendienst und Gewährleistung)

Risikoanalyse nicht in der Erfassung der ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken. Vielmehr enthält sie auch eine Beurteilung ihrer relativen Bedeutung für den wirtschaftlichen Erfolg oder Misserfolg. Insofern ist auch **nicht die Anzahl der übernommenen Funktionen** für die Entlohnung eines Transaktionspartners von Bedeutung, sondern deren **Häufigkeit und deren Erfolgsbeitrag** (OECD-RL Tz. 1.43, OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 Tz. 1.53).

Weder in den OECD-RL noch in den VWGV finden sich allerdings ausführliche Ausführungen dazu, wie die Bedeutung von Funktionen und Risiken genauer bestimmt werden kann. Die VWGV Tz. 3.4.10.2a beschränken sich auf den Hinweis, dass konzerninterne Dienstleistungen, die ohne Weiteres am Markt auch bei Dritten in Auftrag gegeben werden könnten, oder einfache Vertriebsfunktionen keine für den Geschäftserfolg wesentliche Funktionen darstellen. Diese Funktionen werden in den VWGV als Routinefunktionen klassifiziert. Umgekehrt lässt sich aus VWGV Tz. 3.4.10.2b ableiten, dass Funktionen die entscheidend zum Geschäftserfolg beitragen, wesentlich sind (Entrepreneur-Funktionen).

Schreiber hat auf Basis der VWGV eine Liste von Routine- und Entrepreneur-Funktionen erstellt, die in [Tab. 4.4](#) wiedergegeben wird.<sup>23</sup>

Diese Einteilung kann jedoch nur eine grobe Richtschnur sein.<sup>24</sup> So sind bestimmte Entwicklungstätigkeiten (z. B. Anwendungsentwicklung, Anpassung an Kundenwünsche) durchaus in bestimmten Fällen als Routinetätigkeit zu klassifizieren. Für die Praxis ist daher die Identifikation von Kriterien, die auf eine wesentliche Bedeutung einer Funktion bzw. eines Risikos hindeuten, hilfreicher. Hierzu kommen u. a. neben den in den VWGV genannten Kriterien in Frage:

<sup>23</sup> Vgl. Schreiber, R. 2005 Anm. 158.

<sup>24</sup> Vgl. Rasch, S., Rettinger, F. 2007.

- Stellenwert der Funktion im Rahmen der Geschäftsstrategie der Gruppe
- Quantitative Ausprägung der Funktion (z. B. Ausmaß der Kosten, die im Zusammenhang mit der Funktion anfallen, Höhe des Risikos gemessen an Rückstellungen in Verbindung mit Ausübung der Funktion)
- Höhe der Entlohnung der mit der Funktion betrauten Mitarbeiter
- Hierarchieebene der mit der Entscheidung über die Ausübung der Funktion betrauten Mitarbeiter
- Häufigkeit der Funktionsausübung

Je stärker bzw. höher einer der aufgeführten Anhaltspunkte ausgeprägt ist, desto eher liegt ein Indiz für eine hohe Bedeutung der entsprechenden Funktion bzw. des Risikos vor.

Grundsätzlich bleibt jedoch festzuhalten, dass sich die **Entrepreneur-Funktion** weniger an der Durchführung einzelner Funktionen festmachen lässt. Entscheidend ist vielmehr das Kriterium, wer die **Entscheidung über die praktische Durchführung und Kontrolle** von zentralen Funktionen (z. B. Forschung und Entwicklung, Marketing, Produktion) und Risiken fällt. Genau dieses Kriterium hat daher auch im Zuge der Überarbeitung der OECD-Richtlinien erheblich an Bedeutung gewonnen.<sup>25</sup>

Die Frage, inwieweit die F&R Analyse noch durch eine zusätzliche **Wertschöpfungsanalyse** ergänzt werden muss, die die Bedeutung einzelner Funktionen und Risiken quantitativ gewichtet, ist für die Praxis überaus relevant. Zwar fordert § 4. Nr. 3b GAufzV die Beschreibung der Wertschöpfungskette und Darstellung des Wertschöpfungsbeitrags für verrechnungspreisrelevante Geschäftsvorfälle, allerdings stellen die VWGV Tz. 3.4.11.5 auch fest, dass der Wertschöpfungsbeitrag des Steuerpflichtigen häufig bereits aus der F&R Analyse sowie der dazugehörigen Angemessenheitsdokumentation ersichtlich ist. Insofern ist keine zusätzliche Wertschöpfungsanalyse erforderlich, wenn sich der Wertschöpfungsbeitrag der einzelnen Funktionen bereits aus der F&R Analyse ergibt. Zu beachten ist jedoch, dass gemäß der neuen OECD-Richtlinien eine illustrative Wertschöpfungsanalyse Bestandteil des Masterfiles sein muss.

Unstrittig dürfte sein, dass eine zusätzliche quantitative Wertschöpfungsanalyse für die Anwendung eines Profit Splits erforderlich ist, um fremdübliche Gewinnaufteilungsschlüssel zu bestimmen. Denn dieser sollte sich nach dem Wertschöpfungsbeitrag der Transaktionspartner bemessen (vgl. [Kap. 5.2.6](#)). Demgegenüber ist die Notwendigkeit einer zusätzlichen quantitativen Wertschöpfungsanalyse bei der einseitigen Verprobung des Gewinns eines Transaktionspartners, z. B. im Rahmen der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (TNMM), entsprechend der GAufzV umstritten.<sup>26</sup> Einerseits ist zwar für die grundsätzliche Entscheidung, ob eine einseitige Verprobungsmethode überhaupt anwendbar ist, eine Gewichtung der Funktionen und Risiken der Transaktionspartner erforderlich. Andererseits ist aber auch zu berücksichtigen, dass für eine derartige Grundsatzentscheidung in der Regel eine qualitative Untersuchung im Rahmen einer F&R Analyse genügt. Darüber hinaus

<sup>25</sup> Vgl. Schmidtke, R. 2015, S. 120.

<sup>26</sup> Vgl. Eigelshoven, A., Kratzer, C. 2004, S. 34.



erfolgt bei der Anwendung der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode eine Quantifizierung des Wertschöpfungsbeitrags der Funktionen eines Transaktionspartners unmittelbar durch die Bestimmung seiner fremdüblichen Entlohnung. Der Wertschöpfungsbeitrag der Funktionen des zweiten Transaktionspartners ergibt sich dann als Residualgröße.

Unabhängig davon ist eine belastbare quantitative Wertschöpfungsanalyse mit erheblichen praktischen Problemen verbunden. Dies zeigen schon die auch von den OECD-RL Tz. 2.114 sowie die im aktuellen Entwurf der OECD zur Anwendung des Profit Splits<sup>27</sup> beschriebenen Anwendungsschwierigkeiten des Profit Splits, wie z. B. die Probleme der Datenbeschaffung innerhalb eines Konzerns, die grundsätzliche Verfügbarkeit hinreichend disaggregierter Finanzdaten und die Schwierigkeit der Finanzverwaltung, die entsprechenden Daten zu prüfen. Diese Schwierigkeiten sind bei der quantitativen Darstellung der vollständigen Wertschöpfungskette über verschiedene Konzerngesellschaften erheblich schwieriger zu lösen als im Rahmen eines bilateralen Profit Splits. Insofern besteht in der Praxis die Gefahr einer sehr aufwendigen, aber doch letztendlich wenig aussagekräftigen quantitativen Wertschöpfungsanalyse.

#### **4.4.4 Identifikation und Zuordnung von Wirtschaftsgütern**

Wie einleitend bereits ausgeführt, ist die Identifikation und Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu den Transaktionspartnern ein wichtiger Teil der F&R Analyse. In der Praxis stellt vor allem die Identifikation von immateriellen Wirtschaftsgütern ein schwieriges Problem dar, weil immaterielle Wirtschaftsgüter von Natur aus schwerer zu identifizieren sind als materielle Wirtschaftsgüter. Zum einen, weil sie nicht physisch greifbar sind, zum anderen, weil ihr Ausweis in der Bilanz aufgrund einschlägiger Rechnungslegungsvorschriften häufig unterbleibt.

Die folgenden Ausführungen beschäftigen sich daher ausschließlich mit der Identifikation und Zuordnung von immateriellen Wirtschaftsgütern.

Die Frage, inwieweit Goodwill bzw. Geschäftschancen ein immaterielles Wirtschaftsgut darstellen, die z. B. im Rahmen einer Funktionsverlagerung zu entgelten sind, ist nicht Gegenstand der folgenden Ausführungen.<sup>28</sup>

##### **4.4.4.1 Identifikation von immateriellen Wirtschaftsgütern**

Die Identifikation von immateriellen Wirtschaftsgütern (IWG), die im Rahmen einer grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehung mit nahestehenden Personen von Interesse sind, setzt eine konsistente und allgemein akzeptierte Definition von IWG voraus. Eine derartige Definition bieten weder die deutschen Verrechnungspreisregeln noch die aktuel-

<sup>27</sup> Vgl. OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10, S. 55 ff.

<sup>28</sup> Eine ausführliche Diskussion dieser Thematik findet sich z. B. in Schreiber, R., Kroppen, H.K. 2012 und Oestreicher, A. 2014.



**Tab. 4.5** Klassifikation immaterieller Wirtschaftsgüter

	Immaterielle Wirtschaftsgüter Immaterielle Marketingwerte	Betriebliche immaterielle Werte
Eigenschaften	Produktvertrieb	Entwickelt mit Hilfe kostenintensiver F&E
Beispiel	Markenzeichen, Markennamen, Kunden, Know-how, etc.	Zur Produktion benötigte IWG, wie Patente, Know-how, etc.

len OECD-RL. Wie im Folgenden dargestellt, bietet Kap. VI des OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10*, zwar eine Definition von immateriellen Wirtschaftsgütern, diese Definition ist allerdings recht abstrakt gehalten und gewinnt ihre Praxisrelevanz durch die Negativabgrenzung von IWG.

Kapitel VI der OECD-RL sowie die VWG Tz. 5.1 bis 5.3 beschränken sich auf eine Aufzählung von IWG. Die OECD-RL (Tz. 6.16) klassifizieren gewerbliche immaterielle Wirtschaftsgüter (Commercial Intangibles) in die beiden Kategorien immaterielle Marketingwerte (Marketing Intangibles) und betriebliche immaterielle Werte (Trade Intangibles). Hintergrund dieser Klassifizierung ist die gedankliche Zuordnung von betrieblichen IWG zum Produktionsprozess und von immateriellen Marketingwerten zum Vertriebsprozess. [Tabelle 4.5](#) illustriert diese Kategorisierung.

Für die Identifikation von IWG im Rahmen einer F&R Analyse lassen sich aus der Tabelle wichtige Schlussfolgerungen ziehen.

Erstens verdeutlicht sie, dass im Rahmen einer F&R Analyse nicht nur rechtlich geschützte IWG wie **Patente oder Markennamen** relevant sind. Vielmehr umfassen die im Rahmen einer F&R Analyse relevanten IWG auch **Know-how**, das nicht patentrechtlich geschützt und sehr weit definiert ist. Laut Tz. 6.20 der OECD-RL kann Know-how geheime Verfahren, oder Formeln oder sonstige geheime Informationen über gewerbliche, kaufmännische oder wissenschaftliche Erfahrungen umfassen, die nicht rechtlich geschützt sind.

Zweitens gibt die Tabelle einen konkreten Hinweis zur Identifikation von IWG, indem sie auf die Kosten der Erstellung hinweist. Dieser Hinweis ist im Allgemeinen zielführend, aber in wichtigen Ausnahmefällen führt eine Beschränkung auf die Erstellungskosten zu Fehlschlüssen. Dies ist zum einen der Fall, wenn die Entstehung von IWG mit keinen oder sehr geringen Kosten verbunden ist. Beispiele hierfür sind die Zuteilung von staatlichen Konzessionen oder die Entstehung von wertvollem Know-how aufgrund von Zufällen oder Lerneffekten. Zum anderen führt nicht jede Forschungs- und Entwicklungstätigkeit bzw. Marketingaktivität zu IWG Tz. 6.11. Tz. 6.7. der OECD Richtlinien 2010 werden als weitere Beispiele fehlgeschlagene F&E-Tätigkeiten sowie Marketingaktivitäten, die nur für einen kurzen Zeitraum eine Auswirkung haben, genannt. Weitere Beispiele sind fehlgeschlagene Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten sowie Marketingaktivitäten, die nur für einen kurzen Zeitraum eine Auswirkung haben (OECD-RL Tz. 6.7).

Drittens lässt sich anhand der Nennung einer Kundenliste als immaterieller Marketingwert die **Notwendigkeit einer genauen Charakterisierung** möglicher IWG veranschaulichen.

Eine Kundenliste, die lediglich die Namen der Abnehmer enthält, die zudem mit geringer Wahrscheinlichkeit erneut als Kunden in Frage kommen (z. B. Laufkundschaft) dürfte schwierig als relevantes IWG zu klassifizieren sein. Handelt es sich dagegen um eine Liste, die neben dem Namen des Kunden Informationen zum Ordervolumen, der Kreditwürdigkeit und dem Einkaufsverhalten von Stammkunden enthält, kann die Kundenliste durchaus einen immateriellen Marketingwert darstellen.

Das OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10. Papier definiert IWG als etwas werthaltiges, das kein materielles oder rein finanzielles Wirtschaftsgut ist, und das für kommerzielle Zwecke als Eigentum betrachtet und kontrolliert werden kann, und für das Dritte bereit wären, eine Vergütung zu leisten.<sup>29</sup> Lokale Standortvorteile, Synergien und das Vorhandensein einer Gruppe erfahrener Mitarbeiter werden explizit nicht als IWG begriffen, die einen gesonderten Anspruch auf Ertrag begründen. Ihr Einfluss auf die Entlohnung eines Transaktionspartners soll jedoch im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse berücksichtigt werden (vgl. Kap. 4.2.1). Fraglich ist jedoch, ob diese Position von den Schwellenländern in der Praxis akzeptiert wird. Insbesondere die BRIC Staaten sehen in ihren spezifischen lokalen Marktbedingungen IWG, die den lokalen Unternehmen zugeordnet werden und entsprechend entgolten werden müssen.<sup>30</sup> Um das Risiko eines Konflikts in einer Betriebsprüfung zu vermindern, sollte der Analyse von Standortvorteilen daher besonderes Augenmerk geschenkt werden. Eine Möglichkeit ist die Verwendung lokaler Benchmarkingstudien, mit denen lokalen Marktbedingungen verstärkt Rechnung getragen wird.

Die genaue Charakterisierung eines möglichen IWG ist nicht nur erforderlich, um zu prüfen, ob gegebenenfalls ein IWG dem Grunde nach vorliegt. Vielmehr ist sie auch im Rahmen einer F&R Analyse erforderlich, um mögliche Vergleichstransaktionen zu identifizieren. Denn nur, wenn die unverbundenen Transaktionspartner vergleichbare Funktionen und Risiken ausüben *und* vergleichbare IWG einsetzen, kann die Transaktion zur Verprobung von Verrechnungspreisen herangezogen werden. Damit stellt sich die Frage, in Bezug auf welche Faktoren eine Vergleichbarkeit vorliegen sollte.

Wiederum lässt sich auch hier kein allgemeingültiger Kriterienkatalog ableiten. Dies gilt insbesondere deshalb, weil sich Verrechnungspreismethoden darin unterscheiden, welchen Grad an Vergleichbarkeit die verwendeten Vergleichstransaktionen aufweisen müssen (vgl. Kap. 5). Dennoch dürften die von der OECD aufgeführten wertbeeinflussenden Faktoren in der Praxis einen ersten Anhaltspunkt für einen Kriterienkatalog darstellen.<sup>31</sup> Unter anderem werden von den OECD-RL folgende, siehe Tab. 4.6, wertbestimmende Faktoren und damit Vergleichskriterien genannt.<sup>32</sup>

<sup>29</sup> Vgl. Tz. 6.6 OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10.

<sup>30</sup> Vgl. Eigelshoven, A., Ebering, A. 2014, S. 16.

<sup>31</sup> Vgl. Tz. 117ff OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Action 8-10.

<sup>32</sup> Vergleichbare Kriterien finden sich in den deutschen Verwaltungsgrundsätze-Verfahren Tz. 3.4.12.1.

**Tab. 4.6** Wertbeeinflussende Faktoren von Lizenzen und Patenten

Nutzungsrecht (Lizenz)
Geografische Beschränkung der Nutzung
Exklusivität der Gewährung
Exportbeschränkung der mit der Lizenz hergestellten Produkte
Kapitalinvestitionen für den Kauf von Maschinen
Anlaufkosten und die auf dem Markt erforderliche
Entwicklungsarbeit
Möglichkeit zur Sublicenzierung
Kauf von Patent
Art des Patents (Produktpatent vs. Verfahrenspatent)
Ausmaß und Dauer des rechtlichen Schutzes
Innovationsgrad des Patents
Wertsteigerung des Endprodukts durch das patentierte Verfahren

Eine Beschreibung weiterer relevanter Charakteristika von IWG findet sich in Roeder 2004.

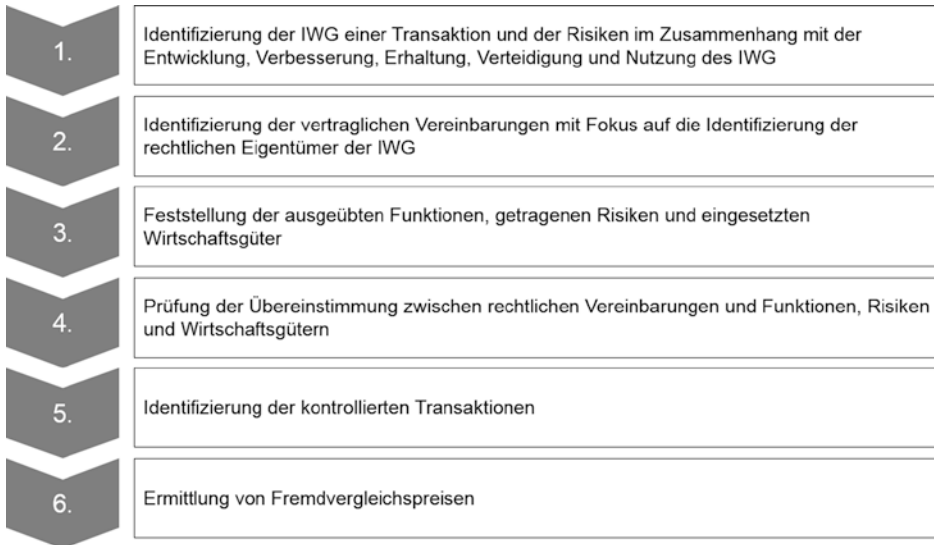
#### 4.4.4.2 Zuordnung des Ertrags von immateriellen Wirtschaftsgütern

Im Gegensatz zu materiellen Wirtschaftsgütern, bei denen rechtliches Eigentum und wirtschaftliche Nutzung regelmäßig zusammenfallen, besteht bei IWG eine derartige Übereinstimmung nicht in der gleichen Form. Im Zuge der Überarbeitung des Kap. VI der OECD-RL hat die OECD sich deshalb ausgiebig mit der Frage auseinandergesetzt, unter welchen Bedingungen der rechtliche Eigentümer eines IWG auch Anspruch auf dessen Ertrag hat. Insgesamt stellt die OECD noch weiter als bisher das Thema der wirtschaftlichen Substanz und insbesondere die Durchführung bzw. die Kontrolle von entscheidenden Funktionen und Risiken in den Vordergrund. Besondere Bedeutung kommt dabei der Frage zu, welches Konzernunternehmen

- die F&E, die zum in Frage stehenden IWG geführt hat, konzeptioniert
- die F&E priorisiert und kontrolliert
- die F&E Budgets festlegt.<sup>33</sup>

Demgegenüber wird die Bedeutung des rechtlichen Eigentums relativiert, da ihm nur eine erste Indizwirkung für die Zuordnung von Erträgen aus IWG zugesprochen wird. Liegt eine Diskrepanz zwischen den vertraglich vereinbarten Bedingungen und dem wirtschaftlichen Gehalt der Transaktion vor, erfolgt ggf. eine Umqualifizierung.

<sup>33</sup> Vgl. Tz. 6.56 OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10.



**Abb. 4.1** OECD-Prüfschema zur Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise für IKG

Konkret ist gemäß OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10*. (Tz. 6.34) das in **Abb. 4.1** dargestellte Prüfschema bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen für IKG anzuwenden. Dabei gleicht das Prüfschema den in den überarbeiteten Richtlinien zur Zuordnung von Risiken.<sup>34</sup>

Das folgende Beispiel illustriert dessen Anwendung.

#### Beispiel 4.5

Die Muttergesellschaft MG eines Konzerns stellt elektronische Messgeräte her und ist rechtlicher Eigentümer der relevanten technischen Patente. MG hat mit einem verbundenen ausländischen Forschungszentrum FZ einen Dienstleistungsvertrag abgeschlossen, nach dem FZ die anfallenden Forschungskosten an MG mit einem Gewinnaufschlag von 10% verrechnet. FZ besitzt weitgehende Autonomie in der Bestimmung der Forschungsziele, legt im Wesentlichen die Forschungsbudgets fest und bestimmt die Reihenfolge, mit der Forschungsprojekte durchgeführt werden. MG besitzt keine personellen Ressourcen, um die Forschungstätigkeit von FZ zu kontrollieren. MG beschränkt sich auf die Registrierung der Patente, deren kommerzielle Nutzung und die Finanzierung der Forschung.

Für die Herstellung elektronischer Messgeräte sind technische Patente notwendig (Schritt 1). Unstrittig ist MG der rechtliche Eigentümer der Patente, die aus FZs Forschung hervorgehen (Schritt 2). MGs Funktion in Bezug auf die Forschung und Entwicklung beschränkt sich allerdings auf deren Finanzierung (Schritt 3), so dass die

<sup>34</sup> Vgl. Tz. 1.60 ff. OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10*.

vertraglich vereinbarte Dienstleistungsbeziehung zwischen MG und FZ in Frage gestellt werden könnte (Schritt 4). So besteht das Risiko, dass im vorliegenden Beispiel seitens der Betriebsprüfung der FZ durch die lokale Finanzverwaltung alternativ zwei Transaktionen angenommen werden: Die Finanzierung der Forschung und die Lizenzierung der Forschungsergebnisse durch FZ an die MG (Schritt 5). Letztendlich würde die lokale Finanzverwaltung dann einen fremdüblichen Zins- bzw. Lizenzsatz bestimmen (Schritt 6).

In der Praxis dürfte die Anwendung des oben skizzierten Schemas auf eine Vielzahl von Schwierigkeiten stoßen. Zu ihnen dürfte zum einen die Operationalisierung des Begriffs „Kontrolle“ zählen. Zwar geben die überarbeiteten OECD-RL in Bezug auf die Kontrolle von Risiko einige nützliche Hinweise zur Beantwortung der Frage, was unter Kontrolle von Risiko zu verstehen ist,<sup>35</sup> vergleichbar umfangreiche Ausführungen zur Frage der Kontrolle von Funktionen fehlen jedoch. Zum anderen dürfte sich in der Praxis die Kontrollfunktion auf mehrere Personen, die in unterschiedlichen Konzernunternehmen beschäftigt sind, verteilen. Wiederum werden die hieraus resultierenden Konsequenzen seitens der OECD in Bezug auf die Kontrolle von Risiko zumindest angerissen,<sup>36</sup> während vergleichbare Ausführungen zur Kontrolle von Funktionen fehlen.

Insgesamt ist festzuhalten, dass im Rahmen des Transfers von IWG zunehmend die Frage der wirtschaftlichen Substanz sowie deren Dokumentation in den Fokus rückt. Um dem Risiko einer willkürlichen Umqualifizierung von Geschäftsvorfällen durch die Finanzverwaltung vorzubeugen, sollte der Dokumentation der Konzeptionierung, der Priorisierung, Budgetierung und Kontrolle von F&E besondere Beachtung geschenkt werden. Dies gilt sowohl im Zusammenhang mit immateriellen Marketingwerten als auch mit betrieblichen immateriellen Werten.

---

## 4.5 Typische Funktions- und Risikoprofile

Die folgenden Ausführungen stellen typisierende Funktions- und Risikoprofile vor, die in der Praxis häufig anzutreffen sind. Dabei wird zum einen nach den Tätigkeitsbereichen i) Forschung und Entwicklung, ii) Produktion, iii) Vertrieb und iv) Unternehmensverwaltungen unterschieden. Für die Erbringung zentraler Verwaltungsleistungen wird jedoch kein detailliertes typisierendes Funktions- und Risikoprofil vorgestellt, weil hierzu der Gegenstand der zentralen Verwaltungsleistungen zu heterogen ist und das Funktions- und Risikoprofil bei zentralen Unternehmensdienstleistungen nicht der Kernstreitpunkt im Rahmen von Betriebsprüfungen ist (vgl. [Kap. 6](#) Betriebsprüfungsfälle).

---

<sup>35</sup> Vgl. Tz. 1.61 ff. OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10.

<sup>36</sup> Vgl. Tz. 1.98 ff. OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10.

In einem nächsten Schritt wird dann die gerade in Deutschland wichtige Unterscheidung zwischen einem Routineunternehmen und dem Strategieträger vorgestellt, weil sie unmittelbare Konsequenzen für die Anwendbarkeit von bestimmten Verrechnungspreismethoden hat.

## 4.5.1 Funktions- und Risikoprofile nach Tätigkeitsbereichen

### 4.5.1.1 Forschung und Entwicklung

Die Forschung und Entwicklung in einem Konzern kann im Wesentlichen in drei Grundformen erfolgen:

1. Die einzelnen Konzerngesellschaften führen die Forschung und Entwicklung autonom auf eigenes Risiko und eigene Rechnung aus und lizenzieren/veräußern Forschungsergebnisse an Konzerngesellschaften
2. Ein oder mehrere Unternehmen agieren als Auftragsforscher
3. Zwei oder mehrere Konzerngesellschaften führen gemeinsam Forschung im Rahmen eines Forschungs- und Entwicklungspools durch.

Selbstverständlich sind auch **hybride Formen** in der Praxis anzutreffen. So kann z. B. eine Konzerngesellschaft als Auftragsforscher für einen Forschungs- und Entwicklungspool Leistungen erbringen. Aufgrund des Einführungscharakters dieses Buchs werden jedoch nur die Grundformen der Auftragsforschung und des Forschungs- und Entwicklungspools behandelt.

Auf die Darstellung eines Funktions- und Risikoprofils einer **Lizenztransaktion** wird verzichtet, weil in der Regel alle relevanten Forschungsaktivitäten vom Lizenzgeber durchgeführt werden und das rechtliche Eigentum an den Forschungsergebnissen beim Lizenzgeber verbleibt. Dem Lizenznehmer wird durch den Lizenzgeber zumeist ein zeitlich und räumlich eingeschränktes Nutzungsrecht gewährt. Auch verbleibt ein Großteil des Forschungsrisikos beim Lizenzgeber, weil erstens Lizenzen in der Regel nur für das Ergebnis erfolgreich abgeschlossener Forschungsprojekte gezahlt werden. Zweitens sind Lizenzzahlungen zumeist an den Umsatz des Lizenznehmers geknüpft. Selbst für erfolgreich abgeschlossene Forschungsprojekte ist daher nicht garantiert, dass der Lizenzgeber durch die Lizenzeinnahmen seine Kosten decken kann.

Die neuen OECD-Richtlinien (OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 Tz. 1.48) unterstreichen jedoch anhand eines Beispiels, dass auch in bestimmten Fällen der F&R Analyse bei Lizenztransaktionen eine zentrale Bedeutung zukommen kann. Dies ist besonders dann der Fall, wenn der Lizenznehmer über ein sehr schwach ausgeprägtes F&R Profil verfügt und wesentliche Funktionen vom Lizenzgeber durchgeführt werden. In diesem Fall droht eine Recharakterisierung der Lizenztransaktion in der ersten Stufe des doppelten Fremdvergleichs.

**Tab. 4.7** F&R Profil Auftragsforschung

Funktionen	Funktionsverteilung	
	Auftragsforscher	Prinzipal
<i>Forschung und Entwicklung</i>		
Festlegung/Priorisierung der F&E-Ziele	Keine	Vollständig
Durchführung F&E	Vollständig	Gering
Kontrolle F&E Ergebnisse	Teilweise	Teilweise
<i>Projektverwaltung</i>		
Tagesgeschäft	Überwiegender Anteil	Gering
Budgetierung	Gering	Überwiegender Anteil
<i>Risiken</i>		
Marktrisiko	Kein	Vollständig
Budgetrisiko	Gering	Überwiegend
Forschungserfolg	Gering	Überwiegend
<i>Eigentum</i>		
<i>Aufteilung Eigentum</i>		
Eigentumsverhältnisse immaterieller Wirtschaftsgüter	Auftragsforscher	Prinzipal
Projektspezifische Patente, Lizenzen und Rechte	Kein Eigentum	Vollständig
Projektspezifisches Produkt Know-how	Kein Eigentum	Vollständig
Projektunspezifisches Know-how	Vollständig	Kein Eigentum

**Auftragsforschung** Auftragsforschung wird im Rahmen der OECD-RL Kap. VII Tz. 7.41 als typisches Beispiel für eine Konzerndienstleistung abgehandelt. Ihr Gegenstand kann sowohl Anwendungs- als auch Grundlagenforschung sein. Auch hinsichtlich der Funktionen des Auftragsforschers bzw. des Auftraggebers gestattet Kap. VII der aktuellen OECD-RL einen weiten Spielraum. So kann der Auftraggeber dem Auftragsforscher einen detaillierten Forschungsplan vorgeben oder sich auf die Spezifikation einzelner Forschungsfelder beschränken. Eindeutig sind dagegen die Vorgaben hinsichtlich der Risikoverteilung und der Zuordnung des Eigentums der aus der Forschung hervorgehenden IWG: Der Auftragsforscher ist weitgehend vom Risiko einer erfolglosen Forschung bzw. erfolglosen Vermarktung befreit (meist durch Erstattung der tatsächlich anfallenden Kosten plus Gewinnaufschlag) und das Eigentum der IWG wird klar dem Auftraggeber zugeordnet.

Hinweise auf die Charakterisierung einer Transaktion als Auftragsforschung gibt unter Umständen auch die Bilanzierung der Forschungsergebnisse beim Auftraggeber. Deren **Bilanzierung** als selbst erstelltes IWG deutet darauf hin, dass es sich bei der relevanten Transaktion um Auftragsforschung handelt.

Die folgende **Tab. 4.7** gibt eine typische Funktions- und Risikoverteilung für diesen Transaktionstyp wieder.



Wie bereits oben aufgeführt stellen neuere Entwicklungen auf Ebene der OECD die in Kap. VII enthaltene Flexibilität hinsichtlich der Verteilung von Funktionen und Risiken mehr und mehr in Frage. In der Praxis empfiehlt es sich daher, insbesondere auf **Entscheidungs- und Kontrollaspekte** im Rahmen einer F&R Analyse einzugehen.

**Forschungs- und Entwicklungspools** Sowohl deutsche Verrechnungspreisregeln (vgl. VWG Umlageverträge) als auch die OECD-RL Kap. VIII behandeln ausführlich den Fall, dass sich mehrere verbundene Unternehmen die Kosten und Risiken der Erstellung eines immateriellen Wirtschaftsguts oder der Erbringung einer Leistung teilen.<sup>37</sup> Die Kosten werden durch einen nutzenorientierten Schlüssel auf die Poolmitglieder verteilt. Eine Verrechnung von Gewinnaufschlägen erfolgt nicht. Grundsätzlich kann ein Pool daher eine Vielzahl von Leistungskategorien umfassen, am häufigsten ist er jedoch im Bereich der Forschung und Entwicklung anzutreffen, so dass er an dieser Stelle vorgestellt wird.

Die deutschen VWG Umlageverträge enthalten eine Reihe von Bedingungen, die erfüllt sein müssen, damit ein Pool steuerlich anerkannt wird. Da sich diese Bedingungen zum Teil auf die Funktionen der Poolmitglieder beziehen, werden sie hier kurz diskutiert.<sup>38</sup>

Zunächst ist im Rahmen einer F&R Analyse eines Pools zu überprüfen, ob die Poolmitglieder ein **gleichgerichtetes Interesse** an der Nutzung der Pool-Leistungen haben.<sup>39</sup> Dies dürfte in der Regel der Fall sein, wenn sich z. B. Produktionsgesellschaften zu einem Forschungs- und Entwicklungs-Pool zusammenschließen. Allerdings schließen die VWG Umlageverträge Tz. 1.2 Patentverwertungsgesellschaften explizit von der Teilnahme an einem Pool aus.

Darüber hinaus ist zu prüfen, ob sich der Gegenstand des Pools wie von den VWG Umlageverträge Tz. 1.1 gefordert auf eine **Hilfsfunktion** der Poolmitglieder erstreckt. Andernfalls wird der Pool aus Verrechnungspreissicht nicht anerkannt. Damit stellt sich die Frage, welche Merkmale Hilfstätigkeiten aufweisen. Der eigentliche Gegenstand der Pool-Tätigkeit kann dabei nicht ausschlaggebend sein, Forschungs- und Entwicklungstätigkeit kann in einem Fall die Haupttätigkeit von Unternehmen sein (reine Forschungsgesellschaften) oder auch Hilfstätigkeit (Produzenten). Von daher bietet es sich an, im Rahmen einer F&R Analyse die Bedeutung der im Rahmen des Pools durchgeführten Funktion z. B. anhand der mit ihr anfallenden Kosten im Vergleich zu den gesamten bei den jeweiligen Poolteilnehmern anfallenden Kosten zu vergleichen. Eine grobe Quantifizierung sollte hierfür ausreichend sein.

---

<sup>37</sup> Kapitel VIII der OECD-RL ist im Zuge der BEPS Initiative grundlegend überarbeitet worden. Eine wesentliche Neuerung gegenüber dem bisherigen Kap. VIII ist die Abkehr von dem Grundsatz, dass die laufenden Beiträge der Pool-Mitglieder zu Kosten zu bewerten sind. Gemäß Tz. 8.28 der überarbeiteten OECD-RL ist eine kostenbasierte Bewertung der Pool Beiträge einzelner Mitglieder nicht sachgerecht, wenn die Pool Mitglieder unterschiedliche Aktivitäten im Rahmen des Pools ausführen und/oder immaterielle Wirtschaftsgüter in den laufenden Pool einbringen.

<sup>38</sup> In Bezug auf die weiteren Bedingungen (Notwendigkeit eines vorab geschlossenen schriftlichen Vertrags, erwarteter Vorteil vgl. Jacobs 2011, S. 618 ff.).

<sup>39</sup> Vgl. Engler, G., Freytag, U., Herda, E. 2011, S. 1333.



Erwähnenswert ist an dieser Stelle, dass gemäß den deutschen VWG Umlageverträge im Rahmen eines Pools die eigentliche Leistungserbringung (Funktionsausübung) auch von einem Pool-Mitglied erbracht werden kann, während sich die anderen Mitglieder allein über Zahlungen an dem Pool beteiligen. Entscheidend ist vielmehr das gleichgerichtete Interesse an der Nutzung der Ergebnisse des Pools.

In Bezug auf die **Zuordnung der Eigentumsrechte** an den im Rahmen eines Pools entwickelten IWG lassen sich keine generellen Aussagen treffen, weil die VWG Umlageverträge keine ausführlichen Informationen enthalten. In der Praxis ist zumeist davon auszugehen, dass alle Pool-Teilnehmer wirtschaftlicher Eigentümer der durch den Pool entwickelten IWG sind.<sup>40</sup> Das rechtliche Eigentum entfällt dagegen üblicherweise auf das konkret forschende Pool-Mitglied, das den übrigen Poolmitgliedern ein unentgeltliches Nutzungsrecht einräumt.

#### 4.5.1.2 Produktion

Die in der Praxis nahezu unbegrenzte Vielzahl an Funktions- und Risikoprofilen für die Produktionstätigkeit ist in den nationalen und internationalen Verrechnungspreisregeln sowie in der Steuerliteratur in verschiedene Grundformen kategorisiert worden. Diese reichen von dem funktionsarmen Lohnfertiger über den Limited Risk Manufacturer, den Auftragsfertiger, Lizenzfertiger bis zum Eigenproduzenten, der alle wesentlichen mit der Produktion verbundenen Funktionen ausübt, Risiken trägt sowie über materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter verfügt. Im Gegensatz zur Steuerliteratur, in der sich eine Vielzahl an detaillierten Funktions- und Risikoprofilen für einzelne Grundformen findet, lassen sich aus den deutschen Verrechnungspreisregeln (VWG 1983 Tz. 3.13) nur wenig Anhaltspunkte bzgl. der genauen Charakterisierung der Grundtypen entnehmen. Im Folgenden werden die beiden Grundtypen Auftrags- und Lohnfertiger ausführlich gegenüber gestellt, weil diese Unterscheidung in der Praxis von erheblicher Relevanz ist.

Ein Lohnfertiger ist üblicherweise dadurch charakterisiert, dass die zu verarbeitenden Rohmaterialien bzw. Vorprodukte von seinem Auftraggeber beigestellt werden. Der Lohnfertiger („toll manufacturer“) erwirbt demnach kein Eigentum an Vor- bzw. den von ihm hergestellten Endprodukten. Daher übt der Lohnfertiger auch nur eine geringe Beschaffungsfunktion aus und trägt nicht das mit dieser Funktion verbundene Risiko. Im Gegensatz hierzu erwirbt der Auftragsfertiger („contract manufacturer“) Vorprodukte von fremden Dritten oder vom Auftragsgeber, unterhält üblicherweise entsprechende Lager und übernimmt zumindest zum Teil die hiermit verbundenen Risiken (wird der Auftragsfertiger jedoch auf Ist-Kostenbasis entlohnt und die Ist-Kostenbasis entspricht seinen Vollkosten, trägt auch der Auftragsfertiger kein Risiko). **Weder Auftrags- noch Lohnfertiger besitzen wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter.**

Inwieweit die Auftrags- und Lohnfertiger vom **Marktrisiko** isoliert sind und allein als unabhängiges Unternehmen überlebensfähig sein sollten, ist umstritten. Während die VWG 1983 Tz. 3.1.3 davon auszugehen scheinen, dass ein Lohn- bzw. Auftragsfertiger

<sup>40</sup> Vgl. Engler, G., Freytag, U., Herda, E. 2011, S. 1354.

seine Produktion vollständig an den Auftragsgeber liefert und ohne Integration in den Konzern nicht lebensfähig sei, wird dies in der Literatur zumindest zum Teil bestritten.<sup>41</sup> Hintergrund der Diskussion ist, dass bei vollständiger Abnahme der Produktion durch den Auftraggeber von einer niedrigeren Entlohnung des Auftrags- bzw. Lohnfertigers ausgegangen wird. In der Praxis dürfte dieser Aspekt nur schwer zu quantifizieren sein, weil für unabhängige Vergleichsunternehmen nur selten Informationen über deren Kundenstruktur vorliegen. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass auch im Falle einer vollständigen Abnahme der Auftragsfertiger nicht vom Marktrisiko vollständig isoliert ist, weil der Fertigungsvertrag gekündigt werden kann. Auftragsfertiger mit sehr spezifischen Produktionsanlagen können daher durchaus selbst bei vollständiger Abnahme ein Marktrisiko tragen. In der Praxis fordert die Betriebsprüfung häufig langfristige Abnahmegarantien für Konzernunternehmen, die als Auftragsfertiger klassifiziert sind. Ob zwischen unverbundenen Unternehmen dem Risiko an spezifischen Investitionen durch langfristige Verträge Rechnung getragen wird, ist offen.

Ausschlaggebend für die Charakterisierung eines Transaktionspartners in der Praxis als Auftrags- bzw. Lohnfertiger ist daher, dass er neben der Ausübung der genannten Funktionen in jedem Fall nur ein geringes Marktrisiko trägt.

**Tabelle 4.8** stellt prototypisch Grundformen des Funktions- und Risikoprofils eines Auftrags- und Lohnfertigers gegenüber.<sup>42</sup> Darüber hinaus wird als Gegenpol zu beiden Profilen das Funktions- und Risikoprofil eines Eigenproduzenten abgebildet.

#### 4.5.1.3 Vertrieb

In der steuerlichen Literatur sind in den letzten Jahren Grundformen von Funktions- und Risikoprofilen von Vertriebstransaktionen ausführlich diskutiert worden. Ein Grund hierfür ist sicherlich, dass in der Vergangenheit immer mehr international agierende Konzerne zentralisierte Vertriebsstrukturen eingeführt haben, die mit einer Funktionsabschmelzung der lokalen Vertriebsunternehmen einherging. Während lange die Entlohnung der einzelnen Gesellschaftstypen (z. B. Vollfunktionsvertreiber bzw. Distributoren, funktions- und risikoarme Vertriebsgesellschaft bzw. Low Risk Distributor oder LRD, Handelsvertreter) im Fokus stand, wird in jüngster Zeit zunehmend die Frage der einmaligen Entlohnung im Zuge der Umstellung diskutiert. Beispielsweise befassen sich die deutschen VWG-FVerl Tz. 214 ausführlich mit der Umstellung eines Eigenhändlers zum Kommissionär oder Agenten, oder die OECD-RL Tz. 9.71 mit der Umstellung eines Distributors in einen LRD.

**Tabelle 4.9** gibt Grundformen von Funktions- und Risikoprofilen für einen Distributor, LRD und Handelsvertreter wieder.

Für die Praxis ist insbesondere die Gegenüberstellung des Funktions- und Risikoprofils des **Distributors mit dem des LRD** und des Handelsvertreters von Interesse, weil

<sup>41</sup> Vgl. Becker 1983 in Kroppen (Hrsg.), Handbuch Internationale Verrechnungspreise, Anm. zu Tz. 3.1.3 VWG, S. 1219 und Ditz, X. 2014, S. 510 ff.

<sup>42</sup> In Anlehnung an Schreiber, R. 2005, Anm. 175.

**Tab. 4.8** F&R Profil Produktion

	Eigenproduzent	Auftragsfertiger	Lohnfertiger
<i>Funktionen</i>			
Investitionsplanung	Ja	Gering	Nein
Forschung und Entwicklung	Ja	Gering	Nein
Produktionsplanung	Ja	Gering	Nein
Produktion	Ja	Ja	Ja
Produktpolitik	Ja	Nein	Nein
Qualitätskontrolle	Ja	Ja <sup>a</sup>	Ja <sup>a</sup>
Einkauf	Ja	Ja	Nein
Lagerhaltung	Ja	Ja	Gering
Inbound Logistik	Ja	Ja	Nein
Outbound Logistik	Ja	Ja	Nein
Gewährleistung	Ja	Ja	Gering
Kundendienst	Ja	Nein	Nein
<i>Risiken</i>			
Fehlgeschlagene F&E	Ja	Nein	Nein
Marktrisiko	Ja	Nein	Nein
Preisrisiko	Ja	Nein	Nein
Auslastungsrisiko	Ja	Gering	Nein
Währungsrisiko	Ja	Gering	Nein
Lagerisiko	Ja	Gering	Nein
Gewährleistungsrisiko	Ja	Ja	Gering
Produkthaftungsrisiko	Ja	Ja	Gering
<i>Wirtschaftsgüter</i>			
Produktions-Know-how	Ja	Ja	Gering
Maschinenpark	Ja	Ja	Ja
Produkt-Know-how	Ja	Nein	Nein

<sup>a</sup> Qualitätskontrolle erfolgt i. d. R. auch durch den Prinzipal

durch die Gründung von LRD in der Praxis angestrebt wird, eine weitest gehende Zentralisierung des Vertriebs zu erreichen, ohne dabei aber das Risiko der Gründung einer Vertreterbetriebsstätte einzugehen. Insofern stellt der LRD eine Zwischenform zwischen Handelsvertreter und Distributor dar. Im Folgenden werden beispielhaft typische Unterschiede zwischen den Vertriebsformen dargestellt. Dabei ist jedoch zu beachten, dass in der Steuerliteratur durchaus Unterschiede in der Funktions- und Risikozuweisung an einen LRD bestehen.<sup>43</sup>

<sup>43</sup> Vgl. u. a. Fiehler, K. 2007; Engler, G., Wellmann, R. 2015, S. 1566.

**Tab. 4.9** Grundformen von Funktions- und Risikoprofilen für einen Distributor, LRD und Handelsvertreter. (In Anlehnung an Schreiber (2005))

	Distributor	LRD	Handelsvertreter
<i>Funktionen</i>			
Marketingstrategie	Nein	Nein	Nein
Produktpolitik	Gering	Nein	Nein
Preispolitik	Gering	Gering	Nein
Kundenpflege	Sehr stark	Gering	Gering
Verkauf	Sehr stark	Mittel	Nein
Auftragsbearbeitung	Sehr stark	Mittel	Mittel
Lagerhaltung	Sehr stark	Gering	Nein
Outbound Logistik	Sehr stark	Gering	Nein
Rechnungserstellung	Sehr stark	Sehr stark	Nein
Kundendienst	Mittel	Gering	Gering
<i>Risiken</i>			
Marktrisiko	Mittel	Gering	Gering
Lagerisiko	Sehr stark	Nein	Nein
Währungsrisiko	Mittel	Gering	Nein
Delkredererisiko	Sehr stark	Gering	Nein
Garantierisiko	Mittel	Gering	Nein
<i>Wirtschaftsgüter</i>			
Kundenstamm	Gering	Gering	Gering
Markennamen	Nein	Nein	Nein
Marketing Know-how	Nein	Nein	Nein
Produkt Know-how	Nein	Nein	Nein

**Eigentum der Handelsware/Marktrisiko** Ebenso wie der Distributor, aber im Gegensatz zum Handelsvertreter, erwirbt der LRD das Eigentum an der gehandelten Ware. Sowohl Distributor als auch LRD verkaufen die Ware im eigenen Namen und auf eigene Rechnung. Dies unterscheidet den LRD grundsätzlich vom Handelsvertreter, der in fremden Namen und fremde Rechnung handelt. Typisch für einen LRD ist, dass er erst dann eine Bestellung beim Hersteller aufgibt, wenn ein Abnehmer bereits mit hinreichender Sicherheit feststeht. Im Extremfall erwirbt der LRD nur für eine logische Sekunde das Eigentum. Insofern ist auch das Marktrisiko eines LRD deutlich geringer als das eines Distributors und nahezu gleich dem des Handelsvertreters.

**Lagerhaltung/Lagerhaltungsrisiko** Der LRD unterhält kein oder nur ein sehr eingeschränktes Lager, weil die Ware physisch direkt vom Hersteller zum Endkunden geliefert wird. Insofern gleicht der LRD eher dem Handelsvertreter.

**Verkauf** Geringe Unterschiede ergeben sich jedoch zwischen dem Distributor und LRD in Bezug auf die Verkaufstätigkeit. Beide verhandeln typischerweise Preise mit dem Kunden, allerdings hat der Distributor einen größeren Spielraum bei der Zusammenstellung seines Produktportfolios.

Aufgrund des eingeschränkten Funktions- und Risikoprofils wird die Tätigkeit des LRD im Gegensatz zum Distributor (der eine Handelstätigkeit ausübt) steuerlich (aber nicht zivilrechtlich) als Dienstleistung qualifiziert, für deren Verprobung aus Verrechnungspreisperspektive auch die Kostenaufschlagsmethode bzw. Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM) angewendet werden kann.

**Eigentum an immateriellen Wirtschaftsgütern** Nicht eindeutig zu beantworten ist die Frage, ob dem LRD der Kundenstamm zuzuordnen ist oder nicht. Während Handelsvertreter (und Kommissionäre) den Kundenstamm im Allgemeinen für den Prinzipal entwickeln<sup>44</sup>, besitzt der Distributor einen eigenen Kundenstamm, zumindest, wenn es sich um einen freien Eigenhändler handelt. Hier ist auf jeden Fall eine Einzelfallanalyse erforderlich.

#### 4.5.2 Routineunternehmen, Mittelunternehmen und Strategieträger

Die Zuordnung von Unternehmen in die Klassen Routineunternehmen und Strategieträger ist von zentraler Bedeutung, weil sie über die Anwendbarkeit und die Anwendung von Verrechnungspreismethoden ausschlaggebend ist (vgl. [Kap. 5](#)). Gemäß VWGV Tz. 3.4.10.2 sollte die Klassifizierung der Unternehmen einzelfallbezogen an Hand einer F&R Analyse erfolgen.

Im Vergleich zur **fundamentalen Bedeutung** der Klassifizierung findet sich in den VWGV nur wenig weitere Information zu den Merkmalen der drei Klassen. VWGV Tz. 3.4.10.2 beschränkt sich allein auf die in der folgenden [Tab. 4.10](#) zusammengefassten Merkmale.

Angesichts der sehr knapp gehaltenen Charakterisierung der Unternehmenstypen und insbesondere die Negativabgrenzung eines Mittelunternehmens, d. h. eines Unternehmens, das weder als Routineunternehmen noch als Strategieträger zu klassifizieren ist, ist die in den VWGV enthaltene Unternehmensklassifizierung in der Steuerliteratur intensiv diskutiert worden.<sup>45</sup> Für die Praxis sind insbesondere drei Diskussionspunkte von Interesse.

Erstens: In einer Betriebsprüfung kann angesichts der nur cursorischen Ausführungen der VWGVs, und weil die **Übergänge** zwischen den beiden Unternehmensklassen

<sup>44</sup> Vgl. Schreiber, R. 2005 Anm. 228 VWGV.

<sup>45</sup> Vgl. Eigelshoven, A. Nientimp, A. 2005; Schreiber, R. 2005; Rasch, S., Rettinger 2007.

**Tab. 4.10** Klassifikation von Unternehmen

Routineunternehmen	Mittelunternehmen	Strategieträger
Leistungen können ohne weiteres am Markt in Auftrag gegeben werden	Weder Routineunternehmen noch Strategieträger	Verfügt über wesentliche materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter
Setzt in geringem Umfang Wirtschaftsgüter ein		Übt für den Erfolg wesentliche Funktionen aus
Trägt geringe Risiken		Trägt wesentliche Risiken

**fließend** sind, die Abgrenzung zwischen einem Routine- und einem Mittelunternehmen Schwierigkeiten bereiten. Diese Problematik ist insbesondere für Vertrags- und Eigenhändler von Relevanz, da die Finanzverwaltung diese Unternehmenstypen bei der Formulierung der VWGV als Beispiel für Mittelunternehmen im Auge hatte.<sup>46</sup> Im Zweifelsfall ist aufgrund der hohen Bedeutung der Unternehmensklassifikation bei Vertriebstransaktionen, deren Fremdüblichkeit mit Hilfe gewinnorientierter Methoden verprobt wird, empfehlenswert, eine ausführliche F&R Analyse zu erstellen. Ausgangspunkt kann die hierbei in [Kap. 4.4.3](#) aufgeführte Liste von Routinefunktionen sein.

Zweitens: Da die **OECD-RL** (vgl. Tz. 3.18) nur zwischen **Routineunternehmen** und **Strategieträgern** differenzieren, steht die in den VWGs verankerte Dreiteilung im Widerspruch zu internationalen Standards. Verrechnungspreisdokumentationen, die auf dem Konzept des Mittelunternehmens aufbauen, laufen damit Gefahr, nicht von ausländischen Finanzverwaltungen akzeptiert zu werden. Für diese stellt das Eigentum an werttreibenden immateriellen Wirtschaftsgütern das entscheidende Klassifikationsmerkmal dar.

Drittens ist darauf hinzuweisen, dass nicht für jede Verrechnungspreismethode und nicht für jede Konzerntransaktion eine Zuordnung der Transaktionspartner in die o. g. Klassen relevant ist. So ist es für die Verprobung der Fremdüblichkeit von Darlehen anhand der Preisvergleichsmethode in der Regel von untergeordneter Bedeutung, ob der Darlehensnehmer ein Routineunternehmen oder ein Strategieträger ist. Ausschlaggebend ist hier vielmehr seine Bonität, die Darlehenslaufzeit, Vergabezeitpunkt etc. Ebenso dürfte die Frage nach der Strategieträgerschaft bei Mitarbeiterentsendungen oder der Erbringung von bestimmten administrativen zentralen Konzerndienstleistungen unerheblich sein.

Angesichts der nicht unproblematischen Abgrenzung von Routinetätigkeiten ist es für die Praxis hilfreich, dass die OECD im Rahmen ihrer BEPS Initiative Kriterien definiert hat, anhand derer Routinefunktionen identifiziert werden können. Darüber hinaus hat die OECD eine umfangreiche Liste von Funktionen erstellt, die grundsätzlich als Routinefunktionen klassifiziert werden können.<sup>47</sup> Unternehmen, die innerhalb eines Konzerns

<sup>46</sup> Vgl. Baumhoff et. al. 2005, S. 1553.

<sup>47</sup> Vgl. Tz. 7.44 ff. OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10.

entsprechende Funktionen ausüben und die Kriterien der OECD erfüllen, sollten daher als Routineunternehmen qualifiziert werden.

---

## 4.6 Praktische Aspekte der Erstellung einer Funktions- und Risikoanalyse im Rahmen einer Verrechnungspreisdokumentation

Wie in [Kap. 3](#) bereits erörtert, stellt die F&R Analyse einen Teil der Sachverhaltsdokumentation dar, die Grundlage für die Fremdüblichkeitsanalyse ist. Dies eröffnet dem Steuerpflichtigen in der Praxis die Möglichkeit – zumindest im Vergleich zur Erstellung von Datenbankstudien im Rahmen der ökonomischen Analyse – ohne externes Expertenwissen wesentliche Teile der Dokumentationsanforderung selbst zu erfüllen. Insofern beleuchtet dieses Kapitel praktische Aspekte der Erstellung einer F&R Analyse im Rahmen einer Verrechnungspreisdokumentation.

### 4.6.1 Detaillierungsgrad

Aufgrund der **grundsätzlichen Transaktionsbezogenheit** von Verrechnungspreisanalysen könnte davon ausgegangen werden, sowie der Eindruck entstehen, eine Funktions- und Risikoanalyse müsste einen extrem hohen Detaillierungsgrad aufweisen. Dies ist aus mehreren Gründen nicht der Fall, von denen die Notwendigkeit, nur die wesentlichen Funktionen und Risiken zu benennen bereits genannt wurde.

Darüber hinaus ist zu beachten, dass § 4 Nr. 1d GAufzV nur die Beschreibung der **Tätigkeitsbereiche** fordert, d. h. die Bezeichnung der Tätigkeitsbereiche mit der im Geschäftsverkehr üblichen Bezeichnung wie z. B. „Dienstleistungen“ oder „Herstellung“ oder „Vertrieb“ wie sich aus der Aufzählung in § 4 Nr. 1d GAufzV ausdrücklich und eindeutig ergibt. Es ist also keine Darstellung jeder einzelnen noch so kleinen Untertätigkeit innerhalb dieser Bereiche erforderlich.

Zweitens ist eine F&R Analyse gemäß der VWGV Tz. 3.4.11.4 anhand von **Star Charts** zulässig. Wenngleich in der Praxis eine F&R Analyse allein auf der Basis von Star Charts sich nicht für komplexe Sachverhalte eignet (weil sie z. B. kaum eine qualitative Gewichtung der Funktionen und Risiken ermöglicht), deutet der Verweis auf sie nicht auf einen sehr großen Detaillierungsgrad hin.

Drittens ist zu beachten, dass gemäß § 2 Abs. 3 der GAufzV Aufzeichnungen – und damit auch die F&R Analyse – für einzelne Transaktionen zusammengefasst werden können, wenn die Transaktionen gemessen an ihren Funktionen und Risiken wirtschaftlich vergleichbar sind (vgl. auch [Kap. 5](#) Beschreibung der Verrechnungspreismethoden). Insofern ist **keine separate Darstellung** von F&R Analyse für Transaktionen erforderlich, wenn sich das Funktions- und Risikoprofil der Transaktionspartner zwischen den Transaktionen **nur unwesentlich unterscheidet**.

Unabhängig von diesen rechtlichen Ausführungen ist zu berücksichtigen, dass sich der Detaillierungsgrad einer F&R Analyse am Ziel der F&R Analyse messen muss. Diese besteht letztendlich in der Identifikation von vergleichbaren Transaktionen zwischen fremden Dritten zur Prüfung der Fremdüblichkeit. Liegen für die Transaktionen zwischen fremden Dritten nur sehr generische Daten vor, ist zu fragen, warum eine extrem detaillierte F&R Analyse des Steuerpflichtigen im Rahmen einer Verrechnungspreisdokumentation erfolgen sollte.

Insgesamt ist daher ein Detaillierungsgrad anzustreben, der die wesentlichen Funktionen und Risiken sowie immateriellen Wirtschaftsgüter soweit beschreibt, dass ein sachverständiger Dritter den Sachverhalt verstehen und die Fremdüblichkeit prüfen kann.

Diese Schlussfolgerung ändert sich auch nicht durch die im Rahmen der BEPS Initiative von der OECD verabschiedeten neuen Dokumentationsvorschriften.<sup>48</sup> Auch nach den neuen OECD Regeln sollte eine tabellarische Darstellung der F&R Analyse im Master- bzw. Lokal File zulässig sein.<sup>49</sup> Eine höherer Detaillierungsgrad der F&R Analyse als in den deutschen Verrechnungspreisgrundsätzen wird durch die OECD nicht gefordert.

## 4.6.2 Informationsquellen

Für die F&R Analyse steht eine Vielzahl von Informationsquellen zu Verfügung über die die folgende [Tab. 4.11](#) einen – selbstverständlich nicht vollumfänglichen – Überblick liefert. Im Rahmen der Erstellung einer F&R Analyse bestehen in der Praxis verschiedene Herausforderungen bei der Nutzung der Quellen, von denen im Folgenden einige wesentliche kurz beschrieben werden. Die Nutzung des Jahresabschlusses als Informationsquelle wird gesondert und ausführlich in [Kap. 4.6.3](#) erörtert.

Bevor im Rahmen einer Verrechnungspreisdokumentation die in der Tabelle aufgeführten Quellen umfangreich ausgewertet werden, bietet es sich an, zunächst zu prüfen, ob nicht bereits in der Vergangenheit oder für andere Konzerngesellschaften Verrechnungspreisdokumentationen erstellt worden sind. Dies gilt insbesondere dann, wenn eine konzernweite Verrechnungspreisrichtlinie für bestimmte Transaktionen angewendet wird. In diesem Fall ist es nicht unwahrscheinlich, dass bereits in anderen Konzerngesellschaften eine F&R Analyse erstellt worden ist, die mit geringfügiger Anpassung auf die zu dokumentierende Transaktion übertragen werden kann. Hierdurch können Synergien genutzt und Inkonsistenzen vermieden werden.

**Durchführen von Interviews** Interviews stellen ein sehr gutes Mittel zur Informationssammlung dar. Sie sollten nach Möglichkeit nicht nur mit Mitarbeitern der Steuer-, Finanz- oder Controlling-Abteilung durchgeführt werden, sondern auch mit Mitarbeitern der für

<sup>48</sup> Vgl. Tz. OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 und Kap. 3 dieses Buches.

<sup>49</sup> Vgl. Mank, K. in Koppen, H. K. 2015 Anm. 55.



**Tab. 4.11** Informationsquellen F&R Analyse

Teil der F&R Analyse	Quelle
Identifikation von Transaktionen	Verrechnungspreisrichtlinien Überblick Konzernstruktur Debitoren- und Kreditorenbuchhaltung Informationen, die im Rahmen der Konzernkonsolidierung anfallen
Identifikation von Funktionen	Verträge Interviews
	Internes Organisationschart
	Kostenstellenplan
	Jahresabschluss
	Unternehmensbroschüren
	Stellenbeschreibungen
	Zielvereinbarungen
	Konzerninterne Prozessrichtlinien (z. B. in Bezug Festlegung Entscheidungsbefugnisse, Kontrollaufgaben)
Identifikation von Risiken	Interviews Verträge Allgemeine Geschäftsbedingungen, die für fremde Dritte und ggf. konzernintern gelten
	Jahresabschluss (Bilanz und GuV)
Gewichtung von Funktionen und Risiken	Interviews Marktanalysen
	Strategiepapiere Stärken-/Schwächenanalysen Jahresabschluss
Immaterielle Wirtschaftsgüter	Entwicklungspläne Patentlisten Interviews Verträge
	Internet Recherche bei Deutschem Patent- und Markenamt ( <a href="http://www.dpma.de">www.dpma.de</a> ) Jahresabschluss

eine F&R Analyse zentralen Tätigkeitsbereiche, z. B. Forschung- und Entwicklung. Bei ihrer Durchführung ist jedoch zu beachten, dass die Einschätzung der Bedeutung der vom Interviewten durchgeführten Funktion durch den Interviewten selbst stark subjektiv eingefärbt sein kann. Diesem Nachteil steht jedoch der große Vorteil gegenüber, sehr spezifische Informationen einzuholen und interaktiv zu diskutieren.

Zur Vorbereitung von Interviews ([Kap. 3.3.2](#)) empfiehlt es sich, Fragebögen zu erstellen, die als Gesprächsgrundlage dienen. Ein beispielhafter **Fragebogen** findet sich im **Anhang** dieses Kapitels. Darüber hinaus ist es empfehlenswert, den Interviewten nach schriftlicher Erstellung der F&R Analyse deren sachliche Richtigkeit bestätigen zu lassen.

**Organisations-Charts** Charts, die einen Überblick über den legalen Aufbau des Konzerns geben, erweisen sich als hilfreich für die Identifikation von nahestehenden Personen, mit denen verrechnungspreisrelevante Geschäftsbeziehungen bestanden. Allerdings ist dabei zu beachten, dass diese Charts nicht immer Informationen über Betriebsstätten einzelner Gesellschaften enthalten. Da die Darstellung der organisatorischen und operativen Konzernstruktur, einschließlich der Betriebsstätten ein gesetzlich vorgeschriebener

Bestandteil der Verrechnungspreisdokumentation sind (§ 4 GAufzV), sollten diese Informationen auch im Rahmen einer Verrechnungspreisdokumentation vorliegen.

Interne Organisations-Charts über den Aufbau eines Unternehmens (d. h. dessen Abteilungen bzw. Reportingstruktur) können sehr hilfreich zur Identifikation von Funktionen und deren Gewichtung sein. Hierzu bietet es sich an, neben den einzelnen Organisationseinheiten, z. B. Abteilungen, auch die Anzahl der Mitarbeiter aufzuführen, um den Umfang von Funktionen zu illustrieren.

**Verträge** Wie bereits erwähnt stellen Verträge den Ausgangspunkt einer Verrechnungspreisanalyse dar. Wenn möglich sollten sie daher auch die Grundlage einer Funktions- und insbesondere der Risikoanalyse sein. Da gemäß § 4 GAufzV eine Übersicht über die den Geschäftsbeziehungen zu Grunde liegenden Verträge als Teil der Verrechnungspreisdokumentation vorschreibt, sollen die vertraglichen Grundlagen unabhängig von der Erstellung einer F&R Analyse vorliegen.

**Marktanalysen** Externe Marktanalysen stellen eine wichtige Informationsquelle im Rahmen einer F&R Analyse dar. Sie können wichtige Anhaltspunkte für die zentralen Erfolgsfaktoren auf dem Markt geben und liefern damit Informationen über die Wichtigkeit bestimmter Funktionen für den Geschäftserfolg einer Transaktion. Zudem lassen sich mit Marktanalysen auch bestimmte Risiken, insbesondere das Marktrisiko in Form der Konjunkturabhängigkeit, veranschaulichen. Im Gegensatz zu Unternehmensbroschüren, die z. T. auch unter Marketinggesichtspunkten verfasst werden, besitzen Marktanalysen den Vorteil, normalerweise nicht vom Interesse eines Unternehmens beeinflusst zu sein.

Angesichts der Vielzahl an Informationsquellen besteht eine wesentliche Herausforderung der F&R Analyse darin, die vorliegenden Daten auf Konsistenz zu prüfen. Insbesondere die Ergebnisse von Interviews zeichnen gelegentlich ein anderes Bild des Sachverhalts als Unternehmensbroschüren. Darüber hinaus ist darauf zu achten, dass die wesentlichen Funktionen und Risiken in einer Analyse dargestellt werden und Sachverhalte, die nicht unmittelbar verrechnungspreisrelevant sind, auch nicht Gegenstand der F&R Analyse sind.

### 4.6.3 Jahresabschluss als Informationsquelle

Der Jahresabschluss, bestehend aus der Bilanz sowie der Gewinn- und Verlustrechnung (inkl. Anhang), und der Lagebericht stellen einfach zugängliche und aussagekräftige Quellen für die F&R Analyse dar. So geben die im Lagebericht dargestellten Geschäfts- und Rahmenbedingungen wichtige qualitative Anhaltspunkte für die wirtschaftlichen Verhältnisse (z. B. Marktumfeld), unter denen eine konzerninterne Transaktion stattgefunden hat.

Die Bilanz und die Gewinn- und Verlustrechnung (GuV) enthalten dagegen quantitative Informationen über die ausgeführten Funktionen, die getragenen Risiken und den Einsatz materieller und immaterieller Wirtschaftsgüter des jeweiligen

**Tab. 4.12** Informationen der Bilanz und GuV für die F&R Analyse

	Bilanz	GuV
Funktionen	Selbst geschaffene gewerbliche Schutzrechte und ähnliche Rechte und Werte	Materialaufwand ⇒ Lohnfertiger? ⇒ Agent?
	⇒ Eigene F&E Tätigkeit oder Prinzipal bei Auftragsforschung?	Höhe Personalaufwand ⇒ Qualifikation der Arbeitskräfte?
	Sachanlagen ⇒ hohe Kapitalintensität?	
	Vorräte	
	⇒ Lagerhaltung?	
	Forderungen und sonstige Vermögensgegenstände ⇒ Finanzierungsfunktion?	
Risiken	Sachanlagen ⇒ Kapazitätsauslastungsrisiko?	Sonstige betriebliche Erträge/Aufwendungen
	Vorräte ⇒ Lagerhaltungsrisiko?	⇒ Währungsrisiko? ⇒ Kreditrisiko?
	Rückstellungen ⇒ Gewährleistung, Produkthaftung?	Abschreibungen auf Umlaufvermögen ⇒ Lagerhaltungsrisiko? Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit schwankt ⇒ Risikofreie Gesellschaft? Außerordentliche Erträge/Aufwendungen ⇒ Risiken?
Eingesetzte Wirtschaftsgüter	Immaterielle Vermögensgegenstände	Abschreibungen ⇒ Kapitalintensität?
	Sachanlagen	Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit hoch ⇒ Immaterielle Wirtschaftsgüter?

Unternehmens. [Tabelle 4.12](#) ordnet einzelne Bilanz- bzw. GuV-Positionen den Untersuchungsgegenständen der F&R Analyse, d. h. Funktionen, Risiken und eingesetzte Wirtschaftsgüter, zu.

Bei der Analyse des Jahresabschlusses in einer F&R Analyse ist allerdings Folgendes zu beachten.

Erstens fehlt der Bilanz- und GuV die bei Verrechnungspreisanalysen erforderliche Transaktionsbezogenheit. Eine Gesellschaft kann gemäß ihres Jahresabschlusses durchaus z. B. Wechselkursrisiken tragen. Ob diese Risiken aber in einem Zusammenhang mit ihren konzerninternen Transaktionen stehen, ist aus dem Jahresabschluss nicht ersichtlich.

Zweitens ist in Bezug auf die Identifikation von immateriellen Vermögensgegenständen das grundsätzliche Aktivierungswahlrecht für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände zu beachten. Eine Gesellschaft, die keine immateriellen Vermögensgegenstände in der Bilanz ausweist, hat also nicht zwangsläufig kein Eigentum an imma-

teriellen Wirtschaftsgütern. Möglicherweise wurden die selbst entwickelten Vermögensgegenstände nicht aktiviert. Selbst wenn die Kosten für selbst geschaffene immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert werden, dürfen maximal nur die in der Entwicklungsphase anfallenden Herstellungskosten angesetzt werden. Die allgemeinen Forschungsaufwendungen sind nicht aktivierbar. Zudem ist zu beachten, dass eine Erfassung von immateriellen Vermögensgegenständen in Höhe der Entwicklungskosten ihren ökonomischen Wert stark unterschätzen kann (VWG 1983, Tz. 5.2.4). Insofern gibt die Bilanz nur ein unvollständiges Bild über das Eigentum und den Einsatz von immateriellen Wirtschaftsgütern im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen.

Drittens ist zu beachten, dass hohe Ergebnisse nicht zwangsläufig auf das Vorliegen von immateriellen Wirtschaftsgütern oder der Übernahme wichtiger Funktionen zurückzuführen sind. Nicht selten sind bei Konzerngesellschaften hohe Ergebnisse Ausdruck von fremdunüblichen Verrechnungspreisen, wie z. B. fehlender Verrechnung von Konzernumlagen oder fremdunüblich niedrigen Lizenzen.

Die Analyse des Jahresabschlusses kann daher insgesamt nur den Ausgangspunkt für weitere Untersuchungen darstellen.

---

## Anhang A

### Konzerninterne Dienstleistungen<sup>50</sup>

#### **A. Dienstleistungen im Bereich Informationstechnologie, zum Beispiel:**

- A.1. Aufbau, Ausbau und Verwaltung des Informationssystems;
- A.2. Prüfung, Entwicklung, Installation und regelmäßige/außerordentliche Wartung von Software;
- A.3. Prüfung, Entwicklung, Installation und regelmäßige/außerordentliche Wartung von Hardware;
- A.4. Bereitstellung und Übertragung von Daten; und
- A.5. Dienstleistungen zur Datensicherung.

#### **B. Personaldienstleistungen, zum Beispiel:**

- B.1. Tätigkeiten im Zusammenhang mit der gängigen und außerordentlichen Personalverwaltung, die die Bereiche Recht, Vertragsangelegenheiten, Verwaltung, Sozialversicherung und Steuern betreffen;
- B.2. Auswahl und Anstellung von Personal;
- B.3. Unterstützung bei der Planung von Berufslaufbahnen;
- B.4. Unterstützung bei der Festlegung der Vergütung und der Leistungssysteme (einschließlich Aktienoptionspläne);
- B.5. Festlegung des Personalbewertungsverfahrens;
- B.6. Schulung des Personals;

---

<sup>50</sup> EU Joint Transfer Pricing Forum.

B.7. Gestellung von Personal für einen befristeten Zeitraum;

B.8. Koordinierung des Personalaustauschs auf befristeter oder dauerhafter Basis, Handhabung von Entlassungen.

**C. Marketingdienstleistungen, zum Beispiel:**

C.1. Prüfung, Entwicklung und Koordinierung von Marketingaktivitäten;

C.2. Prüfung, Entwicklung und Koordinierung von verkaufsfördernden Maßnahmen;

C.3. Prüfung, Entwicklung und Koordinierung von Werbekampagnen;

C.4. Marktforschung;

C.5. Entwicklung und Verwaltung von Internetseiten;

C.6. Veröffentlichung von Magazinen, die an Kunden der Tochtergesellschaft ausgegeben werden (auch wenn sie den gesamten Konzern betreffen).

**D. Juristische Dienstleistungen, zum Beispiel:**

D.1. Unterstützung beim Verfassen und Überprüfen von Verträgen und Vereinbarungen;

D.2. fortlaufende Rechtsberatung;

D.3. Erstellung von Rechts- und Steuergutachten sowie diesbezügliche Beauftragung Dritter;

D.4. Unterstützung bei der Erfüllung rechtlicher Verpflichtungen;

D.5. Unterstützung bei Gerichtsverfahren;

D.6. zentrale Pflege der Beziehungen zu Versicherungsunternehmen und -maklern;

D.7. Steuerberatung;

D.8. Studien zu Verrechnungspreisen; und

D.9. Schutz immaterieller Vermögensgegenstände.

**E. Rechnungslegung und Verwaltungsdienstleistungen, zum Beispiel:**

E.1. Unterstützung bei der Vorbereitung der Haushalts- und Betriebspläne, Führung der obligatorischen Bücher und Konten;

E.2. Unterstützung bei der Vorbereitung der Jahresabschlüsse, Jahresbilanzen und außerordentlichen Bilanzen oder Abrechnungen (andere als die konsolidierten Jahresabschlüsse);

E.3. Unterstützung bei der Erfüllung der steuerlichen Pflichten, wie Abgabe von Steuererklärungen, Datenverarbeitung, Entrichten von Steuern usw.; Datenverarbeitung;

E.4. Rechnungsprüfung bei der Tochtergesellschaft und Steuerung des Rechnungslegungsverfahrens.

**F. Technische Dienstleistungen, zum Beispiel:**

F.1. Unterstützung in Bezug auf Anlagen, Maschinen, Ausrüstung, Verfahren usw.;

F.2. Planung und Ausführung regulärer und außerordentlicher Wartungsarbeiten auf dem Betriebsgelände und an Anlagen;

F.3. Planung und Ausführung regulärer und außerordentlicher Umstrukturierungen auf dem Betriebsgelände und an Anlagen;

F.4. Transfer von technischem Know-how;

F.5. Bereitstellung von Leitlinien für die innovative Produktgestaltung;

F.6. Produktionsplanung zur Verringerung überschüssiger Kapazitäten und zur effizienten Deckung der Nachfrage;

F.7. Unterstützung bei der Planung und Umsetzung von Investitionen;

F.8. Effizienzüberwachung; und

F.9. Ingenieurdienstleistungen.

**G. Dienstleistungen zur Qualitätskontrolle, zum Beispiel:**

G.1. Bereitstellung von Qualitätssicherungsstrategien und -standards für die Produktion und die Erbringung von Dienstleistungen;

G.2. Unterstützung beim Erhalt von Qualitätszertifikaten (z. B. ISO 9000); und

G.3. Entwicklung und Umsetzung von Kundenzufriedenheitsprogrammen.

**H. Sonstige Dienstleistungen:**

H.1. Dienstleistungen zur Strategie- und Unternehmensentwicklung in Fällen, in denen eine Verbindung zu einer existierenden oder einer neu zu gründenden Tochtergesellschaft besteht;

H.2. Unternehmenssicherheit;

H.3. Forschung und Entwicklung;

H.4. Immobilien- und Gebäudeverwaltung;

H.5. logistische Dienstleistungen;

H.6. Bestandsverwaltung;

H.7. Beratung in den Bereichen Transport und Vertriebsstrategie;

H.8. Lagerungsdienste;

H.9. Einkaufsdienstleistungen und Rohstoffbeschaffung;

H.10. Maßnahmen zur Kostensenkung;

H.11. Verpackungsdienstleistungen.

---

## Anhang B

### Typischer Fragebogen

#### I. Allgemeine Informationen

##### a. Unternehmensstruktur

1. Bitte stellen Sie ein Organisationsdiagramm für die Gruppe zur Verfügung. Dieses sollte alle relevanten Unternehmenseinheiten sowie eine Beschreibung der Beteiligungsverhältnisse abbilden.

2. Bitte stellen Sie eine Liste aller Betriebsstätten sowie deren Funktionsbeschreibung zur Verfügung.

3. Bitte geben Sie, wenn möglich für jede relevante Unternehmenseinheit der Gruppe, folgendes an:

a) Die Anzahl der Mitarbeiter.

b) Welche Funktion jede Einheit in der Wertschöpfungskette übernimmt, aufgeteilt in Produktgruppen, Produkte, etc.

c) Wesentliche Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen der Gruppe, einschließlich materielle und immaterielle Vermögensgegenstände und

Dienstleistungen. Bitte geben Sie auch den Umfang der Transaktionen zwischen den verbundenen Unternehmen an.

- b. Firmenprofil
    4. Bitte stellen Sie ein Organigramm des Unternehmens zur Verfügung.
    5. Wie viele Angestellte sind in den jeweiligen Abteilungen beschäftigt?
  - c. Beschreibung der betrieblichen Tätigkeiten und der Produkte
    6. Welche Tätigkeiten führt das Unternehmen aus?
    7. In welche Produktlinien klassifizieren Sie die Tätigkeiten der Gruppe?
      - a) Beschreiben Sie die relevanten Produktlinien sowie die Produkte jeder Linie. Die Beschreibungen sollten Informationen über Markennamen und die Dauer des Vertriebs dieser Produkte/Produktlinien beinhalten.
      - b) Bitte stellen Sie uns Broschüren und andere Informationen über Ihre Produkte zur Verfügung.
      - c) Über welchen Zeitraum erstreckt sich der Produktlebenszyklus jedes einzelnen Produktes?
    8. Welchen Anteil übernimmt Ihr Unternehmen an der gesamten Wertschöpfungskette dieser Produkte?/Wie hoch ist ihre Fertigungstiefe hinsichtlich dieser Produkte?
    9. Bitte beschreiben Sie kurz die Geschäftsentwicklung der vergangenen Jahren, sowie die Planungen und Erwartungen für die Zukunft.
    10. Wer sind Ihre wichtigsten Lieferanten?
  - d. Beschreibung der Geschäftsstrategie
    11. Welchem ausschlaggebenden Grund ist der Markterfolg von X zuzuschreiben?
    12. Bitte beschreiben Sie kurz die Basiselemente der zukünftigen Geschäftsstrategie
    13. Wer entscheidet über die Durchführung der Strategie?
    14. Was sind die wesentlichen Risiken der zukünftigen Geschäftsstrategie?
      - a) Marktseitig
      - b) Unternehmensintern
    15. Wer entscheidet, welche Risiken eingegangen werden bzw. wie Risiken gemindert werden sollen?
- II. Forschung und Entwicklung
1. Welche Arten von F&E führt das Unternehmen aus?
  2. Wer führt die Forschung und Entwicklung für die verschiedenen Produktlinien aus?
  3. Wer setzt budgetiert, priorisiert und kontrolliert die F&E?
  4. Wer ist der rechtliche Eigentümer der Forschungs- und Entwicklungsergebnisse?
  5. Stehen die Ergebnisse aus dem F&E-Bereich allen Gesellschaften des Konzerns zur Verfügung? Wenn ja, welche Preise werden dafür veranschlagt?
  6. Wie hoch sind die durchschnittlichen F&E-Aufwendungen?
  7. Besitzt das Unternehmen Patente? Wenn ja, beschreiben Sie bitte, wie wichtig die Weiterentwicklung von Patenten in Ihrer Branche ist.
  8. Wer ist der rechtliche Eigentümer dieser Patente?

9. Kooperiert ihr Unternehmen im Bereich der Technologieentwicklung mit fremden Dritten? Falls ja, bitte beschreiben Sie diese genauer.
10. Bestehen Lizenzverträge zwischen ihrem Unternehmen und verbundenen Unternehmen oder fremden Dritten? Wenn ja, beschreiben Sie bitte die Hintergründe und lassen uns Kopien zukommen (sofern diese nicht zu schwierig zu beschaffen sind).
11. Besteht ein Cost Sharing Agreement? Wenn ja, würden wir Sie bitten, uns eine Beschreibung zukommen lassen.
12. Inwieweit haben Kunden (bzw. verbundene oder unverbundene Vertriebsgesellschaften) Einfluss auf das Produktdesign oder Produktmodifikationen? Könnte sich beispielsweise ein Vertriebsunternehmen mit Vorschlägen für neue Produkte oder Änderungsvorschlägen an die F&E-Abteilung wenden, um die lokalen Marktbedürfnisse zu erfüllen?

### III. Produktion

#### a) Allgemeine Informationen

1. Bitte erklären Sie, wer für die Produktion verantwortlich ist.
2. Können Sie uns den typischen Herstellungsprozess erläutern (bspw. Produktionsfluss durch die Fertigung oder die bedeutendsten konzerninternen Transaktionsflüsse und deren Volumina)?
3. Welche der Unternehmenseinheiten der Gruppe verhandeln die Verträge, überwachen deren Einhaltung sowie die Produktion?
4. Bitte beschreiben Sie das Supply Chain Management der Gruppe.
5. Wie lang ist der durchschnittliche Produktlebenszyklus der für die Produktion benötigten Betriebsmittel? Ist es notwendig, dass diese Betriebsmittel regelmäßig ausgetauscht, ergänzt oder gekürzt werden müssen? Bitte erläutern Sie dies kurz.

#### b) Materialbeschaffung

6. Welche Materialien oder Halbfertigprodukte werden gekauft?
7. Von wem werden diese Waren erworben? Werden Waren bei verbundenen Unternehmen erworben?
8. Wo und wie werden Rohmaterialien beschafft?
9. Welche Unternehmenseinheit ist für den Einkauf/die Planung/die Verhandlung des Einkaufs verantwortlich?

#### c) Produktionsausrüstung

10. Durch wen wird die Wartung der Produktionsanlagen durchgeführt?
11. Wer ist befugt, Anlagevermögen zu erwerben?
12. Wer bestimmt die Ausstattung der Produktionsstandorte?
13. Von wem werden Betriebsmittel beschafft?
14. Werden Waren bei verbundenen Unternehmen erworben?
15. Haben Sie Einsichtsmöglichkeiten hinsichtlich der verwendeten Ausstattung? Kann der Produzent die Ausstattung modifizieren?
16. Welche Entscheidungen benötigen die Einwilligung der Geschäftsführung?



- d) Produktionsplanung
17. Wer ist für die Entscheidungen bzgl. der Produktionsterminierung verantwortlich? Welche Faktoren fließen in diese Entscheidungen mit ein? Wann werden die Entscheidungen getroffen?
  18. Wird ein Computersystem verwendet? Wenn ja, welches?
  19. Welche Entscheidungen bedürfen der Zustimmung durch die Geschäftsleitung?
  20. Worin bestehen die Hauptrisiken?
- e) Produktion und Prozesssteuerung
21. Welche Produkte werden produziert?
  22. Wer ist für die Konzeption der Produkte verantwortlich?
  23. Wer entwickelte den ursprünglichen Produktionsprozess? Wurden Verbesserungen vor Ort vorgenommen?
  24. Ist ein Vergleich der Produktivitäten der einzelnen Tochtergesellschaften der Gruppe möglich?
  25. Haben Sie je Dienstleistungen von fremden Dritten für die Herstellung Ihrer Produkte in Anspruch genommen?
- f) Verpackung und Etikettierung
26. Welche Verpackungs- und Etikettierungsmaßnahmen werden vorgenommen? Wo werden diese Arbeiten durchgeführt?
  27. Wer trifft die Entscheidungen hinsichtlich der Verpackung und Etikettierung?
- g) Qualitätskontrolle
28. Bitte beschreiben Sie den Umfang der Qualitätskontrolle.
  29. Wer legt die Standardqualität von Fertigprodukten und die Kontrollverfahren fest?
  30. Wer führt die Qualitätskontrolle durch und wer trägt die Kosten dafür?
  31. Wer stellt Ausstattung und Technik für die Qualitätskontrollen zur Verfügung?
  32. Wie viel Ausschuss ist auf Grund mangelnder Qualität zu beklagen?
  33. Worin sehen Sie Ihre Hauptrisiken?
  34. Welche Entscheidungen erfordern die Einwilligung der Hauptverwaltung?
- h) Transport der Produkte
35. Wer ist für den Transport der Produkte verantwortlich?
  36. Wer ist für die Auswahl der Logistikdienstleister verantwortlich?
  37. Wer ist für Ablieferungstermine verantwortlich?
  38. Worin sehen Sie Ihre größten Risiken?

Welche Entscheidungen benötigen die Zustimmung durch die Geschäftsleitung?

- i) Lieferungsbedingungen/Konsignationslager/Bestand
39. Bitte beschreiben Sie die Zahlungsbedingungen für verbundene und unverbundene Vertriebsgesellschaften. Wer trägt die Kosten für Fracht, Versicherung, Zölle und Verpackung?
  40. Wer trägt die Kosten für Fracht, Versicherung, Zölle und Verpackung?
  41. Führen Sie ein Lager? Wo befinden sich die Lagerhallen?

42. Verfügen Sie über Konsignationslager für Ihre Kunden?
43. Wie viele Tage haben Sie Ihre Waren durchschnittlich auf Lager? Wo liegt der Branchendurchschnitt?
44. Erwerben die verbundenen und unabhängigen Vertriebsgesellschaften Eigentum an den von Ihnen gehandelten Waren?
45. Wie wird die Höhe des Bestandes kontrolliert?
46. Bitte beschreiben Sie die Bestandsrisiken
47. Veralten Bestände? Wenn ja, wer trägt die Kosten des veralteten Warenbestands?
48. Besteht eine „Buy-Back-Klausel“, die Sie dazu verpflichtet, Produkte, die Ihr Abnehmer nicht verkaufen kann, zurückzunehmen?

#### IV. Verkauf und Vertrieb

##### a) Beschreibung der Marktkonditionen

1. Beschreiben Sie kurz die Marktbedingungen in den verschiedenen Ländern, in denen Ihr Unternehmen Verkäufe tätigt oder Vertriebsgesellschaften unterhält. Die Beschreibung soll die Möglichkeit der Preisfestsetzung in den Märkten beinhalten.
2. Beschreiben Sie bitte die wesentlichen geschäftlichen Herausforderungen. Gab es zum Beispiel bedeutsame Änderungen hinsichtlich Ihres Marktanteils, der Preisfestsetzung, usw. in den relevanten Jahren?
3. Expandiert, schrumpft oder bleibt der Markt, auf dem Ihr Unternehmen operiert, konstant?
4. Wie schwer ist es im Allgemeinen für neue Wettbewerber in den Markt einzutreten? Erklären Sie bitte, welche Faktoren wichtig für einen Markteintritt und die Wettbewerbsfähigkeit sind.
5. Beschreiben Sie bitte den Effekt der Marktfaktoren auf die Preis- und Einkommensleistung. Sind die Gewinne typischerweise im Zeitablauf konstant oder ist der Gewinn anfällig gegenüber Markt- und Konjunkturschwankungen, saisonalen Schwankungen? Bitte erläutern Sie.

##### b) Verkauf

6. Bitte beschreiben Sie den Ablauf der Bearbeitung einer Kundenbestellung.
7. Wie und wie regelmäßig werden typischerweise Bestellungen erteilt? Tritt ein Kunde direkt mit den verschiedenen Verkaufsorganisationen in Kontakt?
8. Wie laufen die Verhandlungen mit dem Kunden bei einer Bestellung ab (Preis, Zahlungsmodalitäten)?
9. Wie wird der Transport der Produkte arrangiert?
10. Inwieweit werden Produkte individuell auf örtliche Anforderungen angepasst? Wem wird diese Anpassung in Rechnung gestellt?
11. Wie lange dauert es normalerweise von der Auftragsbestätigung bis zu dem Zeitpunkt, zu dem der Kunde das Produkt erhält?
12. Wer erarbeitet die Verkaufsprognosen und wer setzt die Verkaufsziele?
13. Wie werden Budgets festgelegt (Erfahrung aus der Vergangenheit, Prognosen anderer verbundener Unternehmen, Marktanalysen, usw.) und verhandelt? Wie zuverlässig waren die Budgets in der Vergangenheit?

14. Werden die Verkäufe einer Vertriebsgesellschaft nur in eng begrenzten geographischen Märkten durchgeführt?
- c) Preispolitik
15. Welche Preispolitik verfolgt Ihr Unternehmen bei Produkten und Dienstleistungen für Kunden?
  16. Erstellen Ihre verbundenen Zulieferer zentral eine Preisliste oder ist es für die örtlichen Verkaufseinheiten möglich, eigenständig Preisverhandlungen vorzunehmen?
  17. Wie werden Produktpreise festgelegt (Wiederverkaufspreise, Kostenaufschlag, usw.)?
  18. Berechnen Ihre verbundenen Zulieferer einen abweichenden Preisaufschlag, wenn Produkte an fremde Dritte verkauft werden? Falls ja, bitte stellen Sie uns eine Aufstellung dieser Aufschläge für jede Produktlinie/jedes Produkt auf jedem Markt zur Verfügung.
- d) Transaktionen mit fremden Dritten
19. Existieren Länder bzw. Märkte, in denen Produkte von Ihrem Unternehmen über verbundene Vertriebsunternehmen und über fremde Dritte verkauft werden? Falls ja, identifizieren Sie bitte diese Märkte und beschreiben die Verkäufe an verbundene und unverbundene Vertriebsgesellschaften.
  20. Bitte stellen Sie uns Informationen über die unabhängigen Vertriebsgesellschaften und deren Vertriebsgebiete (z. B. Name, Markt, Verkaufszahlen und Produkte) zur Verfügung.
  21. Sofern zutreffend, beschreiben Sie bitte signifikante Unterschiede im Geschäft mit fremden Dritten im Vergleich zu Transaktionen mit verbundenen Unternehmen.
  22. Wenn vorhanden, stellen Sie uns bitte Finanzdaten (Bilanzen, GuV) und die Vertriebsvereinbarungen der fremden Vertriebsunternehmen zur Verfügung.
- e) Marktrisiko
23. Bitte beschreiben Sie Ihre größten Marktrisiken (z. B. Preisrisiko).
  24. Wer trägt die Marktrisiken und wie bedeutsam sind diese?
- f) Beschreibung der Marktaktivität
25. Verwenden Sie Warenzeichen oder Handelsnamen?
  26. Wer ist der rechtmäßige Eigentümer dieser Warenzeichen und Handelsnamen?
  27. Zahlen oder erhalten Sie Lizenzgebühren für Warenzeichen oder Handelsnamen?
  28. Wie bedeutsam sind Warenzeichen und Handelsnamen in Ihrer Branche?
  29. Welche anderen immateriellen Wirtschaftsgüter im Bereich Marketing existieren in Ihrem Unternehmen?
  30. Wer trägt die Kosten für Messen, Ausstellungen, etc.?
  31. Wer legt das Marketingbudget fest?
  32. Führen Sie Marketingaktionen für andere Tochtergesellschaften aus oder führen diese Marketingaktivitäten für Sie durch?
  33. Werden Marktstudien durchgeführt? Wenn ja, haben Sie Analysen, die Sie uns zur Verfügung stellen können? Wer untersucht die Marktnachfrage?

34. Bieten die Vertriebsgesellschaften Beratungsdienstleistungen an? Wenn ja, werden diese Dienstleistungen separat abgerechnet?
- g) Transport der Produkte
35. Wer ist für den Transport der Produkte verantwortlich?
36. Wer ist für die Auswahl der Logistikdienstleister verantwortlich?
37. Wer ist für Ablieferungstermine verantwortlich?
38. Worin sehen Sie Ihre größten Risiken?
39. Welche Entscheidungen benötigen die Zustimmung durch die Geschäftsleitung?
- h) Lieferungsbedingungen/Konsignationslager/Bestand
40. Bitte beschreiben Sie die Zahlungsbedingungen für die verbundenen und unabhängigen Vertriebsgesellschaften.
41. Wer trägt die Kosten für Fracht, Versicherung, Zölle und Verpackung?
42. Führen Sie ein Lager? Wo befinden sich die Lagerhallen?
43. Verfügen Sie über Konsignationslager bei Ihren Kunden?
44. Wie viele Tage haben Sie Ihre Waren durchschnittlich auf Lager? Wo liegt der Branchendurchschnitt?
45. Erwerben die verbundenen und unabhängigen Vertriebsgesellschaften Eigentum an den von Ihnen gehandelten Waren?
46. Wie wird die Höhe des Bestandes kontrolliert?
47. Veralten Bestände? Wenn ja, wer trägt die Kosten des veralteten Warenbestands?
48. Besteht eine „Buy-Back-Klausel“, die Sie dazu verpflichtet, Produkte, die Ihr Abnehmer nicht verkaufen kann, zurückzunehmen?
- V. Installation/After Sales/Qualitätskontrolle
- a) Installation
1. Geht Ihren Produkten vor der Verwendung eine Installation voraus?
2. Wer installiert die Produkte?
3. Wer trägt die Kosten der Installation?
4. Inwiefern werden die Einnahmen aus dem Verkauf des Produktes und aus dem Installationsprozess getrennt abgerechnet?
- b) After Sales Dienstleistungen
5. Bietet Ihr Unternehmen After Sales Dienstleistungen an? Bitte beschreiben Sie diese genauer getrennt nach den:
6. von Ihrem Unternehmen in Deutschland erbrachten Leistungen.
7. von lokalen Vertriebsgesellschaften erbrachten Leistungen.
8. Welchen Anteil der gesamten Umsätze haben diese Dienstleistungen?
9. Wer trägt die Kosten der After Sale Dienstleistungen?
10. Lagern Sie After Sales Dienstleistungen aus?
11. Werden die Einnahmen aus dem Verkauf der Produkte und der After Sales Dienstleistungen getrennt abgerechnet?
12. Wie viele Techniker sind bei Ihnen beschäftigt?
13. Wer ist für die Ausbildung/Schulung dieser Techniker verantwortlich?
- c) Gewährleistung – Produkthaftungsrisiken
14. Sind Sie Gewährleistungsrisiken ausgesetzt? Wenn ja, wer trägt dieses Risiko?

15. Wer trägt die Kosten der Rücksendungen oder der Reparaturen innerhalb der Garantiezeit?
  16. Sind Sie Produkthaftungsrisiken ausgesetzt? Wenn ja, wer trägt dieses Risiko?
- d) Qualitätskontrolle
17. Bitte beschreiben Sie Art und Umfang der Qualitätskontrolle.
  18. Wer legt die Standardqualität von Fertigprodukten und die Kontrollverfahren fest?
  19. Wer führt die Qualitätskontrolle durch und wer trägt die Kosten dafür?
  20. Wer stellt Ausstattung und Technik für die Qualitätskontrollen zur Verfügung?
  21. Wie viel Ausschuss ist auf Grund mangelnder Qualität zu beklagen?
- VI. Verwaltung und Finanzen
- a) General Administration
1. Verfügt jede einzelne Tochtergesellschaft über eine eigene Verwaltung?
  2. Gibt es Verwaltungstätigkeiten, die zentral für den Konzern ausgeführt werden?
  3. Existieren Servicevereinbarungen oder Kostenumlageverträge?
- b) Personal
4. Wer ist für die Einstellung von Mitarbeitern verantwortlich?
  5. Werden die Mitarbeiter speziell geschult?
- c) Nutzung von Grundstücken/Gebäuden/Leasing
6. Sind Grundstücke bzw. Gebäude im Besitz von Tochtergesellschaften oder von diesen geleast?
  7. Verleasen Sie Grundstücke bzw. Gebäude an verbundene Unternehmen?
- d) Kredite/Cash Management/Gefahr uneinbringlicher Forderungen
8. Existieren Intercompany-Loans oder Langzeitforderungen? Wenn ja, werden Zinsen erhoben?
  9. Führen Sie einen Cash Pool?
  10. Werden bei einer Überschreitung der Kreditlaufzeit Zinsen gezahlt oder erhoben?
  11. Wer trägt die Kosten bei Forderungsausfällen?
  12. Wie bedeutsam sind Ihre Risiken in Bezug auf Forderungsausfälle?
- e) Währungsrisiko
13. Ist die Gruppe Wechselkursrisiken ausgesetzt und wie signifikant sind diese Risiken?
  14. In welcher Währung werden Wareneinkäufe und die Verkäufe fakturiert und bezahlt? Bitte unterscheiden Sie nach verbundenen und unverbundenen Unternehmen.
  15. Sind die verbundenen und unabhängigen Vertriebsgesellschaften am langfristigen Währungsrisiko beteiligt?

## Literatur

Baumhoff, H., Dietz, X., Greinert M. 2005. Die Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach den „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“, DStR, S. 1549

- Baumhoff, H., Liebchen, D. 2014. Der Fremdvergleich als Instrument internationaler Einkünfteabgrenzung. In: Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, hrsg. Wassermeyer, F., Baumhoff, H. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
- Becker, H. 1983. Erläuternde Stellungnahme zu den Verwaltungsgrundsätzen zur Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen. In Handbuch Internationale Verrechnungspreise Bd. 1, hrsg. Kroppen, H.-K. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
- BFH, Urteil vom 17.02.1993. Verzicht auf Teilung der Markteinführungskosten verdeckte Gewinnausschüttung zugunsten ausländischer Muttergesellschaft?, Az I R 3/92. BStBl II, S. 457
- BMF, Schreiben vom 12.4.2005. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren). IVB4S 1341-1/05. BStBl 2005 I, S. 570
- Brem, M., Tucha, T. 2006. Dokumentation von Verrechnungspreisen: zur Strukturierung der Angemessenheitsanalyse. IStR, S. 499
- Ditz, X., 2014. Verrechnungspreisbestimmung für den Liefer- und Leistungsaustausch. In: Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, hrsg. Wassermeyer, F., Baumhoff, H. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
- Eigelshoven, A., Ebering, A. 2012. OECD-Verrechnungspreisrichtlinien Kapitel I. In Handbuch Internationale Verrechnungspreise Bd. 2, hrsg. Kroppen, H.-K. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
- Eigelshoven, A., Ebering, A. 2014. Der Fremdvergleichsgrundsatz neu interpretiert: Das „Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries“ der Vereinten Nationen, IStR, S. 16
- Eigelshoven, A., Kratzer C. 2004. Rechtsverordnung zu Aufzeichnungspflichten bei der Bestimmung angemessener Verrechnungspreise. IStR 2004, S. 30
- Eigelshoven, A., Nientimp, A. 2005. Die Dokumentation angemessener Verrechnungspreise nach den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren: Eine kritische Analyse. Der Betrieb 2005, S. 1184
- Engler, G. 2009. Änderung von Verrechnungspreisen in der Rezession. IStR 2009, S. 685
- Engler, G., Wellmann, R. 2015. Dienstleistungen, in Vögele A, Borstell T, Engler G. C.H. Beck, München, S. 1033
- Engler, G., Freytag, U., Herda, E. 2011. Immaterielle Wirtschaftsgüter. In Verrechnungspreise, hrsg. Vögele A, Borstell T, Engler G. C.H. Beck, München, S. 1251
- EU Joint Transfer Pricing Forum 2011. Mitteilung der Kommission an den Rat, das Europäische Parlament und den Europäischen Wirtschafts- und Sozialausschuss über die Tätigkeit des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums im Zeitraum April 2009 bis Juni 2010 und damit zusammenhängende Vorschläge: 1. Leitlinien für konzerninterne Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung und 2. Mögliche Konzepte für EU-externe Dreieckskonstellationen
- Fabiani, S. et al. (2006): What Firm's Surveys Tell Us about Price Setting Behavior in the Euro Area, International Journal of Central Banking, S. 3
- Fiehler, K. 2007. Vergütungsformen von funktions- und risikoarmen Vertriebsgesellschaften. IStR 2007, S. 464
- Hülshorst, J, Kuzmina, S., Wehke, S. 2014. Fremdübliche Methodenwahl beim Cash Pooling, Der Betrieb, S. 1887
- Jacobs, O., Endres, D., Spengel C. 2011. Internationale Unternehmensbesteuerung. C.H. Beck., München
- Kraft, G. 2009. Außensteuergesetz, AStG, C.H. Beck
- Mank, K. 2015, Kapitel V Dokumentation, In Handbuch Internationale Verrechnungspreise Bd. 2, hrsg. Kroppen, H.-K. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
- OECD (Hrsg.). 22. Juli, 2010. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing („OECD-RL“)
- OECD (2015a), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10-2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris („OECD

- (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10“) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>
- OECD (2015b), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris („OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13“) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>
- Oestreicher, A. 2014. Transfer Pricing of Intangibles in Cases of Post-merger Reorganization: Lessons from the Revised OECD Draft, INTERTAX, 509
- Oestreicher, A., van der Ham, S., Andresen, U. 2014. Die Neuregelung der Betriebsstättengewinnaufteilung in zwölf Fällen – zugleich eine Stellungnahme zum Entwurf der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung, IStR 2014, Beiheft
- Rasch, S., Rettinger, F. 2007. Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenwahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren. BB, S. 353
- Roeder, A. 2004. Besondere Überlegungen für immaterielle Wirtschaftsgüter. In Handbuch Internationale Verrechnungspreise Bd. 2, hrsg. Kroppen, H.-K. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
- Rouenhoff, A. 2012. Erste Analyse des OECD-Diskussionspapiers zur Berücksichtigung von Intangibles bei der Festlegung von Verrechnungspreisen. IStR S. 654
- Schmidtke, R. 2015. Maßnahme 8 des BEPS-Aktionsplans - Der Fremdvergleichsgrundsatz und BEPS. IStR S.120
- Schreiber, R., Kroppen, H.-K. 2012. Funktionsverlagerungsverordnung. In Handbuch Internationale Verrechnungspreise Bd. 1, hrsg. Kroppen, H.-K. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
- Schreiber, R. 2005. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren. In Handbuch Internationale Verrechnungspreise Bd. 1, hrsg. Kroppen, H.-K. Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln
- Wassermeyer, F., Andresen, U., Ditz, X. 2015. Betriebsstätten Handbuch, Verlag Dr. Otto Schmidt, Köln

**Dr Thomas Bittner** ist Senior Manager im Bereich Verrechnungspreise bei PwC am Standort Hamburg. Er hat an der Universität Münster Volkswirtschaftslehre studiert und dort promoviert. Zu seinen Schwerpunkten zählen neben der Planung, Dokumentation und Verteidigung von Verrechnungspreisen die Analyse von immateriellen Wirtschaftsgütern im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen.

**Open Access** Dieses Kapitel wird unter der Creative Commons Namensnennung-Nicht kommerziell 2.5 International Lizenz (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/2.5/deed.de>) veröffentlicht, welche für nicht kommerzielle Zwecke die Nutzung, Verbreitung und Wiedergabe in jeglichem Medium und Format erlaubt, sofern Sie den/die ursprünglichen Autor(en), den Titel des Werks und die Quelle ordnungsgemäß nennen, einen Link zur Creative Commons Lizenz beifügen und im Falle einer Abwandlung durch einen entsprechenden Hinweis deutlich erkennbar machen, dass Änderungen vorgenommen wurden.

Die in diesem Kapitel enthaltenen Bilder und sonstiges Drittmaterial unterliegen ebenfalls der genannten Creative Commons Lizenz, sofern sich aus der Abbildungslegende nichts anderes ergibt. Sofern das betreffende Material nicht unter der genannten Creative Commons Lizenz steht und die betreffende Handlung nicht nach gesetzlichen Vorschriften erlaubt ist, ist auch für die oben aufgeführten nicht-kommerziellen Weiterverwendungen des Materials die Einwilligung des jeweiligen Rechteinhabers einzuholen.





Daniel Schwerdt

---

## 5.1 Einführung in die ökonomische Analyse

Das Ziel der ökonomischen Analyse von konzerninternen Transaktionen ist die Bestimmung von angemessenen Verrechnungspreisen auf Basis der Verteilung von Funktionen und Risiken sowie eingebrachten Wirtschaftsgütern der beteiligten verbundenen Parteien. Hierbei soll sich der Steuerpflichtige am **Fremdvergleichsgrundsatz** orientieren. Dieser besagt, dass Preise, die zwischen verbundenen Unternehmen für Lieferungen und Leistungen verrechnet werden, den Preisen entsprechen müssen, die unabhängige Unternehmen unter sonst gleichen Marktbedingungen vereinbart haben oder hätten. Die Abgrenzung von Gewinnen aus Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen zum Zwecke der Besteuerung richtet sich sowohl nach den deutschen Verrechnungspreisvorschriften als auch entsprechend den OECD-RL (Verrechnungspreisgrundsätze für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (1979), überarbeitete Version vom 22. Juli 2010 sowie weitere Überarbeitung verschiedener Kapitel im Rahmen des OECD BEPS Projekts veröffentlicht am 5.10.2015) nach diesem Grundsatz (siehe hierzu auch weitere Ausführungen in [Kap. 2](#) dieses Buches).

Im Rahmen der ökonomischen Analyse wird überprüft, ob die Verrechnungspreise für konzerninterne Transaktionen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz konform sind. Dabei ist zum einen zu prüfen, ob die **Verrechnung von Leistungen dem Grunde nach gerechtfertigt** ist, d. h., ob der vermeintliche Leistungsempfänger einen tatsächlichen Nutzen aus der konzernintern erbrachten Leistung bezogen hat. Diese Fragestellung stellt sich in der Praxis überwie-

---

D. Schwerdt (✉)

PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft,  
Friedrich-Ebert-Anlage 35–37, 60327 Frankfurt am Main, Deutschland  
E-Mail: daniel.schwerdt@de.pwc.com



gend hinsichtlich der Verrechnung immaterieller Leistungen wie etwa Lizenzen für immaterielle Wirtschaftsgüter (Marken oder Technologie) oder Dienstleistungen. Sofern kein Nutzen für die Geschäftsaktivitäten des „Leistungsempfängers“ festzustellen ist, wäre es dem Fremdvergleichsgrundsatz folgend nicht gerechtfertigt, einen Preis für die Leistung zu bezahlen. Wenn festgestellt wird, dass ein Nutzen aus der erbrachten Leistung für das verbundene Unternehmen entsteht, ist eine Verrechnung der Leistung im Prinzip gerechtfertigt und es stellt sich die Frage nach der Höhe der **Angemessenheit der Verrechnungspreise**. Die Analyse der Verrechnungspreise der Höhe nach geschieht in der Regel durch einen Vergleich der untersuchten konzerninternen Transaktion mit einer vergleichbaren Transaktion zwischen unverbundenen Unternehmen. Ausgangspunkt für die ökonomische Analyse sind die Ergebnisse der **Analyse der Verteilung von Funktionen und Risiken zwischen den verbundenen Transaktionspartnern** (siehe hierzu gesondert [Kap. 4](#) in diesem Buch). Auf Basis dieser Ergebnisse wird festgelegt, welche Verrechnungspreismethode für den untersuchten Fall am besten geeignet ist, um Verrechnungspreise im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu bestimmen.

Dabei ist zu unterscheiden, dass die ökonomische Analyse und Anwendung der Verrechnungspreismethoden grundsätzlich für die **Ex-ante Bestimmung von Verrechnungspreisen** (d. h. Verrechnungspreisplanung) durchgeführt werden kann, um eine angemessene Methode sowie relevante Parameter (z. B. Preise, Margen, Lizenzsätze, Kostenbasis usw.) festzulegen, die im laufenden Geschäftsbetrieb zur Berechnung von Preisen für konzerninterne Geschäfte verwendet werden können. Darüber hinaus kann die ökonomische Verrechnungspreisanalyse für die **Ex-post Überprüfung der angewendeten Verrechnungspreise** durchgeführt werden. Hier ist der Zweck der Analyse vor allem die Überprüfung der Fremdüblichkeit der gesetzten Verrechnungspreise und der Nachweis der Angemessenheit der tatsächlich angewendeten Verrechnungspreise im Rahmen der Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation bzw. im Laufe einer Prüfung durch die Finanzverwaltung. Dies kann grundsätzlich auch noch mit einer Verzögerung von einigen Jahren geschehen, sofern auf relevante Fremdvergleichsdaten für die untersuchten Geschäftsjahre zurückgegriffen werden kann. Auch kann auf Basis der Ex-post Überprüfung gegebenenfalls eine Anpassung der Verrechnungspreise am Ende eines Geschäftsjahres durchgeführt werden, beispielsweise wenn festgestellt wird, dass ein Unternehmen mit Routinefunktionen zu hohe bzw. zu niedrige Gewinne erzielt hat. Insofern sind die folgenden Ausführungen zur ökonomischen Analyse in diesem Kapitel so zu verstehen, dass das Methodenwerk und die entsprechende Anwendbarkeit sowohl für die Ex-ante Preisbestimmung als auch die Ex-post Überprüfung anwendbar sind. Schließlich sei hierzu jedoch angemerkt, dass sowohl die OECD als auch die Finanzverwaltung in vielen Ländern (u. a. Deutschland) mittlerweile eine eindeutige Präferenz für den sogenannten „Price-Setting Approach“ geäußert haben.<sup>1</sup>

Die nachfolgenden Abschnitte in diesem Kapitel geben einen Überblick über die in der Praxis relevanten und allgemein (zumindest in den meisten Industriestaaten und insbesondere OECD-Mitgliedsstaaten) akzeptierten Verrechnungspreismethoden. Es werden

---

<sup>1</sup> Vgl. Abschnitt D.1 OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13.

zunächst die Grundarten der Verrechnungspreismethoden vorgestellt, die Funktionsweise und allgemeine Anwendbarkeit der einzelnen Methoden erläutert, sowie jeweils Beispiele für die Durchführung einer ökonomischen Analyse gegeben. Desweiteren werden Besonderheiten hinsichtlich der Verrechnungspreismethoden in Deutschland dargestellt und auf Besonderheiten hinsichtlich spezifischer Transaktionstypen eingegangen.

---

## 5.2 OECD-Verrechnungspreismethoden

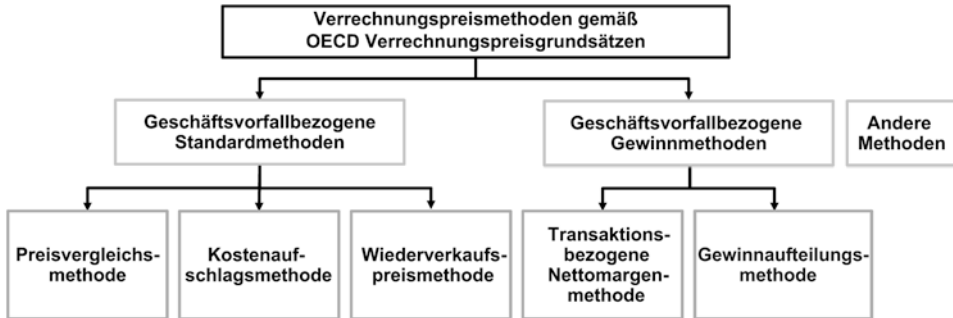
### 5.2.1 Einführung in die OECD-Verrechnungspreismethoden und Überblick

Hinsichtlich der anzuwendenden **Verrechnungspreismethoden** zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes wurde durch die OECD-Mitgliedsstaaten ein internationaler Standard entwickelt und in den OECD-RL festgehalten. Die Prämisse war hierbei, unter den teilnehmenden Mitgliedsstaaten der OECD eine gemeinsame Grundlage für die Besteuerung von Gewinnen aus internationalen, konzerninternen Transaktionen zu entwerfen, auf deren Basis Verrechnungspreise zu bestimmen und dokumentieren, sowie durch Finanzverwaltungen zu prüfen sind. Das letztendliche Ziel ist die **Vermeidung von Doppelbesteuerung bzw. doppelter Nichtbesteuerung**, die bei Abwesenheit eines einheitlichen Rahmenwerks und ausschließlich nationalen Regelwerken und Standards mit höherer Wahrscheinlichkeit resultieren würde. Durch die Anwendung dieser gemeinsam entwickelten Methoden soll festgestellt werden, ob die zwischen nahestehenden Unternehmen vereinbarten Preise der Höhe nach wahrscheinlich auch zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären. Im Rahmen seiner Aufzeichnungspflichten muss der Steuerpflichtige aufzeigen, welche Verrechnungspreismethode gewählt wurde und warum er die angewandte Methode hinsichtlich der Art seiner Geschäfte und der sonstigen Verhältnisse für geeignet hält. Darüber hinaus soll anhand von für die gewählte Methode geeigneten Fremdvergleichsdaten belegt werden, dass die Verrechnungspreise fremdüblich sind.

Die OECD-RL nennen grundsätzlich zwei Arten von Verrechnungspreismethoden, die zur Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes hinsichtlich der Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen verwendet werden können: die **geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden** und die **geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden**.

Das Schaubild in [Abb. 5.1](#) gibt einen Überblick über die Verrechnungspreismethoden gemäß den OECD-RL.

Die **geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden** stellen als Basis für den Fremdvergleich auf Preise oder Bruttomargen ab, wie sie fremde Dritte untereinander vereinbart haben. Die **geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden** vergleichen den Gewinn der verbundenen Unternehmen mit dem Gewinn vergleichbarer unverbundener Unternehmen, um zu bestimmen, ob die Verrechnungspreise der verbundenen Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Bei der Prüfung, ob die Verrechnungspreise verbundener Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, kommen gemäß den deut-



**Abb. 5.1** OECD-Verrechnungspreismethoden

schen Verrechnungspreisvorschriften (siehe § 1 Abs. 3 AStG) – wie auch in den OECD-RL – bevorzugt die sogenannten Standardmethoden zur Anwendung. Die Standardmethoden umfassen die folgenden Methoden:

- die Preisvergleichsmethode (engl. „Comparable Uncontrolled Price Method“)
- die Kostenaufschlagsmethode (engl. „Cost Plus Method“) und
- die Wiederverkaufspreismethode (engl. „Resale Price Method“).

Die **geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden** umfassen die folgenden Methoden:

- die Gewinnaufteilungsmethode (engl. „Profit Split Method“); und
- die Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (engl. „Transactional Net Margin Method“).

Neben den oben genannten Methoden sind grundsätzlich auch **andere Methoden** denkbar, sofern diese für den speziell untersuchten Geschäftsvorfall angemessener als die oben genannten geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden und die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden sind. Als Beispiel ist hier insbesondere der **hypothetische Fremdvergleich** zu nennen, der auf die hypothetische Zahlungsbereitschaft des Leistungsempfängers, den hypothetischen Mindestpreis des Leistungserbringers sowie auf die Verhandlungsmacht- und alternativen der beteiligten verbundenen Parteien abstellt, um einen Verrechnungspreis zu ermitteln, der im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz steht.

Schließlich ist anzumerken, dass das Rahmenwerk zu den oben genannten Verrechnungspreismethoden von den Mitgliedsstaaten der OECD ausgehandelt, akzeptiert und zum Teil in nationales Steuerrecht (wie z. B. in Deutschland mit § 1 Abs. 3 AStG) überführt wurde. Nichtsdestotrotz stellen die Ausführungen der OECD-RL in vielen Ländern im Rahmen von Prüfungen durch die Finanzverwaltung kein bindendes Recht dar. Vielmehr dienen die Ausführungen dem Steuerpflichtigen bzw. den Finanzverwaltungen der OECD-Staaten als Richtschnur für die Bestimmung bzw. Prüfung der Verrechnungspreise, wobei viele Länder neben den OECD-RL noch weitere lokale Verrechnungspreisvorschriften haben. Jedoch haben die Ausführungen in den OECD-RL eine höhere Bedeutung im Falle von internationalen Schiedsverfahren, in denen im Rahmen von zwischenstaatlichen

Verfahren zweier OECD Staaten die Doppelbesteuerung aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen in einem der beteiligten Länder beseitigt werden soll. Auch sind die Richtlinien als gemeinsamer Konsensus der Mitgliedsstaaten teilweise sehr offen formuliert, und hinterlassen somit einen gewissen Argumentations- und Interpretationsspielraum. Konkrete Handlungs- und Anwendungshinweise hinsichtlich der Methoden werden somit oft nicht gegeben und die Anwendbarkeit der Methoden hängt grundsätzlich von den relevanten Faktoren des Einzelfalls ab. Darüber hinaus ist die Akzeptanz des OECD-Verrechnungspreismethodenwerks im Prinzip auf OECD-Mitgliedsstaaten beschränkt, wobei die OECD-Methoden grundsätzlich auch von zahlreichen Nicht-Mitgliedsstaaten angewendet und akzeptiert werden. Es gibt jedoch auch Ausnahmen unter den großen Volkswirtschaften, wie z. B. Brasilien, wo von den OECD-RL abweichende Verrechnungspreismethoden (z. B. äquivalente Methoden zur Wiederverkaufspreis- bzw. Kostenaufschlagsmethode mit rechtlich vorgegebenen fixen Bruttomargen) angewendet werden müssen.

Grundsätzlich hängt die Wahl der angemessenen Verrechnungspreismethode von der Verteilung der Funktionen, Risiken sowie den wesentlichen Wirtschaftsgütern (vor allem immaterielle Wirtschaftsgüter) sowie von der Verfügbarkeit zuverlässiger Fremdvergleichsdaten der an der konzerninternen Transaktion beteiligten Parteien ab. Beispielsweise könnte die transaktionsbezogene Nettomargenmethode, die auf den Vergleich von Gewinnkennziffern unabhängiger Vergleichsunternehmen abstellt, zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise für Routinefunktionen (siehe hierzu beispielsweise [Kap. 4.4.3](#)), wie etwa Auftragsfertigung, angewendet werden. Für Unternehmen, die hingegen als Strategieträger einzustufen sind oder über wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter verfügen, ist indes die transaktionsbezogene Nettomargenmethode keine geeignete Methode. Dies liegt darin begründet, dass solche Unternehmen in der Regel einzigartig sind bzw. über eine einzigartige Kombination von Funktionen, Risiken und wesentlichen (immateriellen) Wirtschaftsgütern verfügen. Der Vergleich mit Gewinnkennziffern unabhängiger Vergleichsunternehmen kann diesem Umstand jedoch nicht mit hinreichender Genauigkeit gerecht werden, sodass diese Methode als unzuverlässig für eine solche Konstellation ausscheidet. Als grundsätzliche Datenquellen für die Durchführung des Fremdvergleichs anhand der Verrechnungspreismethoden kommen Daten aus vergleichbaren Geschäften zwischen fremden Dritten (externer Vergleich) oder Daten aus vergleichbaren Geschäften zwischen dem Steuerpflichtigen und fremden Dritten (interner Vergleich) in Betracht. Die Verfügbarkeit von geeigneten Daten ist bei der Auswahl der Methode genau zu prüfen.

Die OECD-RL bezeichnen die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden als die Methoden, mit denen sich am unmittelbarsten feststellen lässt, ob die konzerninternen Transaktionen fremdüblichen Bedingungen unterliegen.<sup>2</sup> Allerdings wird anerkannt, dass die Standardmethoden in der Praxis aufgrund mangelnder empirischer Fremdvergleichswerte weniger geeignet sein können als die gewinnbezogenen Methoden. Insofern sind die OECD-RL mittlerweile von der Sichtweise abgekommen, dass die Standardmethoden bevorzugt anzuwenden sind, vielmehr wird nun die „am besten geeignete“ Methode in den

---

<sup>2</sup> Vgl. Tz. 2.3 OECD-RL.

Vordergrund gestellt. Auch gemäß den deutschen Verrechnungspreisvorschriften ist die Auswahl der angemessenen Verrechnungspreismethode insbesondere von der Verfügbarkeit geeigneter Fremdvergleichsdaten abhängig (siehe Ausführungen [Kap. 5.3.1](#)).

Für die Wahl der am besten geeigneten Methode für die Durchführung des Fremdvergleichs ist es zum einen erforderlich, die **Höhe der Vergleichbarkeit** von geprüften Transaktionen und Vergleichstransaktionen zu untersuchen, und zum anderen die **Qualität** der zugrunde liegenden **Daten und Annahmen** zu überprüfen. Darüber hinaus sollte auf Basis der durchgeführten Funktions- und Risikoanalyse geprüft werden, ob die Ausgestaltung der konzerninternen Transaktion an sich mit den tatsächlich ausgeübten Tätigkeiten und kontrollierten Geschäftsrisiken übereinstimmt (siehe nähere Ausführungen hierzu in [Kap. 4](#) dieses Buches).

Zur Prüfung der Vergleichbarkeit von Transaktionen sind vor allem die folgenden Aspekte relevant:<sup>3</sup>

- Eigenschaften der übertragenen Wirtschaftsgüter oder erbrachten Dienstleistungen;
- die von den Transaktionspartnern wahrgenommenen Funktionen und Risiken sowie eingesetzte Wirtschaftsgüter;
- Vertragsbedingungen;
- die wirtschaftlichen Verhältnisse der Transaktionspartner; und
- die von den Transaktionspartnern verfolgten Geschäftsstrategien.

Die Qualität der zugrunde gelegten Daten und Annahmen ist vor dem Hintergrund der folgenden Aspekte zu prüfen:

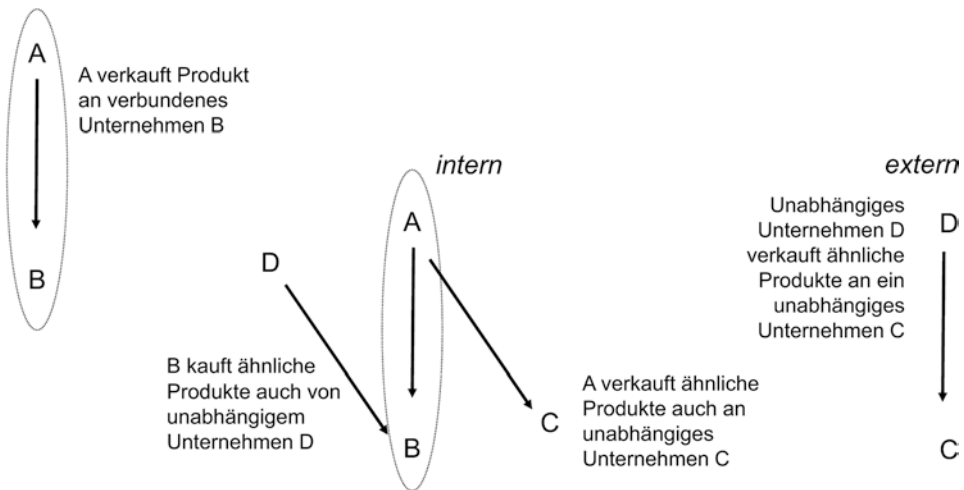
- der Vollständigkeit und Richtigkeit der Daten;
- der Verlässlichkeit der Annahmen; und
- der Anfälligkeit des Ergebnisses in Bezug auf Mängel in den Daten und Annahmen.

Grundsätzlich ist es gemäß den OECD-RL und den deutschen Verrechnungspreisvorschriften nicht erforderlich, mehr als eine Verrechnungspreismethode anzuwenden.<sup>4</sup>

In den nachfolgenden Kapiteln werden die einzelnen OECD-Verrechnungspreismethoden näher vorgestellt sowie ihre Anwendbarkeit in der Praxis diskutiert.

<sup>3</sup> Vgl. Tz. 1.17, 1.19 bis 1.32 OECD-RL; Tz. 1.33 bis 1.40 OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10; Tz. 3.4.10.2 und 3.4.12.7 VWGV; Tz. 2.1.3. VWG 1983.

<sup>4</sup> Vgl. Tz. 2.11 OECD-RL, § 2 Abs. 2 GAufzV.



**Abb. 5.2** Grundfälle der Preisvergleichsmethode

## 5.2.2 Preisvergleichsmethode

### 5.2.2.1 Beschreibung der Preisvergleichsmethode

Bei der Preisvergleichsmethode (oder auch „CUP-Methode“) werden zur Prüfung der Fremdüblichkeit von Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen direkte Preise als Vergleichskriterium herangezogen.<sup>5</sup> Dabei werden die zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten Preise mit den Preisen verglichen, die von nicht verbundenen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vereinbart worden sind oder wären.

Beim **externen Preisvergleich** werden Preise, die zwischen verbundenen Unternehmen verrechnet werden, mit Preisen verglichen, wie sie am Markt zwischen fremden Dritten vereinbart worden sind. Beim **internen Preisvergleich** hingegen werden Preise, die zwischen verbundenen Unternehmen verrechnet werden, mit Preisen verglichen, die das verbundene Unternehmen im Rahmen vergleichbarer Transaktionen mit unverbundenen Unternehmen vereinbart hat.

Die [Abb. 5.2](#) veranschaulicht grafisch die möglichen Grundfälle der Preisvergleichsmethode.

Die Preisvergleichsmethode ist grundsätzlich eine der verlässlichsten Verrechnungspreismethoden, wenn die Transaktionen identisch sind oder nur geringfügige, leicht quantifizierbare Unterschiede bestehen. Gemäß OECD-RL gehören zu den wichtigen Vergleichskriterien die Eigenschaften der gehandelten Güter oder Leistungen, die ausgeübten Funktionen der beteiligten Unternehmen unter Berücksichtigung von eingesetzten Vermögensgegenständen sowie übernommenen Risiken, Vertragsbedingungen sowie die wirtschaftlichen Umstände und Geschäftsstrategien der beteiligten Transaktionspartner.<sup>6</sup>

<sup>5</sup> Vgl. Tz. 2.13 OECD-RL; Tz. 2.2.2.VWG 1983.

<sup>6</sup> Vgl. Tz. 1.36 OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10.

Die Preisvergleichsmethode setzt ein sehr hohes Maß an Vergleichbarkeit von Produkten und Funktionen voraus. Um diesen Anforderungen zu entsprechen, sollten die Transaktionen im Hinblick auf verschiedene Charakteristika vergleichbar sein, was im Einzelfall jeweils geprüft werden muss. Die wichtigsten Kriterien sind die Folgenden:

- Vergleichbarkeit von Produkten bzw. Leistungen (z. B. Qualität, Lebenszyklus)
- Absatzvolumen (z. B. Kostendegressionseffekte, Vertriebsbündelung)
- Marktgegebenheiten (z. B. Wettbewerbssituation, politischer Rahmen)
- Vertragsbedingungen (z. B. Haftungsvereinbarungen)
- Geografische Kriterien (z. B. nationale Strukturen)
- Immaterielle Einflussfaktoren (z. B. Marken, Patente)
- Risiken (z. B. Inflationsrisiken, Währungsrisiken)

Grundsätzlich besteht die Möglichkeit, die Vergleichbarkeit von Fremdvergleichsdaten im Rahmen der Preisvergleichsmethode durch geeignete Anpassungsrechnungen zu erhöhen, durch die der Einfluss von gegebenenfalls abweichenden Faktoren auf den Preis eliminiert werden kann.<sup>7</sup> Solche Anpassungsrechnungen sollten jedoch auf nachvollziehbaren Daten und Annahmen beruhen sowie eine entsprechende Dokumentation erstellt werden, um diese der Finanzverwaltung auf Anfrage erläutern zu können.

#### **5.2.2.2 Praktische Anwendung der Preisvergleichsmethode**

Die Preisvergleichsmethode ist den OECD-RL zufolge die direkteste und zuverlässigste Methode zur Prüfung der Fremdüblichkeit konzerninterner Transaktionen. Daher ist es in der Praxis zunächst erforderlich zu prüfen, ob diese Methode für den vorliegenden Fall anwendbar ist. Daher muss im Rahmen der ökonomischen Analyse geprüft werden, ob Preisvergleichsdaten aus vergleichbaren Geschäften zwischen fremden Dritten (externer Vergleich) oder Daten aus vergleichbaren Geschäften zwischen dem Steuerpflichtigen und fremden Dritten (interner Vergleich) verfügbar sind.

In der Praxis findet die Preisvergleichsmethode nur relativ selten Anwendung. Dies liegt insbesondere darin begründet, dass die Voraussetzungen für den Preisvergleich in vielen Fällen nicht vollständig gegeben sind. Der Preisvergleich erfordert ein sehr hohes Maß an Produktvergleichbarkeit (in der Regel identische Produkte) und Vergleichbarkeit anderer preisrelevanter Faktoren wie z. B. Transaktionsvolumen und -bedingungen. Sofern eine oder mehrere dieser Voraussetzungen nicht erfüllt sind, können sich erhebliche Unterschiede in den Preisen ergeben, sodass ein Vergleich von Preisen keine zuverlässigen Ergebnisse liefern würde. Die hohen Anforderungen an die Vergleichbarkeit von Transaktionen bedeuten jedoch in der Praxis oftmals, dass die Durchführung eines Preisvergleichs als zuverlässige Methode abgelehnt werden muss.

Die Voraussetzung für die Durchführung des **externen Preisvergleichs** ist die Verfügbarkeit von Preisen, die in vergleichbaren Transaktionen zwischen zwei unverbundenen

<sup>7</sup> Vgl. Tz. 2.2.2. VWG 1983.



Unternehmen vereinbart wurden. Der externe Preisvergleich kann jedoch eher als eine theoretische Möglichkeit bezeichnet werden, da es sich in der Praxis häufig als schwierig bzw. unmöglich erweist, Preise oder entsprechende Finanzdaten für gleiche bzw. vergleichbare Transaktionen zwischen fremden Dritten zu erhalten. Aufgrund der zunehmenden Verknüpfung von konzerninternen Wertschöpfungsketten über Landesgrenzen hinweg werden in der Regel sehr spezielle Güter und Leistungen zwischen verbundenen Unternehmensteilen übertragen, etwa Halbfertigprodukte oder bestimmte Funktionen werden als Dienstleistung erbracht (z. B. Shared Service Center für die Abwicklung bestimmter Geschäftsprozesse). Für solche einzigartigen Liefer- und Leistungsbeziehungen im Rahmen der konzerninternen Wertschöpfungskette wird es in der Regel keine vergleichbaren (Markt-) Preise geben, die für einen Preisvergleich herangezogen werden können.

Ein **externer Preisvergleich** ist in der Regel nur **bei standardisierten Massengütern (Commodities)** möglich, die an Warenbörsen oder anderen öffentlichen Märkten regelmäßig gehandelt werden. Dies wurde von der OECD im Rahmen des BEPS Projekts deutlich adressiert.<sup>8</sup> Demzufolge soll der Steuerpflichtige bei der Preissetzung für Commodity Transaktionen im Konzern möglichst auf lokale oder internationale Börsenpreisdaten zum entsprechenden Zeitpunkt der Transaktion zurückgreifen. Jedoch spielt auch hier die Vergleichbarkeit sämtlicher wirtschaftlich relevanter Merkmale der konzerninternen Transaktion mit Markttransaktionen eine Rolle, insbesondere die physischen Merkmale und Qualität der Ware, gehandeltes Volumen, Vertragsbedingungen, Zeitraum der Vereinbarung, Lieferzeitpunkt und Lieferkonditionen, Versicherungen, Transport sowie Währung. Die Preise für an Warenterminbörsen gehandelten Waren basieren in aller Regel auf standardisierten Verträgen und Bedingungen. Sofern solche Börsenpreise für die Verrechnungspreisbestimmung verwendet werden, sollte die Vergleichbarkeit der Bedingungen in der konzerninternen Transaktion mit den standardisierten Verträgen überprüft werden. Sofern es Abweichungen gibt, die sich materiell auf den Preis auswirken, sind entsprechende Anpassungen vorzunehmen um eine hinreichende Vergleichbarkeit herzustellen.

Darüber hinaus kommt ein **externer Preisvergleich** möglicherweise bei Darlehensbeziehungen oder anderen **konzerninternen Finanzierungstransaktionen** in Betracht, da Informationen über marktübliche Zinssätze bzw. andere Kapitalmarktdaten aufgrund der höheren Transparenz an den Finanzmärkten von einschlägigen Datenanbietern verfügbar sind. Dies bedeutet zwar nicht, dass für diese Daten jeweils eine vollständige Vergleichbarkeit aller relevanten Faktoren gegeben ist. Allerdings sind bei diesen Daten grundsätzlich auch Anpassungsrechnungen auf Basis von finanzmathematischen Konzepten möglich, etwa in Bezug auf internationale Zinsparitäten bzw. der Annahme effizienter Kapitalmärkte und dem Ausschluss von außergewöhnlichen Gewinnen aus Arbitragegeschäften. So sind u. a. in einem angemessenen Rahmen Anpassungsrechnungen für Zinssätze in Finanzierungstransaktionen hinsichtlich der Unterschiede in den Währungen oder Laufzeiten auf Basis anerkannter finanzmathematischer Zusammenhänge und entsprechenden

---

<sup>8</sup> Vgl. Tz. 2.16A bis 2.16E OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10.



Formeln möglich. Kapitalmarktdaten können somit zumindest als eingeschränkt vergleichbare Daten bezeichnet werden, die sich für die Durchführung eines Preisvergleichs in der Praxis eignen. Grundsätzlich ist es aber auch möglich, dass für bestimmte konzerninterne Finanzierungstransaktionen vollständig vergleichbare Daten ermittelt werden, etwa für kurzfristige und standardisierte Finanzprodukte.

Ferner kann unter Umständen ein externer Preisvergleich für Lizenztransaktionen anwendbar sein. Informationen über Lizenzsätze und entsprechende Verträge sind teilweise aus öffentlich zugänglichen Datenbanken (etwa RoyaltyStat, LexisNexis oder Royalty Source) erhältlich. Diese Datenbanken bedienen sich in der Regel Verträgen, die an einer US-Börse gehandelte Unternehmen im Rahmen ihrer Veröffentlichungspflichten der US Börsenaufsichtsbehörde (Security Exchange Commission) offen legen müssen. Die OECD hat im Rahmen des BEPS Projekts noch einmal klargestellt, dass dieser Ansatz zwar grundsätzlich akzeptabel ist, allerdings bei der Verwendung dieser Daten für einen externen Preisvergleich eine genaue Prüfung auf Vergleichbarkeit (insbesondere in Bezug auf das lizenzierte Gut) erforderlich ist.<sup>9</sup> Da bei der praktischen Durchführung einer Datenbankstudie häufig nicht vollständig sichergestellt werden kann, dass die lizenzierten (immateriellen) Wirtschaftsgüter hinreichend miteinander vergleichbar sind, ist dieser datenbankbezogene Ansatz in der (Betriebsprüfungs-) Praxis zunehmend umstritten. Daher können die aus Datenbanken ermittelten Lizenzsätze auch höchstens als „eingeschränkt vergleichbar“ bezeichnet werden.

### Beispiel 5.1: Externer Preisvergleich bei Darlehen

#### Sachverhalt:

Die A GmbH mit Sitz in Deutschland ist ein Unternehmen in der Automobilindustrie. Die Gesellschaft verfügt aus ihren regulären Geschäftstätigkeiten über freie liquide Mittel, welche sie kurz- bzw. mittelfristig nicht benötigt, und hat ihrer Schwestergesellschaft B Srl in Italien ein Darlehen über 10 Mio. EUR mit einem fixen Zinssatz von 4 % gewährt. Das Darlehen beginnt am 1.7.2015 und hat eine feste Laufzeit von 5 Jahren. Die B Srl hat keine vergleichbaren Finanzierungstransaktionen wie etwa mit Banken.

#### Lösung:

Um einen fremdüblichen Preis (d. h. Zinssatz in diesem Fall) für diese Transaktion zu bestimmen, kommt ein externer Preisvergleich in Betracht, da Informationen über Finanzierungstransaktionen von Unternehmen aus öffentlichen Datenbanken grundsätzlich verfügbar sind (beispielsweise Zinssätze für die Ausgabe von Unternehmensanleihen oder Bonds). Darüber hinaus handelt es sich nicht um einen Durchreichkredit auf Seiten des deutschen Darlehensgebers, d. h., es wurde keine entsprechende Finanzierung zuvor bei einem externen Finanzdienstleister aufgenommen, die für die Verrechnungspreisfindung zu berücksichtigen wäre. Auch hat der italienische

<sup>9</sup> Vgl. Tz. 6.130 OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10.

Darlehensnehmer keine vergleichbaren Transaktionen mit Dritten (z. B. der Hausbank), aus denen gegebenenfalls Fremdvergleichswerte abgeleitet werden können.

Die relevanten Faktoren für die Ermittlung von Zinssätzen sind vor allem die Kreditwürdigkeit des Darlehensnehmers sowie die Darlehensbedingungen (Laufzeit, Kündigungsrechte, Besicherung, Währung usw.). Um vergleichbare Transaktionen für das vorliegende konzerninterne Darlehen aus Datenbanken zu identifizieren, ist es in einem ersten Schritt erforderlich, die Kreditwürdigkeit der B Srl zu bestimmen. Dies kann beispielsweise durch die Analyse der Finanzdaten (insbesondere Verschuldungsgrad sowie Profitabilität) der B Srl zum Zeitpunkt der Vergabe des Darlehens und Ratingmodellen von entsprechenden Anbietern (in der Regel Ratingagenturen) geschehen. Im Fall der B Srl hat die Kreditwürdigkeitsanalyse ein Rating von BB- (in Terminologie der Rating Agentur Standard & Poors) ergeben.

In einem zweiten Schritt wird nun nach vergleichbaren Finanzierungstransaktionen auf dem Anleihenmarkt in geeigneten Datenbanken gesucht. Relevante Kriterien hierbei sind:

- Kreditwürdigkeit des Darlehensnehmers (BB-),
- Vergabezeitpunkt (1.7.2015),
- Laufzeit (5 Jahre),
- Währung (EUR),
- Kündigungsmöglichkeit (Put oder Call Option) sowie
- Industrie (Automobilindustrie).

Die Suche in der Datenbank hat in diesem Fall einen Datensatz von 10 vergleichbaren Anleihetransaktionen ergeben. Nach Berechnungen der effektiven Zinssätze dieser Vergleichstransaktionen erhält man eine Bandbreite von Zinssätzen zwischen 2,5 und 6%. Da nicht gewährleistet ist, dass alle relevanten Faktoren der Vergleichstransaktionen vollständig vergleichbar sind, wird eine interquartile Bandbreite berechnet, um ggf. Ausreißer-observationen zu eliminieren. Die interquartile Bandbreite reicht von 3,5 bis 5%. Somit wäre in diesem Fall anhand eines externen Preisvergleichs der Nachweis erbracht, dass der zwischen der A GmbH und B Srl vereinbarte Zinssatz in Höhe von 4% dem Fremdüblichkeitsgrundsatz standhält.

In der Praxis kann es notwendig sein, die oben genannten Suchkriterien etwas zu erweitern, um ggf. einen größeren Datensatz an Vergleichstransaktionen zu ermitteln. Dies würde dann entsprechende Anpassungsrechnungen (beispielsweise für geringe Unterschiede in den Laufzeiten oder der Währung) erforderlich machen.

Ein **interner Preisvergleich** erfordert, dass zumindest eines der verbundenen Unternehmen (entweder Lieferant oder Abnehmer) neben den Konzerntransaktionen auch eng vergleichbare Transaktionen mit unverbundenen Unternehmen tätigt. Ein interner Preisvergleich ist somit nur in Fällen möglich, in denen die oben genannten Vergleichskriterien (Produktgleichheit, Transaktionsvolumen, Marktgegebenheiten, Vertragsbedingungen, geografische Kriterien, immaterielle Wirtschaftsgüter sowie übernommene Risiken)

erfüllt sind. In der Praxis bedeutet dies, dass ein Unternehmen nahezu identische Transaktionen mit verbundenen wie unverbundenen Unternehmen haben müsste, was sehr häufig nicht der Fall ist und ein interner Preisvergleich dann als nicht anwendbar abgelehnt werden muss.

Häufig werden zwar Güter auch über unverbundene Gesellschaften abgesetzt, es ist aber oft nicht möglich ein hinreichendes Maß an Vergleichbarkeit – z. B. wegen unterschiedlicher geographischer Märkte und Transaktionsvolumina – sicherzustellen, so dass ein interner Preisvergleich für Warentransaktionen oder Dienstleistungen nicht möglich ist. Nichtsdestotrotz gibt es Fälle, in denen ein interner Preisvergleich in der Praxis möglich ist, beispielsweise für konzerninterne Finanzierungstransaktionen oder auch Lizenztransaktionen.

### Beispiel 5.2: Interner Preisvergleich bei Lizenzen

#### Sachverhalt:

Die D AG ist ein Maschinenbauunternehmen mit Sitz in Deutschland und hat Tochtergesellschaften in Frankreich, Italien, Großbritannien, Spanien, USA und Kanada. Die Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten hinsichtlich der Maschinenprodukte werden in Deutschland durchgeführt bzw. sofern hierzu Tätigkeiten von Tochtergesellschaften übernommen werden, trägt die D AG die entsprechenden Aufwendungen. Die D AG ist somit Eigentümer sämtlicher technologischer IWG und hat entsprechende Patente angemeldet. Da es sich um große und aufwendige Anlagen handelt, werden diese im Ausland durch die Tochtergesellschaften vor Ort gefertigt und vertrieben. Die D AG hat mit allen Tochtergesellschaften Lizenzverträge hinsichtlich der technischen IWG abgeschlossen. Der Lizenzsatz beträgt 5% vom Umsatz, der aus dem Verkauf der gefertigten Maschinen an die Kunden resultiert. Historisch bedingt hat die D AG keine Tochtergesellschaft in Australien sondern arbeitet seit vielen Jahren mit einem unabhängigen Unternehmen zusammen, welches vor Ort in Australien mit den anderen Tochtergesellschaften vergleichbare Geschäftstätigkeiten entfaltet. Das australische Unternehmen hat ebenfalls einen Lizenzvertrag mit der D AG abgeschlossen mit einem Lizenzsatz von 5% auf die Umsätze mit den in Lizenz gefertigten Maschinen.

#### Lösung:

Grundsätzlich käme bei dem vorliegenden Sachverhalt die Anwendung eines internen Preisvergleichs in Betracht, sofern die Verträge der D AG mit verbundenen Tochtergesellschaften sowie dem konzernfremden Unternehmen in Australien vergleichbar sind. Eine detaillierte Prüfung der Verträge hat ergeben, dass diese nahezu identische Konditionen aufweisen: es handelt sich um den gleichen Lizenzinhalt, der Vertrag ist exklusiv für ein definiertes Absatzgebiet, Kündigungsfristen und Laufzeit sind ähnlich und die Vertragsparteien haben vergleichbare Rechte und Pflichten. Darüber hinaus hat eine Analyse der Marktgegebenheiten ergeben, dass der australische Markt für diese Maschinen hinsichtlich Preisniveau, Entwicklungsgrad und Größe im Grundsatz mit den Märkten, die von den Tochtergesellschaften der D AG bedient werden,

vergleichbar ist. Aus den vorgenannten Gründen wurde geschlossen, dass ein interner Preisvergleich in diesem Fall anwendbar ist und der Nachweis der Fremdüblichkeit des Lizenzsatzes wird somit erbracht.

Als problematisch könnte sich in dem vorgenannten Beispiel erweisen, wenn eine Tochtergesellschaft der D AG als Lizenznehmer über einen längeren Zeitraum relativ hohe Gewinne oder Verluste erwirtschaftet. Der erste Fall könnte durch eine Betriebsprüfung in Deutschland aufgegriffen werden, und es ist dann damit zu rechnen, dass die Vergleichbarkeit der Verträge durch die deutsche Finanzverwaltung sehr kritisch betrachtet und angezweifelt wird. Im zweiten Fall wäre unter Umständen mit einer intensiven Prüfung des vereinbarten Lizenzsatzes durch die entsprechende ausländische Finanzbehörde zu rechnen. Für beide Fälle sollte daher genau dokumentiert werden, welche Schritte unternommen wurden, um die tatsächliche Vergleichbarkeit der Verträge und Marktbedingungen zu prüfen und zu welchem Ergebnis die Analyse geführt hat.

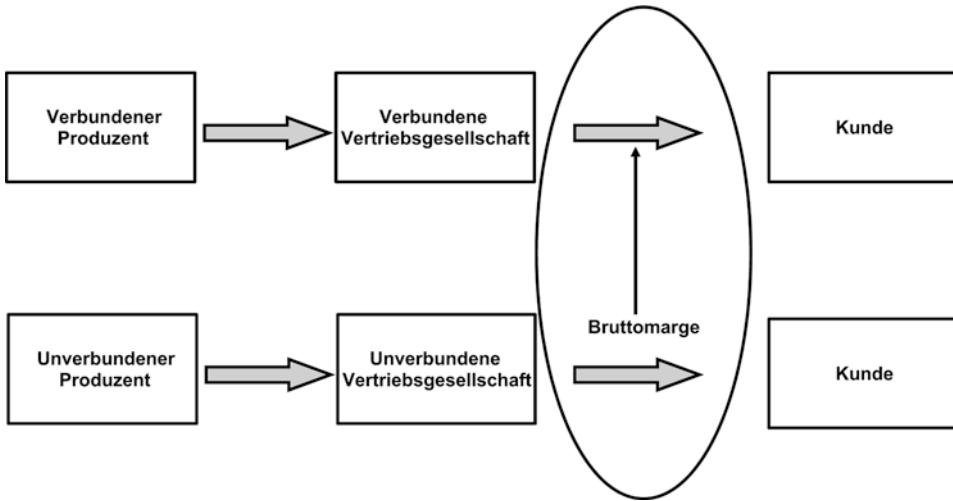
### **Beispiel 5.3: Interner Preisvergleich bei Warentransaktionen**

#### **Sachverhalt:**

Die Konsum AG ist ein Hersteller von Konsumgüterartikeln mit Sitz in Deutschland. Die Gesellschaft produziert alle Güter in Deutschland und vertreibt in Deutschland selbst an Supermarktketten, Warenhäuser, Versandhäuser und in kleinerem Umfang an Großhändler. Im Ausland vertreibt die Gesellschaft ihre Produkte über eigene Tochtergesellschaften in Frankreich, Italien, Großbritannien, Spanien und Niederlande. In kleineren geografischen Märkten, in denen sich die Gründung einer eigenen Vertriebsorganisation für den Konsum AG Konzern nicht rentieren würde, findet der Import und Vertrieb über unverbundene Distributoren statt. Dies betrifft insbesondere Finnland, Griechenland und Portugal.

#### **Lösung:**

Bei dem oben geschilderten Sachverhalt wäre grundsätzlich zu prüfen, ob ein interner Preisvergleich für die Warentransaktionen der Konsum AG möglich ist, denn die Konsum AG verkauft die gleichen Konsumgüter an verbundene Gesellschaften (Vertriebsgesellschaften im Ausland) wie an fremde Dritte (Kunden in Deutschland sowie Distributoren in Finnland, Griechenland und Portugal). Nach einer näheren Analyse der anderen wichtigen Vergleichskriterien für den Preisvergleich stellt sich jedoch heraus, dass die Produkte der Konsum AG in den verschiedenen Märkten unterschiedlich positioniert sind und nachgefragt werden. Beispielsweise können die Produkte in einigen Ländern wie Finnland, Griechenland, Großbritannien und Niederlande aufgrund der Marktgegebenheiten zu höheren Preisen an den Endkunden verkauft werden als in anderen Ländern. Darüber hinaus sind die Absatzvolumen an die Distributoren in Finnland, Griechenland und Portugal mit jährlich unter 1 Mio. EUR deutlich geringer als die Absatzvolumen an die verbundenen Vertriebsgesellschaften. Schließlich sind die Preise, welche die Konsum AG von ihren Kunden in Deutschland, d. h. vorwiegend Supermarktketten, Warenhäuser und Versandhäuser, verlangt nicht vergleichbar, da es



**Abb. 5.3** Grundfall externe Wiederverkaufsmethode

sich nicht um die gleiche Marktstufe handelt. Während die Kunden der Konsum AG in Deutschland an Endkunden verkaufen, ist die Vertriebsgesellschaft im Ausland für den Handel an dort ansässigen Einzelhandelsunternehmen verantwortlich. Aus diesen Gründen wurde ein Preisvergleich im vorliegenden Fall als nicht anwendbar abgelehnt.

## 5.2.3 Wiederverkaufsmethode

### 5.2.3.1 Beschreibung der Wiederverkaufsmethode

Im Gegensatz zur Preisvergleichsmethode, bei der Verrechnungspreise direkt mit Fremdpreisen verglichen werden, wird bei Anwendung der Wiederverkaufsmethode die Bruttomarge aus dem Verkauf von Produkten, die von verbundenen Unternehmen bezogen wurden, mit Bruttomargen aus vergleichbaren Transaktionen zwischen unabhängigen Unternehmen verglichen. d. h., dass der Wiederverkäufer durch den Verkauf eine angemessene Brutto-Gewinnspanne erzielen sollte.

Der Grundfall der Wiederverkaufsmethode ist in [Abb. 5.3](#) grafisch veranschaulicht.

Die Wiederverkaufsmethode geht von dem Preis aus, zu dem ein von einem verbundenen Unternehmen bezogenes Produkt an fremde Dritte weiter veräußert worden ist.<sup>10</sup> Der Preis, der für das Geschäft zwischen den verbundenen Unternehmen anzusetzen ist, wird also anhand des Marktpreises aus dem Wiederverkauf errechnet.<sup>11</sup> Der Wiederverkaufspreis wird dann durch eine fremdübliche Bruttomarge reduziert, mit der die allgemeinen Verwaltungs- und Vertriebskosten gedeckt werden sollen und ein den Funktionen

<sup>10</sup> Vgl. Tz. 2.21 OECD-RL, Tz. 2.2.3 VWG 1983.

<sup>11</sup> Vgl. Tz. 2.2.3. VWG 1983.

und Risiken entsprechender, angemessener Gewinn erzielt werden kann. Ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Verrechnungspreis ergibt sich aus dem Wiederverkaufspreis nach Abzug der angemessenen Bruttomarge und etwaigen Kosten, die sich aus dem Kauf der Leistung ergeben haben (z. B. Einfuhrzölle).

Diese Methode eignet sich insbesondere für Vertriebsgesellschaften, die Produkte weiterverkaufen ohne diese physisch zu verändern bzw. ihnen weiteren materiellen Wert hinzuzufügen.<sup>12</sup> Schwierigkeiten bei der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode ergeben sich dann, wenn Unternehmen neben dem Vertrieb weitere Funktionen ausüben, durch die ein wesentlicher Mehrwert generiert wird. Wenn also beispielsweise Teile des Produktionsprozesses (Zusammenbau von Komponenten etc.) von der Vertriebsgesellschaft übernommen werden, schränkt dies die Anwendbarkeit der Wiederverkaufspreismethode aufgrund der Unterschiede in den Kostenstrukturen im Vergleich zu unabhängigen Vertriebsgesellschaften erheblich ein.

Im Gegensatz zur Preisvergleichsmethode stellt die Wiederverkaufspreismethode weniger hohe Anforderungen im Hinblick auf die Produktvergleichbarkeit. Der Vergleich von Bruttomargen setzt vielmehr einen detaillierten Vergleich der Funktionen, Risiken und Vertragsbedingungen des konzerninternen und des Vergleichsgeschäfts voraus. Daher ist bei kontrollierten und nicht-kontrollierten Transaktionen desselben Wiederverkäufers (**interne Wiederverkaufspreismethode**) mit hoher Wahrscheinlichkeit ein höheres Maß an Vergleichbarkeit zu erwarten, als bei einem Vergleich zu Geschäften mit anderen Lieferanten (**externe Wiederverkaufspreismethode**). Die Anwendung der externen Wiederverkaufspreismethode empfiehlt sich daher nur dann, sofern nicht auf interne Vergleichstransaktionen zurückgegriffen werden kann.

Die Wiederverkaufspreismethode würde zu unzuverlässigen Ergebnissen führen, falls zwischen der kontrollierten und unkontrollierten Transaktion hinsichtlich der folgenden Punkte Unterschiede bestehen:

- der Markt- bzw. Handelsstufe (z. B. Verkauf an Vertriebsgesellschaften im Vergleich zu Einzelhändler oder Endnutzer),
- den ausgeübten Funktionen (z. B. technischer Vertrieb, Lagerhaltung, Kundenservice, Installation, Marketing), oder
- den mit der Transaktion verbundenen Risiken (z. B. Währungsrisiken, Haftungsrisiken, Transportrisiken).

Um den Mangel an Vergleichbarkeit von kontrollierten und nicht-kontrollierten Transaktionen auszugleichen, wäre es möglich hinsichtlich der folgenden Punkte Anpassungsrechnungen in angemessenem Umfang vorzunehmen:

---

<sup>12</sup> Vgl. Tz. 2.26 und 2.29 OECD-RL; Tz. 3.1.3. Beispiel 1 VWG 1983.

- Lagerumschlag,
- Vertragsbedingungen,
- Frachtkosten, und
- sonstige messbare Abweichungen.

Sofern Anpassungsrechnungen vorgenommen werden, sollten diese auf nachvollziehbaren Daten und Annahmen gestützt sein. Dazu sollten diese anschließend sauber dokumentiert werden, um sie der Finanzverwaltung auf Anfrage erläutern zu können.

### 5.2.3.2 Praktische Anwendung der Wiederverkaufspreismethode

Die OECD-RL sehen die Wiederverkaufspreismethode vor allem als geeignete Methode zur Bestimmung von Verrechnungspreisen gegenüber Vertriebsgesellschaften an, da diese in der Regel von verbundenen Gesellschaften bezogene Waren zu Marktpreisen an externe Geschäftspartner weiter veräußern.

Grundsätzlich könnte die **externe Wiederverkaufspreismethode** zur Bewertung der Fremdüblichkeit der Preise zwischen verbundenen Unternehmen herangezogen werden, wenn Informationen über die in vergleichbaren Geschäften zwischen konzernfremden, unverbundenen Unternehmen generierten Bruttomargen verfügbar sind. Ein Vergleich von Bruttomargen erfordert gewöhnlich ein hohes Maß an Informationen über die Funktionen, Risiken und immaterielle Wirtschaftsgüter, die in dem Geschäft der Vertriebsaktivität eine Rolle spielen.<sup>13</sup> Weiterhin erfordert ein externer Bruttomargenvergleich, dass die Rechnungslegung auf Ebene des zu analysierenden verbundenen Unternehmens und auf Ebene des unabhängigen Vergleichsunternehmens einheitlich erfolgt, z. B. dass die Vertriebskosten oder Materialkosten die gleichen Kostenkomponenten enthalten. Weiterhin kann der gesamte Bruttogewinn eines Unternehmens nur über dessen Jahresabschluss eingesehen werden. Bruttomargen können aber bei jedem einzelnen Produkt unterschiedlich ausfallen. Wenn diese Informationen nicht zugänglich sind, kann ein externer Bruttomargenvergleich auf Grundlage von einzelnen Produkten in der Regel nicht verlässlich durchgeführt werden.

In der Praxis erweist es sich häufig als sehr schwierig, ausreichende Informationen zur Anwendung der externen Wiederverkaufspreismethode zu erhalten. Normalerweise werden Unternehmen Daten über erzielte Bruttomargen aus einzelnen Geschäften nicht offenlegen, bzw. falls solche Daten aus irgendeinem Grund verfügbar sind, wird es dennoch schwierig sein, die Vergleichbarkeit von Funktionen und Risiken zu gewährleisten. Prinzipiell können Informationen zu aggregierten Bruttomargen aus Vertriebsaktivitäten auf Gesamtunternehmensebene aus öffentlich zugänglichen Datenbanken ermittelt werden. Da sich allerdings aus öffentlichen Quellen wie Unternehmensdatenbanken oder dem Internetauftritt des Unternehmens lediglich eingeschränkte Informationen über die Funktionen eines Unternehmens ableiten lassen, kann die für einen Bruttomargenvergleich notwendige hohe Vergleichbarkeit von Funktionen und Risiken in vielen Fällen

<sup>13</sup> Vgl. Tz. 2.21 VWG 1983 und 3.27 OECD-RL.



nicht hinreichend sichergestellt werden. Darüber hinaus ist praktisch anzuzweifeln, ob die Daten zu Bruttomargen aus öffentlichen Datenbanken ausreichend verlässlich sind, um zu gewährleisten, dass eine einheitliche Behandlung der Kosten (Materialkosten, Vertriebs- und Verwaltungskosten) bei jedem vergleichbaren Unternehmen gegeben ist. Eine Analyse auf Ebene des Bruttogewinns erfordert allerdings implizit, dass derartige Kostenkomponenten für jedes vergleichbare Unternehmen identisch bestimmt werden. Hierzu wären jedoch sehr detaillierte Finanzdaten oder gar ein Zugang zu der Finanzbuchhaltung des Unternehmens erforderlich, um dies zu gewährleisten. Insgesamt führen die oben genannten Schwierigkeiten bei der Anwendung der externen Wiederverkaufspreismethode in der Praxis häufig dazu, dass eine verlässliche Anwendung dieser Methode in vielen Fällen nicht gegeben ist.

Als Alternative könnte die sog. **modifizierte Wiederverkaufspreismethode** als Bruttomargenmethode Anwendung finden. Um die oben genannten Schwierigkeiten bei der Verwendung von Bruttomargen als zuverlässige Daten für den Fremdvergleich zu umgehen, werden bei der modifizierten Wiederverkaufspreismethode die für den Fremdvergleich verwendeten Bruttomargen in einem zweistufigen Verfahren auf Basis von Nettogewinnmargen von unabhängigen Vergleichsunternehmen und der Höhe der Vertriebs- und Verwaltungskosten des analysierten verbundenen (Vertriebs-) Unternehmens in Relation zum Umsatz ermittelt. Der Fremdvergleich findet also wie bei der Wiederverkaufspreismethode auf Bruttomargenebene des untersuchten Unternehmens statt. Weitere Ausführungen zur Ermittlung von Nettogewinnmargen sind im Kapitel zur **Transaktionsbezogenen Nettomargenmethode** [Kap. 5.2.5](#) zu finden.

Alternativ wäre die **interne Wiederverkaufspreismethode** zur Bestimmung von Verrechnungspreisen anwendbar, wenn ein Unternehmen vergleichbare Waren sowohl von verbundenen als auch unverbundenen Lieferanten unter gleichen Bedingungen einkauft und diese unverändert an fremde Dritte weiterverträgt. In diesem Fall wäre es unter Umständen möglich, einen Vergleich der erzielten Rohgewinnmargen aus beiden Transaktionen durchzuführen. Hierzu ist es erforderlich, die Vergleichbarkeit der beiden Transaktionen vor dem Hintergrund der oben aufgezählten Vergleichbarkeitskriterien genau zu prüfen. Geringe Unterschiede in der Ausgestaltung beider Transaktionen (z. B. hinsichtlich der übernommenen Funktionen und Risiken) können jedoch bereits einen erheblichen Einfluss auf die erzielten Bruttomargen haben, so dass eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben sein könnte. Sofern eine solche Konstellation bei dem untersuchten Fall tatsächlich vorliegt, ergeben sich in der Praxis jedoch häufig Schwierigkeiten, da die konzernfremd bezogenen Waren häufig nur einen geringen Teil des Umsatzes ausmachen bzw. als Nebenprodukt oder Komplementärgüter zu den konzern eigenen Produkten mit angeboten werden. Dies bedeutet in der Regel, dass damit auch andere Gewinnerzielungsabsichten oder Geschäftsstrategien verfolgt werden, so dass ein Vergleich von Bruttomargen als nicht sinnvoll erscheint. Nichtsdestotrotz sollte dies vor dem Hintergrund des Einzelfalls im Rahmen der Verrechnungspreisanalyse jeweils geprüft werden.



**Beispiel 5.4: Wiederverkaufspreismethode bei Warentransaktionen****Sachverhalt:**

Die W AG ist ein Hersteller von Werkzeugen mit Sitz in Deutschland. Die Gesellschaft entwickelt und produziert alle Güter in Deutschland und vertreibt an Kunden in Deutschland. Aufgrund der eigenen umfangreichen Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten verfügt die W AG über ein innovatives und qualitativ sehr hochwertiges Produktportfolio, welches am Markt eine hohe Reputation genießt. In ausländischen Märkten vertreibt das Unternehmen ihre Produkte in der Regel über konzerneigene Vertriebsgesellschaften, die sich in Frankreich, Italien, Großbritannien, Spanien und den Niederlanden befinden. Die Auslandsgesellschaften sind für die Vermarktung und Bewerbung der Produkte des Konzerns in ihrem jeweiligen Vertriebsgebiet verantwortlich. Insgesamt verkauft die D AG Werkzeuge im Wert von 500 Mio. EUR pro Jahr an ihre Vertriebstöchter im Ausland. Die Verrechnungspreise für die gelieferten Werkzeuge werden so bestimmt, dass die Vertriebstöchter eine Rohgewinnmarge von 25 % aus dem Vertrieb der Produkte an Einzelhändler in ihrem jeweiligen Markt erwirtschaften. Zur Abrundung des Produktportfolios vertreiben die ausländischen Vertriebstöchter zum Teil auch Werkzeuge und Handelsware, die sie von lokalen, unverbundenen Lieferanten beziehen.

**Lösung:**

Da es sich bei den konzerninternen gehandelten Werkzeugen um einzigartige Produkte handelt, für die keine Fremdvergleichspreise auf der Marktstufe zwischen Produktion und Vertriebsebene verfügbar sind, scheidet ein externer und interner Preisvergleich in diesem Fall aus.

Bei dem oben geschilderten Sachverhalt wäre grundsätzlich zu prüfen, ob die interne Wiederverkaufspreismethode anwendbar ist, da die ausländischen Vertriebstöchter Waren sowohl von verbundenen (Werkzeuge der deutschen Konzernmutter) als auch unverbundenen Unternehmen (Handelsware von lokalen Zulieferern) vertreiben. Die beiden Geschäftsbeziehungen sind für jede Vertriebsgesellschaft auf Vergleichbarkeit unter den oben aufgezählten Kriterien zu prüfen. Dabei haben sich folgende Unterschiede herausgestellt:

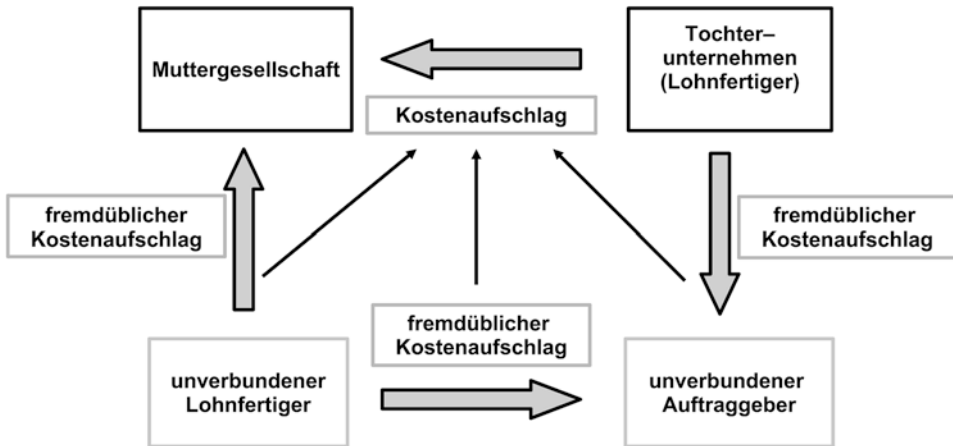
- die Warentransaktionen mit lokalen Zulieferern haben ein deutlich geringeres Volumen und machen lediglich zwischen 5 und 10 % des Wareneinsatzes der Vertriebsgesellschaften aus
- Die Handelswaren werden nur zusätzlich zu den konzerneigenen Werkzeugen vertrieben, entsprechend sind die Margen teilweise sehr gering
- Für die Handelsware werden keine Marketing bzw. Werbemaßnahmen durchgeführt

Da sich nach einer genauen Analyse der beiden Geschäftsbeziehungen deutliche Abweichungen hinsichtlich der Volumen sowie des Funktions- und Risikoprofils ergeben haben, wird die interne Wiederverkaufspreismethode als nicht zuverlässig in diesem Fall abgelehnt.

In einem weiteren Schritt wird geprüft, ob die Fremdüblichkeit der Rohgewinnmarge von 25%, welche die Vertriebstöchter im Ausland erwirtschaften, anhand von Finanzdaten unabhängiger Vergleichsunternehmen belegt werden kann. Hierzu werden mittels Unternehmensdatenbanken 11 Unternehmen aus verschiedenen europäischen Ländern identifiziert, die ebenfalls Werkzeuge vertreiben und nicht zu einem Unternehmensverbund gehören. Es wird ermittelt, dass diese Gesellschaften Rohgewinnmargen zwischen 6 und 40% erwirtschaften. Die interquartile Bandbreite reicht von 10% (unteres Quartil) bis 30% (oberes Quartil) mit einem Medianwert von 17%. Die von den Töchtern der W AG erwirtschaftete Bruttomarge von 25% liegt zwar innerhalb der ermittelten Bandbreite, jedoch erscheint zweifelhaft, ob auf Basis dieser Analyse die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise der W AG wirklich zuverlässig nachgewiesen ist, zumal die ermittelte Bandbreite relativ breit ist.

Die Bruttomarge der Vertriebsunternehmen hängt maßgeblich von den ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken ab. So muss ein Vertriebsunternehmen, welches umfangreichere Funktionen im Vertrieb übernimmt (beispielsweise eigene Marketing und Werbemaßnahmen wie Messeauftritte durchführt bzw. beratungsintensive Produkte vertreibt) eine höhere Bruttomarge erzielen, um die entsprechenden Kosten zu decken und einen Reingewinn zu erwirtschaften, als Vertriebsunternehmen mit einem vergleichsweise geringeren Funktionsprofil. Ebenso muss ein Unternehmen, das mehr Risiken im Rahmen seiner Vertriebstätigkeiten übernimmt (beispielsweise Transportrisiken, Kreditausfallrisiken, Garantierisiken) mit einer höheren Bruttomarge kalkulieren, um gegebenenfalls eintretende Risiken finanziell tragen zu können. Nach nochmaliger Überprüfung der Vergleichbarkeit der 11 identifizierten Vergleichsunternehmen anhand von Informationen aus der Datenbank sowie des Internetauftritts der Unternehmen wird festgestellt, dass detaillierte Informationen zu Funktionen und Risiken nicht für alle Unternehmen mit hinreichender Genauigkeit ermittelt werden können. Auch geben die öffentlich verfügbaren Informationen keinen Aufschluss darüber, nach welchen Rechnungslegungsvorschriften die Vergleichsunternehmen bilanziert haben bzw. ob diese einheitlich angewendet wurden. Somit ist also auch nicht gewährleistet, dass die Ermittlung des Rohgewinns aus dem Vertrieb von Waren nach einheitlichen Rechnungslegungsstandards erfolgt ist, was die Unsicherheit bzgl. der Zuverlässigkeit der ermittelten Bruttomargen weiter erhöht. Da die Informationen zu den Funktionen und Risiken der Vergleichsunternehmen insgesamt als nicht hinreichend angesehen werden, um eine hohe Vergleichbarkeit mit den Vertriebstöchtern der W AG zu gewährleisten und zusätzlich große Unsicherheit hinsichtlich der Vergleichbarkeit von Finanzdaten auf Rohgewinnebene bestehen, wird die Wiederverkaufspreismethode in diesem Fall als nicht zuverlässige Methode verworfen.

Schließlich wird in einem weiteren Schritt geprüft, ob der Fremdvergleich in diesem Fall über einen Vergleich von erzielten Nettomargen auf EBIT Basis erfolgen kann (siehe hierzu Ausführungen zur **Transaktionsbezogenen Nettomargenmethode**).



**Abb. 5.4** Grundfälle der Kostenaufschlagsmethode

## 5.2.4 Kostenaufschlagsmethode

### 5.2.4.1 Beschreibung der Kostenaufschlagsmethode

Die Kostenaufschlagsmethode ist eine geeignete Methode, um Verrechnungspreise für die Lieferung von Waren und Leistungen von Produzenten und Dienstleistern gegenüber verbundenen Unternehmen zu bestimmen. Dabei geht sie von den Kosten aus, die einem verbundenen Unternehmen bei der Erbringung der konzerninternen Lieferungen und Leistungen entstehen.<sup>14</sup> Zur Bestimmung des Verrechnungspreises wird dann auf die ermittelte Kostenbasis ein Gewinnaufschlag addiert, der dem Leistungserbringer einen angemessenen, den wahrgenommenen Funktionen, Risiken und Marktbedingungen entsprechenden Gewinn gewährleistet.

Der Fremdvergleich erfolgt bei dieser Methode durch den Vergleich der Kostenaufschlagsätze in einer kontrollierten und vergleichbaren unkontrollierten Transaktion statt. Die Kostenaufschlagsmethode erfordert einen detaillierten Vergleich von Produkten, Dienstleistungen, Funktionen, Risiken, Produktionskomplexität, Kostenstrukturen und immateriellen Wirtschaftsgütern der untersuchten Transaktion und der Vergleichstransaktion. Von sehr großer Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die Vergleichbarkeit der Kostenbasis zwischen der kontrollierten und unkontrollierten Transaktion, die zur Ermittlung des fremdüblichen Aufschlagssatzes heran gezogen wird. Am wahrscheinlichsten können daher vergleichbare kontrollierte und unkontrollierte Transaktionen innerhalb desselben Herstellers oder Dienstleisters gefunden werden (d. h. **interne Kostenaufschlagsmethode**). Wenn solche Transaktionen nicht vorliegen, kann der Vergleich zu vergleichbaren Verkäufen oder Dienstleistungen von fremden Unternehmen gezogen werden (d. h. **externe Kostenaufschlagsmethode**).

Das Schaubild in [Abb. 5.4](#) veranschaulicht grafisch die möglichen Grundfälle der Kostenaufschlagsmethode am Beispiel eines Lohnfertigers.

<sup>14</sup> Vgl. Tz. 2.39 ff. OECD-RL.

Gemäß den OECD-RL vergleicht die Kostenaufschlagsmethode den Bruttogewinn<sup>15</sup>, den verbundene Parteien in einer konzerninternen Transaktion erzielen mit dem Bruttogewinn, den fremde Dritte in einer vergleichbaren Transaktion erwirtschaften. Bei der Kostenaufschlagsmethode ist zwischen einer Analyse auf Roh- bzw. oder Bruttogewinnenebene (Aufschlag auf die direkten und indirekten Kosten der Leistung) und Nettogewinnenebene (Aufschlag auf sämtliche betrieblichen Aufwendungen für die Leistung) zu unterscheiden, wobei die Kostenaufschlagsmethode im Sinne der OECD-RL als Bruttogewinnanalyse gesehen wird. Die deutschen Verrechnungspreisvorschriften nehmen jedoch hinsichtlich der Ermittlung der Kostenbasis und des Gewinnzuschlags diese strenge Unterscheidung nicht vor. Gemäß der VWG 1983 sind die Kosten nach der Methode zu bestimmen, die auch zur Kalkulation von Preisen in vergleichbaren Geschäftsbeziehungen mit fremden Dritten verwendet wird. Falls keine vergleichbaren Transaktionen mit fremden Dritten bestehen, können die Kosten auch auf Basis von betriebswirtschaftlichen Grundsätzen bestimmt werden.<sup>16</sup> Dies würde grundsätzlich auch eine Verrechnung auf Vollkostenbasis und demzufolge eine Anwendung von Nettogewinnaufschlägen beinhalten, da es betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entspricht, auf Basis aller betrieblichen Kosten zu kalkulieren. In der Praxis kalkulieren Unternehmen sehr wohl auf Basis von betrieblichen Vollkosten (beispielsweise Kalkulation von Preisen für Teile oder Module in der Automobilzulieferer-industrie) durch Anwendung von Zuschlägen für bestimmte Gemeinkosten sowie Vertriebs- und Verwaltungskosten. Auch in der Verrechnungspreispraxis wird in Deutschland diese strenge Unterscheidung zwischen Brutto- und Nettogewinnanalyse im Prinzip nicht vorgenommen und die Kostenaufschlagsmethode häufig als Synonym für eine Brutto- als auch Nettogewinnanalyse verwendet.

Weil Unterschiede in den Funktionen und Risiken seitens der Vergleichsunternehmen den Kostenaufschlag beeinflussen können, ist ähnlich der Wiederverkaufspreismethode die Vergleichbarkeit der Funktionen und Risiken bei dieser Methode sehr wichtig. Ferner werden die Funktionen und Risiken grundsätzlich in den Finanzdaten eines Unternehmens abgebildet, weshalb verlässliche und detaillierte Finanzdaten erforderlich sind, um die darin enthaltenen Unterschiede identifizieren und ausgleichen zu können. Bei der Kostenaufschlagsmethode ist es wichtig, dass die Höhe des Kostenaufschlags auf Grundlage einer vergleichbaren Kostenbasis bestimmt wird. Schwierig kann es hierbei mitunter sein, effizienzbedingte Kostenunterschiede zu identifizieren. Daher ist eine zu Grunde liegende Annahme der Kostenaufschlagsmethode, dass die Kostenbasis für eine konzerninterne Lieferung und Leistung betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entspricht, d. h. dass die Kostenbasis so ermittelt wurde, wie sie auch für eine Transaktion mit fremden Dritten unter marktüblichen Effizienz Gesichtspunkten kalkuliert worden wäre.

Die Kostenaufschlagsmethode kann insbesondere dann zu unzuverlässigen Ergebnissen führen, falls wesentliche Unterschiede in den Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen und unverbunden Unternehmen bestehen. Dies kann in den folgenden Merkmalen begründet sein:

<sup>15</sup> Vgl. Tz. 2.48 und 2.53 OECD-RL.

<sup>16</sup> Vgl. Tz. 2.2.4 VWG 1983.

- Eingesetzte immaterielle Wirtschaftsgüter,
- Kostenstrukturen,
- Ausgeübte Funktionen und Risiken, und
- Produkte.

Falls nur eine unzureichende Vergleichbarkeit von Transaktionen gegeben ist, können grundsätzlich in einem angemessenen Rahmen Anpassungsrechnungen vorgenommen werden, um etwa Unterschiede hinsichtlich der folgenden Aspekte auszugleichen:

- Lagerumschlag;
- Vertragsbedingungen;
- Transportkosten; und
- andere messbare Unterschiede.

#### **5.2.4.2 Praktische Anwendung der Kostenaufschlagsmethode**

Wie bereits im vorigen Absatz erläutert, ist die Kostenaufschlagsmethode ein Standardansatz zur Analyse der Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen für die Leistungen eines Produzenten oder Dienstleistungserbringers. Der fremdübliche Verrechnungspreis lässt sich nach dieser Methode ermitteln, indem die Produktions- oder Dienstleistungskosten mit einem angemessenen Gewinnaufschlag versehen werden. Als Vergleichsmaßstab wird hierbei der angewendete bzw. erzielte Gewinnaufschlag herangezogen und mit den Gewinnaufschlägen aus unkontrollierten vergleichbaren Transaktionen mit unverbundenen Parteien verglichen. Für die Anwendung dieser Methode wird angenommen, dass die Kostenbasis für die konzerninterne Transaktion nach betriebswirtschaftlichen Maßstäben ermittelt wurde und unter marktüblichen Bedingungen effizient ist.

In der Verrechnungspreispraxis erweist es sich häufig als schwierig, ausreichend vergleichbare Daten zur Anwendung der **externen Kostenaufschlagsmethode** auf Basis von Bruttogewinnaufschlägen im Sinne der OECD-RL zu ermitteln. Grundsätzlich wäre dies zwar anhand von Finanzdaten unabhängiger Unternehmen, die ein mit der untersuchten konzerninternen Transaktion vergleichbares Funktions- und Risikoprofil aufweisen, möglich. Wie allerdings bereits im Abschnitt zur Wiederverkaufspreismethode erläutert, können auf Basis frei zugänglicher Informationen in der Regel keine sehr genauen Angaben zu den übernommenen Funktionen und Risiken potentieller Vergleichsunternehmen gemacht werden. Zudem stellen öffentlich zugängliche Finanzdaten von Unternehmen in der Regel nicht ausreichend verlässlich sicher, dass alle Unternehmen eine einheitliche Rechnungslegung und Kostenzuordnung (z. B. Unterscheidung Wareneinsatz, Herstellkosten und sonstigen betrieblichem Aufwand) haben. Eine Analyse auf Ebene der Bruttomargen erfordert aber implizit, dass die Kostenbasis für jedes Unternehmen einheitlich berechnet wurde. Um dies sicherzustellen, wäre es notwendig, sehr detaillierte Finanzzahlen oder Zugang zur Finanzbuchhaltung eines jeden Vergleichsunternehmens zu haben.

Aus den erläuterten Gründen ist in der Praxis eine verlässliche Anwendung der **externen Kostenaufschlagsmethode** mit Bruttogewinnaufschlägen aus Unternehmensdatenbanken

häufig nicht gegeben. Alternativ wäre die Anwendbarkeit dieser Methode auf Basis von Datenbankinformationen von unabhängigen Vergleichsunternehmen zu prüfen, wenn anstatt Gewinnaufschläge auf die direkten Kosten der erbrachten Leistung (Bruttogewinnaufschlag) Gewinnaufschläge auf Vollkostenbasis, d. h. direkte und indirekte Kosten der Leistung, als Vergleichsmaßstab herangezogen werden.<sup>17</sup> Wie oben beschrieben, erlauben auch die VWG 1983 Flexibilität hinsichtlich der Ermittlung der Kostenbasis, in dem hierzu auf betriebswirtschaftliche Grundsätze verwiesen wird. Die Verwendung von Nettogewinnaufschlägen hat den Vorteil, dass Unterschiede in den Rechnungslegungen der verschiedenen identifizierten Vergleichsunternehmen eliminiert werden, da die Klassifizierung der Kosten (als direkte oder indirekte Kosten) nicht relevant ist und der erzielte Gewinnaufschlag auf alle operativen Kosten berechnet wird. Insofern können Nettogewinnaufschläge als zuverlässiger Vergleichsmaßstab häufig aus Unternehmensdatenbanken gewonnen werden. In der Verrechnungspreispraxis in Deutschland wird daher unter der Kostenaufschlagsmethode häufig die Anwendung von Nettogewinnaufschlägen auf die Vollkosten der Leistung verstanden, sodass die Methode ähnlich zur **Transaktionsbezogenen Nettomargenmethode** ist (siehe hierzu die ausführlicheren Ausführungen zur Transaktionsbezogenen Nettomargenmethode in [Abschn. 5.2.5](#)).

Die Voraussetzung für die Anwendbarkeit der **internen Kostenaufschlagsmethode** ist, dass ein Unternehmen vergleichbare Dienstleistungs- oder Produktionsaktivitäten im Auftrag von verbundenen und unverbundenen Unternehmen erbringt. Hierzu ist es zunächst erforderlich, die Geschäftsbeziehungen auf ihre Vergleichbarkeit hinsichtlich Funktionen und Risiken, Produkten bzw. Leistungen, eingesetzter immaterieller Wirtschaftsgüter und Kostenstrukturen zu überprüfen. Da die Kostenaufschlagsmethode im Sinne der OECD-RL auf den Vergleich von Bruttogewinnen abstellt, können ähnlich der Wiederverkaufspreismethode geringe Unterschiede in der Ausgestaltung beider Transaktionen (z. B. hinsichtlich der übernommenen Funktionen und Risiken oder Ermittlung der Kostenbasis) einen erheblichen Einfluss auf die erzielten Bruttomargen haben, so dass eine Vergleichbarkeit nicht mehr gegeben sein könnte. Sofern der Vergleich der beiden Geschäftsbeziehungen ergeben hat, dass diese in hohem Maße vergleichbar sind, kann der Fremdvergleich für die Verrechnungspreise in den konzerninternen Transaktionen durch einen Vergleich der erzielten Rohgewinnmargen aus beiden Transaktionen durchgeführt werden. Ähnlich der externen Kostenaufschlagsmethode kann der Vergleich jedoch auch auf Vollkostenbasis erfolgen, so dass Nettogewinnaufschläge verglichen werden.

Neben dem Vergleich von Gewinnaufschlägen in den Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen und unverbundenen Parteien ist bei der Kostenaufschlagsmethode von hoher praktischer Relevanz, welche Kosten in die Kostenbasis aufzunehmen sind und ob auf alle

---

<sup>17</sup> Hiermit sind in der Regel alle im ordentlichen Betriebsablauf anfallenden Kosten, die im ordentlichen Betriebsergebnis enthalten sind, ohne Steuern, Zinsergebnis und außergewöhnliche Aufwendungen (d. h. EBIT) gemeint. Der individuelle Steuersatz, die Finanzierungsstruktur des Unternehmens (Verschuldungsquote) sowie ggf. einmalige Sondereffekte sollten keinen Einfluss auf die Verrechnungspreisbestimmung bei dieser Methode haben.

Kosten ein Gewinnaufschlag vorzunehmen ist. Es gilt zunächst der Grundsatz, dass die Kostenbasis in der konzerninternen Transaktion mit der unkontrollierten Vergleichstransaktion vergleichbar sein muss. Im Falle der internen Kostenaufschlagsmethode wird dies in der Regel gewährleistet sein, da die Kosten anhand des gleichen Kostenrechnungssystems ermittelt werden. Im Falle eines externen Vergleichs wird man – wie oben beschrieben – in der Regel als Vergleichsmaßstab auf Vollkosten und Nettogewinnaufschläge zurückgreifen, da sonst im Prinzip keine Vergleichbarkeit der Kostenbasis gewährleistet ist. Insofern sollte der Verrechnungspreis ebenfalls auf Basis betrieblicher Vollkosten ermittelt werden. Im Falle von konzerninternen Dienstleistungen stellt sich häufig die Frage, ob der Gewinnaufschlag ebenfalls auf externe Kosten des Leistungserbringers (sogenannte „flow-through costs“) anzuwenden ist, oder ob diese lediglich zu Kosten innerhalb des Konzerns weiterverrechnet werden sollen. Dies betrifft zumeist Kosten wie zentral getragene Kosten für IT Software, Hardware, Versicherungen, Beratungskosten, Reisekosten usw. Für diese Fälle gibt es im Prinzip keine eindeutigen Regeln in den Verrechnungspreisvorschriften. Insofern sollte im Einzelfall überprüft werden, ob ein Gewinnaufschlag ökonomisch gerechtfertigt ist und wie sich fremde Dritte verhalten würden. Beispielsweise werden zwischen unverbundenen Dritten neben einem Entgelt für erbrachte Leistungen Auslagen wie Reisekosten des Leistenden häufig separat als Spesen verrechnet und sind nicht im Dienstleistungsentgelt enthalten. Sofern der verbundene Dienstleistungserbringer in Bezug auf Leistungen und entsprechende Kosten von Dritten keine weitere Wertschöpfung leistet, wäre es aus ökonomischer Sicht nicht gerechtfertigt diese Kosten mit einem weiteren Gewinnaufschlag im Konzern zu verrechnen, da die wertschöpfende Tätigkeit in diesem Fall von einem Dritten erbracht wurde und bereits ein Gewinnelement enthält. Somit sollten nur die Kosten der eigenen Wertschöpfung (d. h. Aufwendungen, die für die Erbringung der Leistung erforderlich sind wie etwa Personalkosten und entsprechende Allgemeinkosten für Miete, IT, Verwaltung usw.) mit einem Gewinnaufschlag versehen werden.

Eine ähnliche Frage stellt sich hier in Bezug auf die Behandlung von Materialkosten für Lohn- oder Auftragsfertiger. Da ein Lohnfertiger kein Eigentum an dem verarbeitenden Material erwirbt und dieses vom Auftraggeber beigestellt wird, erhält dieser lediglich einen Gewinnaufschlag auf die eigenen Kosten der Wertschöpfung. Im Falle eines Auftragsfertigers, der Eigentum an dem zu verarbeitenden Material erwirbt, ist die Fragestellung etwas komplexer. In der Regel wird man davon ausgehen, dass die Materialkosten mit in die zugrunde liegende Kostenbasis einfließen, da der Auftragsfertiger das Eigentum und die damit verbundenen Risiken (z. B. Ausschussrisiken) übernimmt. Hat der Auftragsfertiger jedoch nur ein verbundenes Unternehmen als einzigen Abnehmer und erhält eine Vergütung auf Basis der Ist-Kosten, werden die Materialrisiken im Prinzip vom Auftraggeber getragen. In diesem Fall sollte überprüft werden, ob die Einrechnung der Materialkosten in die Kostenbasis bei der Gewinnermittlung zu einer unangemessenen Verteilung der Gewinne zwischen Auftraggeber und Auftragsfertiger führt.

Schließlich stellt sich bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode zudem die Frage, wie **lokale Marktvorteile**, etwa vergleichsweise geringe Lohn- oder Stückkosten,



zwischen Leistungsempfänger und Leistungserbringer aufzuteilen sind. In der Praxis ist diese Fragestellung vor allem für die Vergütung von Routinefunktionen, die von verbundenen Gesellschaften in Niedriglohnländern wie z. B. Indien erbracht werden, von Relevanz. Laut OECD handelt es sich bei solchen Marktvorteilen nicht um IWG aus Verrechnungspreissicht, da diese Marktvorteile allen Marktteilnehmern im jeweiligen Land zur Verfügung stehen und nicht von Einzelnen kontrolliert werden können (siehe hierzu auch Ausführungen in [Kap. 5.4.3.1](#)). Insofern sind solche Marktvorteile nicht separat zu vergüten, vielmehr sollen angemessene Verrechnungspreise durch Verwendung von geeigneten Vergleichsdaten bestimmt werden.<sup>18</sup> Für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode bedeutet dies, dass zur Bestimmung des Gewinnaufschlags in solchen Fällen auf Finanzdaten von lokalen Vergleichsunternehmen (z. B. nur indische Unternehmen) zurück zu greifen ist, da diese unabhängigen Unternehmen die jeweiligen Marktvorteile in ihren Preisen gegenüber Kunden berücksichtigt haben und sich dies entsprechend in der Profitabilität widerspiegeln sollte. In der Praxis können daher in solchen Fällen deutlich höhere Gewinnaufschläge für die Vergütung von Routinefunktionen Anwendung finden, als dies beispielsweise in voll entwickelten Industrienationen der Fall ist. Bei Verwendung eines Gewinnaufschlags, der typischerweise in voll entwickelten Industrienationen für vergleichbare Leistungen angewendet wird, würden nahezu alle Marktvorteile („Location Savings“) an den Auftraggeber weitergegeben werden, während die zusätzlichen Gewinne aus den Marktvorteilen im Rahmen von lokalen Betriebsprüfungen häufig von den jeweiligen Finanzverwaltungen in den Niedriglohnländern beansprucht werden.

#### Beispiel 5.5: Interne Kostenaufschlagsmethode bei Auftragsfertigung

##### Sachverhalt:

Die Z AG ist ein international tätiger Automobilzulieferer mit Sitz in Deutschland. Das Unternehmen entwickelt und produziert Elektronikbauteile für die Automobilindustrie. Um dem stetig steigenden Kostendruck gerecht zu werden, beschließt die Geschäftsleitung bestimmte Bauteile im osteuropäischen Ausland fertigen zu lassen und diese dann in Deutschland zu Baugruppen zu montieren. Um dies zu bewerkstelligen, übernimmt die Z AG die Elektronik S.A., ein mittelständisches Produktionsunternehmen in Rumänien, welches von nun an die von der Z AG entwickelten Bauteile als Auftragsfertiger an die Z AG liefern soll. Hierzu wird die Elektronik S.A. Rohmaterial von ihren bestehenden unverbundenen Zulieferern einkaufen und die produzierten Bauteile in der gewünschten Spezifikation und Menge an die Z AG liefern. Gleichzeitig wird die Elektronik S.A. ihre bestehenden Aufträge als Produzent weiter beliefern, um eine hohe Auslastung der Produktionskapazitäten auch im Falle einer niedrigeren Nachfrage durch die Z AG zu erreichen.

<sup>18</sup> Vgl. Tz. 1.142 OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10.



Die Z AG steht nun vor der Frage wie die Auftragsfertigung der Elektronik S.A. zu vergüten ist. Angedacht ist eine Vergütung auf Basis der Produktionskosten der Elektronik S.A. zuzüglich eines Gewinnaufschlags von 20 %.

**Lösung:**

Da es sich bei den im Rahmen der Auftragsfertigung gelieferten Baugruppen um einzigartige Produkte handelt, für die keine Fremdvergleichspreise auf dieser Marktstufe und unter sonst gleichen Konditionen verfügbar sind, scheidet ein externer und interner Preisvergleich in diesem Fall aus.

Unter dem gegebenen Sachverhalt wäre jedoch grundsätzlich zu prüfen, ob die interne Kostenaufschlagsmethode hier anwendbar ist, da die ausländische Produktions-tochter in Rumänien sowohl Produkte für die Z AG als auch für unverbundene Kunden fertigt. Die Geschäftsbeziehungen der Elektronik S.A. mit den unverbundenen Kunden ist hierzu auf Vergleichbarkeit mit der konzerninternen, kontrollierten Transaktion unter den oben aufgezählten Kriterien zu prüfen. Die Analyse kam zu folgendem Ergebnis:

- Die Funktionen und Risiken der Elektronik S.A. sind in beiden Geschäftsarten vergleichbar. Ein geringer Unterschied ergibt sich aus der Tatsache, dass die Elektronik S.A. in kleinem Umfang Vertriebstätigkeiten in den Geschäftsbeziehungen mit unverbundenen Kunden übernimmt (Kundenansprache, Erstellung von Angeboten).
- Produkte: Zwar produziert die Elektronik S.A. unterschiedliche Elektronikbauteile für die verschiedenen Kunden. Der Produktionsprozess und die Art der Produkte sind jedoch grundsätzlich vergleichbar.
- Immaterielle Wirtschaftsgüter: Sind grundsätzlich vergleichbar, da die Elektronik S.A. jeweils als Auftragsproduzent ohne Einbringung eigener produktbezogener IWG fungiert und Produkte nach Spezifikation und Wunsch der Kunden produziert. Das eingesetzte Produktions-Know-how der Elektronik S.A. ist in beiden Geschäftsarten vergleichbar.
- Geschäftsvolumen: Ist in beiden Geschäftsarten grundsätzlich vergleichbar. Zwar erzielt die Elektronik S.A. über 50 % der Umsätze mit der Z AG, jedoch sind die gelieferten Volumen pro Produkt in beiden Geschäftsarten vergleichbar.
- Vertragsbedingungen: Zahlungsmodalitäten und Lieferkonditionen sind vergleichbar
- Markt- und Wettbewerbsbedingungen: Sind grundsätzlich vergleichbar, da die Elektronik S.A. ihre Leistungen für verbundene und unverbundene Kunden ausschließlich auf dem rumänischen Markt anbietet und erbringt.

Als Ergebnis des Transaktionsvergleichs kommt die Z AG zu dem Schluss, dass die Geschäftsbeziehungen der Elektronik S.A. mit unverbundenen Kunden grundsätzlich mit der konzerninternen Lieferungsbeziehung an die Z AG vergleichbar sind. Aus diesem Grund kann die interne Kostenaufschlagsmethode im vorliegenden Fall angewendet werden.

Die [Tab. 5.1](#) gibt einen Überblick über die relevanten Transaktionsdaten mit fremden Dritten Kunden der Elektronik S.A. Im vorliegenden Beispiel konnten neun verschiedene, vergleichbare Produktionstransaktionen der Elektronik S.A. mit drei externen Kunden

**Tab. 5.1** Beispiel 5- Daten für Kostenaufschlagsmethode

In EUR	Externer Kunde 1 = Produkttyp a, b, c			Externer Kunde 2 = d, e, f			Externer Kunde 3 = g, h, i		
	a	b	c	d	e	f	g	h	i
Produkt- typ									
Preis pro Stück	5,40	3,25	6,05	4,45	8,34	5,23	10,12	9,23	4,45
Stück- kosten	4,50	2,90	5,10	3,80	6,78	3,89	8,90	7,65	3,35
Stück- zahl	90.000	125.000	78.000	100.000	56.000	80.000	35.000	50.000	100.000
Produkt- umsatz	486.000	406.250	471.900	445.000	467.040	418.400	354.200	461.500	445.000
Produktions- kosten	405.000	362.500	397.800	380.000	379.680	311.200	311.500	382.500	335.000
Brutto- gewinn	81.000	43.750	74.100	65.000	87.360	107.200	42.700	79.000	110.000
Kosten- auf- schlag	20%	12%	19%	17%	23%	34%	14%	21%	33%

identifiziert werden. Da die Produktionskosten für alle Produkte nach dem gleichen Schema ermittelt werden, ist eine hohe Vergleichbarkeit der Kostenstrukturen gegeben und ein Vergleich auf Bruttogewinnebene möglich.

Auf Basis des ermittelten Bruttogewinns pro Produkt und den entsprechenden Produktionskosten wird der erzielte Kostenaufschlag pro Produkt ermittelt. Die Bandbreite der Kostenaufschlagssätze reicht von 12 bis 34%. Da nicht gewährleistet ist, dass alle relevanten Kriterien jeweils vollständig vergleichbar sind (eingeschränkte Vergleichbarkeit im Sinne des § 1 Absatz 3 AStG, Satz 3), wird die Bandbreite mittels des Konzepts der interquartilen Bandbreite eingengt (siehe auch VWGV Tz. 3.4.12.5). Dieses Vorgehen ist konform mit den deutschen Verrechnungspreisvorschriften und auch international (OECD-RL) üblich. Als Resultat wird eine eingeeengte Bandbreite ermittelt (siehe Tab. 5.2).

Die eingeeengte Bandbreite von Kostenaufschlagssätzen reicht von 17 bis 23%. Somit kann davon ausgegangen werden, dass eine Bruttomarge innerhalb dieser Bandbreite mit hoher Wahrscheinlichkeit dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Entsprechend kann der Verrechnungspreis für die konzerninterne Auftragsfertigung auf Basis der Produktionskosten zuzüglich eines Gewinnaufschlags zwischen 17 und 23% ermittelt werden. Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass die Kosten nach dem gleichen System bestimmt werden wie in den Transaktionen mit externen Kunden.

Gegebenenfalls könnte es notwendig sein, noch in angemessenem Umfang Anpassungsrechnungen an den Fremdvergleichsdaten vorzunehmen, z. B. für Unterschiede

**Tab. 5.2** Beispiel 5- Bandbreite Kostenaufschlagssätze

Minimum (%)	Unteres Quartil (%)	Median (%)	Oberes Quartil (%)	Maximum (%)
12	17	20	23	34

in Volumen (Mengendegression) oder Lieferbedingungen (Preis ab Werk im Vergleich zu CIF).

Abschließend sollte noch erwähnt werden, dass der vorliegende Fall zur Veranschaulichung der Anwendungsweise der Kostenaufschlagsmethode dient. In der Praxis wird man häufig feststellen müssen, dass Konstellationen wie die oben Beschriebene sehr selten sind und diese Methode daher nicht angewendet werden kann. Sofern ein verbundenes Produktionsunternehmen sowohl verbundene als auch unverbundene Kunden beliefert, scheidet die interne Kostenaufschlagsmethode häufig aufgrund nicht vergleichbarer Volumen bzw. aufgrund Unterschiede in den eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgütern wie Technologie, Produkteigentum, Marke, Kundenstamm usw. aus. Dies ist jeweils im Einzelfall genau zu prüfen.

## 5.2.5 Transaktionsbezogene Nettomargenmethode

### 5.2.5.1 Beschreibung der Transaktionsbezogenen Nettomargenmethode

Bei der Transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (TNMM) werden die erzielten Nettogewinnmargen aus einer konzerninternen Transaktion mit den Nettogewinnmargen aus vergleichbaren Transaktionen zwischen unabhängigen Geschäftspartnern verglichen.<sup>19</sup> Der Vergleich kann auf einzelnen Transaktionen oder auf Transaktionen, die aufgrund ihrer engen Verbundenheit zusammengefasst werden dürfen<sup>20</sup>, basieren. Dabei wird der jeweilige Nettogewinn im Verhältnis zu einer geeigneten Bezugsgröße (z. B. Kosten, Umsatz, Kapital) verglichen. Wie in den vorangegangenen Abschnitten bereits angedeutet wurde, hat die TNMM eine ähnliche Funktionsweise wie die Kostenaufschlags- oder die Wiederverkaufspreismethode, allerdings findet der Vergleich auf Nettogewinn und nicht auf Bruttogewinnebene statt. Insofern wird die TNMM in entsprechender Weise wie die Wiederverkaufspreis- oder die Kostenaufschlagsmethode angewendet. Insbesondere ist die aus der untersuchten konzerninternen Transaktion erzielte Nettogewinnspanne so zu bestimmen, wie dies der Steuerpflichtige bei vergleichbaren Geschäften mit fremden Dritten ermitteln würde (interner Vergleich). Sofern solche Geschäfte bei dem Steuerpflichtigen nicht vorliegen, kann als Vergleichsmaßstab auf die Nettogewinnspannen von unabhängigen Vergleichsunternehmen zurückgegriffen werden (externer Vergleich). In der Verrechnungspreispraxis dominiert der externe Vergleich. Voraussetzung hierfür ist die

<sup>19</sup> Vgl. Tz. 2.58 OECD-RL; zur Möglichkeit der Zusammenfassung vgl. Tz. 1.51 OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10.

<sup>20</sup> Vgl. Tz. 3.9 bis 3.12 OECD-RL.

Durchführung einer Funktionsanalyse des verbundenen Unternehmens und der unabhängigen Vergleichsunternehmen, um zu gewährleisten, dass die Transaktionen ausreichend vergleichbar sind und dass somit die TNMM-Analyse zu zuverlässigen Ergebnissen führt.

Wie bei allen anderen Methoden hängt die Verlässlichkeit der TNMM-Analyse vom Grad der Vergleichbarkeit der Transaktionen mit verbundenen und unverbundenen Parteien ab. Die Verlässlichkeit wird nachteilig beeinflusst, wenn Unterschiede in den Kostenstrukturen, der Geschäftserfahrung oder der Managementeffizienz bestehen. Es bedarf allerdings zur Erzielung verlässlicher Ergebnisse einer geringeren funktionalen Vergleichbarkeit als bei den geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis-, oder Kostenaufschlagsmethode). Zusätzlich ist eine geringere Produktähnlichkeit erforderlich als bei den Standardmethoden.

Es können Berichtigungen erforderlich sein hinsichtlich der Unterschiede in den folgenden Bereichen:

- Zahlungskonditionen;
- Buchhaltungsstandards;
- Lagerbestand;
- Währungsrisiko; und
- Geschäftsbedingungen.

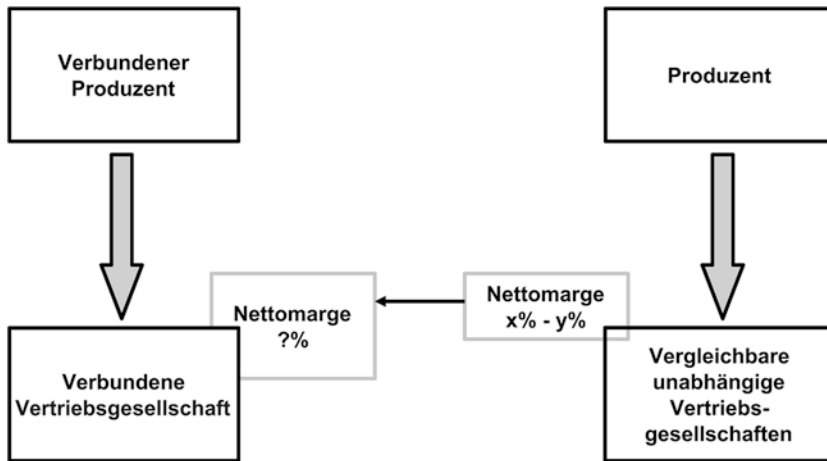
In den meisten Fällen darf das untersuchte Unternehmen keine immateriellen oder wertvollen und einzigartigen Wirtschaftsgüter aufweisen, die es von den unabhängigen Unternehmen unterscheiden könnte. Sofern das betrachtete Unternehmen eigene wertvolle und einzigartige IWGs in die Wertschöpfungskette des Konzerns einbringt, ist die TNMM keine geeignete Methode, da eine Vergleichbarkeit mit den unabhängigen Vergleichsunternehmen nicht mehr gewährleistet werden kann.

Das Schaubild von [Abb. 5.5](#) veranschaulicht grafisch einen möglichen Grundfall der TNMM.

In Deutschland ist die TNMM gemäß den VWGV (vgl. Tz. 3.4.10.3b) anwendbar, sofern die OECD Standardmethoden aufgrund fehlender und zuverlässiger Fremdvergleichsdaten als Methode ausscheiden. Zudem ist die TNMM auf Unternehmen mit Routinefunktionen bzw. auf Unternehmen, die in einzelnen Geschäftsbereichen Routinefunktionen durchführen und es dafür segmentierte Finanzzahlen (Spartenrechnung) gibt, anwendbar. Zudem muss ein detaillierter Nachweis der Vergleichbarkeit der ausgewählten Vergleichsunternehmen geführt werden. Für Unternehmen, die mehr als Routinefunktionen ausüben oder über wertvolle und einzigartige IWGs verfügen, ist die TNMM demzufolge nicht anwendbar.

### **5.2.5.2 Praktische Anwendung der Transaktionsbezogenen Nettomargenmethode**

Im Vergleich zu den geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden erfordert die TNMM weniger detaillierte Informationen über Preise oder Bruttomargen, da sie auf Ebene von



**Abb. 5.5** Grundfall Transaktionsbezogene Nettomargenmethode

Nettomargen anstelle von Bruttomargen ansetzt. Wichtig ist, dass als Nettogewinn das Betriebsergebnis (also vor Abzug von Zinsaufwendungen, außerordentlichem Ergebnis und Steuern) herangezogen wird, da für Verrechnungspreiszwecke die Finanzierungsstruktur und individueller Steuersatz der betrachteten Unternehmen außer Betracht bleiben sollen. Auch sollen keine außergewöhnlichen Effekte in den Finanzdaten enthalten sein. Darüber hinaus wird die TNMM weniger nachteilig durch Unterschiede in den Rechnungslegungsmethoden des untersuchten Unternehmens und der Vergleichsunternehmen beeinflusst. Insbesondere ist es anders als bei den Standardmethoden irrelevant, ob ein bestimmter Kostenpunkt als Wareneinsatz oder sonstige betriebliche Aufwendungen (z. B. Vertriebs, Allgemein- und Verwaltungskosten) verbucht wird. Die Kosten werden in jedem Fall von den Einkünften abgezogen, um den Reingewinn zu ermitteln. Daher erfordert die TNMM ein geringeres Maß an Funktions- und Produktähnlichkeit als die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden, d. h., die Anforderungen an die Vergleichbarkeit sind bei der TNMM geringer als bei jeder anderen von den OECD-RL vorgeschlagenen Methode. Daher ist auch die Verfügbarkeit von Daten für den Fremdvergleich bei der TNMM deutlich besser, denn je niedriger die Anforderungen an die Vergleichbarkeit der Transaktionen sind, umso wahrscheinlicher wird es, zuverlässige Fremdvergleichsdaten zu identifizieren. Die TNMM findet in der Praxis zunehmend breitere Anwendung insbesondere für die Verrechnungspreisfindung für sogenannte Routinefunktionen, etwa Vertriebsfunktionen, Auftragsfertigung oder Dienstleistungen, da es häufig sehr schwierig ist, fremdübliche Bruttomargen oder Bruttogewinnaufschläge zu ermitteln. Die Gründe hierfür liegen vor allem darin,

- dass für den Vergleich von Bruttomargen ein relativ hohes Maß an Vergleichbarkeit der Funktionen und Risiken, Produkte und Vertragskonditionen und den damit verbundenen operativen Kosten gegeben sein muss, und

- dass in öffentlich zugänglichen Unternehmensdatenbanken häufig keine zuverlässigen Informationen über Bruttogewinne verfügbar sind. Häufig werden nur Umsatzzahlen und Betriebsergebnis veröffentlicht.

Daher führt die Ermittlung und Analyse fremdüblicher Nettogewinne häufig zu zuverlässigeren Ergebnissen als die Anwendung der Standardmethoden. Aufgrund der relativ hohen Datenverfügbarkeit ist die TNMM somit in der deutschen und internationalen Verrechnungspreispraxis<sup>21</sup> die am häufigsten angewendete Methode, obwohl diese streng genommen gemäß den deutschen Verrechnungspreisvorschriften einen Ausnahmefall darstellt. Demnach soll die TNMM nur für Unternehmen mit Routinefunktionen anwendbar sein, was im Prinzip auch der Sichtweise der OECD entspricht, die Routineunternehmen vor allem als Unternehmen ohne Eigentum von signifikanten einzigartigen IWG bezeichnen. Allerdings haben die deutschen Verrechnungspreisvorschriften eine engere Sichtweise in Bezug auf Routinefunktionen, und definieren den Fall von sogenannten „**Mittelunternehmen**“ als ein Unternehmen, das mehr als Routinefunktionen ausübt ohne „Entrepreneur“ zu sein (vgl. VWGV Tz. 3.4.10.2. c und 3.4.10.3b). In diesem Falle sei der Nachweis der Angemessenheit der Verrechnungspreise auf Basis des Vergleichs von Renditekennzahlen funktional vergleichbarer, unabhängiger Unternehmen nicht ausreichend. In einem solchen Fall soll der Fremdvergleich bei Abwesenheit von anderen Fremdvergleichsdaten anhand von Planrechnungen durchgeführt werden (vgl. VWGV Tz. 3.4.12.6), wobei diese wiederum mit den Renditekennzahlen funktional vergleichbarer, unabhängiger Unternehmen belegt werden sollen. Letztlich führt diese Thematik in der deutschen Betriebsprüfungspraxis dazu, dass es zu Diskussionen hinsichtlich der Einordnung des untersuchten Unternehmens als Routine – oder Nicht-Routine Unternehmen kommen kann. (vgl. [Kap. 4.5.2.](#)).

Da die Funktionsweise der TNMM sehr ähnlich der Kostenaufschlagsmethode bzw. der modifizierten Wiederverkaufspreismethode ist, werden diese beiden Methoden häufig als abgeleitete Methoden verwendet. Die Basis für die Verrechnungspreisfindung bilden hier ebenso Renditekennzahlen funktional vergleichbarer, unabhängiger Unternehmen. Im Falle der modifizierten Wiederverkaufspreismethode werden sodann auf Basis der ermittelten Nettomargen und den Vertriebs- und Verwaltungskosten des untersuchten Unternehmens Bruttomargen abgeleitet, auf deren Basis der Fremdvergleich durchgeführt wird. Ein solches Vorgehen entspricht im Prinzip der Meinung des BFH, der in einem Urteil

---

<sup>21</sup> So ist beispielsweise die TNMM (bzw. in den USA Comparable Profits Method oder CPM) die am häufigsten im Rahmen von internationalen Vorabverständigungsverfahren angewendete Verrechnungspreismethode in den USA (vgl. „Announcement and report concerning advance pricing agreements“, des Internal Revenue Services (IRS) vom 30. März 2015; <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-15-11.pdf>). Dies gilt sowohl für konzerninterne Transaktionen bzgl. materieller und immaterieller Güter als auch für Dienstleistungen. Für die Übertragung materieller und immaterieller Güter wurde die CPM/TNMM im Jahr 2014 in 78% der Fälle als Verrechnungspreismethode in Vorabverständigungsverfahren verwendet. Für Dienstleistungen wurde die CPM/TNMM in 77% der Fälle verwendet.

vom 17.2.1993 feststellte, dass eine Vertriebsgesellschaft eine Bruttomarge erwirtschaften soll, die ihr nach Abzug der Vertriebs- und Verwaltungskosten einen angemessenen Nettogewinn ermöglicht.<sup>22</sup>

Bei Anwendung der TNMM kommen je nach untersuchtem Fall verschiedene **Gewinnkennzahlen** für den Fremdvergleich in Betracht und das Betriebsergebnis kann zu verschiedenen anderen Größen aus der Gewinn- und Verlustrechnung bzw. Bilanz in Bezug gesetzt werden. Die Umsatzrendite wird häufig bei Vertriebsgesellschaften verwendet, der Nettogewinnaufschlag für Dienstleistungen oder Auftragsfertigung, während die Rendite auf das eingesetzte Kapital eher bei kapitalintensiven Produktionsbetrieben Verwendung findet.

Sofern die TNMM als angemessene Methode zur Analyse der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise einer kontrollierten Transaktion gewählt wurde, sind zur Durchführung der TNMM in der Regel die folgenden Arbeitsschritte erforderlich:

- a. Auswahl des zu analysierenden Unternehmens/ Unternehmensteils
- b. Zusammenfassung von Transaktionen
- c. Auswahl der zu untersuchenden Wirtschaftsjahre
- d. Auswahl der Vergleichsunternehmen
- e. Auswahl der Gewinnkennziffer
- f. Ermittlung einer Bandbreite

Die jeweiligen Arbeitsschritte werden im Folgenden kurz erläutert.

*a. Auswahl des zu analysierenden Unternehmens/Unternehmensteils*

Bei der Anwendung der TNMM ist in einem ersten Schritt zu ermitteln, die Finanzzahlen welches der an der kontrollierten Transaktion beteiligten Unternehmen zur Durchführung des Fremdvergleichs herangezogen werden sollen. Dies sollte der Transaktionspartner sein, für den die zuverlässigsten und belastbarsten Daten vorliegen, für den die wenigsten und verlässlichsten Anpassungen erforderlich sind und für den verlässliche Daten von unabhängigen Vergleichsunternehmen zu erhalten sind. Aus diesem Grund wird man im Regelfall die Transaktionsergebnisse derjenigen Partei untersuchen, welche das vermeintlich einfachere Funktions- und Risikoprofil aufweist. So wird man beispielsweise nicht die Ergebnisse des Transaktionspartners analysieren, welches unternehmerische Risiken trägt und über einzigartige IWG verfügt.

*b. Zusammenfassung von Transaktionen*

Grundsätzlich der Fremdvergleichsgrundsatz im Idealfall auf jedes einzelne Geschäft gesondert Anwendung finden.<sup>23</sup> Wenn die einzelnen Geschäfte aber wirtschaftlich eng miteinander verbunden sind und durch eine Zusammenfassung die Aussagekraft der Analyse erhöht wird, so sollte dies als Ansatz gewählt werden. Beispielsweise kann es nach den

<sup>22</sup> BFH Urteil vom 17.2.1993, BStBl. II 1993, S. 457.

<sup>23</sup> Vgl. Tz. 3.9 OECD-RL, § 2 (3) GAufzV.



OECD-RL sachgerechter erscheinen, Transaktionen zusammenzufassen, wenn sie miteinander verknüpft sind, viele Transaktionen in kurzer Zeit aufeinanderfolgen, z. B. bei Rechten auf Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter oder bei Package Deals.<sup>24</sup> Gemäß deutschen Verrechnungspreisvorschriften<sup>25</sup> ist eine Aggregation von Geschäftsvorfällen zulässig, wenn dies bei Geschäften zwischen fremden Dritten üblich ist, wenn die Gruppenbildung nach vorher festgelegten, nachvollziehbaren und aufgezeichneten Regeln erfolgt und die Geschäftsvorfälle gemessen an den ausgeübten Funktionen, den eingesetzten Wirtschaftsgütern und den übernommenen Risiken vergleichbar sind oder wenn es für die Prüfung der Angemessenheit im Hinblick auf die Geschäftsbeziehung weniger auf den einzelnen Geschäftsvorfall, sondern vielmehr auf die Beurteilung des Gesamtgeschäfts ankommt, z. B. bei ursächlich zusammenhängenden Geschäftsbeziehungen und bei Teilleistungen im Rahmen eines Gesamtgeschäfts.

Bei der Anwendung der TNMM wird es häufig geboten sein, eine Aggregation von einzelnen Transaktionen vorzunehmen, und das Gesamtergebnis aus der Transaktion als Vergleichsmaßstab zu verwenden. Schließlich wird auf Ebene der unabhängigen Vergleichsunternehmen ebenfalls eine aggregierte Betrachtung vorgenommen, und nicht auf Einzeltransaktionsbasis mangels vorliegender Daten. Häufig stehen die Einzeltransaktionen auch in einem engen Zusammenhang (beispielsweise dauerhafte Bereitstellung von Dienstleistungen oder Vertrieb der gesamten Produktpalette des verbundenen Produzenten), sodass eine Betrachtung von Transaktionsergebnissen für einzelne Leistungen und Waren nicht zielführend ist und nicht zu einem verlässlichen Fremdvergleich führen würde.

### *c. Auswahl der zu untersuchenden Wirtschaftsjahre*

Da die TNMM auf die Finanzergebnisse von unabhängigen Vergleichsunternehmen als Basis für den Fremdvergleich abstellt, ist es erforderlich zu entscheiden welche, und wie viele Geschäftsjahre der Vergleichsunternehmen für den Fremdvergleich heranzuziehen sind. Häufig können die Analyseergebnisse verbessert werden, wenn Durchschnittswerte für mehrere Geschäftsjahre verwendet werden, beispielsweise wenn Faktoren wie Produktlebenszyklen, Wechselkursschwankungen oder andere Geschäftsfaktoren einen Einfluss auf die Profitabilität des zu untersuchenden Unternehmens oder der Vergleichsunternehmen haben, die nicht im Zusammenhang mit den Verrechnungspreisen stehen. Um die Auswirkung dieser verrechnungspreisfremden Faktoren zu minimieren, schlagen sowohl die OECD-RL als auch die deutschen Vorschriften einen Mehrjahresdurchschnitt vor, um einen verlässlicheren Vergleich auf Basis der TNMM durchführen zu können.<sup>26</sup>

Die Auswahl der Geschäftsjahre hängt maßgeblich von der Datenverfügbarkeit zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisanalyse und der Zielsetzung ab. So werden in der Regel die Geschäftsergebnisse der Unternehmen in den meisten Datenbanken erst mit einer Verzögerung von einem halben bis einem Jahr erfasst. Ist das Ziel der Analyse die Ermittlung einer fremdüblichen Gewinnkennziffer für das kommende Geschäftsjahr, wird der

<sup>24</sup> Vgl. Tz. 3.9 OECD-RL.

<sup>25</sup> Vgl. § 2 (3) GAufzV, Tz. 3.4.13 VWGV.

<sup>26</sup> Vgl. Tz. 3.75 bis 3.79 OECD-RL; Tz. 3.4.12.9 VWGV.



Steuerpflichtige auf historische Finanzdaten der Vergleichsunternehmen zurückgreifen müssen, wobei hier die aktuellsten verfügbaren Zahlen zu nehmen sind. Wird eine Verrechnungspreisanalyse für bereits abgelaufene Geschäftsjahre erstellt, ist es unter Umständen möglich, die gleichen Geschäftsjahre für das untersuchte Unternehmen sowie für die Vergleichsunternehmen heranzuziehen. Schließlich gibt es für die Wahl der Geschäftsjahre keine festen Regeln und im Einzelfall können die Jahre herangezogen werden, die dem Einzelfall am besten gerecht werden.

#### d. Auswahl der Vergleichsunternehmen

Basierend auf dem Funktions- und Risikoprofil des untersuchten Unternehmens werden zur Identifikation von unabhängigen Vergleichsunternehmen im Rahmen der TNMM häufig Unternehmensdatenbanken verwendet. Die Suche sollte auf möglichst objektiven Kriterien basieren und so aufgebaut und dokumentiert werden, dass sie im Prüfungsfall durch die Finanzverwaltung nachvollzogen werden kann. Aus diesem Grund ist es erforderlich, auf öffentlich verfügbare Datenbanken zurückzugreifen.

Als Kriterien, die sich für die Entwicklung einer Suchstrategie in einer Datenbank eignen, können die folgenden genannt werden (nicht abschließend):

- Einschränkung auf einen bestimmten geografischen Raum (siehe weitere Ausführungen unten)
- Einschränkung auf bestimmte Wirtschaftszweige
- Verwendung von eindeutigen Schlüsselwörtern als Ausschluss- oder Einschlusskriterium
- Unabhängigkeit des Unternehmens
- Verfügbarkeit von Finanzdaten
- bestimmte Finanzkennzahlen (Umsatz, relativer Lagerbestand usw.)

Die auf diese Weise aus der Datenbank identifizierten Unternehmen können jedoch noch nicht ohne weitere Prüfung als finale Vergleichsunternehmen herangezogen werden (keine reines Datenbankscreening).<sup>27</sup> Da nicht ausgeschlossen ist, dass die Datenbankinformationen vollständig oder aktuell sind, ist es nach der Suche in der Datenbank erforderlich, die identifizierten manuell zu überprüfen, beispielsweise anhand des Internetauftritts oder weiterer Datenbanken. Schließlich sind die Auswahl der finalen Vergleichsunternehmen und die Gründe für den Ausschluss von Unternehmen noch genau zu dokumentieren, beispielsweise in tabellarischer Form.

Für die Praxis von hoher Relevanz im Zusammenhang mit Datenbankstudien ist die Frage, ob mittels einer Datenbankstudie der Fremdvergleich für eine Reihe von verbundenen Unternehmen innerhalb einer Region durchgeführt werden kann (beispielsweise für alle Vertriebsgesellschaften eines Konzerns in Europa), oder ob für jedes untersuchte Konzernunternehmen eine eigene Studie auf Basis von **lokalen Vergleichsunternehmen** im jeweiligen Land durchzuführen ist. Bei einem **regionalen Ansatz** wird die Suche nach

<sup>27</sup> Vgl. Tz. 3.4.12.3 VWGV.

unabhängigen Vergleichsunternehmen auf die Länder innerhalb einer Region beschränkt, die grundsätzlich hinsichtlich ihres wirtschaftlichen Entwicklungsgrads und Marktumfelds vergleichbar sind (z. B. alle EU Staaten plus Norwegen und Schweiz, wobei eine Einschränkung auf bestimmte Regionen der EU wie West- bzw. Osteuropa zu empfehlen ist).

Da die Verwendung von lokalen Vergleichsunternehmen bei der Anwendung der TNMM mit deutlich höherem Aufwand und Kosten verbunden ist, hat in der Verrechnungspreispraxis der letzten zehn Jahre die Verwendung von regionalen Daten (insbesondere in der EU) dominiert.<sup>28</sup> Auch hat sich in der Praxis gezeigt, dass bei Verwendung von lediglich landesspezifischen Vergleichsunternehmen die Anzahl der verfügbaren Vergleichsunternehmen häufig sehr gering ist und damit die Qualität der Vergleichsunternehmen (d. h. der Grad der Vergleichbarkeit der Geschäftsaktivitäten und insbesondere von Funktionen und Risiken) und die Zuverlässigkeit der Ergebnisse abnimmt. Insofern stellt sich die Frage, ob die Erhöhung der Vergleichbarkeit durch Verwendung lokaler Vergleichsunternehmen nicht wieder durch die Verwendung weniger geeigneter Vergleichsunternehmen aufgewogen wird. Allerdings gibt es einige Länder, in denen entweder gemäß Verrechnungspreisregularien oder aus der Betriebsprüfungspraxis heraus die Verwendung lokaler Vergleichsdaten stark präferiert wird. Insofern sollte die Akzeptanz von regionalen Daten in den jeweiligen Ländern im Einzelfall geklärt werden.

Die OECD hat sich im Rahmen des BEPS Projekts hinsichtlich der Verwendung von lokalen vs. Regionalen Daten klar positioniert. Da die zuverlässigsten Fremdvergleichsdaten zur Verrechnungspreisbestimmung verwendet werden sollen, sind Finanzinformationen von lokalen Vergleichsunternehmen, soweit vorhanden, gegenüber der Verwendung von regionalen Daten zu bevorzugen.<sup>29</sup> Für die Praxis bedeutet dies nun einen erhöhten Aufwand, da jeweils im Einzelfall geprüft werden muss, ob lokale Vergleichsdaten für eine zuverlässige Analyse vorhanden sind. Wenn dies der Fall ist, sind lokale Datenbankstudien anzufertigen. Nur wenn keine zuverlässigen lokalen Daten vorhanden sind, kann demgemäß auf regionale Vergleichsdaten zurückgegriffen werden.

Basierend auf den Finanzdaten der ausgewählten finalen Vergleichsunternehmen werden Gewinnkennziffern berechnet, die für den Fremdvergleich verwendet werden. In diesem Zusammenhang wird auf das Beispiel der BSK AG zur Anwendung der TNMM von [Kap. 3.4](#) insbesondere [Abb. 3.8](#) verwiesen.

#### e. Auswahl der Gewinnkennziffer

Nach Abschluss der Suche nach unabhängigen Vergleichsunternehmen erfolgt die Analyse der Finanzdaten dieser Unternehmen. Hierzu ist es erforderlich eine Gewinnkennziffer zu wählen, die einen verlässlichen und belastbaren Vergleich zwischen den Nettogewinnen

---

<sup>28</sup> Vgl. hierzu weitere Ausführungen zur Verwendung regionaler Vergleichsunternehmen in [Abschn. 3.4.3.1](#) dieses Buches.

<sup>29</sup> Vgl. Abschnitt D.9 OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13.

des zu untersuchenden Unternehmens und denen der Vergleichsunternehmen erlaubt. Als Beispiele seien hier die folgenden Gewinnkennziffern genannt:

$$\text{Umsatzrendite} = \frac{\text{Operativer Gewinn (EBIT)}}{\text{Umsatzerlöse}}.$$

Die Umsatzrendite misst den operativen Gewinn pro EUR an generiertem Umsatz. Als Vergleichsgröße wird häufig der operative Gewinn verwendet, der als Gewinn vor Zinsen und Steuern („EBIT“) definiert ist. Die Umsatzrendite ist vor allem für Vertriebsgesellschaften und für Unternehmen sinnvoll, die hauptsächlich im Vertrieb ihrer Produkte tätig sind, solange der Umfang der Geschäftstätigkeit des Unternehmens in direktem Zusammenhang mit den Verkaufsumsätzen steht.

$$\text{Berry Ratio} = \frac{\text{Bruttogewinn}}{\text{Operative Kosten}}.$$

Die Berry Ratio misst den Bruttogewinn pro EUR operative Kosten. Die Berry Ratio bietet sich vor allem für Dienstleistungsunternehmen an. Grund hierfür ist, dass viele Dienstleister, wie etwa Vertriebskommissionäre, den erreichten Absatz nicht oder nur in Teilen in ihren Finanzdaten berichten. Bei Dienstleistungsunternehmen bilden zudem die Wirtschaftsgüter das eingesetzte Kapital nur unzureichend ab. Jedoch ist diese Gewinnkennziffer sehr sensibel hinsichtlich der Unterschiede in der Einordnung von Kosten als Wareneinsatz oder sonstige betriebliche Aufwendungen.

$$\text{Nettogewinnaufschlag} = \frac{\text{Operativer Gewinn (EBIT)}}{\text{Operative Gesamtkosten}}.$$

Der Nettogewinnaufschlag misst den operativen Gewinn pro EUR der Gesamtkosten. Der Nettogewinnaufschlag ist hauptsächlich für Dienstleistungs- oder Produktionsunternehmen geeignet, da sich ihre Geschäftstätigkeit primär in den Kosten widerspiegelt.

$$\text{Kapitalrendite} = \frac{\text{Operativer Gewinn (EBIT)}}{\text{Betriebsvermögen}}.$$

Die Kapitalrendite misst den operativen Gewinn pro EUR des eingesetzten Betriebsvermögens, das definiert wird als das Gesamtvermögen abzüglich Investitionen, wie solche in Tochterunternehmen und Wertpapiere. Die Kapitalrendite ist vor allem für Unternehmen geeignet, bei denen das Betriebsvermögen wie Grundstücke, Fabriken und Anlagen einen starken Einfluss auf die Profitabilität hat.

Die Auswahl der Renditekennziffer ist jeweils einzelfallbezogen zu treffen. Dabei ist die Kennziffer zu wählen, die die Zuverlässigkeit des Fremdvergleichs noch weiter erhöht.

#### f. *Ermittlung einer Bandbreite*

Als Ergebnis der Datenbankstudie resultieren je nach gesuchten Unternehmenstypus typischerweise zwischen 10 und 30 Vergleichsunternehmen. Nach Berechnung einer geeigneten Renditekennziffer auf Basis der Finanzzahlen der identifizierten Unternehmen für die ausgewählten Jahre (siehe Schritt c) oben) erhält man eine Bandbreite von Fremdvergleichswerten. Der Vergleich der Ergebnisse der Vergleichsunternehmen mit den Ergebnissen des zu untersuchenden Unternehmens ist eine Grundvoraussetzung für die Überprüfung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Daher ist es entscheidend, dass die Vergleichsunternehmen und das untersuchte abhängige Unternehmen ihre Geschäftsaktivitäten unter denselben oder zumindest ähnlichen Bedingungen ausüben. Alle Faktoren, die die Verrechnungspreise und demnach auch die Gewinnkennziffernbeeinflussen könnten, müssen beachtet und gegebenenfalls durch Anpassungen berücksichtigt werden. In der Praxis wird man als Resultat der Anwendung einer Verrechnungspreismethode häufig nicht einen einzelnen Preis oder eine einzelne Marge erhalten, sondern eine Reihe von Daten, die jeweils gleich zuverlässige Werte darstellen. Dies liegt zum einen daran, dass bei der Vergleichbarkeitsanalyse nicht jeder Beurteilungsmaßstab hundertprozentig überprüft und Vergleichbarkeit hergestellt werden kann. Zum anderen ist auch nicht gewährleistet, dass sich fremde Dritte in Preisverhandlungen immer auf den gleichen Preis einigen würden. Insofern erkennen die OECD-RL an, dass häufig die Berechnung einer Bandbreite von Preisen anstatt der Angabe eines einzelnen Wertes für die Verrechnungspreisbestimmung erforderlich ist.

Gemäß deutscher Verrechnungspreisvorschriften<sup>30</sup> kann eine solche Bandbreite nur dann in vollem Umfang berücksichtigt werden, wenn aufgrund zuverlässiger und vollständiger Informationen feststeht, dass eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit der Geschäftsbedingungen besteht. Besteht die Bandbreite nur aus eingeschränkt vergleichbaren Werten oder steht die uneingeschränkte Vergleichbarkeit wegen Informations- und Datenmängeln nicht hinreichend zuverlässig fest, ist keine ausreichende Vergleichbarkeit gegeben. Aus diesem Grund wird in der Regel für den Fremdvergleich nur die eingengegte Bandbreite der fremdüblichen Werte verwendet. Dabei wird häufig die interquartile Bandbreite angewendet, die aus den mittleren 50 % der Ergebnisse der Vergleichsunternehmen besteht. Die Einschränkung der Bandbreite mithilfe anderer geeigneter statistischer Methoden ist jedoch ebenfalls möglich.

#### **Ergänzung des Beispiels 5.4: TNMM bei Warentransaktionen**

##### **Sachverhalt:**

Siehe detaillierte Beschreibung des Sachverhalts in [Kap. 5.2.3](#) zur Wiederverkaufspreismethode. Die in Deutschland ansässige W AG entwickelt und produziert Werkzeuge. Diese werden in ausländischen Märkten über eigene Vertriebsgesellschaften in Frankreich, Italien, Großbritannien, Spanien und Niederlande vertrieben. Die interne

<sup>30</sup> Vgl. Tz. 3.4.12.5 VWGV und § 1 (3) AStG.

und externe Wiederverkaufspreismethode wurde hier aufgrund mangelnder zuverlässiger Daten als nicht anwendbare Methode verworfen.

**Lösung:**

Nachdem die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden in diesem Fall abgelehnt wurde, wird in einem weiteren Schritt geprüft, ob der Fremdvergleich über einen Vergleich von erzielten Nettomargen auf EBIT Basis erfolgen kann. Wie oben erläutert, erfordert die TNMM ein geringeres Maß an Vergleichbarkeit von Funktionen- und Risiken sowie Produkten als die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden, d. h., die Anforderungen an die Vergleichbarkeit sind bei der TNMM geringer als bei jeder anderen von den OECD-RL vorgeschlagenen Methoden. Darüber hinaus wird die TNMM weniger nachteilig durch Unterschiede in den Rechnungslegungsmethoden von untersuchtem Unternehmen und den Vergleichsunternehmen beeinflusst. Aus diesen Gründen wird die TNMM im vorliegenden Fall als eine anwendbare Methode betrachtet.

Für die neun identifizierten Vergleichsunternehmen werden nun, anstatt Bruttomargen, Nettomargen im 3-Jahresdurchschnitt der letzten verfügbaren Finanzjahre berechnet. Die Ergebnisse sind in [Tab. 5.3](#) dargestellt.

Die Bandbreite der erzielten Nettomargen der Vergleichsunternehmen reicht von  $-0,8$  bis  $14,2\%$ . Da nicht gewährleistet ist, dass es sich um vollständig vergleichbare Daten handelt, wird die Bandbreite mittels des Konzepts der interquartilen Bandbreite eingengt, um die Analyse zu verfeinern. Das Resultat der Einengung der Bandbreite ist in [Tab. 5.4](#) dargestellt.

Die eingeschränkte Bandbreite von Nettomargen reicht von  $2,0$  bis  $5,1\%$ . Somit kann davon ausgegangen werden, dass eine Nettomarge aus den analysierten Vertriebstätigkeiten innerhalb dieser Bandbreite mit hoher Wahrscheinlichkeit dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Entsprechend können nun die erzielten Nettomargen der Vertriebsgesellschaften in Frankreich, Italien, Großbritannien, Spanien und Niederlande mit der ermittelten Bandbreite verglichen werden. Sofern diese innerhalb dieser Bandbreite liegen, ist der Fremdvergleich erbracht. Bei einer Abweichung sollten die

**Tab. 5.3** Erweiterung Beispiel 5.4 Nettomargen der Vergleichsunternehmen

InTEUR	AGmbH	B Srl	C Ltd.	D AG	E Spa	F S.A.	G Ltd.	H N.V.	I B.V.
Umsatz	50.000	30.000	35.000	98.000	15.000	24.000	78.000	65.000	33.000
EBIT	1000	800	700	3000	1000	3400	4000	500	300
Umsatzrendite	2,0%	2,7%	2,0%	3,1%	6,7%	14,2%	5,1%	-0,8%	0,9%

**Tab. 5.4** Tabelle 3: Erweiterung Beispiel 5.4 Bandbreite Nettomargen der Vergleichsunternehmen

Minimum (%)	Unteres Quartil (%)	Median (%)	Oberes Quartil (%)	Maximum (%)
-0,8	2,0	2,7	5,1	14,2

entsprechenden Ursachen analysiert und dokumentiert werden. Unter Umständen ist es auch sinnvoll einen Mehrjahresvergleich mit den Finanzdaten der untersuchten Unternehmen durchzuführen.

## 5.2.6 Gewinnaufteilungsmethode

### 5.2.6.1 Beschreibung der Gewinnaufteilungsmethode

Geschäftsbeziehungen zwischen zwei verbundenen Parteien (Gesellschaften oder Stammhaus und Betriebsstätte) können so eng miteinander verbunden und voneinander abhängig sein, dass eine separate Bewertung eines einzelnen Transaktionszweiges nicht durchführbar ist.<sup>31</sup> Das kann insbesondere dann der Fall sein, wenn der Gewinn aus den Transaktionen auf wertvolle und einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter zurückzuführen ist, die beide Transaktionspartner gemeinsam erschaffen haben und verwenden. In diesen Fällen – in denen auch unabhängige Dritte ein Joint Venture und eine Gewinnaufteilung vereinbaren würden – wäre die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode angemessen.

Zur Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode muss zunächst das zwischen den verbundenen Unternehmen aufteilbare, gemeinsam erwirtschaftete Transaktionsergebnis ermittelt werden. Im nächsten Schritt müssen, abhängig von der gewählten Variante der Gewinnaufteilungsmethode, entweder eine vergleichbare Gewinnaufteilung, die zwischen unverbundenen Unternehmen angewendet wird, oder aber objektive Wertschöpfungskriterien als Verteilungsmaßstab bestimmt werden. Ausgehend von diesen Werten werden die Transaktionsergebnisse entsprechend des Verteilungsmaßstabes der Drittunternehmen bzw. der jeweiligen Wertschöpfungsbeiträge verteilt.

Wie die OECD-RL klarstellen<sup>32</sup>, besteht ein Vorteil der Gewinnaufteilungsmethode darin, dass diese auch in Fällen angewendet werden kann, in denen keine vergleichbaren Geschäfte zwischen unabhängigen Unternehmen identifiziert werden können. Die Gewinnteilungsmethode bietet somit für solche Fälle Flexibilität, da für die Bestimmung des Gewinnaufteilungsmaßstabs angenommen wird, dass sich fremde Dritte unter den gegebenen Umstände ebenso verhalten würden. In solchen Fällen beruht die Gewinnaufteilung auf der Funktionsteilung zwischen den verbundenen Unternehmen. Externe Daten von unabhängigen Unternehmen werden bei der Gewinnaufteilungsanalyse in erster Linie benötigt, um den Wert der Beiträge jedes verbundenen Unternehmens zu den Transaktionen zu beurteilen, und nicht um unmittelbar die Gewinnaufteilung vorzunehmen.

Schwierigkeiten bei der Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode ergeben sich einerseits bei der Ermittlung des gemeinsamen Transaktionsgewinns, beispielsweise da nicht notwendigerweise der gesamte Unternehmensgewinn aufgeteilt werden muss bzw. weil es landesspezifische Unterschiede in der Ermittlung von Kosten und Umsätzen gibt. Zudem ist der Gewinnteilungsmaßstab oft schwierig zu substantiieren. Sofern kein

<sup>31</sup> Vgl. Tz. 2.111 bis 2.113 OECD-RL; Tz. 2.4.6. VWG 1983.

<sup>32</sup> Tz. 3.6 OECD-RL.

Drittvergleich vorhanden ist (was in der Praxis oft der Fall ist), können mithilfe einer detaillierten Wertschöpfungsanalyse die jeweiligen Beiträge der beteiligten Parteien anhand der Funktionen, Risiken, eingesetzten Wirtschaftsgüter und Kosten ermittelt werden. Dies ist entweder auf quantitativer Basis möglich, sofern eine zuverlässige, beobachtbare Variable vorhanden ist, die signifikant mit dem eingebrachten Beitrag zur Wertschöpfung der beteiligten Parteien korreliert ist. Andererseits ist auch eine qualitative Analyse des relativen Wertschöpfungsbeitrags auf Basis von Expertenschätzungen/ Balanced Score Cards etc. denkbar.

Schließlich sei noch erwähnt, dass im Rahmen des OECD BEPS Projekts derzeit die Richtlinien zur Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode derzeit überarbeitet werden.<sup>33</sup> Insbesondere sollen noch weitere Anleitungen erarbeitet werden, in welchen Situationen die Gewinnaufteilungsmethode als Verrechnungspreismethode am besten geeignet ist, was unter hochintegrierten Geschäftsabläufen sowie einzigartigen und wertvolle Beiträgen zu verstehen ist, wie Synergien im Konzern zu behandeln sind, nach welchen Faktoren Gewinne zu teilen sind und inwiefern die Gewinnaufteilungsmethode verwendet werden kann, um Lizenzsätze für IWGs zu bestimmen oder die Resultate einer TNMM zu unterstützen. Zudem wird die Gewinnaufteilungsmethode von der OECD als einer der am besten geeignetsten Methoden zur Bestimmung von Verrechnungspreisen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern genannt (siehe weitere Ausführungen hierzu in [Kap. 5.4.3.2](#) dieses Buches).

### **5.2.6.2 Praktische Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode**

Die Gewinnaufteilungsmethode wird insbesondere dann angewendet, wenn beide an der Transaktion beteiligten Unternehmen über maßgebliche immaterielle Wirtschaftsgüter verfügen, die den Gesamtgewinn aus der Transaktion stark beeinflussen und beide Parteien erhebliche wirtschaftliche Risiken tragen. Dies wäre beispielsweise der Fall wenn zwei oder mehrere verbundene Parteien wertvolle Patente und Know-how bzw. wertvolle Markenrechte in den Wertschöpfungsprozess einbringen. Unter diesen Bedingungen ist die Bestimmung fremdüblicher Preise oder Gewinnmargen aufgrund der Einzigartigkeit der eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter nicht möglich. In diesem Fall wird deshalb auf der Basis einer Analyse des jeweiligen Wertschöpfungsbeitrags der beteiligten Parteien der Gesamtgewinn aufgeteilt.

Hinsichtlich der Ausgestaltung der angewendeten Gewinnaufteilung sind zahlreiche Varianten je nach untersuchtem Geschäftsmodell möglich. Man unterscheidet jedoch zwei grundsätzliche Anwendungsweisen des Profit Splits, die Beitragsanalyse („Contribution Profit Split“) und die Residualgewinnaufteilungsmethode, bzw. Restgewinnanalyse („Residual Profit Split“). Beide Ausprägungen der Gewinnaufteilungsmethode sind in den Grafiken veranschaulicht ([Abb. 5.6](#) und [5.7](#)).

---

<sup>33</sup> Vgl. OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10, S. 55–62.

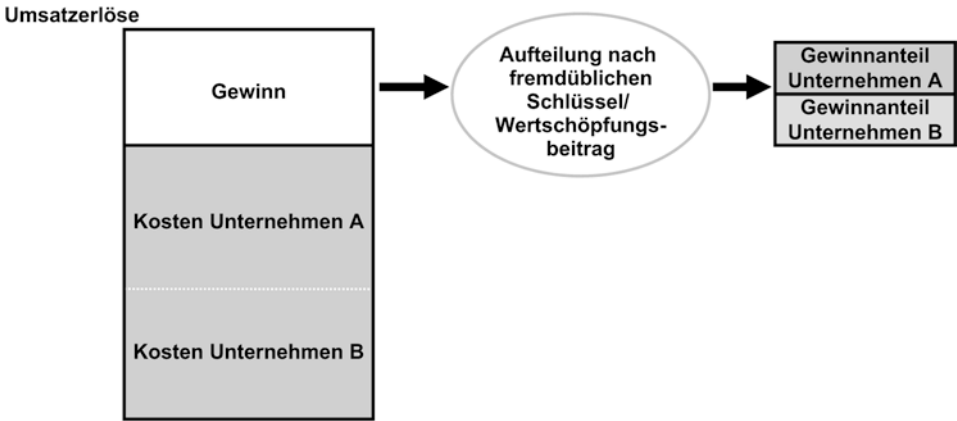


Abb. 5.6 Beispiel Beitragsanalyse oder Contribution Profit Split

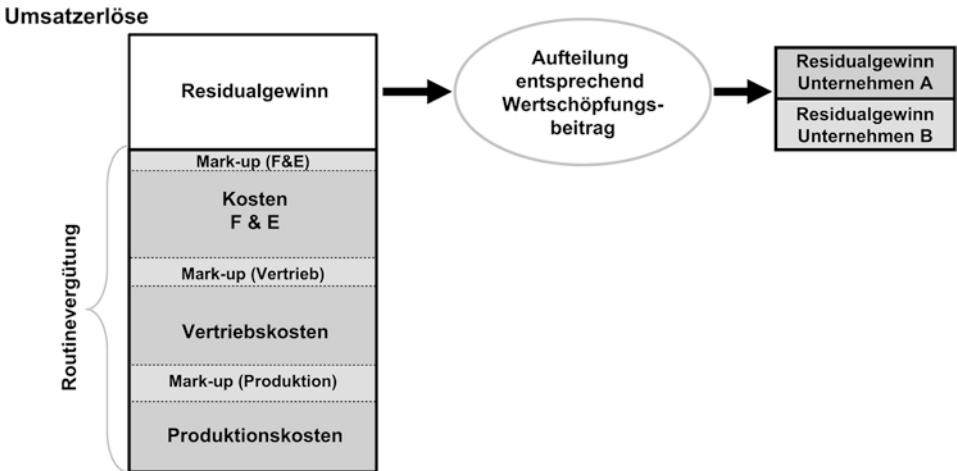


Abb. 5.7 Beispiel Residualgewinnaufteilungsmethode

Beim „Contribution Profit Split“ wird der aufzuteilende Gewinn (oder Verlust) zunächst ermittelt, in dem die Umsatzerlöse und Kosten aus der gemeinsamen Wertschöpfung gegenübergestellt werden. Wichtig in diesem Zusammenhang ist, dass nur der Gewinn oder Verlust aus den gemeinsamen Geschäft zu ermitteln ist und nicht notwendigerweise der gesamte Unternehmensgewinn der beiden Parteien. Sofern diese noch weitere Geschäftszweige haben, die nicht in Zusammenhang mit der gemeinsamen Transaktion stehen, ist der darin erwirtschaftete Gewinn oder Verlust nicht Bestandteil des Profit Splits.

Nach Ermittlung des Gesamtgewinns der beiden Parteien wird dieser nach einem fremdüblichen Schlüssel (z. B. typischerweise in dieser Industrie verwendete Parameter, falls vorhanden) bzw. auf Basis einer detaillierten Analyse des Wertbeitrags der jeweiligen Partei aufgeteilt. Als problematisch bei dieser Form des Profit Splits könnte sich erweisen,



dass von einem der Parteien durchgeführte Routinefunktionen einen Verlust generieren könnten, da keine Vorabvergütung von gegebenenfalls vorhandenen Routinefunktionen erfolgt.

In der Verrechnungspreispraxis wird häufiger der „Residual Profit Split“ angewendet, wobei der Gruppengewinn aus der gemeinsamen Wertschöpfung nach Abzug von Routinevergütungen aufgeteilt wird. Die grobe Vorgehensweise ist in der folgenden [Abb. 5.7](#) dargestellt.

Die typische Vorgehensweise bei der Anwendung eines Residual Profit Split ist wie folgt: Analog zur Beitragsanalyse ist in einem ersten Schritt der aufzuteilende Gewinn aus der gemeinsamen Geschäftsverbindung zu ermitteln. Hierzu ist es zunächst erforderlich, die relevanten externen Umsätze der beteiligten Parteien sowie die (Voll-) Kosten der jeweiligen Funktionen in der Wertschöpfungskette zu identifizieren. In einem nächsten Schritt wird analysiert, welche Funktionen als sogenannte Routine- und Nicht-Routine Funktionen eingestuft werden können. Den identifizierten Routine-Funktionen werden so dann jeweils Routinevergütungen zugeteilt. Diese werden in der Regel auf Basis der Transaktionsbezogenen Nettomargenmethode und den Ergebnissen von Datenbankstudien für die entsprechende Funktion ermittelt. Der Residual Profit Split ist somit eine Kombination verschiedener OECD-Verrechnungspreismethoden, nämlich der TNMM und der Gewinnaufteilungsmethode. Anschließend wird der Residualgewinn (oder -verlust) ermittelt, in dem die Vorabvergütungen für die Routinefunktionen vom Gesamtgewinn subtrahiert werden. Schließlich wird in einem letzten Schritt der Residualgewinn oder -verlust auf die identifizierten „Nicht-Routine Funktionen“ bzw. von den beteiligten Parteien eingebrachten, signifikanten immateriellen Wirtschaftsgütern aufgeteilt.

Die Bestimmung des Aufteilungsschlüssels ist in der Praxis häufig eine schwierige Fragestellung, da Informationen über Aufteilungsschlüssel aus Vergleichstransaktionen zwischen unverbundenen Parteien in der Regel nicht verfügbar sind. Insofern sollte der Aufteilungsschlüssel auf einer detaillierten Funktions- und Risikoanalyse sowie Werttreiberanalyse beruhen („**Value Chain Analysis**“). Beispielsweise kann mit Hilfe von Interviews mit Experten aus den beteiligten Fachbereichen eine Gewichtung des relativen Beitrags der Funktionen der beteiligten Unternehmen ermittelt werden. Alternativ können sich quantitative Aufteilungsschlüssel wie z. B. Kosten, Lohnsumme, bilanziertes Vermögen usw. als geeignete Variable für den Wertbeitrag der beteiligten Unternehmen herausstellen. Die Voraussetzung für die Verteidigungsfähigkeit des ermittelten Schlüssels in einer Betriebsprüfung ist jedoch das Vorhandensein einer detaillierten Dokumentation, die objektiv darstellt, wie der angemessene Schlüssel ermittelt wurde.

Der Vorteil der Residualgewinnaufteilungsmethode ist, dass Routinefunktionen im Rahmen der gemeinsamen Wertschöpfungskette eine stabile, positive Vergütung erhalten. Die Nicht-Routine Funktionen, d. h. die unternehmerischen Funktionen, erhalten das Residualergebnis, welches positiv oder negativ sein kann.

**Beispiel 5.6: Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode****Sachverhalt:**

Die Pharma GmbH ist Teil eines internationalen Konzerns in der pharmazeutischen Industrie mit Sitz in den USA. Die Gesellschaft hat ein hochkomplexes technisches Verfahren zur Entwicklung von Grundsubstanzen für neue Medikamente entwickelt. Sobald eine Grundsubstanz für ein neues Medikament entwickelt wurde, übernimmt die Forschungs- und Entwicklungsabteilung der US Muttergesellschaft die Weiterentwicklung bis hin zum zulassungsfähigen Medikament und führt sämtliche klinischen Tests durch. Beide Gesellschaften tragen die Kosten der Entwicklung für ihren entsprechenden Teil der Entwicklung. Aus den gemeinsamen Entwicklungsarbeiten ging ein neues Medikament hervor, das sehr erfolgreich am Markt gestartet wurde. Das Medikament wird von der US Muttergesellschaft produziert und in den USA vermarktet. Die Pharma GmbH bezieht die produzierten Medikamente von der US Muttergesellschaft und vermarktet und vertreibt das Produkt in Europa.

Der Konzern steht nun vor der Frage, welcher Verrechnungspreis für die Lieferung der Medikamente der US Mutter an die deutsche Tochtergesellschaft anzusetzen ist, und wie die gemeinsame Forschungs- und Entwicklungsarbeit zu vergüten ist.

**Lösung:**

Der oben geschilderte Fall ist ein typisches Anwendungsbeispiel für die Gewinnaufteilungsmethode. Die OECD-Standardmethoden sind für den vorliegenden Fall nicht anwendbar, da es sich bei den gehandelten Medikamenten um einzigartige Produkte handelt, für die keine Fremdvergleichswerte (Preise oder Margen) verfügbar sind, zumal beide Gesellschaften ein wirtschaftliches und rechtliches Eigentum an dem Medikament haben. Beide Gesellschaften bringen einzigartige immaterielle Wirtschaftsgüter in die Wertschöpfung ein und tragen erhebliche wirtschaftliche Risiken (hier vor allem Forschungsrisiken). Somit haben beide Gesellschaften einen Anspruch auf das Residualergebnis aus der Vermarktung des Medikaments. Daher wird die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode als angemessen in diesem Fall betrachtet.

Da es keine zuverlässigen Fremdvergleichswerte für einen Gewinnaufteilungsschlüssel zwischen fremden Dritten Parteien in einem ähnlichen Fall gibt, wird die Residualgewinnaufteilungsmethode angewendet.

In einem ersten Schritt wird zunächst der gemeinsame Transaktionsgewinn der beiden Unternehmen aus dem Medikament auf Basis einer vorläufigen Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt. Dies ist in [Tab. 5.5](#) dargestellt.

Der aufzuteilende Gewinn aus dem gemeinsam entwickelten und vermarkteten Medikament beträgt EUR 220 Mio., wobei gemäß einer vorläufigen Gewinn- und Verlustrechnung die US Gesellschaft einen Gewinn von EUR 170 Mio. und die Pharma GmbH von EUR 50 Mio. erzielt.

In einem weiteren Schritt werden für die im Rahmen der Wertschöpfungskette ausgeübten Routinefunktionen Vorabvergütungen ermittelt. Die Funktions- und Risikoanalyse hat im vorliegenden Fall ergeben, dass die Funktionen Produktion, Laufende

**Tab. 5.5** Beispiel 5.6 Aufzuteilender Gewinn

In Tausend EUR	US Corp.	Pharma GmbH
Produktumsätze des Medikaments	700.000	300.000
<i>Davon Außenumsatz</i>	<i>500.000</i>	<i>300.000</i>
<i>Davon Innenumsatz</i>	<i>200.000</i>	<i>0</i>
Wareneinsatz/Produktionskosten	400.000	200.000
Laufende Entwicklungskosten	20.000	10.000
Vertriebs- u. Gemeinkosten	110.000	40.000
EBIT	170.000	50.000
Aufzuteilender Gewinn	220.000	

**Tab. 5.6** Beispiel 5.6 Ermittlung Routinegewinn

	US Corp.	Pharma GmbH
<b>Routinevergütung Produktion</b>		
Produktionskosten	400.000	–
Routinegewinn Produktion	30.000	–
<b>Routinevergütung Laufende Entwicklung</b>		
Kosten	20.000	10.000
Routinegewinn Produktion	2000	1000
<b>Routinevergütung Vertrieb</b>		
Externe Umsätze	500.000	300.000
Routinegewinn Vertrieb	25.000	15.000
Summe Routinevergütung	57.000	16.000

Entwicklung und Vertrieb als Routinefunktion eingestuft werden können, wohingegen die Funktionen Forschung & Entwicklung des Medikaments auf Basis von einzigartigem Know-how als die werttreibende „Nicht-Routine“ Funktion identifiziert wird. Auf Basis von durchgeführten Datenbankstudien wurden folgende Routinevergütungen ermittelt:

**Routinevergütung Produktion:** Gewinnaufschlag von 7,5% auf die Kosten

**Routinevergütung Laufende Entwicklung:** Gewinnaufschlag von 10% auf die Kosten

**Routinevergütung Vertrieb:** Rendite auf den Umsatz von 5%

Anhand dieser Werte werden die Routinevergütungen berechnet, siehe [Abb. 5.6 \(Tab. 5.6\)](#).

Schließlich müssen in einem letzten Schritt der Residualgewinn und der anzuwendende Aufteilungsschlüssel bestimmt werden. Der aus der gemeinsamen Geschäftstransaktion resultierende Residualgewinn ist nach dem jeweiligen Beitrag zur Wertschöpfung und insbesondere dem Beitrag von einzigartigem immateriellen

**Tab. 5.7** Beispiel 5.6 Aufteilung Residualgewinn

	US Corp.	Pharma GmbH
Aufzuteilender Gewinn	220.000	
Summe Routinevergütungen	73.000	
Residualgewinn	147.000	
Anteil Residualgewinn (2/3: 1/3)	98.000	49.000
Gesamtgewinn	155.000	65.000
Vorläufiger Gewinn	170.000	50.000
Ausgleichszahlung	- 15.000	15.000

Wirtschaftsgütern (Technologie, Patente auf Medikament) zwischen den Parteien aufzuteilen. Eine detaillierte Analyse der Beiträge zur Entwicklung des Medikaments, der über den Zeitraum der Forschung und Entwicklung getragenen Kosten und Risiken auf Basis von Experteninterviews hat ergeben, dass ein **Aufteilungsschlüssel von zwei Drittel (US Corp.) zu einem Drittel (Pharma GmbH)** angemessen ist.

Entsprechend wird nun der Residualgewinn ermittelt und anhand des Aufteilungsschlüssels auf die beiden Parteien verteilt. Schließlich muss noch bestimmt werden, ob gegebenenfalls Ausgleichszahlungen erforderlich sind, damit die Parteien den fremdüblichen Gewinn gemäß des Residual Profit Splits erhalten (Tab. 5.7).

Als Ergebnis des vorliegenden Profit Splits erhalten die US Corp. einen Residualgewinn von ca. EUR 98 Mio. und die Pharma GmbH einen Residualgewinn von EUR 49 Mio. Hinzu kommt noch der jeweilige Anteil an den Routinevergütungen, sodass ein Gesamtgewinn von EUR 155 Mio. für die US Corp. und EUR 65 Mio. für die Pharma GmbH fremdüblich wären. Da die US Corp. auf Basis der vorläufigen Gewinn- und Verlustrechnung einen höheren Gewinn aufweist, als gemäß Profit Split Analyse angemessen wäre, muss sie eine Ausgleichszahlung von EUR 15 Mio. an die Pharma GmbH leisten.

Während in dem obigen Beispiel ein einzelner Betrag für die jeweiligen Gewinnanteile der am Profit Split beteiligten Unternehmen angegeben wird, ist es in der Praxis zur Vereinfachung ggf. möglich, eine Bandbreite von Gewinnanteilen durch Ausnutzung der fremdüblichen Bandbreite von Routinevergütungen herzuleiten. Der Vorteil dieser Herangehensweise ist, dass dadurch die Höhe der Ausgleichszahlungen am Jahresende verringert werden kann, da nicht auf einen einzelnen Gewinnbetrag angepasst wird sondern lediglich in einem Umfang, dass alle Parteien einen Gewinn innerhalb der fremdüblichen Bandbreite von Gewinnanteilen erzielen.

## 5.3 Besonderheiten hinsichtlich der Verrechnungspreismethoden in Deutschland

### 5.3.1 Methodenhierarchie

Im vorangegangenen Abschnitt wurden die OECD-Verrechnungspreismethoden vorgestellt und auf ihre Anwendbarkeit in der Verrechnungspreispraxis eingegangen. Gemäß OECD-RL sollte die Auswahl der Verrechnungspreismethode jeweils darauf abzielen, die vor dem Hintergrund der Verfügbarkeit von Fremdvergleichsdaten, der jeweiligen Transaktionsart und Funktionsanalyse am besten geeignete Methode zu wählen.<sup>34</sup> Zwar bezeichnen die OECD-RL die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden als die Methoden, mit denen sich am unmittelbarsten feststellen lässt, ob die konzerninternen Transaktionen fremdüblichen Bedingungen unterliegen.<sup>35</sup> Allerdings wird auch festgestellt, dass die Standardmethoden in der Praxis aufgrund mangelnder empirischer Fremdvergleichswerte weniger geeignet sein können als die gewinnbezogenen Methoden.

Mit der Unternehmenssteuerreform 2008 und Änderung des § 1 Abs. 3 AStG zum 1.1.2008 wurde in Deutschland eine gesetzlich vorgeschriebene Hierarchie von Verrechnungspreismethoden eingeführt, die der Steuerpflichtige bei der Wahl der Verrechnungspreismethode zu berücksichtigen hat. Gemäß der gesetzlichen Regelung ist die Auswahl der angemessenen Verrechnungspreismethode insbesondere von der Verfügbarkeit geeigneter Fremdvergleichsdaten abhängig. So soll der Steuerpflichtige vorrangig die OECD-Standardmethoden, d. h. die Preisvergleichs-, die Wiederverkaufspreis- oder die Kostenaufschlagsmethode anwenden, „wenn Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, die nach Vornahme sachgerechter Anpassungen im Hinblick auf die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Chancen und Risiken (Funktions- und Risikoanalyse) uneingeschränkt vergleichbar sind.“<sup>36</sup> Wenn mehrere uneingeschränkt vergleichbare Werte ermittelt werden können, bilden diese eine Bandbreite. In diesen Fällen darf der Steuerpflichtige die Bandbreite voll ausnutzen.

Wenn keine uneingeschränkt vergleichbaren Werte ermittelt werden können, aber eingeschränkt vergleichbare Werte nach Vornahme sachgerechter Anpassungen vorliegen, sind diese der Anwendung einer geeigneten Verrechnungspreismethode zugrunde zu legen, d. h., grundsätzlich sind alle OECD-Verrechnungspreismethoden inklusive der Gewinnmethoden zulässig. In diesem Fall ist die resultierende Bandbreite einzuengen, etwa durch Anwendung des Konzepts der interquartilen Bandbreite.<sup>37</sup> Falls auch keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte festgestellt werden können, hat der Steuerpflichtige einen hypothetischen Fremdvergleich durchzuführen.<sup>38</sup> Beim hypothetischen

<sup>34</sup> Tz. 2.2 OECD-RL.

<sup>35</sup> Vgl. Tz. 2.3 OECD-RL.

<sup>36</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 S. 1 AStG.

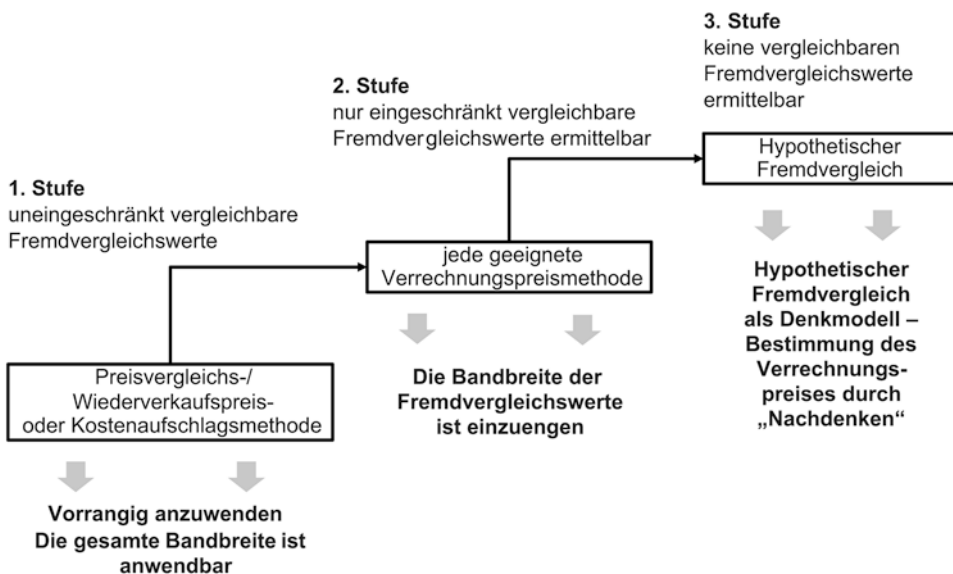
<sup>37</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 S. 2 und S. 3 AStG.

<sup>38</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 S. 5 AStG.

Fremdvergleich wird auf Basis einer hypothetischen Analyse der Zahlungsbereitschaft des Käufers der Leistung (Höchstpreis) und dem minimalen akzeptablen Preis aus Sicht des Verkäufers (Mindestpreis) ein Einigungsintervall aufgestellt. Der fremdübliche Verrechnungspreis soll sich dann innerhalb dieses Intervalls befinden, wobei der wahrscheinlichste Einigungspunkt (oder wenn kein anderer Wert glaubhaft gemacht werden kann) der Mittelwert als Verrechnungspreis gewählt werden soll. Im Rahmen seiner Aufzeichnungspflichten hat der Steuerpflichtige in Deutschland die Wahl der verwendeten Verrechnungspreismethode zu begründen. d. h., es muss auch dokumentiert werden, ob uneingeschränkt vergleichbare, eingeschränkt vergleichbare oder überhaupt keine Fremdvergleichswerte vorliegen.

Abbildung 5.8 gibt die Methodenhierarchie in Deutschland gemäß § 1 Abs. 3 AStG grafisch wieder.

In der Verrechnungspreispraxis wird man häufig schnell feststellen, dass uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte für konzerninterne Transaktionen nicht identifiziert werden können. Fremdvergleichswerte aus Datenbanken können nicht als uneingeschränkt vergleichbar bezeichnet werden, da die vorliegenden Informationen zu den potenziellen Vergleichsunternehmen begrenzt sind und häufig nicht alle Umstände genau auf Vergleichbarkeit geprüft werden können. Um uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte zu identifizieren, müsste der Steuerpflichtige im Prinzip beinahe die gleiche Transaktion unter identischen Bedingungen mit fremden Dritten unterhalten. Da dies selten der Fall ist und in der Praxis zumeist eingeschränkt vergleichbare Werte identifiziert werden können, ist in der Folge zumeist jede geeignete Verrechnungspreismethode anwendbar. Zu beachten ist dann jedoch, dass nicht die volle Bandbreite der eingeschränkt



**Abb. 5.8** Methodenhierarchie in Deutschland gemäß § 1 Abs. 3 AStG

vergleichbaren Werte angewendet werden kann, sondern die Bandbreite mittels eines geeigneten Ansatzes einzuschränken ist.

Es gibt jedoch auch Situationen, in denen noch nicht einmal eingeschränkt vergleichbare Werte vorliegen. In der Regel sind dies Fälle von Funktionsverlagerungen, aber auch Transaktionen in sehr speziellen Industrien mit wenigen Marktteilnehmern, für die es äußerst schwierig ist, geeignete Daten für den Fremdvergleich zu identifizieren. In der Betriebsprüfungspraxis lässt sich jedoch beobachten, dass die deutsche Finanzverwaltung den hypothetischen Fremdvergleich durchaus auch häufig für andere Transaktionen anwenden möchte, insbesondere wenn der Nachweis der Fremdüblichkeit auf Basis von eingeschränkt vergleichbaren Werten aus Datenbanken zu einer aus ihrer Sicht nicht gewünschten Gewinnverteilung führt. Der hypothetische Fremdvergleich wird im nachfolgenden Kapitel ausführlicher behandelt.

### 5.3.2 Hypothetischer Fremdvergleich und Funktionsverlagerung

Der hypothetische Fremdvergleich als Verrechnungspreismethode kann als ein Sonderfall der deutschen Verrechnungspreisvorschriften bezeichnet werden. Wie in [Kap. 5.1](#) ausgeführt, war der Zweck der OECD-RL einen einheitlichen Rahmen und gewisse Rechtssicherheit bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in verschiedenen Ländern zu schaffen, um auf diesem Weg das Risiko von Doppelbesteuerung in internationalen konzerninternen Transaktionen zu verringern. Der hypothetische Fremdvergleich ist ein Sonderweg, der nicht unbedingt zur Rechtssicherheit für den Steuerpflichtigen beiträgt, da er hinsichtlich des Fremdvergleichs auf ein hypothetisches Denkmodell und nicht auf Fremdvergleichsdaten, seien diese auch nur eingeschränkt vergleichbar, abstellt. Da es sich bei Verrechnungspreisfragen in den meisten Fällen um internationale Sachverhalte handelt, sollte daher von der Anwendung dieses deutschen Sonderwegs „sparsam“ Gebrauch gemacht werden, auch zumal immer das Risiko besteht, dass die deutsche Finanzverwaltung ein anderes „Denkmodell“ verfolgen kann. Insofern sollte bei der ökonomischen Verrechnungspreisanalyse jeweils genau geprüft werden, ob nicht zumindest eingeschränkt vergleichbare Fremddaten vorliegen, etwa durch Anwendung weniger restriktiver Annahmen (etwa hinsichtlich Produkte, Industriezweig) bei der Suche nach unabhängigen Vergleichsunternehmen oder ob die Gewinnaufteilungsmethode in Betracht kommt. Auch die OECD äußert mittlerweile eine Präferenz für zweiseitige Verrechnungspreisansätze. Insbesondere sollten laut OECD bei der Verrechnungspreisbestimmung die realistischen Handlungsalternativen der beteiligten Unternehmenseinheiten berücksichtigt werden. Daher ist zu erwarten, dass die generelle Vorgehensweise beim hypothetischen Fremdvergleich in der Praxis zukünftig stark zunehmen wird.

Im Falle der **Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs auf reguläre Geschäftsbeziehungen** zwischen verbundenen Unternehmen wird der Mindestpreis des Leistenden dem Wert entsprechen, bei dem sich das Geschäft für den Leistenden noch rentiert. Dies wird in vielen Fällen den Kosten (in bestimmten Konstellationen auch Grenzkosten) der Leistung entsprechen, da ein unabhängiger Marktteilnehmer in aller Regel



Gewinnerzielungsabsichten verfolgt und mindestens seine Kosten decken bzw. einen Gewinn erzielen möchte. In Abhängigkeit von der verfolgten Marktstrategie des Konzerns und der Verteilung der Funktionen und Risiken zwischen den Konzernunternehmen können in bestimmten Einzelfällen aber auch für eine gewisse Zeit Preise unterhalb der Kosten denkbar sein, beispielsweise im Falle von Marktverdrängungsstrategien und wenn signifikante Gewinnpotentiale für den Leistungserbringer in der Zukunft erwartet werden. Dies ist abhängig von der hypothetischen Verteilung der Geschäftsrisiken und Chancen und sollte bei einer solchen Konstellation im Rahmen einer Betriebsprüfung auch glaubhaft gemacht werden können. Desweiteren kann der Mindestpreis ebenfalls durch eine Kapitalbudgetierungsanalyse anhand der geplanten Cash Flows über die Laufzeit des Geschäfts und unter Berücksichtigung der Kapitalkosten bestimmt werden. Der Mindestpreis würde dann dem Preis entsprechen, bei dem der Barwert des Geschäfts für den Leistenden bei Vereinbarung des Geschäfts mindestens positiv ist bzw. größer als der Barwert möglicher weiterer Geschäftsfelder, in die der Leistende investieren kann.

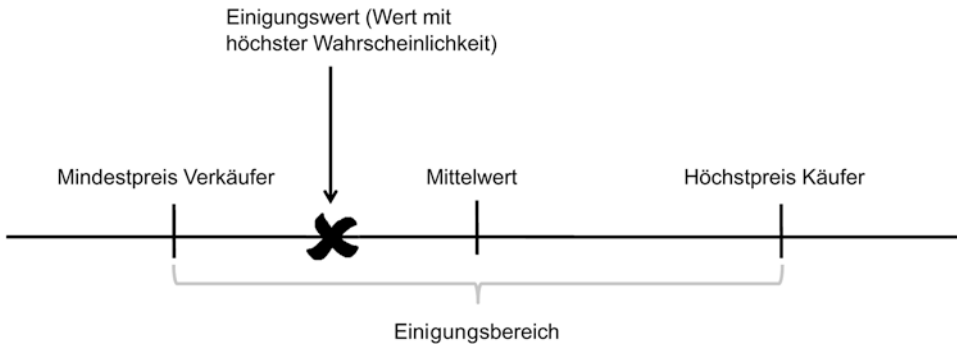
Aus Sicht des Käufers der Leistung ist die Betrachtung ähnlich wie beim Verkäufer, da dieser in den meisten Fällen die Leistung nur kaufen würde, wenn er insgesamt aus dem Geschäft seine Kosten decken bzw. einen geringen Gewinn erzielen würde. Der Höchstpreis würde dann in der Regel dem Preis entsprechen, bei dem der Gewinn mindestens null entspricht, bzw. bei dem der Barwert des Geschäfts bei Vereinbarung des Geschäfts insgesamt positiv ist und keine besseren Investitionsalternativen zur Verfügung stehen.

Aus dem ermittelten Mindestpreis des Verkäufers und dem Höchstpreis des Käufers sollte in aller Regel ein Einigungsintervall resultieren, da für die ökonomische Verrechnungspreisanalyse angenommen wird, dass die Transaktionen betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen. Sofern der Höchstpreis des Käufers unterhalb des Mindestpreises des Verkäufers liegt, würde im Prinzip keine Einigung zustande kommen. Dies würde bedeuten, dass die Transaktion aus Konzernsicht im Prinzip nicht betriebswirtschaftlich sinnvoll ist bzw. einige der getroffenen Annahmen sind gegebenenfalls zu überprüfen. Innerhalb des Einigungsintervalls soll der Preis festgelegt werden, welche mit höchster Wahrscheinlichkeit dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Kann kein Wert glaubhaft gemacht werden, ist der Mittelwert zugrunde zu legen.

Der methodische Ansatz ist in [Abb. 5.9](#) grafisch veranschaulicht.

Sofern das Einigungsintervall bestimmt wurde, besteht die Schwierigkeit analog zur Gewinnaufteilungsmethode den für beide Parteien angemessenen Aufteilungsschlüssel bzw. Einigungswert zu bestimmen. Im Prinzip ist der hypothetische Fremdvergleich ein Sonderfall der Gewinnaufteilungsmethode, da das Einigungsintervall in der Regel zwischen den Werten verläuft, bei denen der gesamte Gewinn aus der Transaktion auf den Käufer (Mindestpreis) oder auf den Verkäufer (Höchstpreis) entfällt. Für die Ermittlung des Einigungswertes kommen entweder empirische Vergleichswerte infrage (beispielsweise sofern Informationen über Gewinnaufteilungen unter fremden Dritten wie etwa Joint Ventures vorhanden sind), eine spieltheoretische Betrachtung (beispielsweise wie wäre die Verhandlungsmacht bzw. die Handlungsalternativen der jeweiligen Vertragspartner unter fremdüblichen Bedingungen) oder ein Aufteilungsschlüssel auf Basis einer qualitativen Analyse der jeweiligen Funktionen, Risiken und Wertschöpfungsbeiträge der





**Abb. 5.9** Hypothetischer Fremdvergleich

Transaktionspartner. Die Verwendung des Mittelwerts ohne zugrunde liegende Analyse würde vermutlich vom Fremdvergleichsgrundsatz abweichen, da es im Prinzip keine ökonomische Fundierung gibt, warum dieser Wert angemessen sein soll.

Im Falle von **Funktionsverlagerungen** (vgl. **Ausführungen hierzu in Abschn. 2.2.4.3 dieses Buches**) ist, sofern keine der Ausnahmeregelungen („Escape Klauseln“) des § 1 Abs. 3 AStG bzw. der FVerlV anwendbar ist, in aller Regel davon auszugehen, dass der Verrechnungspreis für die verlagerte Funktion inklusive der damit verbundenen Wirtschaftsgüter, Chance und Risiken sowie sonstigen Vorteilen als Ganzes (sog. **Transferpaket**) auf Basis des hypothetischen Fremdvergleichs zu bestimmen ist. In den meisten Fällen werden aufgrund der Einzigartigkeit der im Rahmen von Funktionsverlagerungen transferierten Wirtschaftsgüter in der Regel weder uneingeschränkt noch eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichsdaten für das Transferpaket vorliegen, sodass keine der OECD-Verrechnungspreismethoden zuverlässig anwendbar wäre. Somit erscheint lediglich die Preisvergleichsmethode als eine sinnvolle Alternative zum hypothetischen Fremdvergleich bei der Bestimmung eines Verrechnungspreises für das Transferpaket. Dies könnte beispielsweise der Fall sein, wenn ein ähnlicher Teilbetrieb oder Betriebszweig im Konzern kurz zuvor bereits an einen fremden Dritten veräußert wurde. Dann könnten anhand der dort vereinbarten Preise Rückschlüsse auf den Wert der konzerninternen transferierten Funktion möglich sein, ggf. unter Durchführung von Anpassungsrechnungen hinsichtlich der Größe des Geschäfts.

Die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs im Fall von Funktionsverlagerungen wird im folgenden Abschnitt kurz umrissen (detaillierte Anwendungsvorschriften sind in der Funktionsverlagerungsverordnung sowie im BMF-Schreiben zur Funktionsverlagerung enthalten). Vom Grundsatz her sind zur Bestimmung des Einigungsbereichs **vier Bewertungen** erforderlich:

1. Bewertung Gewinnpotential des Funktion abgebenden Unternehmens **vor** der Funktionsverlagerung
2. Bewertung Gewinnpotential des Funktion abgebenden Unternehmens **nach** der Funktionsverlagerung

3. Bewertung Gewinnpotential des Funktion aufnehmenden Unternehmens **vor** der Funktionsverlagerung
4. Bewertung Gewinnpotential des Funktion aufnehmenden Unternehmens **nach** der Funktionsverlagerung

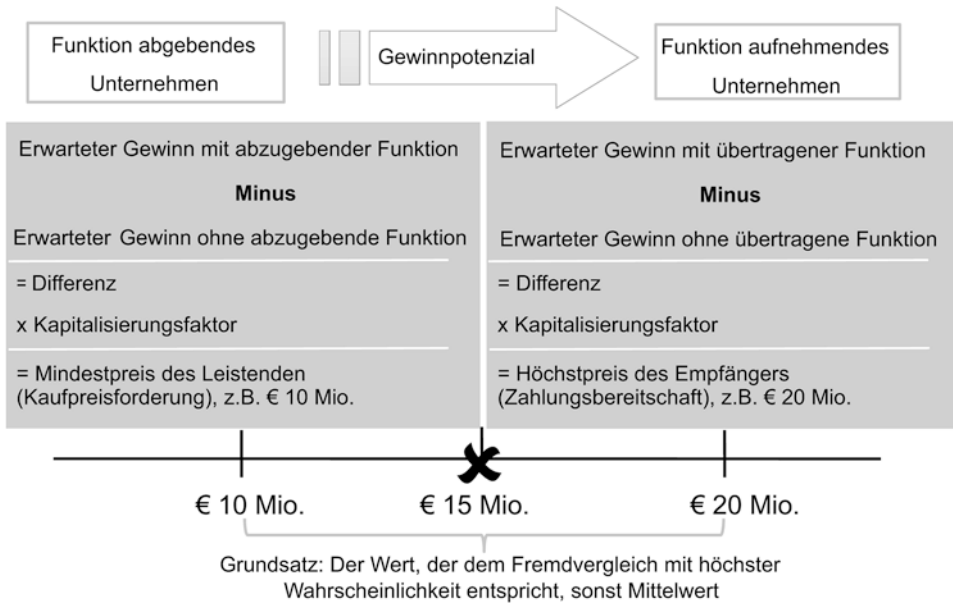
In der Praxis kann es jedoch auch genügen lediglich zwei vollständige Bewertungen durchzuführen, da oftmals davon auszugehen ist, dass der Wert der in Betracht stehenden Funktion des abgebenden Unternehmens nach der Verlagerung gleich null ist bzw. den Schließungskosten entspricht. Gleichsam wird in der Regel der Wert der Funktion aus Sicht des aufnehmenden Unternehmens vor der Verlagerung ebenfalls null sein. Jedoch wäre es hierzu erforderlich, segmentierte Finanzaufstellungen für die zu verlagernde Funktion zu ermitteln.

Die Bewertung hat auf Grundlage der betrieblichen Plandaten (budgetierte Cash Flows bzw. Reingewinne nach Steuern) hinsichtlich der Funktion zu erfolgen, welche die Grundlage für die Entscheidung der Funktionsverlagerung gebildet haben. Dabei sollen potentielle Synergien sowie Standortvorteile des aufnehmenden Unternehmens berücksichtigt werden. Darüber hinaus ist ein der Funktion angemessener Kapitalisierungszeitraum für die Bewertung zugrunde zu legen. Wenn keine Gründe für einen bestimmten Zeitraum glaubhaft gemacht werden können, ist gemäß Funktionsverlagerungsverordnung (vgl. § 6 FVerlV) von einem unbegrenzten Zeitraum auszugehen. Diese Annahme ist in der Praxis genau zu untersuchen, da die Annahme eines unendlichen Kapitalisierungszeitraums einen erheblichen Einfluss auf den Wert der Funktion haben kann. Der jeweils für die Bewertung anzunehmende Kapitalisierungszinssatz soll sich nach dem laufzeitspezifischen risikolosen Zinssatz zuzüglich eines funktions- und risikoadäquaten Zuschlags richten. Schließlich soll das übertragene Gewinnpotential beider Parteien auf Basis des Reingewinns nach Steuern bestimmt werden.

Auf Basis der Bewertungen wird dann zwischen dem entgangenen Gewinnpotential des abgebenden Unternehmens (Mindestpreis) sowie dem erhaltenen Gewinnpotential des aufnehmenden Unternehmens (Höchstpreis) das Einigungsintervall aufgestellt. Dies ist in [Abb. 5.10](#) grafisch dargestellt.

Im Allgemeinen wird davon ausgegangen, dass der Höchstpreis des Empfängers über der minimalen Kaufpreisforderung des abgebenden Unternehmens liegt, andernfalls würden sich beide Unternehmen konsolidiert betrachtet aufgrund der Verlagerung schlechter stellen, d. h., die Sinnhaftigkeit der Verlagerung wäre aus betriebswirtschaftlicher Sicht anzuzweifeln.

Im Falle der Verlagerung einer verlusttragenden Funktion können sich auch ein negativer Mindest- und Höchstpreis ergeben. Dies würde bedeuten, dass das übertragende Unternehmen dem Aufnehmenden eine Ausgleichszahlung für die Übernahme der Funktion erstattet. Allerdings dürfte der Mindestpreis nicht unterhalb der Schließungskosten des abgebenden Unternehmens liegen, da es aus Sicht des abgebenden Unternehmens günstiger wäre, die Funktion einzustellen, als weiter fortzuführen.



**Abb. 5.10** Beispiel hypothetischer Fremdvergleich bei Funktionsverlagerung

Als Einigungswert ist der Wert anzusetzen, der mit höchster Wahrscheinlichkeit dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Sofern nichts anderes glaubhaft gemacht werden kann, ist der Mittelwert anzusetzen.

Als allgemein sehr kritisch gesehen wird, neben der äußerst breiten Definition von Funktionsverlagerungsfällen, dass die deutsche Steuergesetzgebung hinsichtlich des hypothetischen Fremdvergleichs von den OECD-RL abweicht. Die beidseitige Betrachtung der Gewinnpotentiale bei der Ermittlung des Einigungsbereichs kann insbesondere dazu führen, dass Synergien, Standort- oder Kostenvorteile sowie Steuervorteile des aufnehmenden Unternehmens im Ausland in die Verrechnungspreisbestimmung einfließen, die dann über die vereinbarte Ausgleichszahlung der Besteuerung in Deutschland unterliegen können. Es ist zwar auch in der betriebswirtschaftlichen Praxis unter fremden Dritten davon auszugehen, dass der Verkäufer versucht die Zahlungsbereitschaft des Käufers zu antizipieren, jedoch liegen keinesfalls vollständige Informationen insbesondere hinsichtlich der Standort- und Kostenvorteilen oder unternehmensspezifischen Steuersätzen des Käufers vor, welche die Entscheidung des Verkäufers beeinflussen können. Eine solche vollständige Transparenz wird jedoch in den deutschen Verrechnungspreisvorschriften (insbesondere § 1 Abs. 1 AStG) als Grundannahme unterstellt. Insofern stellt dies im Prinzip eine Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz dar. Schließlich ist noch die Anpassungsregelung hinsichtlich des vereinbarten Preises für die Funktion zu nennen (vgl. § 1 Abs. 3 Satz 11 und 12, §§ 10, 11 FVerlV), welche vorsieht, dass bei einer erheblichen Abweichung der Gewinnentwicklung innerhalb von 10 Jahren nach der Funktionsverlagerung eine Anpassung auf den Verrechnungspreis vorzunehmen wäre, da unabhängige

Dritte bei großer Unsicherheit eine solche Anpassungsklausel vereinbaren würden. Eine erhebliche Abweichung wäre demnach gegeben, wenn der auf Basis der tatsächlichen Gewinnentwicklung ermittelte Preis außerhalb des ursprünglichen Einigungsintervalls liegt bzw. der neu ermittelte Höchstpreis unterhalb des ursprünglichen Mindestpreises. Die Vereinbarung einer solchen Anpassungsregelung unter fremden Dritten erscheint jedoch als nicht unbedingt geschäftsüblich und wird selten vereinbart, zumal der Zeitraum der Anpassung über zehn Jahre als sehr lang erscheint.<sup>39</sup> In der Verrechnungspreispraxis werden von Steuerpflichtigen im Falle von Funktionsverlagerungen daher häufig von den o. g. gesetzlichen Regeln abweichende Anpassungsklauseln mit einem kurzen Zeitraum für Preisanpassungen vereinbart. Im Rahmen des BEPS Projekts hat die OECD nun ähnliche „ex-post“- Anpassungsregelungen für sog. schwer zu bewertende IWG veröffentlicht (siehe nähere Ausführungen in [Abschn. 5.4.3.2](#) dieses Buches), bei denen die Vorhersage von zukünftigen Cash Flows zum Zeitpunkt der Übertragung ebenso mit großer Unsicherheit behaftet ist.

---

## 5.4 Besondere Methoden für spezifische Transaktionen

### 5.4.1 Dienstleistungen im Konzern

#### 5.4.1.1 Verrechnung von Dienstleistungen dem Grunde nach

Die Verrechnung von Dienstleistungen innerhalb von Konzernen (insbesondere sogenannte Management Services, die von der Muttergesellschaft bzw. von konzerninternen Servicecentern erbracht werden) ist ein häufig geprüftes Thema im Rahmen von Betriebsprüfungen in Deutschland und vielen anderen Ländern. Im Vordergrund der Prüfung steht dabei zunächst, ob die Verrechnung der erbrachten Leistung an ein verbundenes Unternehmen dem Grunde nach gerechtfertigt ist. Dies ist der Fall, wenn tatsächlich eine Leistung an ein verbundenes Unternehmen erbracht wurde, und dem empfangenden Unternehmen daraus ein ökonomischer Nutzen entstanden ist. Ein wirtschaftlicher Nutzen würde grundsätzlich dann bestehen, wenn das empfangende Unternehmen diese Leistung sonst für sich selbst erbringen müsste (beispielsweise durch Einstellen neuer Mitarbeiter) oder diese Leistung anderweitig einkaufen müsste.<sup>40</sup> Diese beiden Aspekte sind im Rahmen der ökonomischen Analyse zu prüfen, und dann im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation entsprechend zu dokumentieren.

Die Prüfung des **wirtschaftlichen Nutzens des Empfängers** ist hier von großer Bedeutung, denn es gibt eine Reihe von betrieblichen Tätigkeiten und Funktionen, die für verbundene Unternehmen ausgeübt werden, obwohl die empfangenden Unternehmen

---

<sup>39</sup> Vgl. hierzu auch A. Ebering, „Wann sind Preisanpassungen bei Funktionsverlagerungen i. S. v. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG fremdüblich?“, IStR 11/2011, S. 418 ff.

<sup>40</sup> Vgl. hierzu Tz. 7.6 OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10.

die Tätigkeit für sich betrachtet nicht benötigen und für diese kein Entgelt zahlen würden, wenn sie unabhängige Parteien wären. Dies ist häufig im Rahmen von Management Dienstleistungen der Fall, wenn bestimmte innerbetriebliche Aufgaben, welche ein Unternehmen der Gruppe (üblicherweise die Muttergesellschaft oder eine regionale Holdinggesellschaft) ausschließlich aufgrund ihrer Beteiligung an einer oder mehrerer der Gruppengesellschaften ausübt, also in der Funktion als Gesellschafter. Da kein direkter wirtschaftlicher Nutzen für den vermeintlichen Leistungsempfänger entsteht, würde eine solche Aktivität keine Weiterbelastung zum Empfänger rechtfertigen. Entsprechend den OECD-RL<sup>41</sup> wird eine solche Aktivität als **Gesellschafteraufwand** bezeichnet. Die OECD nennen hierzu die folgenden Beispiele für sog. Shareholderkosten:

- Kosten für Aktivitäten in Zusammenhang mit der rechtlichen Struktur des Konzerns (beispielsweise Shareholder Meetings, Kosten des Aufsichtsrats, Kosten für die Ausgabe von Aktien),
- Kosten für die Erstellung von konsolidierten (Konzern-) Abschlüssen bzw. sonstige Mitteilungspflichten,
- Kosten für die Finanzierung von Unternehmensakquisitionen,
- Kosten für die Erfüllung der steuerlichen Mitwirkungspflichten der Muttergesellschaft,
- Kosten, die bei der Muttergesellschaft bezüglich der Einhaltung der Grundsätze ordentlicher Unternehmensführung (Corporate Governance) des Gesamtkonzerns anfallen.

Demgegenüber legt die deutsche Finanzverwaltung den Begriff des Gesellschafteraufwands wesentlich weiter aus. In den VWG 1983 wird eine nicht abschließende Liste von Gesellschafteraktivitäten genannt, für welche keine Entgelte verrechnet werden dürfen (siehe Tz. 6.3.2). Dies beinhaltet:

- den sogenannten Rückhalt im Konzern einschließlich des Rechts, den Konzernnamen zu führen, sowie der Vorteile, die sich allein aus der rechtlichen, finanziellen und organisatorischen Eingliederung in den Konzern ergeben;
- die Tätigkeit ihres Vorstandes und Aufsichtsrates als solche sowie für ihre Gesellschafterversammlungen;
- die rechtliche Organisation des Konzerns als ganzen sowie für die Produktions- und Investitionssteuerung im Gesamtkonzern;
- Tätigkeiten, die Ausfluss ihrer Gesellschafterstellung sind, einschließlich der allgemeinen Organisation sowie der der Konzernspitze dienenden Kontrolle und Revision;
- Schutz und Verwaltung der Beteiligungen;
- die Konzernführung und solche Führungsaufgaben nachgeordneter Unternehmen, die die Konzernspitze an sich gezogen hat, um ihre eigenen Führungsmaßnahmen besser vorzubereiten, durchzusetzen und zu kontrollieren. Die Führung schließt die Planung, die unternehmerische Entscheidung und die Koordinierung ein.

---

<sup>41</sup> Vgl. Tz. 7.9 ff. ebenda.

Sofern Dienstleistungen durch eine ausländische Muttergesellschaft an deutsche verbundene Unternehmen verrechnet werden, sollte geprüft werden, dass Gesellschafteraktivitäten nicht an die deutsche Gesellschaft fakturiert werden, da dies von der deutschen Finanzverwaltung mit der Begründung aufgegriffen werden kann, es handele sich nicht um Leistungen, die einen wirtschaftlichen Nutzen für die deutsche Gesellschaft haben. Im umgekehrten Fall, d. h. der Verrechnung von Leistungen einer deutschen Muttergesellschaft an ausländische verbundene Unternehmen, dürften diese analog auch nicht weiterverrechnet werden. Allerdings wird in diesem Fall der Fokus der Prüfung durch die deutsche Finanzverwaltung darauf liegen, dass die **Kosten für sämtliche Aktivitäten zum Nutzen der Auslandsgesellschaften** verrechnet wurden.

Die oben erläuterte Problematik der Abgrenzung von Gesellschafteraktivitäten von Aktivitäten zum wirtschaftlichen Vorteil anderer verbundenen Unternehmen stellt sich häufig im Rahmen von zentralisierten Dienstleistungen der Konzernmutter. Grundsätzlich sind durch die Konzernmutter erbrachte Leistungen, sofern sie nicht unter Gesellschafteraktivitäten fallen, verrechenbar. Dies betrifft in der Praxis häufig zentralisierte betriebliche Aktivitäten wie IT Leistungen (Administration von Lizenzen, Betrieb des Helpdesk, Betrieb von Servern, Betreuung des Internet-/Intranetauftritts usw.), Marketing, Einkauf, Finanzen (Unterstützung bei der Budgetplanung, Budgetkontrolle, Kapitalbudgetierung, Entwicklung von Controlling Tools, Unterstützung der Buchhaltung, Behandlung von Forderungen und Verbindlichkeiten), Treasury (sofern nicht anderweitig über konzerninterne Finanzierungstransaktionen vergütet), Rechtsabteilung, Personalwesen usw. Die OECD-RL nennen ebenfalls eine Liste von grundsätzlichen verrechenbaren Dienstleistungen.<sup>42</sup>

Nicht verrechenbar sind jedoch Dienstleistungen, die doppelt erbracht werden, beispielsweise durch eine Abteilung vor Ort sowie auf zentraler Ebene von der Konzernmutter. In diesem Fall würde sich kein zusätzlicher Nutzen für den Leistungsempfänger ergeben. Ob dies der Fall ist, sollte im Einzelfall geprüft werden. Darunter können auch Tätigkeiten fallen, die zur Standardisierung von Abläufen innerhalb eines Konzerns durchgeführt werden. Beispielsweise können mehrere Unternehmen eines Konzerns jeweils eigene Qualitäts- oder Sicherheitsstandards entwickelt haben, die nun auf Konzernebene harmonisiert werden sollen. Fraglich wäre in diesem Zusammenhang nun, ob die Unternehmen für sich genommen jeweils einen Nutzen daraus erzielen, dass diese Standards nun konzernweit vereinheitlicht werden.

#### **5.4.1.2 Bestimmung angemessener Verrechnungspreise für Dienstleistungen**

Für die Bestimmung von Verrechnungspreisen für Dienstleistungen kommen in der Regel ein **Preisvergleich oder eine kostenbasierte Verrechnung** in Betracht (siehe hierzu Ausführungen in [Kap. 5.2.4](#) zur Kostenaufschlagsmethode bzw. [Kap. 5.2.5](#) zur TNMM), wobei letzteres in der Praxis aufgrund der hohen Anforderungen an die Qualität und

<sup>42</sup> Vgl. Tz. 7.14 und 7.38 ebenda.

Vergleichbarkeit von Fremddaten eindeutig dominierend ist. Ein **Preisvergleich** wäre insbesondere dann möglich, wenn die gleiche Leistung unter vergleichbaren Umständen auch an fremde Dritte erbracht wird, etwa **Stundensätze** für Entwicklungsdienstleistungen oder **Entgelte für die Durchführung bestimmter standardisierter Prozesse** (beispielsweise Gebühren pro Gehaltsabrechnung, Depotführung, Zugriffe auf bestimmte IT Programme).

Bei der Anwendung der **Kostenaufschlagsmethode (oder TNMM)** für Dienstleistungen ist – neben der Frage des Gewinnaufschlags – die Ermittlung der Kosten der Dienstleistungen, die an verbundene Unternehmen erbracht werden, von hoher Relevanz (siehe hierzu auch Ausführungen zu Teil vs. Vollkosten in [Kap. 5.2.4](#) zur Kostenaufschlagsmethode). Grundsätzlich wird von der OECD und den meisten Finanzverwaltungen eine direkte Abrechnung von Dienstleistungen im Zuge einer direkten Kostenermittlung bevorzugt.<sup>43</sup> Dies kann beispielsweise durch das Führen von Zeitaufschrieben, mit denen die (anteilig) geleistete Arbeitszeit pro Dienstleistungsempfänger zugeordnet wird oder durch eine direkte Zuordnung von einzelnen Kosten, die in Bezug auf einen Leistungsempfänger entstanden sind, umgesetzt werden. In der Praxis erweist sich die **direkte Methode** jedoch häufig als nicht praktikabel: Einerseits werden die Zeitaufschriebe häufig nicht von allen Mitarbeitern konsequent und lückenlos geführt. Andererseits ist es bei vielen Leistungen nicht möglich, diese speziell dem Nutzen einer verbundenen Gesellschaft zuzuordnen, da die Aktivitäten zum Vorteil einer Reihe von Unternehmen durchgeführt werden. Als Beispiel seien hier die Leistungen des zentralen Einkaufs (z. B. Verhandlung von Rahmenverträgen mit strategischen Zulieferern), zentrale Marketingaktivitäten (Messen, Pressearbeit oder Werbekampagnen) oder des Personalwesens (z. B. Entwicklung eines neuen Vergütungssystems oder Ausbildungsprogramms) genannt. Diese Aktivitäten können gleichzeitig zum Nutzen einer Reihe von Unternehmen im Konzern durchgeführt werden, sodass ein Zeitaufschrieb und eine direkte Zuordnung von einzelnen Leistungen mit entsprechenden Kosten nicht möglich ist. In solchen Fällen lassen sich die Kosten verursachungsgerecht am besten anhand von Allokationsschlüsseln auf die von der Dienstleistung profitierenden Unternehmen verteilen (**indirekte Methode**). Hierbei sollte ein Schlüssel angewendet werden, der zu einer Verteilung der Kosten führt auf die sich auch fremde Dritten geeinigt hätten. Für die Tätigkeiten einer zentralen Einkaufsabteilung könnten die Kosten somit beispielsweise anhand des relativen Einkaufsvolumens mit diesen Zulieferern auf die profitierenden Gesellschaften umgelegt werden. Kosten für Aktivitäten des Personalwesens können beispielsweise anhand der relativen Anzahl der die Tätigkeiten betreffenden Mitarbeiter verteilt werden. Somit sollte im Rahmen der ökonomischen Analyse ebenfalls untersucht werden, welche Allokationsschlüssel im Einzelfall am besten geeignet sind, die Kosten verursachungsgerecht zu verteilen. Die Anwendung eines einheitlichen Umlageschlüssels (wie beispielsweise relative Umsätze) für ein ganzes Bündel von Dienstleistungen empfiehlt sich jedoch im Regelfall nicht, es sollten durchaus zumindest nach Gruppen von Leistungen differenzierte Schlüssel angewendet werden, sofern dies zu einer verursachungsgerechteren Verteilung führt. Die Auswahl der

---

<sup>43</sup> Vgl. Tz. 7.21 ebenda.



Allokationsschlüssel sowie eine Begründung der Eignung der Schlüssel sollte im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation diskutiert werden.

Bezüglich eines **fremdüblichen Gewinnaufschlags** auf die Kosten der Dienstleistung sei auf die Ausführungen in [Kap. 5.2.4](#) zur Kostenaufschlagsmethode bzw. [Kap. 5.2.5](#) zur TNMM verwiesen. Im Regelfall sollte der Gewinnaufschlag anhand empirischer Fremdvergleichsdaten belegt werden. Aus Vereinfachungsgründen gibt es mittlerweile eine Reihe von nationalen und internationalen Regelwerken bzw. Publikationen, die auf allgemein akzeptierte Bandbreiten von Gewinnaufschlagssätzen verweisen. Als Beispiel sei hierzu eine Publikation des EU Joint Transfer Pricing Forum<sup>44</sup> genannt, nach dem Gewinnaufschläge für sog. Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung in einer Bandbreite von 3 bis 10% allgemein akzeptiert werden sollten, wobei ein Wert von 5% in der Praxis am häufigsten angewendet wird. In einigen Ländern, beispielsweise in den USA, gibt es zudem Vorschriften, nach denen bestimmte Leistungen auch ohne Gewinnaufschlag verrechnet werden können.<sup>45</sup> In der Praxis werden von US Unternehmen diese sog. „White List“ Dienstleistungen daher häufig nur zu Kosten verrechnet.

Neben der Bestimmung von Verrechnungspreisen für Dienstleistungen anhand der Preisvergleichs- oder Kostenaufschlagsmethode können hochwertige, nicht-Routine Dienstleistungen bei fehlenden Fremdvergleichsdaten grundsätzlich auch gemäß ihres **Wertbeitrags**, der anhand einer detaillierten Wertschöpfungsanalyse zu bestimmen ist, vergütet werden. In der Praxis findet sich dies z. B. bei der Vergütung von hochwertigen und komplexen Einkaufsdienstleistungen im Konzern, die anhand eines Anteils an den Einsparungen durch bessere Lieferantenkonditionen bestimmt wird. Ein solcher Ansatz setzt jedoch voraus, dass der Wertbeitrag und die Einsparungen der zentralen Einkaufsfunktion genau dokumentiert werden können. Sofern die Einsparungen gegenüber Lieferanten nur auf Synergien durch das Bündeln des Einkaufsbedarfs verschiedener Konzerneinheiten zurückzuführen ist, wird mittlerweile die Auffassung vertreten, dass die entsprechenden Vorteile auf die einkaufenden Einheiten gemäß ihres Einkaufsvolumens zu verteilen sind.<sup>46</sup> Der Einkaufsfunktion an sich sollte nur ein angemessenes Dienstleistungsentgelt (z. B. auf Basis der Kosten der Dienstleistung zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags) zugewiesen werden.

### 5.4.1.3 Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung

In diesem Zusammenhang wird im Folgenden auf die Neuerungen auf OECD Ebene hinsichtlich der Verrechnung von Dienstleistungen aufgrund des BEPS Projekts eingegangen. Das im Jahr 2015 überarbeitete Kap. VII der OECD-RL sieht nun spezielle Regelungen für die Verrechnung sog. Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung („Low value-adding

<sup>44</sup> Vgl. Tz. 7.7.2 des EU JTPF Report: Guidelines on low value adding intra-group services, meeting of 4th February 2010.

<sup>45</sup> Vgl. hierzu IRS Regulations zu „Services Cost Method“, § 1.482-9(b) (2).

<sup>46</sup> Vgl. hierzu Tz. 1.162 und Beispiele in Tz. 1.168 und 1.169 OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10.



intragroup services“) vor, die vor allem zu einer Vereinfachung der Verrechnung für den Steuerpflichtigen führen sollen. Zum anderen ist das Ziel der neuen Richtlinien die Reduzierung der Verlagerung von Gewinnen und Vermögenswerten innerhalb von Konzernen durch eine exzessive Verrechnung sog. „Management Fees“ und „Head Office Expenses“.

Demgemäß können Dienstleistungen, die innerhalb des Konzerns an verbundene Einheiten erbracht werden, als Dienstleistung mit geringer Wertschöpfung angesehen werden, wenn diese

- Lediglich einen unterstützenden Charakter haben,
- Nicht Teil des eigentlichen Kerngeschäftes des Konzerns sind,
- Dabei keine immateriellen Wirtschaftsgüter eingesetzt oder geschaffen werden, und
- Kein signifikantes Risiko mit sich bringen oder schaffen.

Als Beispiele nennt die OECD hier die folgenden Dienstleistungen: Rechnungslegung und Revision, Kreditoren- und Debitorenbuchhaltung, Personal/HR, IT, Überwachung von Gesundheits-, Sicherheits-, Umwelt- und anderer Vorschriften, Öffentlichkeitsarbeit (PR) sowie Rechts- und Steuerdienstleistungen. Als Beispiele für Dienstleistungen, die nicht als „low value adding services“ klassifiziert werden können, werden u. a. die folgenden genannt: Dienstleistungen des Kerngeschäftes, Forschungs- und Entwicklungsdienstleistungen, Produktionsdienstleistungen, Vertrieb, Marketing und Verkauf, Finanztransaktionen, Abbau, Erforschung, oder Erarbeitung von Rohstoffen, Versicherungen sowie Dienstleistungen der Geschäftsleitung.

Für die Verrechnung der Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung schlägt die OECD einen vereinfachten Abrechnungsansatz vor, der den Aufwand der Mitwirkungspflichten für Steuerpflichtige reduzieren, die Rechtssicherheit erhöhen und den jeweiligen Finanzverwaltungen eine effizientere Prüfung ermöglichen soll. Die Vorgehensweise wird im Folgenden kurz umrissen: Zunächst sollen die Kosten für die Erbringung der „low value adding services“ auf jährlicher Basis bei allen Konzernmitgliedern ermittelt werden, wobei die Kosten nach Service Kategorien und Kostenstellen getrennt aufgestellt werden sollen. Die Kostenbasis darf keine Kosten für Gesellschafteraktivitäten oder für selbst genutzte Leistungen enthalten. Sofern möglich, sind die Kosten für direkt an einen Leistungsempfänger zuordenbare Dienstleistungen aus dem Kostenpool zu entfernen und direkt abzurechnen. In einem zweiten Schritt werden die ermittelten Kosten über einen oder mehrere Allokationsschlüssel (Kombination) auf die Leistungsempfänger verteilt. Der oder die Allokationsschlüssel sind so auszuwählen, dass diese den Nutzen und die tatsächliche Nachfrage nach der Dienstleistung durch die Empfänger am besten berücksichtigen. Hierzu werden u. a. folgende Beispiele genannt: Personaldienstleistungen (Headcount), IT-Leistungen (Anzahl Nutzer) oder Rechnungslegung (Anzahl relevant Geschäftsvorfälle, Bilanzsumme, Umsatz). Die gewählten Allokationsschlüssel sollen durch den Steuerpflichtigen für die Zuordnung der Kosten der gleichen Dienstleistungskategorie konsistent angewendet werden und – sofern keine wichtigen Gründe für eine Änderung vorliegen – über mehrere Jahre kontinuierlich angewendet werden. Letzteres gilt auch für

den angewendeten Gewinnaufschlag. Dieser sollte für alle Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung gleich sein und 5 % betragen.

Schließlich ist für den oben beschriebenen vereinfachten Abrechnungsansatz für Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung eine Dokumentation zu erstellen, welche die folgenden Punkte umfassen sollte:

- Beschreibung der unterschiedlichen Kategorien der Dienstleistungen,
- Begründung, wieso die Dienstleistung als eine „low value adding“ Service eingestuft wurde,
- Benennung der Dienstleistungsempfänger,
- Begründung, warum diese Dienstleistungen zentral erbracht werden und eine Beschreibung des (erwarteten) Nutzens für die Empfänger,
- Beschreibung der angewendeten Allokationsschlüssel pro Dienstleistungsart und eine Begründung, warum diese als angemessen angesehen werden,
- Benennung des angewendeten Gewinnaufschlags,
- (Schriftliche) Verträge über die Erbringung der Dienstleistungen und entsprechende Vertragsergänzungen bzw. -änderungen,
- Dokumentation und zu Grunde liegende Berechnungen zur Bestimmung des Kostenpools je nach Kategorie sowie für direkte Einzelabrechnungen, und
- Berechnungen, die die Anwendung des Allokationsschlüssels zur Verteilung der Kostenbasis zeigen.

Hierzu sei noch hinzugefügt, dass die oben aufgezählten Punkte im Allgemeinen auch für sämtliche anderen Dienstleistungen im Konzern dokumentiert werden sollten, um auf eine Betriebsprüfung gut vorbereitet zu sein. In der Praxis werden solche Dokumentationen von vielen Konzerngesellschaften im Rahmen lokaler Betriebsprüfungen für die Verteidigung von Dienstleistungsentgelten benötigt, so dass es sich empfiehlt, eine solche Dokumentation jährlich zentral zu erstellen und den Leistungsempfängern regelmäßig zur Verfügung zu stellen.

#### 5.4.2 Kostenumlagen oder Cost Contribution Arrangements

Neben der Verrechnung von Dienstleistungen können sich verbundene Gesellschaften eines multinationalen Konzerns auch dafür entscheiden, **gemeinsame Leistungen im Rahmen eines Kostenumlagevertrag** („Cost Contribution Arrangement“ oder „CCA“) zu erbringen und auszutauschen. Bei einem Kostenumlagevertrag werden die im Rahmen der Tätigkeit tatsächlich angefallenen Kosten ohne einen Aufschlag weiterbelastet (siehe hierzu einschränkend die nachfolgenden Ausführungen zu dem im Rahmen des BEPS Projekts überarbeiteten Kap. VIII der OECD-RL), während die Kosten bei einem Dienstleistungsvertrag in der Regel mit Gewinnaufschlag weiterbelastet werden. Dem Steuerzahler steht es im Allgemeinen frei einen dieser Ansätze zu wählen, jedoch ist gemäß

OECD-RL (siehe u. a. Tz. 8.3 ff. des neuen Kap. VIII der OECD-RL) und den deutschen Verrechnungspreisvorschriften<sup>47</sup> das Vorliegen eines **gemeinsamen Interesses** des oder der Leistungserbringer sowie des oder der Leistungsempfänger die dringende Voraussetzung für das Vorliegen eines Umlagevertrags. So definieren die VWG-Umlageverträge (Tz. 1.1) einen Umlagevertrag als einen Vertrag, welcher geschlossen wurde, um im gemeinsamen Interesse und in einem längeren Zeitraum durch das Zusammenwirken in einem Pool Leistungen zu erlangen oder zu erbringen. Sofern der Leistungserbringer also nicht selbst von der Leistung profitiert, ist dieser nicht Teils eines Pools und es liegt im Prinzip ein Dienstleistungsvertrag vor. Das bedeutet, dass in diesem Fall eine fremdübliche Vergütung für die Dienstleistung zu verrechnen ist, entweder auf Basis vergleichbarer Marktpreise (sofern vorhanden) oder auf Basis der Kosten zuzüglich eines fremdüblichen Gewinnaufschlags.

Die VWG-Umlageverträge enthalten **umfangreiche Dokumentationsanforderungen**. Danach bedarf ein Kostenumlagevertrag der Schriftform und soll zumindest die folgenden Elemente enthalten (Tz. 5.1.1):

- Benennung der Poolmitglieder und der sonstigen nahestehenden Nutznießer;
- Genaue Beschreibung der Leistungen, die Vertragsgegenstand sind;
- Ermittlung der umzulegenden Aufwendungen, die Methode der Aufwandserfassung und etwaige Abweichungen;
- Ermittlung des Nutzens, den die jeweiligen Teilnehmer erwarten;
- Ermittlung des Umlageschlüssels;
- Beschreibung der Ermittlung und der Verrechnung des Werts der anfänglichen und späteren Leistungsbeiträge der Poolmitglieder;
- Art und Umfang der Rechnungskontrolle (z. B. bei Vorkasse; Zeitpunkt)
- Bestimmungen über die Anpassung an veränderte Verhältnisse;
- Vertragsdauer;
- Bestimmungen über die Vertragsauflösung sowie ggf. Eintritt oder Austritt von Poolmitgliedern;
- Vereinbarungen über den Zugriff auf die Unterlagen über den Aufwand und die Leistungen des leistungserbringenden Unternehmens;

Im Rahmen des **OECD BEPS Projekts** wurden die Richtlinien im Jahr 2015 hinsichtlich der Anwendung von Umlageverträgen grundlegend überarbeitet. Ziel war es insbesondere, die Verrechnungspreisregeln für Umlageverträge den **tatsächlichen wertschöpfenden Tätigkeiten** im Konzern anzupassen. Eine der wichtigsten Neuerungen in diesem Zusammenhang ist, dass künftig die Beiträge der einzelnen Poolmitglieder nicht mehr nur nach den angefallenen Kosten, sondern nach deren **Wertbeitrag** zu messen sind. In der Praxis

---

<sup>47</sup> Siehe Tz. 1.7 und 2.1 der Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen BMF, Schreiben v. 30.12.1999- IV B 4- S 1341 -14/99, BStBl 1999 I S. 112 („VWG-Umlageverträge“).

bedeutet dies für die Steuerpflichtigen eine erheblich höhere Komplexität. Während in der Vergangenheit in der Regel die Kosten der Poolmitglieder ermittelt und nach Nutzen aufgeteilt wurden, ist nun für die einzelnen Beiträge der Poolmitglieder ein fremdüblicher Preis zu bestimmen. In der Praxis wird dies häufig über fremdübliche Kostenaufschlagsätze umgesetzt werden, wobei diese je nach Wertbeitrag des Mitglieds unterschieden werden müssten. Eine Ausnahme gilt für sog. „low value adding services“; hier darf auch zukünftig aus Vereinfachungsgründen der Beitrag der einzelnen Mitglieder zum Pool in Kosten gemessen werden. Die neuen und komplexeren Regelungen zielen somit vor allem auf den Austausch von höherwertigen Leistungen im Konzern und insbesondere auf sog. Forschungs- und Entwicklungspools („F&E Pools“) ab.

Generell sind F&E Pools jeweils für Situationen geeignet, in denen mehrere Konzern-einheiten (grenzüberschreitend) gemeinsam immaterielle Wirtschaftsgüter entwickeln und diese im Rahmen ihrer Geschäftstätigkeiten (z. B. Produktion der entwickelten Güter) gemeinsam nutzen. Dadurch können unter Umständen komplexe gegenseitige Lizenzverträge – und ströme vermieden werden. In der Praxis zeigt sich jedoch häufig, dass F&E Pools in der Umsetzung ebenfalls sehr komplex sein können und haben daher in den letzten Jahren an praktischer Bedeutung verloren. Die Komplexität von F&E Pools wurde durch die neuen Richtlinien nun weiter erhöht; die wichtigsten Aspekte werden im Folgenden kurz erläutert.

Die grundlegende Voraussetzung für die Anwendbarkeit solcher F&E Pools ist, dass die Pool-Mitglieder alle einen **gemeinsamen Nutzen** von den geteilten Aufgaben erwarten, wobei laut OECD der erwartete Nutzen auch in etwa dem eingebrachten Beitrag entsprechenden sollte. Hierzu ist es erforderlich, dass der **Inhalt und die Ziele der gemeinsamen F&E Aktivitäten klar definiert** und vertraglich geregelt sind. Jedes Poolmitglied sollte zudem die Absicht haben, die Ergebnisse des F&E Pools auch selbst zu nutzen, andernfalls sollte die entsprechende Tätigkeit nicht im Rahmen des Pools geteilt werden. Desweiteren hat die OECD **erhöhte Substanzanforderungen** an ein Poolmitglied definiert. Das bedeutet, dass jedes Pool-Mitglied über entsprechende wirtschaftliche Substanz und Entscheidungsbefugnisse verfügen sollte, um die mit den geteilten F&E Aktivitäten verbundenen Risiken überwachen und kontrollieren zu können, und falls erforderlich, entsprechende Entscheidungen treffen und Maßnahmen einleiten können. Mit diesen neuen Anforderungen sollen Konstellationen verhindert werden, in denen vor allem niedrig besteuerte Konzerneinheiten mit geringer wirtschaftlicher Substanz über die Mitgliedschaft in einem F&E Pool möglichst günstig wirtschaftliches (Mit-) Eigentum an wertvollen IWGs erlangen.

Bei der Einrichtung eines F&E Pools sind die jeweiligen **Beiträge der Pool-Mitglieder** nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu bewerten. Dies betrifft wertvolles geistiges Eigentum der Mitglieder, das bereits vor der Gründung des Pools entwickelt wurde und von einem Poolmitglied zur Nutzung durch andere Poolmitglieder eingebracht wird. Sofern der zur Gründung des F&E Pools eingebrachte Wert der IWGs der verschiedenen Mitglieder ungleich ist, sind entsprechende Ausgleichszahlungen auf Basis des **erwarteten Nutzens** aus den IWGs zu leisten (sog. „Buy-in payments“). Auch während der Laufzeit

des F&E Pools sind, wie bereits oben erwähnt, Beiträge nicht anhand ihrer Kosten sondern anhand des fremd- oder marktüblichen Werts anzusetzen. In vielen Fällen wird dies durch Anwendung eines Gewinnaufschlags auf die Kosten erfolgen, jedoch stellen die Kosten nicht unbedingt immer einen angemessenen Indikator für den Wertbeitrag von IWGs dar.

Der Wert der geleisteten Beiträge eines Pool-Mitglieds sollte mit dem erwarteten Nutzen des Mitglieds übereinstimmen. Sofern es Abweichungen gibt, sind entsprechende **Ausgleichszahlungen zwischen den Mitgliedern** zu leisten. Eine große Schwierigkeit besteht jedoch gerade in der Messung des erwarteten Nutzens aus F&E Pools, da bei F&E Tätigkeiten in der Regel eine **Zeitdifferenz** zwischen dem Beitrag zur Entwicklung von wertvollen IWGs und der kommerziellen Nutzung der IWGs besteht. Daher ist häufig zum Zeitpunkt der Entwicklung nicht klar, welches Mitglied später in welchem Umfang von der kommerziellen Nutzung profitieren wird. Praktisch könnte der erwartete Nutzen mit Hilfe von Allokationsschlüsseln gemessen und die entsprechenden tatsächlichen Beiträge zum Pool danach umverteilt werden. Beispielsweise wird in diesem Zusammenhang häufig die relative Produktionskapazität der Mitglieder verwendet, da diese weniger volatil als z. B. relativer Produktumsatz ist. Insbesondere in einem Konzernverbund ist dies jedoch auch kritisch, da die Verschiebung von Produktionskapazität und Standortentscheidungen im Konzern einen erheblichen Einfluss auf die tatsächliche Nutzung der IWGs haben können. Dies bedeutet, dass in der Praxis eine **regelmäßige Überprüfung der Verteilung des tatsächlichen Nutzens** aus den Pool-Aktivitäten erforderlich ist, was zu entsprechenden Ausgleichszahlungen und Anpassungen der Allokationsschlüssel führen wird.

Sofern Beiträge zu einem F&E Pool von einem **Nicht-Mitglied** geleistet werden, sind die Tätigkeiten zunächst mit einem fremdüblichen Preis zu vergüten. Dieser Beitrag sollte dann ebenfalls nach (erwarteten) Nutzen auf die Pool-Mitglieder aufgeteilt werden. Sofern durch den F&E Pool geschaffene IWGs von Nicht-Mitgliedern genutzt werden, sind entsprechende Lizenzverträge mit den Pool-Mitgliedern abzuschließen. Die Verträge sollten genau spezifizieren, welches Pool-Mitglied welche Anteile an den Lizenzen erhält, um mögliche Quellensteuer Problematiken zu verringern. Diese können sich daraus ergeben, dass der Staat des Lizenznehmers unterschiedliche Regelungen in den jeweiligen DBAs mit den Staaten der Pool-Mitglieder in Bezug auf Besteuerung von Lizenz Einkünften (Quellensteuern) vereinbart hat.

Sofern Konzerneinheiten ihre Mitgliedschaft in einem F&E Pool beenden oder neue Konzerneinheiten Mitglied des Pools werden, sind in den meisten Fällen entsprechende Ausgleichszahlungen erforderlich (**Buy-in** oder **Buy-out Payments**). Hierzu sollten sämtliche geleisteten Beiträge der Mitglieder dem erwarteten Nutzen gegenübergestellt werden. Sofern diese nicht übereinstimmen sind entsprechende Ausgleichszahlungen zu leisten.

### 5.4.3 Verrechnungspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter

#### 5.4.3.1 Grundsätzliches

Die Bestimmung von fremdüblichen Verrechnungspreisen für die Bereitstellung oder Übertragung von IWGs innerhalb von multinationalen Konzern ist von hoher praktischer Bedeutung. Die Gründe dafür sind, dass einzigartige und wertvolle IWGs wie Markennamen oder Technologie heutzutage zu den **Hauptwerttreibern in der Wertschöpfungskette von Konzernen** gehören. Das heißt mit ihnen ist ein **hohes Gewinnpotential** verknüpft. Gleichzeitig sind Einkommensströme, die ausschließlich einem bestimmten IWG zuzurechnen sind, nur schwierig direkt zu messen, da diese in der Regel Teil des gesamten Umsatzes mit den Produkten sind, welche mithilfe der IWGs produziert und am Markt vertrieben worden sind. Daher ist eine Bepreisung bzw. Bewertung von IWGs häufig mit Subjektivität und Annahmen verbunden. Diese lassen einen gewissen Spielraum und verstärken die damit verbundene Unsicherheit hinsichtlich der Bewertung. Zudem sind IWGs per Definition sehr mobil und können innerhalb von multinationalen Konzernen in verschiedenen Jurisdiktionen einfach eingesetzt bzw. transferiert werden. Daher sind Verrechnungspreise für IWGs in den letzten Jahren stark in den Fokus von Betriebsprüfungen geraten. Auch die OECD hat im Rahmen des BEPS Projekts verkündet, dass eine falsche Allokation von Gewinnen aus der Nutzung von IWGs in erheblichem Ausmaß zu Gewinnverschiebungen und damit verbundenen Steuerverkürzungen geführt hat. Aus diesem Grund wurde das Kap. VI und Teile der Kap. I und II der OECD-RL, welche sich mit Verrechnungspreisaspekten zu IWGs beschäftigen, grundlegend überarbeitet. Die Überarbeitung fand letztlich im Rahmen des BEPS Projekts statt, obgleich bereits seit 2011 in der OECD über die Notwendigkeit neuer Verrechnungspreisrichtlinien für IWGs beraten wurde und vor dem Start des BEPS Projekts erste Neuentwurfsversionen für das Kap. VI der OECD-RL in 2012 und 2013 veröffentlicht wurden. Im Folgenden werden die neuen Richtlinien hinsichtlich der Behandlung von IWGs aus Verrechnungspreissicht kurz dargestellt.

Im Rahmen der Verrechnungspreisanalyse im Zusammenhang mit IWGs sind grundsätzlich die folgenden **vier Analyseschritte** erforderlich:<sup>48</sup>

- Was sind die relevanten IWGs aus Verrechnungspreissicht und welche IWGs sind wichtiger Bestandteil der Wertschöpfungskette im Konzern?
- Welcher Konzerneinheit oder welchen Konzerneinheiten sind die identifizierten IWGs und die entsprechenden Erträge aus den IWGs zuzuordnen?
- Welche Geschäftsvorfälle mit IWGs liegen im Konzern vor?
- Wie können fremdübliche Verrechnungspreise für Transaktionen mit IWGs bestimmt werden?

<sup>48</sup> Vgl. hierzu [Kap. 6](#) in OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10.

Die OECD definiert IWGs aus Verrechnungspreissicht als ein nicht-materielles oder finanzielles Wirtschaftsgut, welches geeignet ist Gegenstand einer Geschäftsbeziehung zu sein, welches im Eigentum einer (juristischen) Person stehen und von diesem kontrolliert werden kann.<sup>49</sup> Dabei müssen IWGs aus Verrechnungspreissicht nicht unbedingt auch IWGs für Rechnungslegungszwecke sein. Auch bedeutet ein fehlender rechtlicher Schutz für ein Wirtschaftsgut nicht automatisch, dass es kein IWG aus Verrechnungspreissicht darstellt. Als Beispiele für IWGs<sup>50</sup> aus Verrechnungspreissicht werden **Patente, Know-how, Geschäftsgeheimnisse, Markenrechte und vertraglich gesicherte Lizenzen** genannt. Keine IWGs aus Verrechnungspreissicht sind Gruppensynergien, marktspezifische Charakteristika oder Standortvorteile, da diese nicht durch einen Eigentümer kontrolliert werden können. Letztere können jedoch ebenfalls einen Einfluss auf die Bestimmung von Verrechnungspreisen haben und sollten separat analysiert werden. Die für die Verrechnungspreisanalyse relevanten IWGs sollten im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse identifiziert und genau benannt werden (siehe hierzu Ausführungen in [Kap. 4.4.4](#)).

In einem nächsten Schritt ist auf Basis einer umfassenden Analyse der Funktionen, Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgüter der beteiligten Konzerneinheiten zu bestimmen, welchen Konzerneinheiten die Erträge aus den identifizierten IWGs zuzuordnen sind. Als Startpunkt für die Verrechnungspreisanalyse im Zusammenhang mit IWGs sollte zunächst das rechtliche Eigentum an den IWGs und die vertraglichen Beziehungen zwischen den involvierten Konzerneinheiten geprüft und festgestellt werden.<sup>51</sup> Hierzu können schriftliche Verträge, öffentliche Einträge (z. B. Patent-registrierungen) oder entsprechende Korrespondenz zwischen den beteiligten Parteien herangezogen werden. Allerdings betont die OECD, dass rechtliches Eigentum an IWGs alleine nicht genügt, um einen Anspruch auf eine (vollständige) Entlohnung aus der Bereitstellung der IWGs zu erhalten.<sup>52</sup> Vielmehr sollen die tatsächlich von allen beteiligten Parteien ausgeübten Funktionen, die im Zusammenhang mit **der Entwicklung, der Verbesserung, Aufrechterhaltung, dem Schutz und der Verwertung des IWGs** (engl.: „development, enhancement, maintenance, protection and exploitation“ oder „DEMPE“ Funktionen) stehen, bei der Analyse berücksichtigt werden. Sofern es Abweichungen zwischen dem tatsächlichen Verhalten der Parteien und dem schriftlich fixiertem Vertrag gibt, ist generell das tatsächliche Verhalten der Verrechnungspreisanalyse zu Grunde zu legen. Dies kann bei einer groben Abweichung der vertraglichen Vereinbarung von dem tatsächlichen Verhalten der Parteien zu einer Umklassifizierung von Transaktionen oder Verträgen führen. In diesem Sinne sind die Konzernmitglieder, die wertbeitragende Funktionen in Bezug auf das IWG ausführen, an den durch die Verwertung des IWG antizipierten Gewinnen durch Erhalt einer fremdüblichen Vergütung gemäß ihres relativen Wertbeitrags zu beteiligen. Demzufolge sind dem rechtlichen Eigentümer des IWGs nur dann die Residualgewinne aus der Verwertung

---

<sup>49</sup> Vgl. Tz. 6.6 ff. ebenda.

<sup>50</sup> Vgl. Tz. 6.19 bis 6.29 ebenda.

<sup>51</sup> Vgl. Tz. 6.35 ebenda.

<sup>52</sup> Vgl. Tz. 6.42 ebenda.



des IWGs zuzuordnen, wenn dieser die wichtigen Funktionen ausübt und kontrolliert, die dazu benötigten Wirtschaftsgüter inklusive der Kapitalausstattung zur Verfügung stellt sowie die Risiken übernimmt und kontrolliert, die im Zusammenhang mit den wertbeitragenden Funktionen eines IWG stehen.

Die tatsächliche **wirtschaftliche Substanz der Transaktion** wird somit deutlich stärker gegenüber der vertraglichen Vereinbarung in den Vordergrund gerückt. Damit möchte die OECD vor allem Strukturen bekämpfen, in denen steuergünstig gelegene Konzerneinheiten mit wenig wirtschaftlicher Substanz über eine hohe Eigenkapitalausstattung und entsprechende Verträge der (rechtlichen) Eigentümer von wertvollen IWGs werden, und über Lizenzen an Konzerngesellschaften die Residualgewinne aus den wertvollen IWGs erhalten.

Dies bedeutet nicht, dass Forschungs- und Entwicklungsfunktionen im Konzern im Sinne von Auftragsentwicklung nicht an andere Einheiten delegiert oder beauftragt werden können. Vielmehr betont die OECD, dass der Auftraggeber in diesem Fall die tatsächliche Kontrolle über die wertbeitragenden (DEMPE) Funktionen ausüben (können) und über entsprechende Entscheidungskompetenzen verfügen muss. Ob diese theoretischen Anforderungen in der betrieblichen Praxis immer umgesetzt und auf Anfragen von Finanzverwaltungen entsprechend dokumentiert werden können, wird von Industrievertretern noch kritisch gesehen.

Neben der Analyse der wertbeitragenden Funktionen ist auch zu klären, welche Rolle der **Bereitstellung von Kapital** im Kontext der Schaffung wertvoller IWGs beizumessen ist. Wie bereits erwähnt steht mittlerweile im Vordergrund, welche der beteiligten Konzerneinheiten tatsächlich die wertbeitragenden Funktionen ausüben. Demzufolge ist eine Konzerneinheit, welche nur die Kosten zur Schaffung eines IWG und die mit der Finanzierung einhergehenden Risiken übernimmt, ohne dabei die wichtigen Funktionen und Risiken auszuüben bzw. zu kontrollieren, nicht notwendigerweise zum Erhalt der Residualgewinne aus den IWGs berechtigt. Vielmehr ist eine reine Finanzierungsfunktion durch eine **fremdübliche risikoadäquate Verzinsung des eingesetzten Kapitals** zu vergüten<sup>53</sup>, wobei die angemessene Bepreisung des Risikos in der Praxis eine komplexe Analyse voraussetzt.

#### Beispiel 5.7: Finanzierung von Forschungs- und Entwicklungsleistungen<sup>54</sup>

Die Konzernunternehmen D-GmbH und IP Company vereinbaren im Rahmen eines Auftragsentwicklungsvertrags die Entwicklung neuer technischer IWGs, wobei existierende IWGs der D-GmbH als Grundlage für die Entwicklungsarbeiten dienen werden. Die D-GmbH übernimmt und kontrolliert alle Aktivitäten, die mit der Entwicklung, dem Erhalt und der Verwendung des IWG verbunden sind. Die Entwicklung wird über einen Zeitraum von drei Jahren stattfinden und die gesamten Entwicklungskosten

<sup>53</sup> Vgl. Tz. 6.61 ebenda.

<sup>54</sup> In Analogie zu Beispiel 6 des neuen Kapitel VI der OECD-RL.



werden 30 Mio. € betragen. Die IP Company übernimmt die Finanzierung der Entwicklungsleistungen und wird zum rechtlichen Eigentümer des IWG. Nach Beendigung der Entwicklungsarbeiten räumt die IP Company der D-GmbH ein Nutzungsrecht für die entwickelten IWGs ein und die D-GmbH zahlt eine Nutzungslizenz an die IP Company. Mit den neu entwickelten Produkten lassen sich über einen Produktlebenszyklus von 7 Jahren Gewinne von 30 Mio. € pro Jahr erwirtschaften. Davon erhält die IP Company eine Lizenz von der D-GmbH in Höhe von 20 Mio. € pro Jahr. Insgesamt erzielt der Konzern einen Gewinn von 180 Mio. € aus den IWGs (30 Mio. € Gewinn über 7 Jahre abzüglich 30 Mio. € Entwicklungskosten), davon erhält die IP Company 110 Mio. € und die D-GmbH 70 Mio. €.

Im Rahmen einer Betriebsprüfung bei der D-GmbH wird diese Struktur genau geprüft und eine umfangreiche Funktions- und Wertschöpfungsbeitragsanalyse durch die Finanzverwaltung durchgeführt. Aufgrund der fehlenden wirtschaftlichen Substanz und Kompetenzen bei der IP Company, die wertbeitragenden (DEMPE) Funktionen zu steuern und zu kontrollieren, wird der Beitrag der IP Company zur Entwicklung des IWG als reine Finanzierungsfunktion der Forschungs- und Entwicklungsleistungen klassifiziert. Nach Prüfung der realistischen Handlungsalternativen der D-GmbH und IP Company geht die Betriebsprüfung davon aus, dass der IP Company lediglich ein Finanzierungsgewinn in Form einer risikooangepassten Verzinsung des eingesetzten Kapitals von 10% zusteht. Daraus ergibt sich, dass für die IP Company lediglich ein Gesamtgewinn von 16,67 Mio. € für ihre Finanzierungsfunktion angemessen wäre, woraus in diesem (vereinfachten) Beispiel eine Einkommensanpassung zu Gunsten der D-GmbH i. H. v. 93,3 Mio. € resultieren würde.

Das obige Beispiel verdeutlicht, wie Finanzverwaltungen – den neuen Ausführungen der OECD folgend – künftig entsprechende Strukturen prüfen werden. Dies bedeutet nicht, dass aus Verrechnungspreissicht grundsätzlich keine Auslagerung von Entwicklungstätigkeiten an andere Konzerngesellschaften im Wege von Auftragsentwicklungsverträgen mehr möglich ist (vgl. hierzu etwa Beispiele 14 und 15 des neuen Kap. VI der OECD-RL). Jedoch sind die Substanzanforderungen an die auslagernde Gesellschaft deutlich verschärft worden und im Fokus steht, welche Gesellschaft tatsächlich und in welchem Umfang an den wertbeitragenden Funktionen zur Schaffung wertvoller IWGs beteiligt war.

Für die Verrechnungspreispraxis bedeutet dies, dass es nicht mehr genügt lediglich zu prüfen, welche Partei die Aufwendungen für Forschung und Entwicklung finanziert und vertraglich die damit verbundenen Risiken getragen hat. Vielmehr ist nun der Wertbeitrag aller beteiligten Parteien, auch vor dem Hintergrund der jeweiligen realistischen Handlungsalternativen zu analysieren. Auch ist darauf abzustellen, ob die Partei, welche die Risiken vertraglich übernommen hat, überhaupt in der Lage war, die Risiken zu kontrollieren und im Falle des Risikoeintritts überhaupt hätte tragen können. Schließlich bedeutet dies, dass gemäß den neuen Anforderungen der OECD die Zuordnung der Erträge aus IWGs in der Praxis deutlich komplexer und dadurch auch mit mehr Unsicherheit verbunden sein wird.

Ein weiterer Schritt im Rahmen der Verrechnungspreisanalyse ist die **Identifikation von Geschäftsvorfällen** im Konzern im Zusammenhang mit IWGs. Grundsätzlich gibt es Transaktionen, in denen IWGs übertragen oder die Rechte zur Nutzung von IWGs überlassen werden. Typischerweise handelt es sich dabei um die Übertragung des Eigentums an IWGs im Konzern, die Lizenzierung der Nutzungsrechte oder die gemeinsame Nutzung von IWGs im Rahmen von F&E Pools (siehe hierzu Ausführungen in [Abschn. 5.4.2](#))

Zum anderen gibt es Transaktionen, in denen IWGs im Rahmen von Warenlieferungen oder Dienstleistungen eingesetzt werden. Bei letzteren wird in der Praxis häufig eine Betrachtung des Gesamtgeschäfts und weniger eine isolierte Analyse des Wertbeitrags des involvierten IWGs vorgenommen (beispielsweise wird bei einer Warentransaktion nicht jeweils ein Verrechnungspreis für das IWG, die Produktionsfunktion und das verarbeitete Material ermittelt). Somit sei auf die generellen Ausführungen in diesem Kapitel zu Verrechnungspreismethoden und ihre jeweilige Anwendbarkeit verwiesen. Nichtsdestotrotz sollten die in solchen Transaktionen eingesetzten IWGs im Rahmen der Verrechnungspreis- und Vergleichbarkeitsanalyse identifiziert und benannt werden.

#### **5.4.3.2 Verrechnungspreismethoden im Kontext immaterieller Wirtschaftsgüter**

Hinsichtlich der Ermittlung von fremdüblichen Verrechnungspreisen für die Lizenzierung oder Übertragung von IWGs im Konzern finden grundsätzlich die in diesem Kapitel vorgestellten OECD Verrechnungspreismethoden Anwendung. Da es in der Praxis aufgrund des oftmals einzigartigen Charakters von IWGs häufig keine zuverlässigen Fremdvergleichsdaten gibt, sind jedoch auch andere Methoden (insb. Profit Split sowie Bewertungsmethoden) angemessen.

Als wichtige Vergleichbarkeitsfaktoren für die Verrechnungspreisanalyse im Zusammenhang mit IWGs nennt die OECD eine Reihe von Merkmalen, die im Rahmen der Analyse von Bedeutung sein können, u. a.:<sup>55</sup>

- Exklusivität der Nutzungsrechte,
- Länge und Umfang des rechtlichen Schutzes,
- Geografische Nutzungsrechte,
- Wirtschaftliche Nutzungsdauer,
- Grad der Entwicklung des IWGs,
- Weiterentwicklungs- und Verbesserungsrechte,
- Erwarteter zukünftiger Nutzen

Insbesondere im Zusammenhang mit IWGs betont die OECD Ihre Präferenz für zweiseitige Verrechnungspreismethoden, d. h. die Fremdüblichkeit des Verrechnungspreises sollte vor dem Hintergrund der ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken, eingesetzten Wirtschaftsgütern und realistischen Handlungsalternativen der involvierten

<sup>55</sup> Vgl. Tz. 6.197 bis 6.127 ebenda.

verbundenen Einheiten beurteilt werden. Einseitige Ansätze wie die **Wiederverkaufspreismethode** oder die **TNMM** werden als nicht zuverlässige Methoden für die Verrechnungspreisfindung angesehen.<sup>56</sup> In der Praxis werden fremdübliche Lizenzgebühren zum Teil so bestimmt, dass dem Lizenznehmer nach Bezahlung der Lizenzgebühr noch ein angemessener Restgewinn im Einklang mit der Verteilung der Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgütern zwischen den beiden verbundenen Geschäftspartnern verbleibt. Einen solchen Ansatz bezeichnet man als „Residual-TNMM“ oder „Absauglizenz“, da der angemessene Routinegewinn für den Lizenznehmer anhand der TNMM bestimmt wird. Dieser Ansatz ist jedoch umstritten, da nicht in allen Fällen geschlossen werden kann, dass der gesamte über die Routinevergütung hinausgehende Gewinn dem lizenzierten IWG zuzuordnen ist. Daher ist ein solcher Ansatz aus Sicht der OECD akzeptabel, wenn nach umfangreicher Funktions- und Risikoanalyse festgestellt wird, dass der Lizenzgeber sämtliche wichtigen IWGs in die Wertschöpfungskette einbringt und der Lizenznehmer nur relativ einfache Funktionen und Risiken ausführt.

Die Anwendung von **kostenbasierten Ansätzen** zur Bewertung von IWG führt generell nicht zu zuverlässigen und fremdüblichen Ergebnissen, da nur ganz selten ein Zusammenhang zwischen den Kosten zur Entwicklung und dem Wert eines IWG besteht.<sup>57</sup> Dies gilt auch für noch erst teilweise entwickelte IWGs. In Ausnahmefällen kann eine kostenbasierte Bewertung des IWGs zuverlässig sein, beispielweise wenn es sich um nicht einzigartige und nicht besonders wertvolle IWGs handelt, die überwiegend konzernintern verwendet (z. B. intern genutzte Software) und nicht am Markt gegenüber Kunden angeboten werden.

In der Vergangenheit wurden zur Bestimmung fremdüblicher Lizenzsätze oder zur Bewertung von IWGs aufgrund ihrer Einfachheit häufig **Daumenregeln** verwendet. Die in Deutschland bekannteste ihrer Art ist die „**Knoppe-Formel**“ (im englischen Sprachraum meist als „25%-Rule“ oder „Goldscheider-Rule“ bekannt). Nach der Knoppe-Formel ist der Lizenzsatz für ein IWG so zu bestimmen, dass dem Lizenzgeber zwischen 25 und 33% des Gewinns aus der Vermarktung des IWGs verbleiben. Die Verwendung solcher Daumenregeln ist in der Praxis sehr umstritten, da es keine ökonomisch oder empirisch begründbare Evidenz für diese Regeln gibt. Auch ist nicht klar, warum diese Regeln für alle Industrien gelten sollen. Daher ist von der Verwendung dieser Daumenregeln eher abzuraten. Auch gemäß OECD können Daumenregeln nicht zur Bewertung von IWGs herangezogen werden.<sup>58</sup>

Die in der Praxis am häufigsten eingesetzten Verrechnungspreismethoden in Bezug auf IWGs sind die **Preisvergleichsmethode** oder **Gewinnaufteilungsmethode**. Auch die OECD sieht diese Methoden als die grundsätzlich am besten geeigneten Methoden an.<sup>59</sup> Hinsichtlich der Preisvergleichsmethode sei jedoch an die hohen Anforderungen an die

---

<sup>56</sup> Vgl. Tz. 6.141 ebenda.

<sup>57</sup> Vgl. Tz. 6.142 ff. ebenda.

<sup>58</sup> Vgl. Tz. 6.144 ebenda.

<sup>59</sup> Vgl. Tz. 6.145 ebenda.

Vergleichbarkeit einer konzerninternen Transaktion mit Transaktionen zwischen fremden Dritten erinnert (siehe Ausführung in [Abschn. 5.2.2](#) oben.). Da Informationen über Lizenzsätze zwischen fremden Dritten grundsätzlich in öffentlich zugänglichen Datenbanken gefunden werden können, findet diese Methode bei vielen Steuerpflichtigen Anwendung. Allerdings sind die identifizierten Vergleichsverträge einer umfassenden Prüfung der relevanten Vergleichbarkeitskriterien zu unterziehen, um zu bestimmen, ob es sich zumindest um eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichsdaten handelt. Selbst wenn ausreichend zumindest eingeschränkt vergleichbare Lizenzverträge gefunden werden können, ist zu empfehlen, die Ergebnisse und die entsprechende Gewinnverteilung einer Plausibilitätsprüfung durch Anwendung einer zweiten, gewinnorientierten Methode zu unterziehen.

Bezüglich der Anwendung der **Gewinnaufteilungsmethode** sei auf [Abschn. 5.2.1](#) in diesem Kapitel verwiesen. Diese Methode könnte u. a. zur Ermittlung einer fremdüblichen Lizenz für die Nutzung von IWGs verwendet werden, wenn die Preisvergleichsmethode aufgrund nicht vorhandener Vergleichsdaten nicht anwendbar ist. Für diese Methode ist es von großer Wichtigkeit, dass die gemeinsamen Gewinne aus der Nutzung der IWGs der beteiligten Parteien, die entsprechenden Kosten und der jeweilige Wertbeitrag der Parteien zuverlässig ermittelt werden können. Die Bestimmung des jeweiligen Wertbeitrags hat dabei auf einer detaillierten Analyse der Funktionen, Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgüter der beteiligten Parteien zu basieren. Wie bereits in [Abschn. 5.2.1](#) erwähnt, wird eine genauere Anleitung hinsichtlich der Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode derzeit von der OECD erarbeitet.

Sofern die Preisvergleichsmethode für die Übertragung eines IWGs im Konzern nicht anwendbar ist, sind grundsätzlich **Bewertungsmethoden** für die Bestimmung eines fremdüblichen Verrechnungspreises denkbar. Hier wird insbesondere auf Ertragswertverfahren (*Discounted Cash Flow Methode*) verwiesen, deren Anwendung stets nach dem Fremdvergleichsprinzip zu erfolgen hat. Die OECD geht hier nicht direkt auf einzelne Bewertungsmethoden ein, so dass grundsätzlich verschiedenen betriebswirtschaftliche bewertungsverfahren Anwendung finden können. Die Bewertung von IWGs hängt sehr stark von der Qualität und Zuverlässigkeit der verwendeten Finanzdaten, Annahmen und Parameter ab. Insofern ist es von höchster Bedeutung, diese mit größtmöglicher Sorgfalt herzuleiten, für spätere Betriebsprüfungen zu dokumentieren und zu begründen. Insbesondere sorgfältig zu evaluieren und dokumentieren sind: i) die **prognostizierten Finanzdaten**, ii) angenommene **Wachstumsraten** für Umsätze, Kosten usw., iii) die **Diskontrate**, iv) die **wirtschaftliche Nutzungsdauer** des IWGs und der **Endwert** (Terminal Value), v) **Steuern**, und vi) die **Form der Vergütung**.<sup>60</sup> Da die Ergebnisse der Bewertung sehr stark von subjektiven Annahmen abhängig sein können, sind grundsätzlich Sensitivitätsanalysen hinsichtlich der relevanten Parameter zu empfehlen.

Eine erhebliche praktische Schwierigkeit bei der Bewertung von IWGs besteht darin, die Finanzdaten (d. h. Cash Flows), die dem zu bewertenden IWG zugerechnet werden können, zuverlässig zu prognostizieren. In der Praxis greifen Bewertungsmethoden zur

<sup>60</sup> Vgl. Tz. 6.163 bis 6.180 ebenda.

Herleitung dieser IWG spezifischen Cash-flows) häufig auf Informationen über marktübliche Lizenzsätze aus Datenbanken mit Lizenzverträgen zurück (z. B. Relief-from-Royalty Methode). Da hierbei jedoch das gleiche Datenmaterial wie bei der Preisvergleichsmethode verwendet wird, führen diese Bewertungsmethoden per se nicht notwendigerweise zu einer Verbesserung hinsichtlich der Vergleichbarkeit. Alternativ könnten die IWG spezifischen Cash Flows mittels einer gewinnorientierten Lizenz bzw. einer Residualgewinnanalyse, wie oben beschrieben, ermittelt werden. D. h. auch bei einem solchen Ansatz würde man zunächst auf die üblichen Verrechnungspreisansätze zurückgreifen, um die der Bewertung zu Grunde liegenden Daten zu bestimmen. Eine deutliche Verbesserung der Datenqualität für eine Bewertung von IWGs kann anhand ausgefeilter statistischer Methoden, z. B. **Conjoint Analysen**, erzielt werden. Bei diesen Ansätzen wird über eine Befragung von unverbundenen Marktteilnehmern (d. h. Kunden oder potentiellen Kunden) die Mehrzahlungsbereitschaft für ein bestimmtes Gut oder Produktmerkmal untersucht. Das entsprechende Ergebnis (z. B. Preisaufschläge) kann dann in die Bewertung einfließen.

Aufgrund der Unsicherheit hinsichtlich der Bewertung von IWGs für Verrechnungspreiszwecke wurde von der OECD im Rahmen des BEPS Projekts weitere Richtlinien entwickelt, wie mit sogenannten „**Hard-to-value-intangibles**“ („**HTVI**“) umzugehen ist.<sup>61</sup> Grundsätzlich sollen diese Richtlinien der jeweiligen prüfenden Finanzverwaltung erlauben, die Angemessenheit der Verrechnungspreise für HTVIs, welche auf Basis von ex-ante Finanzdaten bestimmt wurden, anhand von ex-post Finanzergebnissen zu überprüfen. Damit wird im Prinzip dem Steuerpflichtigen zusätzliche Last aufgebürdet, die einer Bewertung zu Grunde liegenden Daten sehr genau zu ermitteln und zu dokumentieren. Gemäß OECD Bericht liegt ein HTVI vor, wenn zum Zeitpunkt der Übertragung im Konzern keine zuverlässigen Fremdvergleichswerte für das IWG vorliegen und die erwarteten Finanzergebnisse aus der Nutzung des IWGs und weitere Bewertungsannahmen nur mit hoher Unsicherheit bestimmt werden können.<sup>62</sup> Dementsprechend liegen **Transaktionen mit HTVI** vor, wenn<sup>63</sup>

- das IWG zum Zeitpunkt der Übertragung im Konzern nur teilweise entwickelt ist,
- die kommerzielle Nutzung des IWGs voraussichtlich erst einige Jahre nach der Übertragung beginnen wird,
- das IWG an sich nicht unter die Definition von HTVI fällt, jedoch maßgeblich zur Entwicklung von HTVIs beiträgt,
- die kommerzielle Nutzung des IWGs zum Zeitpunkt des Transfers neuartig ist und Finanzdaten daher aufgrund fehlender Vergleichswerte nur schwer prognostizieren sind,
- ein IWG im Sinne der Definition von HTVI für eine Einmalzahlung übertragen wurde,
- das IWG im Rahmen eines Cost Contribution Arrangements entwickelt wurde oder genutzt werden soll.

<sup>61</sup> Vgl. Tz. 6.186 ff. ebenda.

<sup>62</sup> Vgl. Tz. 6.189 ebenda.

<sup>63</sup> Vgl. Tz. 6.190 ebenda.

Da in den oben beschriebenen Szenarien große Informationsasymmetrien zwischen Steuerpflichtigen und der prüfenden Finanzverwaltung bestehen, ist es für die jeweilige Finanzverwaltung schwierig die Zuverlässigkeit der Annahmen zu überprüfen. Entsprechend soll es daher der Finanzverwaltung im Rahmen von Betriebsprüfungen ermöglicht werden, die Zuverlässigkeit der „ex-ante“ Informationen anhand von „ex-post“ **Daten** zu überprüfen und darauf basierend ggf. Verrechnungspreisanpassungen vornehmen. Sofern eine der folgenden Annahmen erfüllt ist, sollen jedoch keine Anpassungen auf Basis von „ex-post“ Informationen vorgenommen werden:

- der Steuerzahler macht umfassende Detailangaben darüber, wie die prognostizierten Finanzdaten und Parameter (z. B. Risikoaufschläge) ermittelt wurden. Darüber hinaus erbringt der Steuerzahler ausreichend Nachweise darüber, dass signifikante Unterschiede zwischen den prognostizierten und den tatsächlichen Finanzaufstellungen aufgrund von unvorhersehbaren und außergewöhnlichen Entwicklungen zustande kamen, oder auf die Eintrittswahrscheinlichkeit von vorhersehbaren Entwicklungen zurück zu führen sind, welche zum Zeitpunkt der Transaktion nicht deutlich über- oder unterschätzt wurden;
- die Übertragung des HTVI durch ein bi- oder multilaterales APA zwischen den Ländern des Erwerbers und des Veräußerers für den infrage stehenden Zeitraum abgedeckt ist;
- die deutlichen Abweichungen zwischen den prognostizierten und den tatsächlichen Finanzaufstellungen führen nicht zu einer Verminderung oder Erhöhung des vereinbarten Übertragungswerts für das HTVI von mehr als 20%;
- innerhalb von fünf Jahren der Kommerzialisierung des IWGs durch den Erwerber nach der Übertragung kam es nicht zu Abweichungen zwischen den prognostizierten und den tatsächlichen Finanzaufstellungen von mehr als 20%.

Die Ausführungen der OECD in Bezug auf die HTVIs verdeutlichen, dass Bewertungen von IWGs für die Übertragung im Konzern künftig einer noch genaueren Prüfung durch die Finanzverwaltungen unterzogen werden. Dies bedeutet, dass die Bestimmung der zu Grunde liegenden Finanzdaten und Annahmen weiter an Bedeutung gewinnen wird. Insbesondere sollten alle wichtigen Parameter möglichst genau substantiiert und dokumentiert werden. Zudem ist zu empfehlen, Sensitivitätsanalysen in Bezug auf den Einfluss der verschiedenen Bewertungsparameter (z. B. Wachstumsraten, Laufzeiten, Diskontsätze) auf den Übertragungswert durchzuführen. Je sensibler die Bewertungsergebnisse auf die Variation eines Parameters reagieren, umso genauer ist dieser Parameter mit einer Analyse zu untermauern und entsprechend für eine spätere Vorlage im Rahmen einer Betriebsprüfung zu dokumentieren.

## 5.4.4 Finanzierungstransaktionen

### 5.4.4.1 Allgemeines

Konzerninterne Finanzierungstransaktionen haben in den letzten Jahren ein stetig wachsendes Interesse als Mittel der Steuerplanung von Konzernen erfahren. Gleichsam sind diese Transaktionen auch in den Fokus der Prüfung durch die Finanzverwaltung in vielen Ländern gerückt. Die deutsche Finanzverwaltung nimmt zu konzerninternen Finanztransaktionen bereits in [Abschn. 4](#) der VWG 1983 Stellung. Zudem existieren verschiedene Entscheidungen des Bundesfinanzhofs („BFH“), welche bei der Beurteilung der Angemessenheit des Zinssatzes im Rahmen von konzerninternen Darlehensvergaben zu berücksichtigen sein könnten.

Im Fokus stehen dabei insbesondere Transaktionen wie **konzerninterne Darlehen, Cash Pooling, Vergabe von Garantien, Factoring** usw. Neben der Höhe der Verrechnungspreise für konzerninterne Finanztransaktionen sind bei der ökonomischen Analyse u. a. folgende Fragestellungen relevant:

- nationale Regelungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit von Zinsen auf Fremdkapital, welches von verbundenen Unternehmen aufgenommen wurde (vergleiche beispielsweise die deutschen Regelungen zur Zinsschranke in § 4h EStG),
- die wirtschaftliche Substanz des Darlehensgebers oder Cash Pool Masters (insbesondere bei konzerninternen Finanzierungsgesellschaften in Niedrigsteuerländern), sowie
- das Standhalten des Nachweises, dass die Transaktion konsistent mit dem Fremdvergleichsgrundsatz ist bzw. dass die Konditionen (z. B. Kündigungsoptionen) als solche fremdüblich sind.

So ist jeweils vor Abschluss einer konzerninternen Finanzierungstransaktion zu prüfen, ob das Unternehmen die Transaktion unter Beachtung der bestehenden Finanztransaktionen mit ihren spezifischen Laufzeiten und Kündigungsoptionen auch eingehen würde, wenn die Parteien unverbunden wären. Unverbundene Parteien würden vor Aufnahme von Fremdkapital prüfen, ob die erforderlichen liquiden Mittel ggf. aus anderen günstigeren Quellen unter Beachtung von Laufzeitunterschieden beschafft werden können. Beispielsweise könnten folgende Konstellationen kritisch und nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz konform sein:

- Aufnahme von Fremdkapital von verbundenen Unternehmen, während gleichzeitig Forderungen aus Darlehen gegenüber anderen Unternehmen bestehen, die niedriger verzinst werden und gekündigt werden könnten,
- Beibehaltung eines jederzeit kurzfristig kündbaren Darlehens mit fixen Zinssätzen, obwohl die zur Zeit vorherrschenden Kreditzinsen auf dem Markt deutlich günstiger sind,
- Hohe Bestände im konzerninternen Cash Pool über einen langen Zeitraum, sowie ggf. gleichzeitig Aufnahme von Fremdkapital.



#### 5.4.4.2 Darlehenstransaktionen

Hinsichtlich der Bestimmung eines angemessenen Zinssatzes für **konzerninterne Darlehenstransaktionen** ist wiederum der Fremdvergleichsgrundsatz maßgeblich. Auch die deutsche Finanzverwaltung ist der Auffassung, dass bei der Vergabe von Fremdkapital an ein verbundenes Unternehmen derjenige Zinssatz den Verrechnungspreis darstellt, der zwischen unverbundenen Unternehmen vereinbart worden wäre.<sup>64</sup> Bei der Bestimmung des Zinssatzes müssen daher alle Umstände des Einzelfalls berücksichtigt werden. Die Prüfung der Finanzverwaltung basiert auf folgenden Kriterien.<sup>65</sup>

- Sicherheiten und Kreditwürdigkeit des Kreditnehmers,
- Währung und damit zusammenhängende Risiken,
- Zweck der Kreditaufnahme,
- Kredithöhe,
- Berücksichtigung von Kosten,
- Andere Kriterien, wie die Berücksichtigung der aktuellen Lage an Finanzmärkten.

Wie in [Abschn. 5.2.2.2](#) bereits erläutert, kann bei konzerninternen Finanztransaktionen aufgrund der guten Verfügbarkeit von Kapitalmarktdaten häufig ein Preisvergleich durchgeführt werden. Eine generell mögliche Vorgehensweise bei der ökonomischen Analyse von konzerninternen Darlehen wurde in [Abschn. 5.2.2.2](#) bereits anhand eines Beispiels erläutert. Als Ergänzung sei angemerkt, dass bei sogenannten Durchleitkrediten (d. h. der Darlehensgeber hat das Kapital für das konzerninterne Darlehen vorher bei einem fremden Dritten aufgenommen) die Refinanzierungskosten des Darlehensgebers für die konzerninternen Konditionen beachtet werden sollten. So haben die deutsche Finanzverwaltung und der BFH festgestellt, dass in einem solchen Fall lediglich ein Aufschlag (Handling Margin oder Spread) auf die externen Refinanzierungskosten durch den Darlehensgeber zu veranschlagen ist. In einem Urteil von 1990 entschied der BFH, dass die Höhe des Zinssatzes zwischen verbundenen Unternehmen in engem Zusammenhang mit den Refinanzierungskosten des Kreditgebers gesehen werden soll.<sup>66</sup> In dieser Entscheidung wurde betont, dass sich, falls der Kreditgeber die konzerninternen Finanzierungstransaktion durch die Aufnahme von Fremdkapital finanziert hat, der Zinssatz des Kredites an das verbundene Unternehmen nach dem Fremdkapitalzinssatz zu richten hat, zuzüglich eines fremdüblichen Gewinnaufschlages. Dies könnte jedoch dazu führen, dass der Darlehensnehmer deutlich bessere Konditionen als auf „Stand Alone“ Basis erhält, da die Finanzierungsgesellschaft unter Umständen eine bessere Kreditwürdigkeit als der konzerninterne Darlehensnehmer hat.

<sup>64</sup> Vgl. Tz 4.2.1 VWG 1983.

<sup>65</sup> Vgl. Tz 4.2.2 VWG 1983.

<sup>66</sup> BFH-Urteil vom 28 Februar 1990, BStBl. 1990 II, S. 649.



### 5.4.4.3 Cash Pooling

Bei der ökonomischen Analyse von **konzerninternen Cash Pools** ist die Verteilung der Funktionen und Risiken zwischen Cash Pool Master und den Cash Pool Teilnehmern maßgeblich für die Bestimmung von fremdüblichen Konditionen für Soll- bzw. Habenpositionen der Teilnehmer. Im Allgemeinen ist ein Cash Pool eine zentrale Einrichtung einer Gruppe von Unternehmen, um einen kurzfristigen Überschuss oder Bedarf an liquiden Mitteln unter den Teilnehmern auszugleichen. Die Teilnehmer mit Überschüssen werden diese in den Cash Pool einlegen und dafür einen positiven Zinssatz erhalten. Gleichsam werden die Teilnehmer mit kurzfristigem Finanzierungsbedarf diese Liquidität nutzen und für das geliehene Geld einen entsprechenden Zins bezahlen. Die Gesellschaft, die den Cash Pool verwaltet und führt, wird als **Cash Pool Master** bezeichnet. Dieser ist in der Regel für die zentrale Verhandlung der Zinskonditionen des Pools mit Banken zuständig. Darüber hinaus legt der Cash Pool Master die überschüssige Liquidität des Pools, sofern vorhanden, bei Banken ein bzw. beschafft kurzfristigen Finanzierungsbedarf bei den Banken, falls die Einlagen in den Cash Pool nicht ausreichen. Durch die Einrichtung des Pools ist es nicht erforderlich, dass alle Teilnehmer diese Geschäfte mit Banken abwickeln müssen, da dies durch den Cash Pool Master geschieht. Aus diesem Grund ergeben sich für die Cash Pool Mitglieder Vorteile wie Skalenerträge (d. h. bessere Konditionen mit Banken durch zentrale Verhandlung des Cash Pool Masters) und Handelsgewinne durch das interne Ausgleichen von Soll- und Habenpositionen der Teilnehmer des Pools, ohne eine Bank dazwischen zu schalten. Allerdings entstehen durch die Einrichtung eines Cash Pools auch Verwaltungskosten bzw. bestehen Risiken wie Währungs- und Kreditausfallrisiken.

Um fremdübliche Konditionen für die Haben- und Soll Positionen eines Cash Pools zu bestimmen bzw. die Fremdüblichkeit der Transaktionen eines Cash Pools zu dokumentieren, müssen in einem ersten Schritt die vom Cash Pool Master und den Teilnehmern wahrgenommenen Funktionen sowie getragenen Risiken ermittelt werden. Auch die vertraglichen Bedingungen zwischen den beiden Parteien sowie fremden Dritten müssen bestimmt werden. Basierend auf dem Funktions- und Risikoprofil des Cash Pool Masters wird dann eine geeignete Verrechnungspreismethode für den Cash Pool gewählt. Beispielsweise kann es sich dabei um die **Kostenaufschlagsmethode** handeln, falls der Cash Pool Master reine Routinetätigkeiten ausübt und keine signifikanten Risiken trägt. In der Regel werden dann die Zinssätze für Haben- und Sollpositionen im Cash Pool so bestimmt, dass der Cash Pool Master einen Spread auf die Haben- und Sollkonditionen mit der Bank erhält, der es ihm unter Beachtung der üblichen Cash Pool Bewegungen ermöglicht, seine administrativen Kosten zu decken und einen angemessenen Routinegewinn zu erwirtschaften.

Andererseits kann die **Gewinnaufteilungsmethode** zum Tragen kommen, falls der Cash Pool Master keine Routinetätigkeiten ausführt und gewisse Risiken im Zusammenhang mit den Cash Pool Transaktionen trägt. Hierzu wäre es zunächst erforderlich, den (erwarteten) ökonomischen Gewinn des Cash Pools zu ermitteln. Dieser ermittelt sich im Prinzip aus zwei Hauptquellen: Zum einen kann der Cash Pool Master durch seine bessere Verhandlungsmacht vorteilhaftere Zinskonditionen mit Banken vereinbaren, als dies auf alleiniger Basis aller Teilnehmer der Fall wäre. Zum anderen können Handelsgewinne aus

dem Ausgleich der Soll und Haben Bilanzen der Cash Pool Mitglieder realisiert werden, die sonst von Banken realisiert werden würden. Der ökonomische Gewinn der einzelnen Mitglieder des Cash Pools wird dann durch den Vergleich der Cash Pool Konditionen mit Marktzinssätzen und den Cash Bewegungen im Pool ermittelt. Da der für einen gruppenweiten Cash Pool gewählte Zinssatz maßgeblich für die Allokation der ökonomischen Gewinne zwischen dem Cash Pool Master und den Mitgliedern des Cash Pools ist, sollte der (erwartete) ökonomische Gewinn der jeweiligen Gesellschaft ermittelt werden. Wurde der (erwartete) ökonomische Gewinn durch den Cash Pool geschätzt, wird anschließend der (erwartete) ökonomische Gewinn nach relativem Beitrag des Cash Pool Master und der Mitglieder im Cash Pool aufgeteilt. Dies könnte beispielsweise so ausgestaltet sein, dass der Gewinnanteil des Cash Pool Masters als der relative Gewinn aus vorteilhaften Konditionen am Gesamtgewinn des Cash Pools bestimmt wird, da der Beitrag des Cash Pool Masters vor allem im Aushandeln von vorteilhaften Konditionen mit Banken besteht. Der übrige Gewinn könnte auf die einzelnen Cash Pool Mitglieder je nach Beitrag zum Cash Pool (welcher in Form von Einlagen bzw. Ausleihungen erbracht wird) zugewiesen werden. Basierend auf der Allokation der (erwarteten) ökonomischen Gewinne, können Zinssätze bzw. Zinsmargen kalkuliert werden, welche diese Allokation unterstützen.

Schließlich könnte auch die **Preisvergleichsmethode** zur Analyse von Cash Pool Konditionen Anwendung finden. Dabei würden sich die Konditionen des Cash Pools anhand von marktüblichen Zinssätzen (beispielsweise für kurzfristige Übernacht-Einlagen oder Überziehungskredite) bestimmen. In einem solchen Fall würde jedoch der gesamte Cash Pool Gewinn dem Cash Pool Master zufallen, was im Falle einer Prüfung durch die Finanzverwaltung zu Diskussionen führen kann.

Hinsichtlich der Auswahl der angemessenen Verrechnungspreismethode vertritt die deutsche Finanzverwaltung häufig die Auffassung, bei einem Cash Pool Master handele es sich um eine Dienstleistung, die aufgrund ihres einfachen Funktionsprofils lediglich nach der Kostenaufschlagsmethode zu vergüten ist.<sup>67</sup> Sämtliche Synergiegewinne des Pools, die sich aus der Bündelung der Bedürfnisse nach Finanzierungsleistungen der Cash Pool Mitglieder ergeben, sind demzufolge auf die Mitglieder aufzuteilen (siehe hierzu auch Ausführungen zur Verteilung von Synergiegewinne in [Kap. 5.4.1.2](#)). Diese pauschale Sichtweise, dass alle Cash Pool Master lediglich Routinefunktionen ausüben, die anhand der Kostenaufschlagsmethode zu vergüten sind, ist in der Praxis und Literatur jedoch stark umstritten.<sup>68</sup> Schließlich hängt die Auswahl der angemessenen Verrechnungspreismethode jeweils von den tatsächlich ausgeübten Funktionen und getragenen Risiken der involvierten Parteien sowie der spezifischen Ausgestaltung des Cash Pools ab. Daher ist eine umfangreiche Funktions- und Risikoanalyse sowie der Umstände des Einzelfalls un-

---

<sup>67</sup> Vgl. Bubeck, D. & Schreiber, R., Fremdvergleich beim internationalen Cash Pool, Der Betrieb, Nr. 18, 2.5.2014.

<sup>68</sup> Vgl. Hülshorst, J., Kuzmina, S. & Wehke, S., Fremdübliche Methodenwahl beim Cash Pooling, Der Betrieb vom 22.08.2014, Heft 34, Seite 1887–1892, DB0664930.

erlässlich, um eine Verrechnungspreismethode auszuwählen, die zu einer fremdüblichen Aufteilung der Gewinne im Cash Pool führt.

Neben den Konditionen des Cash Pools und der damit verbundenen Verteilung der Gewinne des Pools ist auch die Klassifizierung von einzelnen Transaktionen entweder als Teil des Cash Pools oder als Darlehenstransaktion von Relevanz. So sollten fremdüblichen Kriterien (bspw. Laufzeit und Höhe) festgelegt werden, die bestimmen ob eine Transaktion unter Cash Pool Transaktion oder eine anderweitige Darlehenstransaktion fällt. Bspw. könnten längerfristige, hohe Einlagen oder Ausleihungen eines Cash Pool Mitglieds unter marktüblichen Kriterien eher unter ein Darlehen als ein Guthaben oder Überziehungstransaktion fallen, das wahrscheinlich höher zu verzinsen ist.

#### 5.4.4.4 Bürgschaften/Garantien

Die **Vergabe von Garantien** an verbundene Unternehmen unterliegt, wie alle schuldrechtlichen Transaktionen, ebenfalls dem Fremdvergleichsgrundsatz. Provisionen für Garantien oder Bürgschaften sind dem Grunde nach zu verrechnen, wenn sie auch zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären und der Grund für die Gewährung der Garantie nicht im Gesellschaftsverhältnis begründet liegt. Dies ist bspw. der Fall, wenn die Garantie dem Schuldner einen konkreten Nutzen bringt, wie z. B. die Reduzierung von Finanzierungskosten oder den Zugang zu einem bestimmten Kapitalmarkt.<sup>69</sup> Nach Sichtweise der OECD liegt bei der Gewährung einer Garantie an ein verbundenes Unternehmen eine konzerninterne Dienstleistung vor, die zu verrechnen ist, sofern dem Begünstigten dadurch ein Nutzen entsteht.<sup>70</sup> Dies erfordert eine entsprechende bewusste und absichtliche Handlung, in der Regel die Ausstellung einer schriftlichen expliziten Garantie. Eine Provision ist erst dann für eine Garantie zu verlangen, sofern diese die Refinanzierungskosten des Garantieempfängers weitergehend mindert, als durch den bereits bestehenden Rückhalt im Konzern.

Als prominentes Beispiel ist hier der Fall von General Electric Capital Canada Inc. zu nennen.<sup>71</sup> General Electric Capital Canada Inc. bezahlte in den Jahren von 1996 bis 2000 eine Garantiegebühr von 1 % auf sämtliche Ausleihbeträge an ihre Muttergesellschaft GE Capital Corporation Inc., USA. Es handelte sich dabei in diesem Zeitraum insgesamt um 136 Mio. kanadische Dollar. Die kanadische Finanzverwaltung hat die komplette Garantiegebühr als nicht steuerlich abzugsfähig anerkannt, mit der Begründung, es handle sich aufgrund der Mutter-Tochter Beziehung der beiden Unternehmen um Rückhalt im Konzern („implicit support“). Schließlich hat der Tax Court of Canada nach einem langwierigem Prozess im Sinne von General Electric Capital Canada Inc. entschieden und die gezahlte Garantiegebühr als steuerlich abzugsfähige Ausgabe akzeptiert. Die Begründung lautete, dass Konzernrückhalt zwar schon von wirtschaftlicher Bedeutung ist und beachtet

<sup>69</sup> Vgl. Tz. 4.4 VWG 1983.

<sup>70</sup> Vgl. Tz. 7.13 VWG 1983, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10.

<sup>71</sup> GE Capital Canada Inc. v. Her Majesty the Queen, 2009 DTC 563.

werden müsse, andererseits ist dies nicht mit einer expliziten Garantie oder Bürgschaft zu vergleichen, wie diese im Fall von General Electric Capital Canada Inc. durch die Muttergesellschaft ausgesprochen wurde. Bei der Feststellung, ob die 1 % Garantiegebühr fremdüblich ist, wurde durch die Richter betrachtet, inwieweit sich die Kreditwürdigkeit der kanadischen Tochtergesellschaft durch die explizite Bürgschaft verbessert hatte und inwieweit dabei Zinsvorteile bei der Aufnahme von Fremdkapital durch die kanadische Gesellschaft erzielt werden konnten. Hierzu wurde die Kreditwürdigkeit der General Electric Capital Canada Inc. als eigenständiges Unternehmen bestimmt, wobei ein Rating von B+ bis BB- erzielt wurde. Das entsprechende Rating wurde um drei Kategorien (Notches) nach oben gestuft (d. h. BB+ bis BBB-), um dem Umstand des Konzernrückhalts Rechnung zu tragen bzw. der Tatsache, dass die Kreditwürdigkeit der General Electric Capital Canada Inc. auch in Teilen von der Entscheidung über die Eigenkapitalquote bzw. Ausschüttung von Gewinnen durch die Muttergesellschaft abhängig ist. Schließlich wurden die Zinskonditionen der General Electric Capital Canada Inc. unter diesem Rating mit dem tatsächlichen Rating des Konzerns (höchste Kategorie oder AAA) verglichen. Dabei stellte sich heraus, dass der erzielte Zinsvorteil der General Electric Capital Canada Inc. höher war als die 1 % Garantiegebühr, die von der General Electric Capital Canada Inc. an die Muttergesellschaft gezahlt wurde. Somit wurde der Klage der General Electric Capital Canada Inc. gegen die ursprüngliche vollständige Nichtanerkennung durch die Finanzverwaltung stattgegeben.

Dieses Beispiel zeigt, welche Faktoren bei der ökonomischen Analyse von Garantiegebühren oder Bürgschaften von Relevanz sind. Zum einen ist eine explizite vertragliche Garantie oder Bürgschaft von einem Konzernrückhalt zu unterscheiden, da der Garantiegeber oder Bürge schriftlich fixierte, explizite Risiken eingeht, die unter Umständen zusätzlich die eigene Kreditwürdigkeit beschränken. Zum anderen entstehen beim Empfänger der Garantie Vorteile in Form von besseren Konditionen in Finanzierungstransaktionen, für die ein fremder Dritter bereit wäre, eine Gebühr zu entrichten und üblicherweise zwischen unverbundenen Dritten auch eine entsprechende Gebühr entrichtet wird. Insofern ist grundsätzlich davon auszugehen, dass eine Gebühr für die Ausgabe einer expliziten Bürgschaft oder Garantie unter dem Fremdvergleichsgrundsatz gerechtfertigt ist.

Entsprechend ist die übliche Herangehensweise bei der Bestimmung einer markt- bzw. fremdüblichen Garantiegebühr, die Vorteile des Garantienehmers bzw. die resultierenden Nachteile des Garantiegebers zu betrachten (sog. „**Yield Approach**“). Die Vorteile des Garantienehmers lassen sich in der Regel aus einem **Vergleich der Finanzierungsbedingungen des Garantieempfängers ohne Garantie im Vergleich zu den Konditionen mit Garantie** bestimmen. Die Finanzierungsbedingungen ohne Garantie sollten sich dabei an der individuellen Kreditwürdigkeit des Garantienehmers („stand-alone Rating“) orientieren, wobei ein möglicher Einfluss der Konzernzugehörigkeit auf die Kreditwürdigkeit berücksichtigt werden sollte.<sup>72</sup> Bei der Ermittlung der Finanzierungsbedingungen

<sup>72</sup> Vgl. GE Capital Fall bzw. Beispiele 1 und 2 in Tz. 1.164 – 1.167 in OECD (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10.

mit Garantie ist davon auszugehen, dass sich bei Ausstellung einer expliziten Garantie durch ein anderes Konzernunternehmen (in der Regel die Konzernmutter) das Rating des Garantieempfängers auf das Rating des Garantieausgebers verbessert hat. Die resultierenden Zinsvorteile wären dann der maximale Betrag, den der Empfänger bereit wäre, für die Garantie zu bezahlen. Aus Sicht des Garantiegebers wäre ein möglicher Ansatz zur Bestimmung einer fremdüblichen Garantiegebühr einerseits zu analysieren, welche impliziten Kosten dem Garantiegeber (d. h. Kapitalkosten) durch Ausgabe der Garantie entstehen (sog. „**expected-loss-Methode**“). Die Kosten des Garantiegebers können sich im Prinzip aus dem nominalen Garantiebtrag multipliziert mit der Ausfallwahrscheinlichkeit des Garantienehmers und den Kapitalkosten berechnen.

Schließlich besteht zudem die Möglichkeit, eine fremdübliche Garantiegebühr anhand der **Preisvergleichsmethode** zu bestimmen. Dies setzt voraus, dass entsprechende zuverlässige Vergleichsdaten vorliegen. Vorsicht sei jedoch bei der Verwendung von Garantiegebühren, die Banken für die Ausgabe von Garantiegebühren berechnen, geboten. Banken verfolgen in der Regel andere Geschäftsstrategien und Kapitalkosten als die betrachteten konzerninternen Garantiegeber, so dass eine Vergleichbarkeit der Transaktionen nicht automatisch gegeben ist. Aufgrund der beschriebenen Schwierigkeiten hinsichtlich der Vergleichbarkeit werden in der Praxis zumeist der Yield Approach bzw. die „expected-loss Methode“ angewendet.

---

## Literatur

- Announcement and report concerning advance pricing agreements vom 30. März, 2014. Internal Revenue Services (IRS). <http://www.irs.gov/pub/irs-drop/a-15-11.pdf>. Zugegriffen: 22.11.2015
- BFH, Urteil vom 17.2.1993. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Verzicht auf branchenüblichen Werbekostenausgleich. BStBl II 1993, S. 457
- BFH, Urteil vom 28.2.1990. Für Zwecke des summarischen Aussetzungsverfahrens ist es nicht zu beanstanden, wenn die Höhe einer verdeckten Gewinnausschüttung, die in einer zinslosen Darlehensgewährung besteht, nach den Habenzinsen für Drei-Monats-Festgelder des Zeitraums ermittelt wird, für den das Darlehen zinslos gewährt wird. BStBl. 1990 II, S. 649
- BMF, Schreiben vom 30.12.1999, – IV B 4- S 1341-14/99. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen. BStBl 1999 I S. 112
- BMF, Schreiben vom 12.4.2005. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren). IV B4- S 1341-1/05. BStBl 2005 I, S. 570
- BMF, Schreiben vom 17.2.1983. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze), IV C 5- S 1341-4/83. BStBl 1983 I S. 218 (Geändert durch BMF v. 30. 12. 1999 BStBl. I S. 1122)
- Bubeck, D. & Schreiber, R., Fremdvergleich beim internationalen Cash Pool, Der Betrieb, Nr. 18, 2.5.2014
- Ebering, A., Wann sind Preisanpassungen bei Funktionsverlagerungen i. S. v. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG fremdüblich?, IStR 11/2011, S. 418 ff.

- GE Capital Canada Inc. v. Her Majesty the Queen, 2009 DTC 563
- Hülshorst, J., Kuzmina, S. & Wehke, S., Fremdübliche Methodenwahl beim Cash Pooling, Der Betrieb vom 22.08.2014, Heft 34, Seite 1887–1892, DB0664930
- IRS Regulations zu “Services Cost Method”, § 1.482-9(b)(2). 2007. Internal Revenue Bulletin: 2007-3.0ECD (Hrsg.)
- OECD (Hrsg.). 22. Juli, 2010. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing (“OECD-RL”)
- OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (“OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10”) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>
- OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris (“OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13”) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>

**Daniel Schwerdt** arbeitet als Senior Manager im Bereich Verrechnungspreise bei PwC am Standort Frankfurt am Main. Herr Schwerdt ist Diplom Volkswirt und hat Volkswirtschaftslehre an der Universität Konstanz und der Carleton University, Ottawa (Kanada) studiert. Zudem ist er Chartered Financial Analyst (CFA) und Mitglied der CFA Society. Herr Schwerdt berät seit über 10 Jahren multinationale Unternehmen bei der Planung, Verteidigung und Dokumentation von Verrechnungspreissystemen.

**Open Access** Dieses Kapitel wird unter der Creative Commons Namensnennung-Nicht kommerziell 2.5 International Lizenz (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/2.5/deed.de>) veröffentlicht, welche für nicht kommerzielle Zwecke die Nutzung, Verbreitung und Wiedergabe in jeglichem Medium und Format erlaubt, sofern Sie den/die ursprünglichen Autor(en), den Titel des Werks und die Quelle ordnungsgemäß nennen, einen Link zur Creative Commons Lizenz beifügen und im Falle einer Abwandlung durch einen entsprechenden Hinweis deutlich erkennbar machen, dass Änderungen vorgenommen wurden.

Die in diesem Kapitel enthaltenen Bilder und sonstiges Drittmaterial unterliegen ebenfalls der genannten Creative Commons Lizenz, sofern sich aus der Abbildungslegende nichts anderes ergibt. Sofern das betreffende Material nicht unter der genannten Creative Commons Lizenz steht und die betreffende Handlung nicht nach gesetzlichen Vorschriften erlaubt ist, ist auch für die oben aufgeführten nicht-kommerziellen Weiterverwendungen des Materials die Einwilligung des jeweiligen Rechteinhabers einzuholen.



Thomas Bittner, Roman Dawid und Susann Metzner

---

## 6.1 Bedeutung von Verrechnungspreisthemen in Betriebsprüfungen in Deutschland

Dass Verrechnungspreise sich seit Langem zu einem Dauerthema in Betriebsprüfungen entwickelt haben, ist unbestritten. Bereits 1997 haben Kuckhoff und Schreiber das noch immer für den Praktiker lesenswerte Buch „Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung“ veröffentlicht. Sie konzentrieren sich dabei im Wesentlichen auf Warenlieferungen zwischen verbundenen Gesellschaften, weil diese im Mittelpunkt der damaligen Betriebsprüfungspraxis standen<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Kuckhoff/Schreiber 1997, VII.

---

[Abschnitt 6.1](#) und [6.2](#) wurde von Thomas Bittner, [Abschn. 6.3](#) und [6.4](#) von Susann Metzner und [Abschn. 6.5](#) von Roman Dawid erstellt.

---

T. Bittner (✉)

PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Alsterufer 1,  
20354 Hamburg, Deutschland  
E-Mail: [thomas.bittner@de.pwc.com](mailto:thomas.bittner@de.pwc.com)

R. Dawid

PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Friedrich-Ebert-Anlage 35–37,  
60327 Frankfurt am Main, Deutschland  
E-Mail: [roman.dawid@de.pwc.com](mailto:roman.dawid@de.pwc.com)

S. Metzner

Flick Gocke Schaumburg, Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer Steuerberater, Partnerschaft mbB,  
Briener Straße 29, 80333 München, Deutschland  
E-Mail: [susann.metzner@fgs.de](mailto:susann.metzner@fgs.de)



Verrechnungspreise stehen auch zwei Jahrzehnte nach der Veröffentlichung von Kuckhoff/Schreiber im Mittelpunkt der Betriebsprüfung, allerdings hat sich das Themenspektrum deutlich ausgeweitet und das Klima in Betriebsprüfungen verschärft. Beide Aspekte werden im Folgenden ausführlicher dargestellt.

Die zunehmende Bedeutung von Verrechnungspreisen in Betriebsprüfungen ist nicht auf Deutschland beschränkt. Zum einen haben immer mehr Länder in den letzten 20 Jahren detaillierte nationale Verrechnungsregelungen erlassen oder bestehende Vorschriften verschärft. Darüber hinaus wird aller Voraussicht nach die Umsetzung der im Zuge der BEPS Initiative überarbeiteten OECD-Richtlinien in nationales Recht zu einem stärkeren Fokus von Betriebsprüfungen auf Verrechnungspreise führen. Insofern dürften die unten stehenden Ausführungen zu aktuellen deutschen Betriebsprüfungen zumindest teilweise repräsentativ für andere Länder sein.

### 6.1.1 Themen in deutschen Betriebsprüfungen

Laut Bundesministerium der Finanzen haben Betriebsprüfungen im Jahr 2014 zu Mehrsteuern und Zinsen in Höhe von 17,9 Mrd. € geführt.<sup>2</sup> Die steuerliche Mehrbelastung dürfte zu einem nicht unerheblichen Teil aus Verrechnungspreiskorrekturen resultieren, die im Rahmen von Betriebsprüfungen erfolgt sind.

Wie eine Umfrage der PricewaterhouseCoopers AG aus dem Jahr 2015 zeigt, waren Verrechnungspreisthemen (sofern ein Thema des internationalen Steuerrechts Gegenstand der Betriebsprüfung war) der bei weitem häufigste Grund für Einkommenskorrekturen.<sup>3</sup> Knapp zwei Drittel der Befragten nannten Verrechnungspreiskorrekturen als Grund für steuerliche Mehrbelastungen, während das zweitwichtigste Thema (Quellensteuern auf Lizenzen und Dividenden) von jedem Zehnten als Grund für Einkommenskorrekturen genannt wurde.<sup>4</sup>

Wie [Abb. 6.1](#) zeigt, nannten 63 % der Unternehmen Kostenumlagen und jeweils 57 % Gewinnmargen verbundener Unternehmen bzw. die Dokumentation von Leistungsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen als Korrekturgrund. Mit deutlichem Abstand aber immer noch auf hohem Niveau folgten die Angemessenheit von Lizenzvergütungen (35 %), die Fremdüblichkeit von Zinsen bei konzerninternen Darlehen oder Cash Pools (26 %) und Funktionsverlagerungen (21 %).

Die häufige Nennung von Gewinnmargen als Thema in einer Betriebsprüfung verwundert angesichts der in der Praxis überragenden Bedeutung gewinnorientierter Methoden zur Verprobung der Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen nicht.

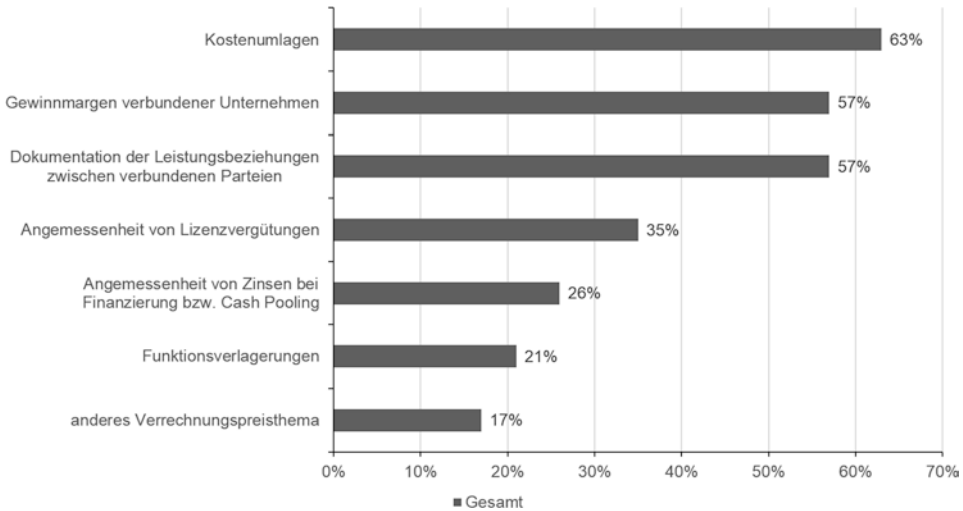
Hohe Gewinnmargen ausländischer Vertriebs- und Produktionsgesellschaften bzw. Unternehmen mit Dauerverlusten in Deutschland dürften daher zu den häufigsten

<sup>2</sup> Vgl. BMF (2015), Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2014.

<sup>3</sup> Vgl. PwC, Betriebsprüfung 2015; siehe [www.pwc.de/BP\\_2015](http://www.pwc.de/BP_2015).

<sup>4</sup> Vgl. PwC, Betriebsprüfung 2015, S. 39.





**Abb. 6.1** Top Verrechnungspreisthemen in Betriebsprüfungen entsprechend PwC Betriebsprüfungsstudie 2015

Streitpunkten innerhalb der Betriebsprüfung zählen. Für die Praxis bedeutet dies, dass relativ hohe Margen bzw. Verluste ein zuverlässiger Frühindikator für Diskussionen im Rahmen einer Betriebsprüfung sind.

Demgegenüber erstaunt auf den ersten Blick, dass 57% der Umfrageteilnehmer als Grund für Mehrbelastungen eine unvollständige Dokumentation der Leistungsbeziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen nannten. Immerhin gelten in Deutschland gemäß § 90 Abs. 3 AO Dokumentationspflichten für alle Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2002 beginnen. Für den Großteil der Betriebsprüfungsjahre sollte daher grundsätzlich eine Verrechnungspreisdokumentation erstellt worden sein. Möglicherweise sind diese Dokumentationen nicht erstellt worden oder haben nicht die Anforderungen der Betriebsprüfung erfüllt oder die Steuerpflichtigen sind ihren allgemeinen Mitwirkungspflichten nicht nachgekommen. Insgesamt belegt das Umfrageergebnis eindrucksvoll, dass formelle Dokumentationsmängel in der Praxis relevant sind und dass die Betriebsprüfung bei Nichterfüllung der Dokumentationsverpflichtungen durch den Steuerpflichtigen von ihrer erweiterten Schätzbefugnis nach § 162 Abs. 3 AO Gebrauch macht.

Wenig überraschend ist die ausgeprägte Bedeutung von zentralen Kostenumlagen im Rahmen von Betriebsprüfungen und für Verrechnungspreiskorrekturen. Wie in [Abschn. 6.4.2](#) noch ausführlicher dargestellt wird, führen in Betriebsprüfungen neben formellen Fragen (z. B. Anforderungen an vertragliche Grundlagen) auch schwer zu quantifizierende Aspekte wie der Umfang nicht verrechenbarer Gesellschafterkosten oder der Nutzen einzelner Dienstleistungen zu Diskussionen mit der Betriebsprüfung. Darüber hinaus werden in den meisten international tätigen Konzernen zentrale Dienstleistungen erbracht und daher ist dies in fast allen Betriebsprüfungen ein heikles Thema.

Im Gegensatz dazu ist die Vergabe von Lizenzen und Darlehen innerhalb von Konzernen deutlich weniger weit verbreitet. Dennoch sind beide Transaktionen gemäß der

Unternehmensumfrage häufig Ursache für Verrechnungspreiskorrekturen. Dies spricht dafür, dass auch Lizenzen und Darlehen mittlerweile verstärkt in den Fokus der Betriebsprüfung gerückt sind. Eine Konzentration der Betriebsprüfung auf Warenlieferungen, wie sie Kuckhoff und Schreiber 1997 konstatiert haben, lässt sich heute dagegen nicht mehr feststellen.

Die relativ wenigen Nennungen von Funktionsverlagerungen als Prüfungsthema dürfen nicht zu dem grundsätzlichen Schluss verleiten, Funktionsverlagerungen wären kaum Gegenstand von Betriebsprüfungen. Funktionsverlagerungen finden im Gegensatz zur Verrechnung von Kostenumlagen oder der Verrechnung von Lizenzen in der betriebswirtschaftlichen Praxis weniger häufig statt. Wenn Funktionsverlagerungen durchgeführt werden, sind sie in der Regel auch Gegenstand der Betriebsprüfung.

### 6.1.2 Klima in deutschen Betriebsprüfungen

Trotz der Erhebung von knapp 18 Mrd. € Mehrsteuern im Jahr 2014 berichtet ein relativ geringer Anteil der befragten Unternehmen (14%) von einem angespannt bis aggressiv-feindseligen Prüfungsklima.<sup>5</sup>

Ein Grund, insbesondere für das sachlich/neutrale Betriebsprüfungsklima, dürfte in der zunehmenden fachlich spezialisierten Ausbildung der Betriebsprüfer zu sehen sein. Zwei Drittel der international aufgestellten Unternehmen berichteten, dass in ihrer Betriebsprüfung entweder ein Bundesprüfer oder ein Fachprüfer für Auslandsbeziehungen eingebunden wurde.

Im Gegensatz zu den Jahren unmittelbar nach Einführung der Dokumentationsvorschriften haben Fachprüfer jetzt Zugang zu den relevanten Unternehmensdatenbanken wie Amadeus oder ORBIS und besitzen genügend Erfahrung im Umgang mit diesen Datenbanken. Gegenstand der Betriebsprüfung ist daher immer häufiger die technische Reproduzierbarkeit von Datenbankstudien und die Qualität ausgewählter Vergleichsunternehmen. Bereits heute begründen Betriebsprüfer regelmäßig durch eigene Datenbankstudien höhere Margen deutscher Tochterunternehmen ausländischer Konzernmütter bzw. niedrigere Gewinne von Töchtern deutscher Konzerne im Ausland.

Ein weiterer Grund für die zunehmende Versachlichung der Diskussion mit Betriebsprüfern sind die mittlerweile zahlreicheren internen Schulungen der Finanzverwaltung. Deren Schwerpunkte sind (i) die Verwertbarkeit der Sachverhalts- und Angemessenheitsdokumentation, (ii) die Charakterisierung von Unternehmensarten und die Auswahl von Verrechnungspreismethoden sowie (iii) die Identifizierung von Verrechnungspreissrisiken und Prüfungsansätzen. Es ist zu erwarten, dass diese Themen verstärkt in zukünftigen Betriebsprüfungen behandelt werden.

Wenngleich weiterhin erhebliche Unterschiede in der Behandlung von Verrechnungspreisthemen in der Betriebsprüfung zu beobachten sind, zeichnet sich insgesamt ein Trend

---

<sup>5</sup> Vgl. PwC, Betriebsprüfung 2015, S. 16.

zu einer detaillierten Analyse von Verrechnungspreisthemen im Rahmen von Betriebsprüfungen ab. Die zunehmende Spezialisierung der Betriebsprüfer auf Verrechnungspreistragen, die zunehmende Komplexität der grenzüberschreitenden Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen sowie das mittlerweile ausgefeilte Regelwerk auf nationaler und internationaler Ebene tragen in gleichem Maße hierzu bei. Steuerpflichtige, die diesem Trend nicht Rechnung tragen, sehen sich in Zukunft verstärkt dem Risiko einer angespannten oder in manchen Fällen sogar aggressiven Prüfungsatmosphäre ausgesetzt.<sup>6</sup>

Aus der PwC Betriebsprüfungsstudie geht ebenfalls hervor, dass am Ende der wenigsten Betriebsprüfungsfälle Finanzgerichtsverfahren oder Verständigungsverfahren stehen. In den meisten Fällen (89%) wird ein Kompromiss mit der Betriebsprüfung eingegangen, auch wenn dieser zu einer Doppelbesteuerung führt und wahrscheinlich für die Unternehmen vergleichsweise teuer ist. Dies deutet darauf hin, dass bislang die verfügbaren Konfliktlösungsmechanismen von vielen Steuerpflichtigen in den meisten Fällen nicht als effiziente Möglichkeit zur Beseitigung der Doppelbesteuerung gesehen werden. Dies verwundert nicht angesichts der langen Verfahrenszeiten und zeigt die Dringlichkeit hinsichtlich einer Erhöhung der Effizienz von Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren.

---

## 6.2 Verwertbarkeit von Dokumentationen/Einhaltung von Vorlagefristen

Die Frage, ob eine Verrechnungspreisdokumentation verspätet abgegeben worden ist, hängt häufig eng mit der Frage nach der grundsätzlichen Verwertbarkeit einer Dokumentation zusammen. Denn das Ausmaß der Verspätung ist davon abhängig, ob überhaupt eine verwertbare Dokumentation erstellt worden ist. Insofern wird im Folgenden zunächst erörtert, wie die Finanzverwaltung in Betriebsprüfungen die Unverwertbarkeit der Dokumentation begründet. Darüber hinaus werden mögliche Verteidigungsstrategien gegenüber den von der Finanzverwaltung vorgetragenen Argumenten vorgestellt. In einem zweiten Schritt werden dann kurz Probleme im Zusammenhang mit der verspäteten Abgabe einer Verrechnungspreisdokumentation behandelt.

### 6.2.1 Verwertbarkeit einer Verrechnungspreisdokumentation

Wenngleich die rechtlichen Hürden für die Qualifizierung einer Dokumentation vom Gesetzgeber als unverwertbar hoch gesteckt worden sind (vgl. [Kap. 2.4](#)), wird bei Betriebsprüfungen von der Finanzverwaltung unerwartet häufig die Unverwertbarkeit einer vorgelegten Dokumentation unterstellt. Hierfür können zum einen weniger sachliche, sondern strategische Motive ausschlaggebend sein, denn bei Vorliegen einer unverwertbaren Dokumentation erhält die Finanzverwaltung weitreichende Schätzbefugnisse

---

<sup>6</sup> Vgl. PwC, Betriebsprüfung 2015, S. 42.

(vgl. [Kap. 2.4.4](#)). Zum Teil wird die Annahme der Unverwertbarkeit aber auch mit inhaltlichen Argumenten begründet. Hierzu zählen unter anderem:

- Die Dokumentation wurde in englischer Sprache und nicht auf Deutsch eingereicht.
- Die Reproduktion von Datenbankanalysen war nicht möglich.
- Die verwendeten Quellen wurden schlecht dokumentiert.
- In der Dokumentation wurden Transaktionen nicht sachgerecht aggregiert.
- Der Prozess der Preissetzung wurde nicht hinreichend detailliert dokumentiert.
- Die Funktionen und Risiken wurden nicht hinreichend detailliert beschrieben.
- Der Dokumentation fehlt eine quantitative Wertschöpfungsanalyse.
- Die Transaktionsbezogene Nettomargenmethode ist nicht anwendbar, weil die BP das entsprechende Unternehmen nicht als Routineunternehmen qualifiziert.

Ein Teil der oben aufgeführten Argumente bzw. der Probleme, auf die die Argumente abzielen, lässt sich im Vorfeld oder zu Beginn einer Betriebsprüfung relativ leicht lösen.

Spätestens bei Anforderung der Dokumentation durch die Betriebsprüfung sollte ein Antrag bei der Finanzbehörde gestellt werden, Aufzeichnungen in englischer Sprache einreichen zu dürfen. Gemäß Tz. 3.4.16 der VWGV ist das Veranlagungsfinanzamt verpflichtet, unverzüglich über den Antrag zu entscheiden. Wird dem Antrag nicht stattgegeben, weil z. B. nach § 2 Abs. 5 GAufzV Aufzeichnungen grundsätzlich in deutscher Sprache zu erstellen sind, bietet es sich für den Steuerpflichtigen an, der Betriebsprüfung entweder die Übersetzung relevanter Passagen der Dokumentation oder deren Zusammenfassung anzubieten. Oft kann ein für den Steuerpflichtigen akzeptabler Kompromiss gefunden werden, weil Tz. 3.4.16 und 3.2.5. VWGV ausdrücklich feststellen, dass bei Anforderungen von Übersetzungen der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit zu beachten ist und nur in begründeten Fällen die Vorlage einer beglaubigten Übersetzung verlangt werden kann.

Dass die Analyseergebnisse nachvollziehbar sein sollten, ist unstrittig. Die Reproduzierbarkeit der Dokumentationen sollte daher bereits bei der Erstellung der Dokumentation sichergestellt werden. Dies gilt für die Ergebnisse von Datenbankstudien ebenso wie die Verwendung von Daten des internen Rechnungswesens (z. B. bei der Verwendung der Kostenaufschlagmethode), der Verwendung von Plandaten oder von Vergleichspreisen. Strittig dagegen ist, in welchem Umfang die zur Reproduzierbarkeit erforderlichen Unterlagen bereits Teil der Verrechnungspreisdokumentation sein müssen (sodass deren Fehlen die Unverwertbarkeit der Dokumentation verursacht) oder ob sie erst auf Anfrage der Betriebsprüfung im Zuge der allgemeinen Mitwirkungspflichten gemäß § 200 Abs. 1 AO nachzureichen sind. Aufgrund des klar formulierten Zwecks einer Verrechnungspreisdokumentation, nämlich einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit die Feststellung und Prüfung zu ermöglichen, welche Sachverhalte vom Steuerpflichtigen verwirklicht wurden und ob und inwieweit der Steuerpflichtige dabei den Fremdvergleichsgrundsatz beachtet hat (vgl. VWGV Tz. 3.4.19 und [Kap. 2.1](#)), dürfte in der Regel Letzteres der Fall sein. Darüber hinaus klassifizieren die VWGV Tz 3.4.14 bestimmte Dokumente

als zusätzlich nützliche Informationen, die der Steuerpflichtige vorlegen kann, um seine Aufzeichnungen zu stützen. Hierzu gehören:

- vorliegende Verprobungsrechnungen
- Informationen über Entscheidungskompetenzen
- Darstellung des Ablaufs und des Zeitraums von Preisverhandlungen, Schriftverkehr mit Darstellung konträrer Verhandlungspositionen
- Arbeitnehmerorganigramm und Arbeitsplatzbeschreibungen
- Abhängigkeitsbericht des Vorstands über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen nach § 313 Aktiengesetz.

Von daher ist es fraglich, ob die Nichtvorlage dieser Informationen im Rahmen einer Dokumentation zu deren Unverwertbarkeit führen kann.

In Verrechnungspreisdokumentationen wird häufig die Fremdüblichkeit einer Vielzahl von Verrechnungspreisen eines Stroms von gleichartigen Transaktionen durch die Analyse eines einzigen Gewinnindicators, z. B. der Umsatzrendite einer Vertriebsgesellschaft, durchgeführt. Die ökonomische Analyse einzelner Transaktionen findet häufig nicht statt. Darüber hinaus wird im Rahmen der Sachverhaltsdarstellung, z. B. bei der Beschreibung relevanter Funktionen und Risiken sowie der Preissetzung aus Praktikabilitätserwägungen nicht zwischen einzelnen Transaktionen unterschieden. In der Praxis wird von der BP diese fehlende Transaktionsbezogenheit als Grund für die Unverwertbarkeit einer Dokumentation angeführt.

Diese Argumentation ist aus mehreren Gründen häufig nicht sachgerecht. Erstens hat die Verrechnungspreisdokumentation ein in den VWGV Tz. 3.4.19 klar umrissenes und beschränktes Ziel, nämlich einem Sachverständigen Dritten zu ermöglichen, sich in den Sachverhalt einzuarbeiten. Gerade für die Einarbeitung in einen Sachverhalt ist jedoch eine fein verästelte Darstellung von Funktions- und Risikoprofilen häufig nicht förderlich, sondern der zwangsläufig aggregierende Überblick über Transaktionsströme. Zweitens gestatten sowohl deutsche als auch OECD-RL prinzipiell die Aggregation von Transaktionen (vgl. [Kap. 4](#) und [5.2.5](#)).

Analog hierzu kann auch die unterstellte Unverwertbarkeit aufgrund eines mangelnden Detaillierungsgrades der dargestellten Preissetzung abgelehnt werden. Darüber hinaus ist in Bezug auf die Preissetzung zu beachten, dass es steuerlich unerheblich ist, wie ein Konzern seine Verrechnungspreise für grenzüberschreitende Transaktionen mit verbundenen Unternehmen festlegt. Allein entscheidend ist, ob die Verrechnungspreise dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. So hat der BFH bereits in seinem Urteil vom 17.10.2001 entschieden, dass vereinbarte Preise fremdüblich sein können, „auch wenn der Steuerpflichtige den vereinbarten Preis nach überhaupt keiner Methode, nach keiner anerkannten Standardmethode oder nach der ‚falschen‘ Methode ermittelt haben sollte“.<sup>7</sup>

---

<sup>7</sup> Siehe BFH, Urteil vom 17.10.2001, Az. I R 103/00, (DStR2001), S. 2152.

Insofern ist zu fragen, wieso eine wenig detaillierte Beschreibung der Preissetzung zu einer unverwertbaren Dokumentation führen kann.

Der Steuerpflichtige muss auch nicht die „objektive Richtigkeit“ der Verrechnungsmethode begründen, denn die Beweislast liegt im Rahmen einer Betriebsprüfung zunächst bei der Finanzverwaltung. Der Steuerpflichtige muss in seinen Aufzeichnungen nur begründen, warum er subjektiv der Meinung ist, fremdübliche Verrechnungspreise vereinbart zu haben. Insofern ist der Steuerpflichtige frei in seiner Methodenwahl, mit der er die Fremdüblichkeit überprüft. Die Wahl einer ungeeigneten oder gar keiner Methode kann nicht die Unverwertbarkeit der Aufzeichnungen begründen.<sup>8</sup> Eine plausible Begründung der Fremdüblichkeit anhand von Fremdvergleichsdaten genügt.<sup>9</sup>

Hinsichtlich der Notwendigkeit, eine quantitative Wertschöpfungskette im Rahmen einer Dokumentation zu erstellen, siehe [Kap. 4](#) (Funktions- und Risikoanalyse).

## 6.2.2 Verspätete Abgabe einer Verrechnungspreisdokumentation

In der Praxis tritt das Problem, dass die Betriebsprüfung einen Verspätungszuschlag gemäß § 162 Abs. 4 AO festsetzt, in zwei Fällen auf. Entweder hat der Steuerpflichtige zum Ablauf der Frist von 30 bzw. 60 Tagen (vgl. [Kap. 2](#)) sowie unter der Berücksichtigung einer Fristverlängerung keine Dokumentation vorgelegt, oder die zum Ablauf der Frist vorgelegte Dokumentation wird von der Betriebsprüfung als unverwertbar qualifiziert. In beiden Fällen liegt der Finanzverwaltung jedoch ab einem bestimmten Zeitpunkt eine verwertbare Dokumentation unstrittig vor.

In der Praxis können beide Fälle zu erheblichen Verspätungszuschlägen führen, wie folgendes, aus der Praxis stammende, Beispiel illustriert.

### Beispiel 6.1: Verspätungszuschläge

Die Vertriebsgesellschaft VG GmbH vertreibt in Deutschland elektronische und feinmechanische Produkte, die sie von ihrer Mutter aus Japan bezieht, an Großhändler vornehmlich in Südeuropa. Diese veräußern die Produkte an Einzelhändler in den jeweiligen Märkten. Die VG GmbH erzielt durch den Vertrieb eine unstrittig fremdübliche Umsatzrendite. Im Zuge der Umstellung ihres Geschäftsmodells vertreibt die VG GmbH ab 2007 vornehmlich an Einzelhändler und übernimmt in dem neuen Geschäftsmodell wesentlich mehr Funktionen und Risiken, die unstrittig eine geringfügig höhere fremdübliche Umsatzrendite zur Folge haben müssten. Die Aktualisierung der Verrechnungspreisdokumentation für die Geschäftsjahre 2007–2010 berücksichtigt die

<sup>8</sup> Vgl. Wassermeyer, Außensteuerrecht Kommentar § 1 AStG, Anm. 823.30.

<sup>9</sup> Schreiber, VWGV Anm. 212. Vgl. auch Schoppe und Stumpf (2014) für eine ausführliche Diskussion, wann eine Dokumentation unverwertbar ist.

Umstellung des Geschäftsmodells nicht. Allein die Finanzdaten der Benchmarkingstudie werden aktualisiert und der Umsatzrendite der VG GmbH gegenübergestellt.

In der Betriebsprüfung der Jahre 2007–2010 wird die Verrechnungspreisdokumentation der Betriebsprüfung fristgerecht vorgelegt. Im Verlauf der Betriebsprüfung fällt der VG GmbH die fehlerhafte Sachverhaltsdarstellung auf und wird 6 Monate nach Ablauf der Vorlagefrist korrigiert. Die Finanzverwaltung stellt die Verwertbarkeit der korrigierten Dokumentation fest, qualifiziert die ursprünglich vorgelegte Dokumentation aber als unverwertbar. Zum Ende der Betriebsprüfung setzt die Finanzverwaltung einen Verspätungszuschlag von 72.000 € fest. Sie beruft sich bei der folgenden Rechnung auf die VWGV Tz. 4.6.3 d.

Fristüberschreitung 180 Tage (6 Monate \* 30 Tage) \* 4 Veranlagungszeiträume (2007–2010) \* 100 €/Tag = 72.000 €

Auf die Festsetzung eines getrennten Verspätungszuschlags für elektronische Produkte, d. h. die Festsetzung eines transaktionsbezogenen Verspätungszuschlags, verzichtet die Finanzverwaltung, weil sie die Zusammenfassung des Vertriebs von elektronischen und feinmechanischen Produkten akzeptiert. Die Verwendung des Mindestverspätungszuschlags von 100 € pro Tag wird durch das geringe Verschulden der VG GmbH und die nur geringfügigen von der VG GmbH gezogenen Vorteile berücksichtigt.

Wenngleich in Bezug auf das geschilderte Beispiel durchaus zu fragen ist, ob die ursprünglich vorgelegte Dokumentation überhaupt unverwertbar ist, zeigt es doch sehr deutlich auf, dass Verspätungszuschläge auch für relativ kurze Fristüberschreitungen eine substantielle Höhe erreichen können. Wesentliche Korrekturen in der Sachverhaltsdarstellung wie zum Beispiel die nachträgliche Dokumentation von Transaktionen sind in der Betriebsprüfung soweit wie möglich zu vermeiden, indem von Anfang an die geforderten Informationen in der Dokumentation zur Verfügung gestellt werden. Darüber hinaus ist zu beachten, dass der Verspätungszuschlag unabhängig von der in der Betriebsprüfung ggf. festgestellten Einkommenskorrektur festgesetzt wird (vgl. VWGV Tz. 4.6.3.). Auch wenn sich im Nachhinein die vereinbarten Verrechnungspreise als fremdüblich herausstellen, droht demnach bei der verspäteten Dokumentationsvorlage ein Verspätungszuschlag.

Ein weiterer Aspekt ist, dass Verspätungszuschläge nicht Gegenstand eines Verständigungsverfahrens sind. Sie können also im Gegensatz zur Doppelbesteuerung nicht im Rahmen von Verständigungsverfahren ausgeräumt werden.

Insgesamt bleibt für die Praxis daher festzuhalten, dass grundsätzliche Diskussionen um die Verwertbarkeit einer Dokumentation und – z. T. damit zusammenhängend – die Festsetzung von Verspätungszuschlägen einen erheblichen Raum in der Betriebsprüfung einnehmen können und die eigentliche Diskussion um die Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen überschatten können. Eine entsprechende Diskussion sollte von den Steuerpflichtigen nach Möglichkeit durch die vollständige und fristgerechte Vorlage einer Dokumentation vermieden werden.



### 6.3 Auswahl der Verrechnungspreismethode (Finanzverwaltung vs. Praxis)

Im Rahmen der Angemessenheitsanalyse ist eine Verrechnungspreismethode zu wählen, mit der der Fremdvergleich geführt und dokumentiert wird. Eine mögliche Methode ist die **Transaktionsbezogene Nettomargenmethode** („TNMM“), die auf einer Suche nach Vergleichsunternehmen in Datenbanken basiert, welche die Nettomargen vergleichbarer externer Transaktionen ermittelt. Diese Studien werden häufig aus folgenden Gründen in Betriebsprüfungen aufgegriffen:

- Die Vergleichbarkeit der Produkte und Branchen wird angezweifelt.
- Das untersuchte verbundene Unternehmen wird als sog. Mittelunternehmen qualifiziert, für welches die Anwendung von Suchen nach Vergleichsunternehmen in Datenbanken abzulehnen ist.
- Es wird unterstellt, dass ein Routineunternehmen nur Geschäftstätigkeiten ohne jegliche Risiken ausüben darf und somit die TNMM bei Vorliegen z. B. allgemeiner Marktrisiken nicht angewendet werden kann.
- Die Betriebsprüfung lehnt die Anwendung von Suchen nach Vergleichsunternehmen in Datenbanken generell ab.

Eine freie **Schätzung** der Besteuerungsgrundlagen durch die Finanzverwaltung ist unzulässig. Hat der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO erfüllt, so hat grundsätzlich die Finanzverwaltung den Nachweis zu erbringen, dass die Verrechnungspreise nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, vgl. [Kap. 2.4.1](#).<sup>10</sup> Bei Nichtvorlage einer Verrechnungspreisdokumentation oder bei Vorlage unverwertbarer Aufzeichnungen kann die Finanzbehörde eine Schätzung vornehmen und, falls die Einkünfte dabei nur innerhalb eines bestimmten Rahmens geschätzt werden können, diesen Rahmen zulasten des Steuerpflichtigen vollständig ausschöpfen.<sup>11</sup> Diese Schätzung hat auf dem Steuerpflichtigen zugänglichen Daten zu beruhen und muss empirisch nachvollzogen werden können.<sup>12</sup>

Des Weiteren kann die **Verteidigung der angewendeten Suche nach Vergleichsunternehmen in Datenbanken** auf folgende Argumente gestützt werden:

- Sollte die Betriebsprüfung die Suche nach Vergleichsunternehmen in Datenbanken aus dem Grund ablehnen, dass diese auf pan-europäischen Datenbanken beruht, so kann darauf hingewiesen werden, dass fundierte Untersuchungen vorliegen, welche die Verwendung pan-europäischer Daten unterstützen.<sup>13</sup> Diese Untersuchungen haben gezeigt, dass die europäischen Märkte als hinreichend vergleichbar angesehen werden können,

<sup>10</sup> Vgl. Tz. 4.2 VWGV.

<sup>11</sup> Vgl. § 162 Abs. 3 Satz 2 AO.

<sup>12</sup> Vgl. Tz. 4.5 VWGV.

<sup>13</sup> Z. B. Europäische Kommission, EU Joint Transfer Pricing Forum (2004), Is Europe One Market.

so dass die Vergleichsunternehmen auch aus anderen europäischen Ländern als dem des untersuchten Unternehmens stammen können. Folglich kann die Suche nach Vergleichsunternehmen in Datenbanken nicht nur auf nationalen, sondern auch auf pan-europäischen Datenbanken beruhen.<sup>14</sup>

- Häufig lehnt die Betriebsprüfung die Anwendung der TNMM aus dem Grund ab, dass das untersuchte Unternehmen nicht als Routineunternehmen einzustufen sei. Als Begründung wird dabei vorgebracht, dass ein Routineunternehmen keine Risiken übernehmen dürfe. Ein Unternehmen wird jedoch in der Regel dann als Routineunternehmen qualifiziert, wenn es über keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter verfügt. Die Ausübung vollständig risikofreier Tätigkeiten ist dagegen nicht erforderlich und wird kaum beobachtbar sein. Damit ist die Anwendung von Methoden, die auf einer Suche nach Vergleichsunternehmen in Datenbanken beruhen, in der Regel dann möglich, wenn das Unternehmen ein Funktions- und Risikoprofil aufweist, für das zunächst eingeschränkt vergleichbare Unternehmen gefunden werden können. Dies ist zumeist dann der Fall, wenn das Unternehmen über keine wesentlichen wertbestimmenden immateriellen Wirtschaftsgüter verfügt.
- Zuletzt ist darauf hinzuweisen, dass ein externer Vergleich mittels einer Suche nach Vergleichsunternehmen in Datenbanken im Einklang mit den OECD-RL und der Methodenhierarchie i. S. d. § 1 Abs. 3 AStG steht. Die Betriebsprüfung kann somit die Anwendung der TNMM nicht grundsätzlich ablehnen.
- Um Diskussionen in der Betriebsprüfung zur Anwendbarkeit und der konkreten Anwendung der TNMM bereits frühzeitig zu verhindern, sollte eine möglichst vollständige Verrechnungspreisdokumentation vorgelegt werden, in der die Qualifizierung des Unternehmens als Routineunternehmen im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse dargestellt und die Vergleichbarkeit der unverbundenen Unternehmen aufgezeigt wird.

### 6.3.1 Fall 1- Standardmethoden vs. gewinnorientierte Methoden

Die Diskussionen mit der Betriebsprüfung hinsichtlich der Auswahl einer geeigneten Verrechnungspreismethode sollen an folgendem Fall verdeutlicht werden. Der Sachverhalt stellt sich dabei wie folgt dar:

- Ein Automobilkonzern mit Konzernmutter im Ausland vertreibt LKWs über verbundene Händler und unverbundene Vertragshändler in Deutschland. Zwischen den verbundenen und unverbundenen Händlern liegen keine systematischen Unterschiede vor

<sup>14</sup> Zwar hat die OECD im BEPS-Papier zur Dokumentation eine Präferenz für lokale Vergleichsunternehmen geäußert; vgl. OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, S. 20. Allerdings gilt dies im Einklang mit den OECD RL nicht zwingend für hochintegrierte Märkte wie die EU. Zumal die EU derzeit die Anwendbarkeit Pan-Europäischer Vergleichsstudien im EU Joint Transfer Pricing Forum überprüft und dabei davon ausgeht, dass es sich dabei um einen wohl-etablierten Best-Practice Ansatz handelt; vgl. EU JTPF 2016 Working Paper on Comparables in th EU.

(z. B. Standort, Größe des Betriebs- und die Produktsegmente betreffend). Die LKWs werden zu gleichen Preisen an die verbundenen und unverbundenen Händler geliefert.

- Im Betriebsprüfungszeitraum erzielen die verbundenen Händler Verluste.
- Der Steuerpflichtige wendet die Preisvergleichsmethode zur Preissetzung an und die Brutto-Kostenaufschlagsmethode, um die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise nachzuweisen. Zwar ist aufgrund unterschiedlicher Ausstattungsmerkmale der LKWs, die den Preis beeinflussen, ein direkter Preisvergleich nicht möglich, doch kann ermittelt werden, mit welchen Kostenaufschlägen die Konzernmutter die LKWs an die unverbundenen Händler vertreibt. Daraus wird eine Bandbreite an Kostenaufschlägen ermittelt, in der die Kostenaufschläge an die verbundenen Händler liegen.

Die Betriebsprüfung greift die Verrechnungspreise aufgrund der Verlustsituation beim deutschen Steuerpflichtigen auf und akzeptiert die Kostenaufschlagsmethode zur Verprobung der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise nicht. Die Begründung hierfür lautet, dass die unverbundenen und verbundenen Händler nicht uneingeschränkt vergleichbar sind. Zudem wären die Gewinne aufgrund weiterer Faktoren, wie bspw. Händlerboni, neben den Einkaufspreisen nicht vergleichbar.

Grundsätzlich sind gem. § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG die Verrechnungspreise vorrangig nach den Standardmethoden zu ermitteln. Auch nach Auffassung der OECD sollte den Standardmethoden der Vorzug gegeben werden, wenn vergleichbare Fremdgeschäftsvorfälle vorliegen und sowohl eine Standardmethode als auch eine Gewinnmethode gleichermaßen zuverlässig angewendet werden können (vgl. Tz. 2.3 OECD-RL). Da der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Transaktionen hinreichend vergleichbar sind, sind die Standardmethoden im vorliegenden Fall somit vorrangig anzuwenden. Um das Ergebnis aus der Anwendung der Standardmethode zu substantiieren, sieht die abschließende Einigung mit der Betriebsprüfung schließlich vor, dass die Preise für die LKWs zwischen der ausländischen Konzernmutter und den verbundenen Händlern in Deutschland zusätzlich auf Grundlage der TNMM und einer Suche nach Vergleichsunternehmen in Datenbanken verprobt werden sollen. Anschließend wird im Rahmen des Kompromisses eine Gewinnkorrektur auf den unteren Bereich der Bandbreite, die durch die Suche nach Vergleichsunternehmen ermittelt worden ist, durchgeführt.

Fazit: Zwar sind die Verrechnungspreise grundsätzlich vorrangig nach den Standardmethoden zu ermitteln, doch kann in manchen Betriebsprüfungsfällen auch eine zusätzliche Verprobung anhand gewinnorientierter Methoden zielführend sein.

### **6.3.2 Fall 2- Profit Split vs. Preisvergleich**

Ein weiterer Fall, der die aktuelle Diskussion hinsichtlich der Auswahl einer geeigneten Verrechnungspreismethode mit der Betriebsprüfung verdeutlichen soll, stellt sich wie folgt dar:

- Ein deutscher Finanzdienstleister erbringt Produktionsleistungen (Konzipierung sowie laufende Anpassung von Finanzprodukten) und Vertriebsdienstleistungen an eine ausländische Konzerngesellschaft.
- Die Vergütung der Produktionsleistung erfolgt im Betriebsprüfungszeitraum anhand eines externen Preisvergleichs auf Basis einer Marktstudie. Das Ergebnis der Studie führt zu einer sehr hohen Vergütung der Produktionsleistung (Gewinnaufschlag von 400% auf die Kosten). Die Vertriebstätigkeit wird auf Kostenbasis an die ausländische Konzerngesellschaft weiterbelastet. Der Residualgewinn verbleibt damit bei der ausländischen Gesellschaft.
- Für die Produktionsleistung wird eine umfangreiche Verrechnungspreisdokumentation erstellt, einschließlich einer Analyse der Wertschöpfungskette. Die bisherige Verrechnung auf Basis des Preisvergleichs wird genau analysiert und aufgrund fehlender direkt vergleichbarer Preise und entsprechender Unzuverlässigkeit der Ergebnisse verworfen. Aus diesem Grund werden die zukünftigen Verrechnungspreise für Produktionsleistungen auf Basis der Kostenaufschlagsmethode und den Ergebnissen einer Suche nach Vergleichsunternehmen in Datenbanken ermittelt.

Der Betriebsprüfung wird die Verrechnungspreisstudie für die zukünftige Verrechnung der Produktionsleistung anhand der Kostenaufschlagsmethode vorgelegt. Diese stellt jedoch sowohl die Verrechnung auf Basis des Preisvergleichs als auch auf Basis der Kostenaufschlagsmethode infrage und präsentiert eigene Berechnungen, basierend auf einem Profit Split Modell. Dabei wird der Gewinn entsprechend dem jeweiligen Personalaufwand zwischen dem deutschen Finanzdienstleister und der ausländischen Konzerngesellschaft geteilt. Des Weiteren befindet die Betriebsprüfung die an die ausländische Konzerngesellschaft in Rechnung gestellten Kosten für die Vertriebsdienstleistungen als zu gering.

Als Verteidigungsstrategie wird vom Steuerpflichtigen argumentiert, dass die Kostenaufschlagsmethode eine zuverlässig anwendbare Methode ist. Dies kann auch anhand interner Daten belegt werden, da vergleichbare Produktionsdienstleistungen auch an unverbundene Dritte erbracht werden und hierfür eine Bandbreite an Kostenaufschlägen ermittelt werden kann. Das von der Betriebsprüfung vorgelegte Profit Split Modell, insbesondere die Gewinnverteilung auf Basis des Personalaufwands, reflektiert hingegen nicht die Verteilung der Werttreiber sowie der Funktionen und Risiken und stellt somit im vorliegenden Fall keine angemessene Verrechnungspreismethode dar. In der letztendlich mit der Betriebsprüfung erzielten Einigung verständigen sich beide Parteien darauf, dass die Kostenaufschlagsmethode sowohl für die Vertriebsdienstleistungen als auch für die Produktionsleistungen angewendet werden kann, wodurch sich die Verrechnungspreise für den Vertrieb erhöhen und für die Produktion reduzieren.

Fazit: Die Profit Split Methode kann in dem vorliegenden Fall als gewinnorientierte Methode nur nachrangig nach den Standardmethoden angewendet werden.<sup>15</sup> Da im vorliegenden Fall die Vergleichbarkeit der Fremdvergleichswerte für die Kostenaufschlagsmethode vom Steuerpflichtigen nachgewiesen werden kann, muss die Finanzverwaltung

---

<sup>15</sup> § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG.

diese Methode akzeptieren. Die Profit Split Methode gewinnt im Zuge des BEPS-Projekts der OECD jedoch weiter an Bedeutung und soll nach Auffassung der OECD in Zukunft häufiger zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise eingesetzt werden.

Die Auswahl der Verrechnungspreismethode und deren Anerkennung durch die Betriebsprüfung ist somit ein kritischer und entscheidender Aspekt in der Verrechnungspreispraxis. Im Fall einer Betriebsprüfung sind nicht nur gute Argumente für die Auswahl einer bestimmten Methode zu finden. Es sind häufig auch Gründe vorzulegen, weshalb andere Methoden im jeweiligen Fall nicht anwendbar sind.

---

## 6.4 Häufige Prüfungsfelder

Im Folgenden werden spezielle und häufig vorkommende Themenbereiche in aktuellen Betriebsprüfungen kurz dargestellt und anhand einzelner Fälle näher erläutert. Dabei wird auch darauf eingegangen, was im jeweiligen Fall eine geeignete Verteidigungsstrategie sein kann.

### 6.4.1 Lizenzen

Neben der Frage der Fremdüblichkeit einer Lizenz dem Grunde nach führt insbesondere auch die Höhe der Lizenzgebühr häufig zu Diskussionen in der Betriebsprüfung. Oft werden Lizenzgebühren ganz oder teilweise in den Fällen nicht akzeptiert, in denen sie zu Verlusten im Inland oder hohen Gewinnen in Ausland führen. Auch bei einer Umstellung der Lizenzgebühren (z. B. hinsichtlich der Höhe des Lizenzsatzes oder der Berechnungsmethode) kommt es häufig zu Diskussionen mit der Betriebsprüfung, da diese die wirtschaftlichen Gründe für die Umstellung anzweifelt.

---

#### Beispiel 6.2: Lizenzgebühren

An folgendem Fall wird eine mögliche Diskussion mit der Betriebsprüfung hinsichtlich Lizenzzahlungen veranschaulicht:

- Ein ausländischer Konzern mit mehreren Tochtergesellschaften in Deutschland betreibt ein B2B-Geschäft. Die ausländische Muttergesellschaft ist für alle markenentwickelnden und -stärkenden Aktivitäten sowie die markenbezogene Öffentlichkeitsarbeit zuständig und trägt die entsprechenden Kosten. Die deutsche Tochtergesellschaft zahlt an die Muttergesellschaft im Ausland eine Markenlizenzgebühr auf Umsatzbasis.
- Der Betriebsprüfung wird eine Verrechnungspreisdokumentation vorgelegt, in der die Bedeutung der Marke und der Aktivitäten der Muttergesellschaft sowie der Nutzen der Lizenznehmer aus der Lizenzierung beschrieben werden. Für die Angemessenheitsanalyse der Markenlizenz wird nach vergleichbaren Lizenzvereinbarungen zwischen fremden Dritten in öffentlich zugänglichen Lizenzdatenbanken gesucht. Die Lizenzgebühr wird anschließend am unteren Rand der ermittelten interquartilen

Bandbreite festgesetzt. Nach Auffassung der Betriebsprüfung in dem beschriebenen Fall sind grundsätzlich keine Fremdvergleichsdaten für immaterielle Wirtschaftsgüter verfügbar, da diese immer einzigartig sind und somit ein Vergleich mit anderen immateriellen Wirtschaftsgütern nicht möglich ist. Stattdessen soll ein hypothetischer Fremdvergleich zur Bestimmung angemessener Lizenzzahlungen angewendet werden.

Als Argumentation gegenüber der Betriebsprüfung wird angeführt, dass die Lizenzsätze aus Verträgen zwischen fremden Dritten zumindest eingeschränkt vergleichbar sind, da der Gegenstand der Lizenzverträge vergleichbar ist und die Lizenzen unter vergleichbaren Bedingungen vergeben wurden. Aus diesem Grund kann eine eingeschränkte Bandbreite ermittelt werden. Da somit zumindest eingeschränkt vergleichbare Werte verfügbar sind, ist der hypothetische Fremdvergleich nicht anwendbar.<sup>16</sup> Zusätzlich zur Lizenzstudie wird das Ergebnis mithilfe einer überschlägigen Gewinnanteilsberechnung verprobt (sog. Knoppe-Formel). Die Betriebsprüfung akzeptiert daraufhin die Lizenzen auch der Höhe nach. Derzeit bestehen jedoch Tendenzen in der deutschen Finanzverwaltung, die Vergleichbarkeit eines solchen Ansatzes, d. h. der Vergleich mit Lizenzverträgen fremder Dritter, infrage zu stellen und als verlässlichen Ansatz nicht mehr zuzulassen. Zudem sollen nach Überarbeitung der OECD-RL im Rahmen des BEPS-Projekts Daumenregeln wie die Knoppe-Formel nach Auffassung der OECD nicht mehr als Nachweis der Angemessenheit von Lizenzzahlungen herangezogen werden können.<sup>17</sup> Die Anwendung der Preisvergleichsmethode mit Rückgriff auf vergleichbare Lizenzverträge zwischen fremden Dritten soll zwar weiterhin möglich sein, doch soll der Profit Split Methode zukünftig größere Bedeutung beigemessen werden. Dabei wird wahrscheinlich auch die Fremdüblichkeit von Lizenzraten häufiger auch mit Hilfe der Profit Split Methode oder Bewertungsmethoden bzw. dem hypothetischen Fremdvergleich überprüft werden. Jedenfalls wurden die Vergleichbarkeitsanforderungen für die Anwendung der Preisvergleichsmethode erhöht. Hier sind zahlreiche Kriterien explizit zu prüfen und zu dokumentieren.

Fazit: Die Fremdüblichkeit von Lizenzen für immaterielle Wirtschaftsgüter kann im Prinzip durch Lizenzstudien verprobt werden, sofern zumindest eingeschränkt vergleichbare Daten ermittelt werden können. Die Anforderungen für die Vergleichbarkeit wurden aber erhöht. Nur für den Fall, dass solche Werte nicht ermittelt werden können, ist der hypothetische Fremdvergleich anzuwenden.

## 6.4.2 Kostenumlagen und Dienstleistungen

Häufig werden Kostenumlagen und Dienstleistungen in Betriebsprüfungen aufgegriffen, da ein Nutznachweis der Dienstleistungen oft nur schwer zu erbringen ist. Zwar ist eine genaue Nutzenanalyse aus den konzerninternen Dienstleistungen grundsätzlich erforderlich, aber in vielen Fällen nicht praktikabel, so dass es empfehlenswert ist,

<sup>16</sup> Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG Umkehrschluss.

<sup>17</sup> Vgl. OECD (2015) *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, S. 93 ff.

unterschiedliche Beispiele für die erbrachten/empfangenen Dienstleistungen zu dokumentieren. Zudem sollten die Kostenbasis und die Ermittlung des Verteilungsschlüssels dargestellt werden können. Auch liegt es im Ermessen der Betriebsprüfung, ggf. die Prüfung auf einzelne Jahre und Sachverhalte zu beschränken, da mit dem Nutzen- und Fremdvergleichsnachweis der Kostenumlagen für jedes einzelne geprüfte Jahr oft ein unverhältnismäßig großer Aufwand für den Steuerpflichtigen verbunden ist.

### Beispiel 6.3: Kostenumlage

Im folgenden Fall wird die Diskussion der Kostenumlage in einer Betriebsprüfung veranschaulicht:

- Die Bottle Inc. ist ein US-amerikanischer Hersteller mit weltweiten Produktionsstätten. In Deutschland vertreibt die Gruppe ihre Produkte durch die D GmbH. Diese wird jährlich mit einer Kostenumlage im Rahmen eines Dienstleistungsvertrags belastet, u. a. für Kosten im Bereich Controlling, Revision, Human Resources, Öffentlichkeitsarbeit etc. Der Gewinnaufschlag beträgt 5%. Shareholderkosten (z. B. Kosten der Hauptversammlung) werden nicht verrechnet.
- Die Dokumentation der Bottle Inc. umfasst den Kostenumlagevertrag; eine Aufstellung der Kosten, die Gegenstand der Umlage sind; die Kostenschlüssel und Berechnungsgrundlagen; eine abstrakte Beschreibung der erbrachten Dienstleistungen für jede einzelne Kategorie; sowie einzelne Beispiele für den Nutzen bei der Tochtergesellschaft. Die Dokumentation enthält jedoch keine Quantifizierung des Nutzens. Des Weiteren wird der Anteil der Shareholderkosten im Wege der Schätzung bestimmt und nur oberflächlich dokumentiert. Die genaue operative Umsetzung ist zudem nicht Gegenstand des Vertrags.

Die Betriebsprüfung unterstellt in voller Höhe eine verdeckte Gewinnausschüttung, da im Vertrag der D GmbH kein Einsichtsrecht eingeräumt wird und diese die Kosten somit offensichtlich nicht auf Angemessenheit hin überprüfen kann. Ein Gewinnaufschlag sei unzulässig, weil ein Poolvertrag vorliegt.<sup>18</sup> Zudem handelt es sich nach Auffassung der Betriebsprüfung bei den meisten Kosten um Gesellschafteraufwand; ein Nutzen für die D GmbH sei nicht nachgewiesen worden. Für andere Dienstleistungen sei zwar ein lokaler Nutzen gegeben, dieser könne jedoch nicht quantifiziert werden. Da auch eine Schätzung nicht möglich sei, liege in voller Höhe eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, vgl. [Kap. 2.2.3](#).

Als Verteidigungsstrategie wird vorgebracht, dass das fehlende Einsichtsrecht im Dienstleistungsvertrag ein rein formales Argument darstellt, das steuerlich irrelevant ist. Hinsichtlich des Gewinnaufschlags wird zudem vorgebracht, dass der Steuerpflichtige einen „Service Vertrag“ abgeschlossen hat und keine Einzelverrechnung vorliegt. Der Steuerpflichtige hat in dieser Konstellation somit ein faktisches Wahlrecht zwischen dem

<sup>18</sup> Tz. 2.2 VWG-Umlageverträge.



Poolvertrag und einem Dienstleistungsvertrag mittels der indirekten Methode. Dieses hat die D GmbH zugunsten des Dienstleistungsvertrags ausgeübt, was von der Betriebsprüfung akzeptiert werden muss.

Fazit: Die Finanzverwaltung hat den Geschäftsvorfall so zu prüfen, wie er vom Steuerpflichtigen tatsächlich durchgeführt und gestaltet wurde. Eine Umqualifizierung wäre in der Regel völlig willkürlich.<sup>19</sup>

### 6.4.3 Finanztransaktionen

Neben Waren- und Dienstleistungstransaktionen geraten auch Finanztransaktionen zunehmend in den Fokus der Betriebsprüfung. Zu Finanztransaktionen zählen z. B. konzerninterne Darlehen, Bürgschaften, Patronatserklärungen und Cash Pools. Dabei wird häufig nicht nur die Angemessenheit der Höhe der Vergütung geprüft, sondern auch die damit zusammenhängenden Konditionen der Finanztransaktion.

#### Beispiel 6.4

Finanztransaktionen Folgender Fall veranschaulicht den Stand derzeitiger Diskussionen in Betriebsprüfungen bezüglich konzerninterner Finanztransaktionen:

- Ein deutsches Unternehmen erhält ein Darlehen von einer ausländischen Finanzierungsgesellschaft. Das Darlehensvolumen beträgt ca. 100 Mio. €. Der Darlehensvertrag ist von beiden Seiten jederzeit kündbar. Das Darlehen ist festverzinslich und die Zinsen betragen ca. 7% für 3–4 Jahre. Im Zeitverlauf sind die Zinsen am Markt jedoch stark gesunken.
- Der Steuerpflichtige legt der Betriebsprüfung eine Verrechnungspreisdokumentation vor, allerdings ohne eine Studie über Darlehen mit vergleichbaren Kündigungsoptionen.

Die Betriebsprüfung zweifelt die Fremdüblichkeit der Konditionen an, da fremde Dritte bei beidseitigem Kündigungsrecht variable Zinsen vereinbart hätten. Aus diesem Grund wird eine Einkünftekorrektur auf Basis einer variablen Verzinsung ( $\text{EURIBOR} + x\%$ ) durchgeführt.

Der Steuerpflichtige erstellt daraufhin eine Analyse basierend auf einem Drittvergleich (Suche nach vergleichbaren Unternehmensschuldverschreibungen). Hierfür werden vergleichbare Darlehenstransaktionen mit beidseitigem Kündigungsrecht und fixer Verzinsung gesucht. Die Auswertung zeigt, dass vergleichbare Verträge existieren und dass die konzerninterne Verzinsung innerhalb der ermittelten Bandbreite liegt. Die Ergebnisse des Drittvergleichs bestätigten somit die Fremdüblichkeit der konzerninternen vereinbarten Darlehenskonditionen.

<sup>19</sup> Vgl. Tz. 1.64 OECD-RL.

Fazit: Die Fremdüblichkeit von Zinszahlungen für konzerninterne Darlehen kann häufig durch vergleichbare Unternehmensschuldverschreibungen verprobt werden, was von der Finanzverwaltung zunehmend akzeptiert wird.

#### 6.4.4 Umstrukturierung/Funktionsverlagerung

Ab VZ 2008 sind erstmals die Vorschriften zur Funktionsverlagerung i. S. d. § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG anwendbar. Die Finanzverwaltung wollte diese auch schon für frühere Veranlagungszeiträume anwenden, was an folgendem Fall veranschaulicht wird.

##### Beispiel 6.5: Funktionsverlagerung

- Der Steuerpflichtige ist ein deutscher Produzent eines ausländischen Herstellers von Freizeitartikeln. Die ausländische Muttergesellschaft lizenziert für die Produktion benötigtes IP an den deutschen Produzenten. Die Produktion, einschließlich des Lizenzvertrags, wird in Deutschland 1998 beendet und in Osteuropa fortgesetzt. Der Steuerpflichtige veräußert deshalb Vorräte, Maschinen, technische Anlagen sowie die Betriebs- und Geschäftsausstattung an die osteuropäische Schwestergesellschaft Shareholderkosten, die Lizenznehmerin für das IP wird und die Produktion übernimmt.

Nach Auffassung der Betriebsprüfung handelt es sich hierbei um eine Verlagerung der Produktionsfunktion. Die Vergütung hierfür ist nur für materielle Wirtschaftsgüter, d. h. die Vorräte, Maschinen und Anlagen, gezahlt worden. Voneinander unabhängige Dritte hätten nach Auffassung der Betriebsprüfung eine Vereinbarung über die Vergütung der Schließungskosten und den Verzicht auf das Gewinnpotential des verlagernden Unternehmens unter Berücksichtigung des Gewinnpotentials des übernehmenden Unternehmens getroffen. Ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter würden eine Funktionsverlagerung als einheitlichen Vorgang beurteilen und das Entgelt für die Verlagerung als Transferpaket auf Basis des hypothetischen Fremdvergleichs bestimmen. Die Betriebsprüfung berechnet aus diesem Grund einen Mindestpreis in zweistelliger Millionenhöhe in Anlehnung an den damaligen Entwurf der VWG-FVerl vom 17.7.2009.

Als Gegenargumentation wird vom Steuerpflichtigen angeführt, dass § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG i. V. m. § 1 FVerlV nicht rückwirkend angewendet werden kann. Damit hat die Bewertung der Übertragung der Funktion auch nicht als Ganzes zu erfolgen, d. h., der Steuerpflichtige hat kein Transferpaket zu ermitteln. Die Übertragung der Wirtschaftsgüter und erbrachten Dienstleistungen ist vielmehr auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes einzeln zu bewerten. Die immateriellen Wirtschaftsgüter für die Produktion stehen im Eigentum der Muttergesellschaft und sind deshalb nicht zu vergüten. Auch die Kundenbasis besteht ausschließlich aus Konzerngesellschaften, da der deutsche Produzent die Sportgeräte nur an verbundene Unternehmen veräußert hat. Damit besteht für den

Kundenstamm keine Ausgleichspflicht. Zudem besitzt der Steuerpflichtige keine immateriellen Wirtschaftsgüter und auch der Lizenzvertrag mit der ausländischen Muttergesellschaft ist gekündigt worden, so dass die Grundlage für die Produktion weggefallen ist. Damit konnte auch keine Geschäftschance an die osteuropäische Gesellschaft übertragen werden. Folglich ist auch hierfür keine Ausgleichszahlung zu leisten. Die mit der Betriebsprüfung erzielte Einigung führt auf Basis der oben genannten Argumente zu keiner Anpassung.

Fazit: Die Vorschriften zur Funktionsverlagerung sind erstmalig für den VZ 2008 anzuwenden.<sup>20</sup> Eine rückwirkende Anwendung ist nicht zulässig. Da keine immateriellen Wirtschaftsgüter übertragen werden, wäre im vorliegenden Fall ab VZ 2008 zudem die Escape-Klausel des § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG anwendbar, wonach für die Übertragung ausschließlich materieller Wirtschaftsgüter Einzelverrechnungspreise anzusetzen sind.

---

## 6.5 Betriebsprüfungsmanagement

Als Quintessenz aus zahlreichen Betriebsprüfungsfällen kann folgende Schlussfolgerung gezogen werden:

1. Die Betriebsprüfer sind von Jahr zu Jahr besser gerüstet und lernen ständig dazu. Verrechnungspreise rücken mehr denn je in den Fokus der Betriebsprüfer. Es werden immer mehr spezialisierte und geschulte Betriebsprüfer eingesetzt und der Prüfungsschwerpunkt wird vermehrt auf das Thema Verrechnungspreise gelegt.
2. Die Wahrscheinlichkeit eines Aufgriffs durch die Betriebsprüfung sowie das Anpassungsvolumen steigen stetig.
3. Prüfer versuchen teilweise über eigene Verrechnungspreisansätze – z. B. Datenbankanalysen oder alternative Verrechnungspreisansätze – Einkommensanpassungen zu begründen.
4. Eine solide Verrechnungspreisdokumentation ist die beste Betriebsprüfungsvorbereitung.

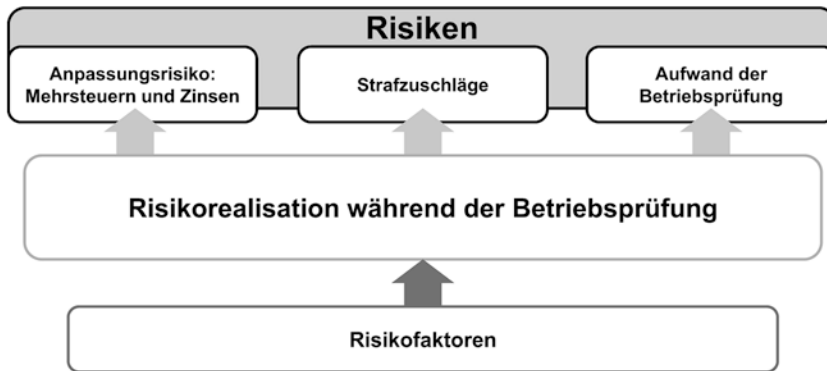
Das in [Abb. 6.2](#) dargestellte Modell verdeutlicht das Risiko hinsichtlich der Verrechnungspreise in einer Betriebsprüfung. Es ist ein guter Ausgangspunkt für eine erfolgreiche Risikobegrenzung und damit die Grundlage für ein erfolgreiches Betriebsprüfungsmanagement.

Die Risiken einer Betriebsprüfung bestehen im Wesentlichen aus drei Arten negativer Konsequenzen, die sich in einer Betriebsprüfung realisieren können:

1. Das Anpassungsrisiko: Dieses realisiert sich durch Einkommensanpassungen, die wiederum zu Mehrsteuern und Zinszahlung führen.

---

<sup>20</sup> Vgl. § 21 Abs. 16 AStG.

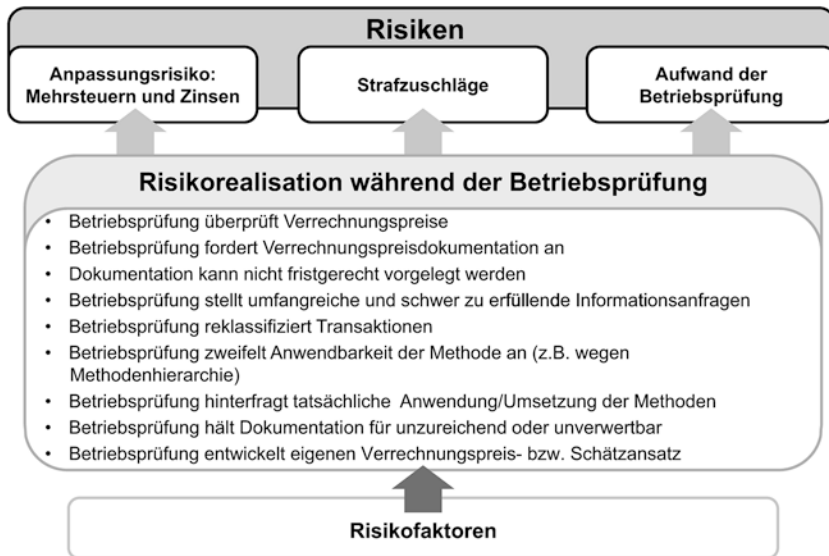


**Abb. 6.2** Risiken

2. Strafzuschläge: Diese können für die Nichterfüllung der Dokumentationspflichten auferlegt werden, d. h. für die Vorlage einer nicht verwertbaren Dokumentation oder für die verspätete Vorlage dieser Dokumentation.
3. Aufwand der Betriebsprüfungen: Für die Vorbereitung und das Management der Betriebsprüfungen sind Ressourcen (insbesondere Zeit der Mitarbeiter) erforderlich, um die Anforderungen der Betriebsprüfung zu erfüllen und die Prüfung zu einem akzeptablen Ergebnis zu führen. Diese können von Betriebsprüfungen zu Betriebsprüfungen erheblich abweichen.

Ziel des Steuerpflichtigen ist es, die genannten Risiken möglichst gering zu halten. Anpassungen der Verrechnungspreise bzw. Einkommensanpassungen, die zu mehr Steuern und Zinsen führen, sowie die Auferlegung von Strafzuschlägen sollten möglichst vermieden werden. Gleichzeitig sollte auch der Aufwand der Betriebsprüfung in Grenzen gehalten und eine umfassende, umfangreiche und langwierige Auseinandersetzung mit der Finanzverwaltung vermieden werden.

Die Ziele, Minimierung der Mehrsteuern und Strafzuschläge einerseits, Eingrenzung des Aufwands für und in der Betriebsprüfung andererseits, scheinen auf den ersten Blick im Konflikt zu stehen: Zum Aufbau einer möglichst wenig angreifbaren und verwertbaren Dokumentation, durch die die ersten beiden Ziele besser erreicht werden können, werden unter normalen Umständen mehr Ressourcen benötigt als für eine Dokumentation, die gerade ausreichend ist, um die Schwelle der Verwertbarkeit zu überschreiten. Andererseits kann eine Dokumentation, für die ein gewisser Aufwand betrieben wird, um eine fundierte Fremdvergleichsanalyse zur Verteidigung der Verrechnungspreise zu erstellen, Aufwand in den eigentlichen Auseinandersetzungen mit der Betriebsprüfung ersparen: Je mehr Sachverhaltsfragen durch die Dokumentation geklärt werden und je fundierter die Angemessenheitsanalyse ist, umso weniger Fragen werden die Betriebsprüfer im Verlauf der Betriebsprüfung zu den Verrechnungspreisen stellen und umso weniger wahrscheinlich ist es, dass die Prüfer die Verrechnungspreise grundlegend infrage stellen.



**Abb. 6.3** Risikorealisation während der Betriebsprüfung

Im Folgenden soll erörtert werden, wodurch sich die genannten Risiken während einer Betriebsprüfung realisieren. In einem weiteren Schritt sollen die Faktoren identifiziert werden, die die Risikorealisation während der Betriebsprüfung beeinflussen. Schließlich soll bestimmt werden, durch welche Maßnahmen des Betriebsprüfungsmanagements diese Faktoren beeinflusst werden können.

Die **Abb. 6.3** gibt einen Überblick über die typischen Ereignisse während der Betriebsprüfung, die die Realisation der genannten Risiken beeinflussen. Diese folgen im Prinzip dem **Verlauf einer typischen Betriebsprüfung** und deren chronologischer Abfolge:

**1. Die Betriebsprüfung entscheidet und kündigt an, dass sie die Verrechnungspreise zu einem Prüfungsfeld der laufenden Betriebsprüfung machen wird.**

Diese Entscheidung entzieht sich in der Regel dem direkten Einfluss des Steuerpflichtigen. Die Wahrscheinlichkeit kann aber daran fest gemacht werden, ob der Steuerpflichtige signifikante grenzüberschreitende konzerninterne Transaktionen hat, die der Betriebsprüfung bekannt sind. In der Zukunft ist in diesem Zusammenhang mehr und mehr zu erwarten, dass die Finanzverwaltung die Daten des Steuerpflichtigen vorab screenen wird, um für die Betriebsprüfungen aussichtsreiche Prüfungsfelder zu identifizieren (Stichwort E-Bilanz).

**2. Die Betriebsprüfung fordert die Verrechnungspreisdokumentation an und leitet hierfür die relevanten Fristen (60 Tage/30 Tage für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle) ein.**

Für diesen Punkt gilt ebenfalls, dass er sich in der Regel dem Einfluss des Steuerpflichtigen entzieht und dass die Wahrscheinlichkeit hierfür stark von den Daten hinsichtlich der konzerninternen grenzüberschreitenden Transaktionen abhängig ist.

### **3. Die Dokumentation kann nicht fristgerecht vorgelegt werden.**

Dieser Punkt liegt vollständig in der Hand des Steuerpflichtigen. Er hat die Möglichkeit im Vorfeld der Betriebsprüfung eine Verrechnungspreisdokumentation zu erstellen und sich entsprechend auf die anstehende Betriebsprüfung vorzubereiten.

### **4. Die Betriebsprüfung stellt umfangreiche und schwer zu erfüllende Informationsanfragen.**

In vielen Betriebsprüfungen werden von den Prüfern auch bei Vorlage einer vollständigen, verwertbaren Verrechnungspreisdokumentation zusätzliche Anfragen zum Sachverhalt sowie zur Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise gestellt. Dies ist eine normale und rechtlich legitime Vorgehensweise der Betriebsprüfung, die von Amts wegen den Auftrag hat, die Ausführungen des Steuerpflichtigen zu hinterfragen und deren Plausibilität zu überprüfen. Der Steuerpflichtige hat in dieser Phase der Betriebsprüfung die Ermittlungen der Betriebsprüfung durch seine Mitwirkung zu unterstützen. Allerdings ist in manchen Betriebsprüfungen zu beobachten, dass die Betriebsprüfung sehr umfangreiche und nur mit großem Aufwand zu beantwortende Anfragen stellt, die zum Verständnis des Verrechnungspreisansatzes nicht immer erforderlich sind. Dies kann in manchen Fällen für den Steuerpflichtigen zu einem erheblichen Aufwand und zu einer zeitlich ausgedehnten Betriebsprüfung führen. Manchmal werden solche Situationen dadurch befördert, dass der Steuerpflichtige nur stark verzögert oder gar nicht in der Lage ist, Fragen zu beantworten. In anderen Fällen wird die erhöhte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandssachverhalten dazu genutzt, um für die Finanzverwaltung ein signifikantes Mehrergebnis zu erzielen. In diesem Zusammenhang stellt sich dann oft die Frage, welche Anfragen noch mit dem Grundsatz der Verhältnismäßigkeit vereinbar sind und wo diese Grenze überschritten wird. Dabei ist es erfahrungsgemäß oft so, dass die Frage hinsichtlich des Umfangs von Anfragen in der Regel schwierig zu beantworten ist. Anders verhält es sich hinsichtlich der Anzahl der zu erstellenden Verrechnungspreisanalysen: Diesbezüglich ist klar, dass der Steuerpflichtige lediglich eine Verrechnungspreisanalyse vorlegen muss, die – sofern sie verwertbar ist – zur Erfüllung der Dokumentationspflichten ausreichend ist. Die Finanzverwaltung kann nicht verlangen, dass der Steuerpflichtige zur Erfüllung der Dokumentationspflichten weitere Analysen anfertigen muss. Dies bedeutet wiederum nicht, dass die Finanzverwaltung nicht eigene Analysen anfertigen und auf deren Basis zu einem abweichenden Ergebnis hinsichtlich der Fremdüblichkeit kommen kann.

### **5. Die Betriebsprüfung reklassifiziert die konzerninternen Transaktionen des Steuerpflichtigen.**

D. h. sie akzeptiert nicht die Transaktionsbedingungen, die der Steuerpflichtige für seine konzerninternen Transaktionen gewählt hat, z. B. nimmt sie statt einer Dienstleistung eine Bereitstellung von Know-how oder anderen immateriellen Wirtschaftsgütern an. Dies geht häufig einher mit der Annahme eines anderen Funktions- und Risikoprofils, als dies vom Steuerpflichtigen angenommen wurde.

### **6. Die Betriebsprüfung zweifelt die Anwendbarkeit der vom Steuerpflichtigen angewendeten Verrechnungspreismethoden an.**

Hierbei können die Gründe vielfältig sein und von Zweifeln hinsichtlich der tatsächlichen Anwendung der Methode bis hin zur Verneinung der grundsätzlichen Anwendbarkeit der Methoden reichen. Letzteres kann zum Beispiel damit begründet werden, dass die Methodenhierarchie nicht ausreichend berücksichtigt wurde.

**7. Die Betriebsprüfung hinterfragt die tatsächliche Anwendung/Umsetzung der Methoden.**

Selbst wenn der Steuerpflichtige eine vollständige und verwertbare Dokumentation vorlegt, in der die Anwendbarkeit einer bestimmten Methode für bestimmte Transaktionen analysiert und festgestellt wird, bedeutet dies nicht, dass die Betriebsprüfung regelmäßig die Verrechnungspreise ohne weitere Erörterung akzeptiert.

Ein häufiges Thema bei diesen Erörterungen ist, ob der Steuerpflichtige die Methode tatsächlich wie in der Verrechnungspreisdokumentation beschrieben angewendet hat. In solchen Situationen kann es vorkommen, dass die Betriebsprüfung zahlreiche transaktionsbezogene Einzelnachweise anfragt, um die angesprochene Frage zu analysieren.

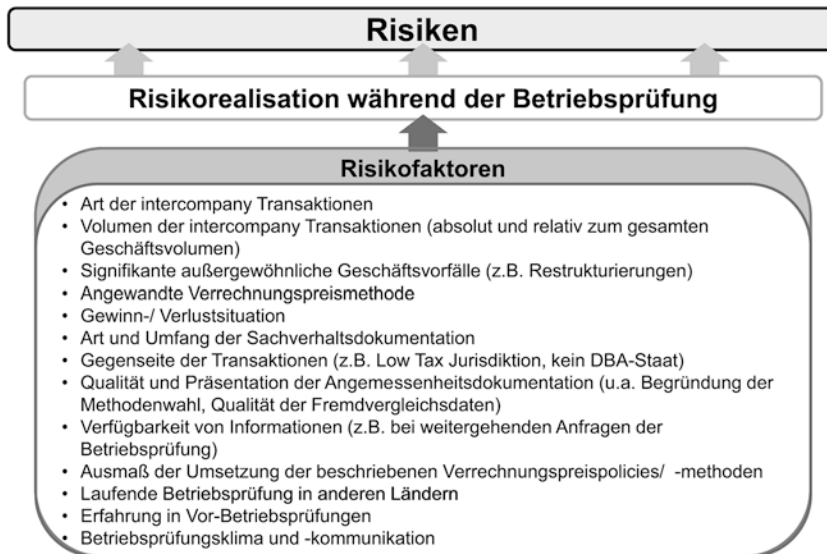
**8. Die Betriebsprüfung hält die Dokumentation für unzureichend oder unverwertbar.**

Als Einstieg in die Diskussion zwischen dem Steuerpflichtigen und der Betriebsprüfung oder in manchen Fällen auch als Resultat dieser Diskussion kann die Betriebsprüfung zu der Schlussfolgerung kommen, dass die Dokumentation unzureichend und unverwertbar ist. Entsprechend der GAufZV hat die Betriebsprüfung dies unverzüglich festzustellen und dem Steuerpflichtigen mitzuteilen, wenn sie eine Dokumentation für unverwertbar hält. Die Anforderungen an die Unverwertbarkeit sind entsprechend der einschlägigen Kommentierung sehr hoch: Die vorgelegte Dokumentation muss einer Nicht-Dokumentation gleichkommen. In manchen Fällen wird eine teilweise Unverwertbarkeit hinsichtlich der Angemessenheitsdokumentation festgestellt, die daran fest gemacht wird, dass aus Sicht der Betriebsprüfung nicht die richtige bzw. eine nicht akzeptable Methode angewendet wurde. Diese Position ist allerdings in der Regel rechtlich nicht haltbar, wenn der Steuerpflichtige begründen kann, warum er die angewendete Methode für den richtigen Ansatz für die Durchführung bzw. Verprobung des Fremdvergleichs hält.

**9. Die Betriebsprüfung entwickelt einen eigenen Schätzansatz.**

Eine Schätzung ist in der Regel nur zulässig, wenn der Steuerpflichtige seine Dokumentationspflichten bzw. seine Mitwirkungspflichten nicht oder nur unzureichend erfüllt hat. Eine oft zu beobachtende Strategie von Betriebsprüfungen ist es, die Unverwertbarkeit der Verrechnungspreisdokumentation festzustellen, um im weiteren Verlauf die Verrechnungspreise zuungunsten des Steuerpflichtigen schätzen zu können. Der Steuerpflichtige sollte in solchen Situationen – sofern er eine aus seiner Sicht verwertbare Dokumentation vorgelegt hat – darauf verweisen, dass er seine Mitwirkungspflichten erfüllt hat und sich entsprechend gegen eine Schätzung wehren.





**Abb. 6.4** Risikofaktoren

Von welchen Faktoren die Realisation der einzelnen Risikofaktoren und damit der Risiken in einer Betriebsprüfung abhängen, ist in [Abb. 6.4](#) zusammengefasst. Im Folgenden werden die Risikofaktoren jeweils kurz erläutert:

• **Art der konzerninternen Transaktionen:**

Bestimmte Arten von Transaktionen stehen stärker im Fokus der Betriebsprüfungen als andere. Während es relativ unstrittig ist, dass für physische Warenlieferungen Preise verrechnet werden müssen, ist dies für Dienstleistungen (bzw. Kostenumlagen), Finanztransaktionen sowie die Bereitstellung bzw. Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter oft nicht unbestritten. Hierbei kommt es in der Regel darauf an, ob eine Outbound- oder eine Inbound-Situation betrachtet wird, d. h. ob über eine Verrechnung von Deutschland ins Ausland oder vom Ausland ins deutsche Inland im Fokus steht.

Insbesondere bei Inbound-Transaktionen wird häufig infrage gestellt, ob überhaupt, dem Grunde nach eine Verrechnung gerechtfertigt ist. Die Betriebsprüfung stellt dann infrage, dass überhaupt Leistungen erbracht wurden, für die fremde Dritte eine Vergütung zahlen würden. Selbst wenn die Verrechnung dem Grunde nach unstrittig ist, kann die Höhe der erhobenen Vergütungen durch die Betriebsprüfung angezweifelt werden. Erfahrungsgemäß kann eine Rechtfertigung für die Verrechnung von immateriellen Wirtschaftsgütern sowie von Dienstleistungen, die physisch nicht wahrnehmbar sind, unter Umständen sehr schwierig sein (vgl. die Ausführungen zur Dokumentation von Dienstleistungen, immateriellen Wirtschaftsgütern sowie Finanztransaktionen in [Kap. 3.4](#) und [5.4](#)). Im Outbound-Fall wird die Frage von der Betriebsprüfung naturgemäß oft umgekehrt gestellt: Wäre eine Verrechnung angesagt gewesen bzw. sind die verrechneten Entgelte hoch genug, um die Leistungen fremdüblich zu kompensieren?

Ein zunehmend beliebtes Thema ist in diesem Zusammenhang die Verrechnung von Marken-Lizenzen durch die deutsche Konzernzentrale; der Grund ist, dass entsprechende Lizenzgebühren von Betriebsprüfungen in Inbound-Fällen häufig festgestellt werden konnten.

- **Volumen der konzerninternen Transaktionen:**

Sind die Volumina der konzerninternen Transaktionen im Vergleich zum gesamten Geschäftsvolumen (absolut und relativ) signifikant? Je größer die Transaktionsvolumina sind, umso größer ist das Potenzial für Verrechnungspreisanpassungen durch die Betriebsprüfung, und umso größer ist die Wahrscheinlichkeit, dass die Betriebsprüfung diese Transaktionen genauer prüft.

- **Signifikante außergewöhnliche Geschäftsvorfälle (z. B. Restrukturierungen):**

Insbesondere außergewöhnliche Geschäftsvorfälle, die einen Einfluss auf zukünftige Geschäftsergebnisse haben, ziehen die Aufmerksamkeit der Betriebsprüfer auf sich. Insofern ist für solche Transaktionen oder Veränderungen die rechtliche Würdigung genau zu prüfen und die erforderliche steuerrechtliche Behandlung zu analysieren. Häufig werden die Anforderungen an eine zeitnahe Dokumentation (spätestens sechs Monate nach Ende des Geschäftsjahres, in dem die Transaktionen bzw. Veränderungen durchgeführt wurden) eingefordert und die Betriebsprüfung erwartet in der Regel, dass eine entsprechende Dokumentation erstellt wurde und vorgelegt werden kann.

- **Angewandte Verrechnungspreismethode:**

Der Umfang und die Qualität der Analyse der Anwendbarkeit der möglichen Verrechnungspreismethoden in der Verrechnungspreisdokumentation bestimmen, ob die Betriebsprüfung wahrscheinlich die Angemessenheitsanalyse akzeptiert oder infrage stellt. In vielen Fällen muss der Steuerpflichtige mit der Betriebsprüfung umfangreiche Diskussionen hinsichtlich der Anwendbarkeit der gewählten Methode führen. Wenn der Steuerpflichtige gute Argumente, warum seine Methode anwendbar ist, vorbringen kann, sollte er dies in den Diskussionen mit der Betriebsprüfung entsprechend verteidigen und gegebenenfalls weitere unterstützende Argumente für seine Position ins Feld führen. Hinsichtlich dieses Punktes kann eine gewisse Tendenz festgestellt werden, dass die Betriebsprüfung versucht, den methodischen Ansatz des Steuerpflichtigen infrage zu stellen und damit auf die Unverwertbarkeit der Dokumentation, zumindest der Angemessenheitsdokumentation zu schließen. Ziel ist es, in eine Situation zu kommen, in der die Finanzverwaltung die Verrechnungspreise zuungunsten des Steuerpflichtigen schätzen kann. Eine alternative Strategie der Betriebsprüfung zielt darauf ab, festzustellen, dass aufgrund des Fehlens hinreichend vergleichbarer Fremdvergleichsdaten keine der herkömmlichen Verrechnungspreismethoden, weder Standard- noch gewinnorientierte Methoden anwendbar sind. Entsprechend den deutschen Regularien wäre dann lediglich der hypothetische Fremdvergleich anwendbar. Bei der Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs können sich insbesondere wegen der fehlenden Anwendungshinweise in den OECD-RL in der Regel große Spielräume für die Feststellung von Anpassung an den Verrechnungspreisen des Steuerpflichtigen und damit für Steuernachzahlungen ergeben. Für beide Strategien empfiehlt es sich, dass

der Steuerpflichtige so gut wie möglich versucht, seinen ursprünglichen methodischen Ansatz zu verteidigen.

- **Gewinn-/Verlustsituation:**

Verluste im Inland bzw. Gewinne im Ausland sind in der Regel für die Betriebsprüfung ein Indikator, dass die Verrechnungspreise nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz übereinstimmen. Im Fall von Verlusten wird argumentiert, dass ein unabhängiger Dritter keine längerfristigen Verluste akzeptieren, sondern auf eine Verbesserung der entsprechenden Konditionen (z. B. Senkung der Verrechnungspreise) drängen würde. Hierzu gibt es vom BFH entsprechende Rechtsprechung, die besagt, dass auch ein fremder Dritter für eine gewisse Zeit eine Verlustsituation hinnehmen würde, z. B. in Start-Up Situationen. Hohe Gewinne im Ausland sind insbesondere im Outbound-Fall, wenn also die deutsche Konzernmutter profitable Tochterunternehmen im Ausland hat, ein häufiger Aufgriffspunkt der Betriebsprüfung. In diesem Zusammenhang ist auf das Funktions- und Risikoprofil der betreffenden Unternehmen sowie die beigetragenen wesentlichen (immateriellen) Wirtschaftsgüter abzustellen. Entsprechend ist dann die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise angesichts der übernommenen Funktionen, Risiken und beigetragenen immateriellen Wirtschaftsgüter herauszustellen. Die Profitabilität im Inland oder Ausland wird nicht nur im Zusammenhang mit extrem hohen Gewinnen oder Verlusten thematisiert; oft ist die Profitabilität einer bestimmten Funktion im In- oder Ausland Gegenstand der Diskussion mit der Betriebsprüfung. Dies kann auch dann der Fall sein, wenn – wie häufig von der Betriebsprüfung erwartet – eine Standardmethode, z. B. ein Preisvergleich für die Durchführung des Fremdvergleichs angewendet wurde, die aber aus Sicht der Betriebsprüfung nicht zu einem ausreichenden Gewinn bzw. zu versteuernden Einkommen im Inland führt.

- **Qualität und Umfang der Sachverhaltsdokumentation:**

Durch die Dokumentation soll sich die Betriebsprüfung einen Überblick über den für die Verrechnungspreise relevanten Sachverhalt und die Grundlage für die Angemessenheitsanalyse verschaffen. Je besser die Darstellung von den Betriebsprüfern nachvollziehbar ist und die Grundlage für die Angemessenheitsanalyse bildet, umso eher sind die Betriebsprüfer in der Lage der Angemessenheitsanalyse des Steuerpflichtigen zu folgen. In diesem Zusammenhang bedingt ein großer Umfang der Dokumentation nicht notwendigerweise auch eine hohe Qualität, d. h. gute Nachvollziehbarkeit der Dokumentation.

- **Gegenseite der Transaktionen (z. B. Low Tax Jurisdiktion, kein DBA-Staat):**

Ist für die Betriebsprüfung oft ein Indikator, ob die Verrechnungspreise angemessen sind. Transaktionen mit „Niedrigsteuerländern“ stehen eher im Verdacht, dass der Steuerpflichtige möglicherweise über die Gestaltungsspielräume hinaus die Verrechnungspreise zugunsten des Niedrigsteuerlands gewählt hat, um seine Steuerquote zu reduzieren. Länder, mit denen DBAs bestehen (so wie bspw. mit USA und Kanada), die die Möglichkeit eines Schiedsverfahrens beinhalten oder darüber hinausgehende Vereinbarungen (Schiedskonvention innerhalb der EU), sind eher dazu geeignet, ein Verständigungsverfahren bzw. ein Schiedsverfahren im Falle einer Nichteinigung mit der

Betriebsprüfung als Option in Betracht zu ziehen. Von daher wird die Betriebsprüfung, die in der Regel ein weiteres Verfahren vermeiden und die Betriebsprüfung abschließen möchte, in diesen Fällen eher bemüht sein, einen akzeptablen Kompromiss mit dem Steuerpflichtigen einzugehen, um die Beantragung eines entsprechenden Verfahrens zu vermeiden. Im Gegensatz dazu sind Länder ohne bzw. ohne gut ausverhandeltes DBA eher nicht geeignet, um in der Betriebsprüfung auf ein mögliches internationales Verfahren zu setzen. In diesen Fällen kann die Kompromissfindung mit der Betriebsprüfung unter Umständen schwieriger sein.

- **Qualität und Präsentation der Angemessenheitsdokumentation:**

Die Begründung der Methodenwahl sowie die Transparenz hinsichtlich der Suche und Analyse der Fremdvergleichsdaten bestimmen, wie gut die Betriebsprüfung die Fremdvergleichsanalyse des Steuerpflichtigen nachvollziehen kann. Je besser die Analyse für einen externen Leser verständlich ist, umso schwieriger ist es für die Betriebsprüfung, mögliche Aufgriffspunkte zu finden. Gleiches gilt für die Qualität der Fremdvergleichsdaten, d. h., wie hoch der Grad der Vergleichbarkeit zu den konzerninternen Transaktionen bzw. Transaktionsströmen ist. Allerdings gibt es in der Regel keine hundertprozentige Vergleichbarkeit. Dabei kommt es wesentlich auf die gewählte Verrechnungspreismethode an, wie hoch der Grad der Vergleichbarkeit sein sollte – bei Standardmethoden sind die Anforderungen höher als bei gewinnorientierten Methoden (vgl. [Kap. 5.3.1](#)).

- **Verfügbarkeit von Informationen (z. B. bei weitergehenden Anfragen der Betriebsprüfung):**

Die Betriebsprüfung wird sich regelmäßig nicht auf die Durchsicht der Verrechnungspreisdokumentation beschränken. Vielmehr wird sie weitere Fragen zum Sachverhalt und zur Angemessenheitsanalyse haben und gegebenenfalls weitere Dokumente, Finanzdaten sowie Daten zu den Transaktionen anfragen, um die Plausibilität der Ausführungen in der Verrechnungspreisdokumentation zu hinterfragen. Solche Anfragen sind für den Prüfungsauftrag der Betriebsprüfung erforderlich und sollten daher vom Steuerpflichtigen auch so gut wie möglich bedient werden. Der Steuerpflichtige sollte allein schon deshalb versuchen, die Anfragen so gut wie möglich zu beantworten, weil er insbesondere im Zusammenhang mit Auslandssachverhalten zur Mitwirkung in der Betriebsprüfung verpflichtet ist und eine mangelnde Mitwirkung von der Betriebsprüfung unter bestimmten Bedingungen zum Anlass genommen werden kann, die Verrechnungspreise zuungunsten des Steuerpflichtigen zu schätzen (vgl. die Ausführungen zur Verhältnismäßigkeit von Informationsanfragen und die Möglichkeiten zur Schätzung durch die Betriebsprüfung oben).

- **Ausmaß der Umsetzung der beschriebenen Verrechnungspreispolicy/-methoden:**

Der in der Verrechnungspreisanalyse beschriebene Verrechnungspreisansatz sollte mit den tatsächlich umgesetzten Verrechnungspreisen bzw. deren Ergebnissen übereinstimmen. Beispielsweise ist es sicherlich nicht günstig für die Argumentation des Steuerpflichtigen in der Betriebsprüfung, wenn in der Verrechnungspreisanalyse einerseits festgestellt wird, dass für eine bestimmte Funktion eine Vergütung bzw. Marge

innerhalb einer bestimmten Bandbreite angemessen ist, wenn die tatsächliche Marge, die für diese Funktion erzielt wurde, außerhalb der genannten Bandbreite liegt.

- **Laufende Betriebsprüfung in anderen Ländern:**

Die Betriebsprüfer fragen regelmäßig nach Ergebnissen und Anpassungen in den Betriebsprüfungen in den Ländern, mit dem der Steuerpflichtige die konzerninternen Transaktionen durchführt. Diese können eine Indikation geben, ob die Verrechnungspreise in den betreffenden Transaktionen von den jeweiligen ausländischen Finanzverwaltungen als angemessen, d. h. fremdüblich angesehen wurden.

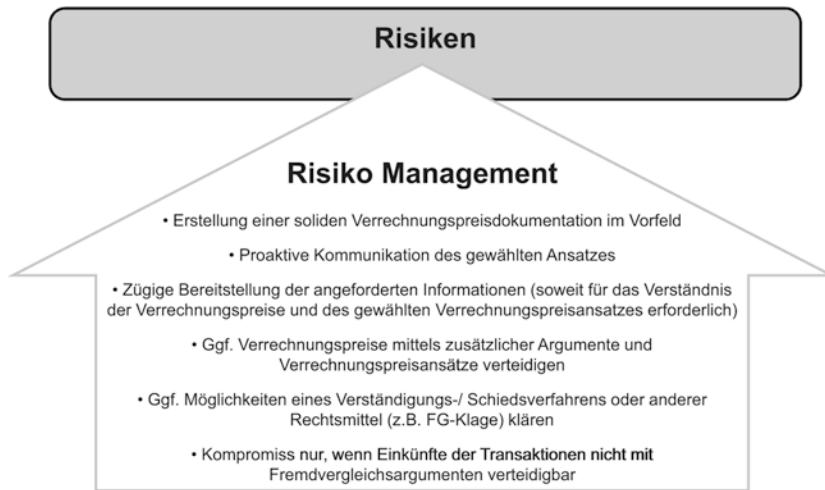
- **Erfahrung in Vorbetriebsprüfungen:**

Diese geben einerseits einen Hinweis darauf, wie die jeweiligen Betriebsprüfer mit den Verrechnungspreisthemen des Unternehmens in der Vergangenheit umgegangen sind. Darüber hinaus gibt es häufig Sachverhalte, die sich über mehrere Betriebsprüfungszeiträume fortsetzen und die daher von der Betriebsprüfung im Folgezeitraum wahrscheinlich in der gleichen Weise behandelt werden, wie in zuvor geprüften Jahren. Insofern können Feststellungen in der Vorbetriebsprüfung einen Hinweis darauf geben, wie hoch das Risiko in der folgenden Betriebsprüfung sein kann. Da die Betriebsprüfer wechseln können und weil diese rechtlich nicht durch die Vorbetriebsprüfung gebunden sind, bedeutet dies nicht, dass die Nichtbeanstandung eines Verrechnungspreisansatzes zu Rechtssicherheit für die nachfolgende Betriebsprüfung führt.

- **Betriebsprüfungsklima und -kommunikation:**

Dies ist ein ganz wesentlicher Faktor, den der Steuerpflichtige stark beeinflussen kann und der einen großen Einfluss auf das Ergebnis einer Betriebsprüfung hat. Dabei steht im Vordergrund, dass der Steuerpflichtige für eine angenehme, professionelle sowie sachlich bestimmte Atmosphäre sorgen sollte. Der Steuerpflichtige sollte regelmäßig mit den Betriebsprüfern Besprechungen durchführen, in denen der Betriebsprüfungsablauf, die offenen Fragen sowie die strittigen Punkte besprochen werden. Zur Dokumentation des Betriebsprüfungsprozesses empfiehlt es sich, die Anfragen der Betriebsprüfung sowie die Antworten vonseiten des Steuerpflichtigen schriftlich festzuhalten, auch wenn der eigentliche Austausch der Dokumente und Antworten dann in mündlichen Besprechungen stattfinden sollte, um persönlich über die verschiedenen Positionen ein gemeinsames Verständnis herzustellen. Dabei hat der Steuerpflichtige im Prinzip einen Anspruch auf schriftlich formulierte Prüfungsanfragen vonseiten der Betriebsprüfung. Gleichzeitig ist es von großer Bedeutung, dass der Verantwortliche des Steuerpflichtigen für die Betriebsprüfungen einen Überblick über die Ansprechpartner hat, mit denen die Betriebsprüfung spricht, und über die Informationen, die an die Betriebsprüfung weitergegeben werden. Dies gilt im Allgemeinen für das Betriebsprüfungsmanagement für alle steuerlichen Themen.

Für den Bereich der Verrechnungspreise ist von besonderer Bedeutung, dass sich mittlerweile sowohl aufseiten der Finanzverwaltung als auch aufseiten der Steuerpflichtigen mehr und mehr Experten gegenüberstehen. So ist es mittlerweile gängige Praxis, dass das Spezialthema Verrechnungspreise in Besprechungen zwischen den Experten für dieses Thema separat diskutiert wird. Dies macht in der Regel Sinn, um ein



**Abb. 6.5** Risikomanagement

gemeinsames Verständnis über den Sachverhalt und dessen Würdigung aus Verrechnungspreissicht zu erarbeiten, was eine Grundvoraussetzung für eine spätere Einigung zwischen den Parteien darstellt.

Als Konsequenz aus den Erfahrungen mit den Risikofaktoren resultieren folgende Empfehlungen für eine **Best-Practice** für ein effizientes Betriebsprüfungsmanagement. Diese Empfehlungen sind geeignet, die genannten Risiken einer Betriebsprüfung der Verrechnungspreise wesentlich zu minimieren ([Abb. 6.5](#)).

Die Empfehlungen werden im Folgenden erläutert.

- **Erstellung einer soliden Verrechnungspreisdokumentation im Vorfeld:**

Es empfiehlt sich, die Betriebsprüfung frühzeitig vorzubereiten und die Dokumentation und Verteidigung der Verrechnungspreise frühzeitig anzugehen. Nicht empfehlenswert ist es, erst zu warten, bis die Dokumentation von der Betriebsprüfung angefragt wird. Zwar ist es innerhalb der 60-Tage-Frist zumeist auf irgendeine Weise möglich, eine Dokumentation zu erstellen, die den Mindestanforderungen entspricht. Dies gilt aber auch nur unter der Bedingung, dass die Transaktionen nicht zu komplex und alle Informationen sofort verfügbar sind. Erfahrungsgemäß ist aber die Informationsbeschaffung umso schwieriger, je weiter die Sachverhalte zurück liegen. Zudem braucht eine fundierte Angemessenheitsanalyse auch eine gewisse Zeit und kann nicht immer mit Studien aus dem Fundus eines Experten erledigt werden, zumal das Ergebnis möglicherweise nicht zufriedenstellend ist und zu Diskussionen mit der Betriebsprüfung führen kann. Die meisten Schwierigkeiten hinsichtlich der Unverwertbarkeit der Dokumentation resultieren in Situationen, in denen die Dokumentation kurzfristig während der Anforderungsfrist erstellt wird. Dies wird sich mit den neuen

OECD-Dokumentationsanforderungen im Rahmen von BEPS und den entsprechenden kurzen Vorlagefristen verschärfen.<sup>21</sup>

Die Steuerpflichtigen unterliegen Ressourcenrestriktionen und die Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation muss **effizient** und daher so **kostensparend** wie möglich erstellt werden. Dabei ist eine High-end-Version einer Verrechnungspreisdokumentation oft auch nicht erforderlich. Vielmehr sind eine gut recherchierte Sachverhaltsdokumentation und eine fundierte Fremdvergleichsanalyse die beste Vorbereitung für die Diskussion mit der Betriebsprüfung. Sie stellt daher in den meisten Fällen eine **lohnende Investition** dar, da sie eine Menge Aufwand und schwierige Diskussionen mit der Betriebsprüfung vermeiden kann. In Zukunft ist zudem darauf zu achten, dass die neuen OECD-Anforderungen, die sich aus den BEPS Action Items 8–10 ergeben, eine umfassendere und genauere Dokumentation hinsichtlich der Wertschöpfungskette und der ökonomischen Substanz (z. B. wer kontrolliert bestimmte Prozesse) erfordern (vgl. hierzu [Kap. 3, 4 und 5](#)).<sup>22</sup>

Keinesfalls auf eine mögliche Erstellung während der Vorlagefrist verlassen sollte sich der Steuerpflichtige bei den außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen, die zeitnah zu dokumentieren sind und für die die Vorlagefrist lediglich 30 Tage beträgt. Eine solide Dokumentation kann innerhalb der Frist von 30 Tagen noch weniger gut erstellt werden als in 60 Tagen. Hinzu kommt, dass sich rechtlich negative Konsequenzen ergeben können, weil die Betriebsprüfer wegen der nicht zeitnah erstellten Dokumentation noch eher dazu tendieren, eine Schätzung vornehmen zu wollen, auch wenn dies rechtlich meist nicht gerechtfertigt ist.

- **Proaktive Kommunikation des gewählten Ansatzes:**

Bereits zu Beginn der Betriebsprüfung sollte der Steuerpflichtige, falls die Betriebsprüfung die Dokumentation angefordert hat, die Sachverhaltsdokumentation und die Angemessenheitsanalysen der Betriebsprüfung präsentieren und erläutern, damit diese mit den gewählten Ansätzen des Steuerpflichtigen vertraut gemacht werden. Dies kann am besten in einer Besprechung mit der Betriebsprüfung bei Übergabe der Dokumentation erfolgen. Erste Fragen der Betriebsprüfung zum Sachverhalt und zur Angemessenheitsanalyse können bereits in dieser Besprechung adressiert werden. Diese Besprechung ist in der Regel essentiell, um die Grundlage für eine konstruktive Diskussion über die vom Steuerpflichtigen gewählten Ansätze zu schaffen und ein gutes Betriebsprüfungsklima herzustellen.

- **Zügige Bereitstellung der angeforderten Informationen soweit für das Verständnis der Verrechnungspreise und des gewählten Verrechnungspreisansatzes erforderlich:**

Weitere Fragen der Betriebsprüfung sollten soweit möglich zügig, vollständig und konstruktiv beantwortet werden. Dies ist in der Regel für die Herstellung und den Erhalt eines guten Betriebsprüfungsklimas von großer Bedeutung. Die Fragen, die von

<sup>21</sup> OECD (2015b), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting.

<sup>22</sup> OECD (2015a), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation.



der Betriebsprüfung schriftlich gestellt werden, sollten vom Steuerpflichtigen auch schriftlich beantwortet werden. Die Übergabe der schriftlichen Antworten sollte am besten in Besprechungen mit der Betriebsprüfung erfolgen, damit ggfs. ein Verständnis des Hintergrunds für die Fragestellung der Betriebsprüfung entwickelt werden kann. Der Steuerpflichtige kann in diesen Besprechungen gegebenenfalls weitere Erläuterungen geben und weitergehende Fragen der Betriebsprüfung direkt adressieren. Dabei kann er in diesen Besprechungen seine Position auf konstruktive Weise deutlich machen und mit der Betriebsprüfung diskutieren, bevor Feststellungen vonseiten der Betriebsprüfungen getroffen werden. Sollte sich abzeichnen, dass Anfragen der Betriebsprüfung unverhältnismäßig umfangreich und obendrein für das Verständnis des Verrechnungspreisansatzes nicht erforderlich sind, sind die Besprechungen eine gute Gelegenheit, um der Betriebsprüfung diesen Standpunkt zu vermitteln.

- **Verrechnungspreise mittels zusätzlicher Argumente und Verrechnungspreisansätze verteidigen:**

Zeichnet sich ab, dass die Betriebsprüfung den Verrechnungspreisansatz des Steuerpflichtigen nicht akzeptieren und Anpassungen an den Verrechnungspreisen bzw. am zu versteuernden Ergebnis vornehmen will, sollte der Steuerpflichtige -sofern er einen soliden Ansatz vorgelegt hat- seinen Ansatz auf Basis der zugrunde liegenden Analyse verteidigen. Wo Zweifel an der Sachverhaltsanalyse oder dem Verrechnungspreisansatz vonseiten der Betriebsprüfung geäußert werden, sollten gegebenenfalls weitere Ermittlungen und Analysen durchgeführt werden, um die Position des Steuerpflichtigen weiter zu untermauern. Dies mag auch angesagt sein, wenn die Betriebsprüfung eigene Verrechnungspreisansätze (z. B. Datenbankanalysen oder die Anwendung eines alternativen methodischen Ansatzes) durchführt. In der Regel empfiehlt es sich, die zusätzlichen Argumente und Analysen in schriftlichen Stellungnahmen an die Betriebsprüfung zu adressieren. Diese sollten dann gegebenenfalls wieder in Besprechungen mit den Betriebsprüfern im direkten Gespräch erläutert und mit der Betriebsprüfung diskutiert werden.

- **Möglichkeiten eines Verständigungs-/Schiedsverfahrens oder anderer Rechtsmittel (z. B. Finanzgerichtsklage) klären:**

Wird im Verlauf des Austauschs mit der Betriebsprüfung deutlich, dass diese eine signifikante Anpassung an den Verrechnungspreisen bzw. dem zu versteuernden Einkommen durchzuführen beabsichtigt, sollte der Steuerpflichtige mögliche Optionen für die Beseitigung der Doppelbesteuerung in einem Verständigungsverfahren/Schiedsverfahren oder einer Klage gegen eine entsprechende Festsetzung in einem Finanzgerichtsverfahren ausloten. Dies sollte vor Ende der Schlussbesprechung erfolgen, da die Optionen bei Nichteinigung entscheidend für die Verhandlungsstrategie des Steuerpflichtigen sind. Die Optionen bei Nichteinigung (Outside-Options) sind ein wichtiger Faktor zur Beantwortung der Frage, bis zu welcher Höhe der Steuerpflichtige einen Kompromiss akzeptieren sollte. Erfahrungsgemäß bietet sich im Verrechnungsbereich eher die Beantragung eines Verständigungsverfahrens an, da hierdurch die Doppelbesteuerung vermieden werden kann, unter der Voraussetzung, dass eine

korrespondierende Anpassung im Land der Gegenseite der Transaktion tatsächlich zu einer Steuerentlastung für die Unternehmensgruppe führt. Dies ist bei einem Finanzgerichtsverfahren keinesfalls sicher. Ein Finanzgerichtsverfahren bietet sich in der Regel dann an, wenn es bei den von der Betriebsprüfung aufgeworfenen Fragen primär um nationale Regularien geht, z. B. die Verwertbarkeit der Dokumentation und mögliche Strafzuschläge und/oder wenn eine korrespondierende Anpassung nicht zu einer steuerlichen Entlastung auf der Gegenseite der Transaktion führt. (vgl. hierzu auch [Kap. 2.4.5 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung](#))

- **Kompromiss nur, wenn die Verrechnungspreise offensichtlich nicht mit Fremdvergleichsargumenten verteidigbar sind:**

Erst wenn alle Argumente zu Genüge ausgetauscht wurden und sich eine Einigung bzw. Nichteinigung abzeichnet, sollten die Parteien in die finale Phase der Betriebsprüfung eintreten und die Schlussbesprechung durchführen. In dieser werden die jeweiligen Positionen noch einmal zusammengefasst und gegenübergestellt. Dabei werden die Möglichkeiten für eine Einigung ausgelotet. Zum Ende der Betriebsprüfung wird in der Regel über eine finale Einigung verhandelt. Dabei sollte sich der Steuerpflichtige nur auf einen Kompromiss einlassen, sofern dieser angesichts der Optionen bei einer Nichteinigung (s. vorheriger Abschnitt) der Höhe nach akzeptabel ist. Streng genommen sollte sich der Steuerpflichtige nur auf einen Kompromiss mit der Betriebsprüfung einlassen, wenn die Verrechnungspreisansätze in den betreffenden Transaktionen nicht mittels Fremdvergleichsargumenten untermauert werden kann. In der Praxis einigt man sich oft trotz eines verteidigungsfähigen Ansatzes des Steuerpflichtigen auf eine Anpassung, sofern daraus resultierende Kosten (Steuern, Zinsen) die antizipierten Kosten eines Verständigungs- oder Finanzgerichtsverfahrens übersteigen. Hierbei sind ggfs. auch Folgeeffekte im Zeitraum nach der Betriebsprüfung in Betracht zu ziehen. Solche Effekte können dadurch entstehen, dass die Änderung des Ansatzes durch die Betriebsprüfung auf die nachfolgenden Zeiträume übertragen wird.

Die Empfehlungen verstehen sich als verallgemeinerte Quintessenz aus zahlreichen Betriebsprüfungen. Es ist jeweils im Einzelfall die spezifische Situation zu beurteilen und auf dieser Basis über die beste Betriebsprüfungsstrategie zu entscheiden. Hierbei spielen die spezifischen Umstände des Unternehmens (die Risikofaktoren) aber auch die jeweilige Konstellation aufseiten der Betriebsprüfung eine entscheidende Rolle.

---

## Literatur

- BFH, Urteil vom 17.10.2001 – Az. I R 103-00. Konzernverrechnungspreise als vGA einer Vertriebsgesellschaft. BStBl II 2004, S. 171
- BMF, Schreiben vom 22.10.2015. Ergebnisse der steuerlichen Betriebsprüfung 2014
- BMF, Schreiben vom 30.12.1999. Verwaltungsgrundsätze Umlageverträge. BStBl I 1999, S. 1122 (VWG-Umlageverträge)
- BMF, Schreiben vom 12.4.2005. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf

- Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU Schiedsverfahren (VWG-Verfahren). IV B 4- S 1341-1/05. BStBl 2005 I, S. 570
- Europäische Kommission, EU Joint Transfer Pricing Forum. 2004. Is Europe One Market? A Transfer Pricing Economic Analysis of Pan-European Comparables Sets. [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/forum7/europe\\_one\\_market\\_white\\_paper\\_feb18.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/forum7/europe_one_market_white_paper_feb18.pdf).
- EU Joint Transfer Pricing Forum, Discussion Paper on Scoping the Work on Comparables in the EU, February 2016, („EU JTPF 2016 Working Paper on Comparables“) [http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/resources/documents/taxation/company\\_tax/transfer\\_pricing/forum/jtpf/2016/20160218\\_comparables.pdf](http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2016/20160218_comparables.pdf)
- Kuckhoff H., Schreiber R. 1997, Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, Beck, München, VII
- OECD 22. Juli, 2010. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD Publishing (OECD-RL)
- OECD (2015a), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris („OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation“) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>
- OECD (2015b), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 – 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris („OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting“) <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241480-en>
- PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft 2015, Betriebsprüfung 2015 („PwC, Betriebsprüfung 2015“)
- Schreiber, R. Verwaltungsgrundsätze Verfahren. In Handbuch Internationale Verrechnungspreise, hrsg. Kroppen, H.-K. Dr. Otto Schmidt Verlag, Köln
- Schoppe, C. & Stumpf, B. 2014, Was sind „im Wesentlichen unverwertbare“ Aufzeichnungen, BB, S. 1116
- Wassermeyer, F. in Außensteuerrecht Kommentar § 1 AStG, hrsg. Flick, Wassermeyer, F., Baumhoff, H., Schönfeld, J. Dr. Otto Schmidt Verlag Köln

**Dr. Thomas Bittner** ist Senior Manager im Bereich Verrechnungspreise bei PwC am Standort Hamburg. Er hat an der Universität Münster Volkswirtschaftslehre studiert und dort promoviert. Zu seinen Schwerpunkten zählen neben der Planung, Dokumentation und Verteidigung von Verrechnungspreisen die Analyse von immateriellen Wirtschaftsgütern im Zusammenhang mit Verrechnungspreisen.

**Dr. Roman Dawid** ist seit Ende 2013 als Partner im Bereich Verrechnungspreise bei PwC am Standort Frankfurt am Main tätig. Er hat seine Laufbahn als Berater im Bereich der Verrechnungspreise 2001 bei Deloitte begonnen. Seitdem hat er eine breite Expertise in Verrechnungspreisprojekten für zahlreiche in- und ausländische Unternehmen vom Mittelständler bis hin zu großen börsennotierten Unternehmensgruppen in verschiedenen Industrien (u.a. Industriegüter, Konsumgüter, Technology, sowie Automotive) erworben. Von 2005 bis 2013 hat er das Team der Service Line Verrechnungspreise von Deloitte am Standort Frankfurt am Main aufgebaut und geleitet. Dort wurde er 2007 zum Director und 2009 zum Partner bestellt. Roman Dawid berät internationale Unternehmensgruppen bei der Strukturierung ihrer Verrechnungspreissysteme, sowie deren Dokumentation und Verteidigung in Betriebsprüfungen. In diesem Bereich ist er insbesondere spezialisiert auf die ökonomische Analyse von Wertschöpfungsketten sowie die Vergütung immaterieller Wirtschaftsgüter. Darüber hinaus hat er zahlreiche Verständigungsverfahren und Advanced Pricing Agreements begleitet. Roman Dawid hat eine vielfältige Liste an Publikationen und ist u.a. Autor des „Handbuchs Internationale Verrechnungspreise“, das von Prof. Heinz-Klaus Kroppen herausgegeben wird. Er wird seit

mehreren Jahren im Euromoney Guide to the World's Leading Transfer Pricing Advisers als einer der weltweit führenden Verrechnungspreisberater geführt. Er ist Diplom-Volkswirt und hat an den Universitäten Marburg und Konstanz studiert. Anschließend promovierte er an der Ruhr-Universität Bochum am Lehrstuhl für öffentliche Finanzen und Steuern, wo er vor seiner Beratertätigkeit mehrere Jahre als wissenschaftlicher Mitarbeiter tätig war. Seit dem Wintersemester 2014 hat er einen Lehrauftrag an der Georg-August-Universität Göttingen im Master of Taxation Programm übernommen.

**Susann Metzner** ist bei Flick Gocke Schaumburg am Standort München tätig. Zuvor arbeitete sie als Managerin bei Deloitte am Standort Frankfurt am Main. Frau Metzner ist Steuerberaterin und Dipl.-Volkswirtin (Int.) und hat an der Universität Erlangen-Nürnberg und der PUC Rio de Janeiro, Brasilien, Internationale Volkswirtschaftslehre studiert. Sie berät multinationale Unternehmen bei der Errichtung, Implementierung und Dokumentation von globalen Verrechnungspreissystemen und unterstützt internationale Konzerne bei der Verteidigung der Verrechnungspreissysteme.

**Open Access** Dieses Kapitel wird unter der Creative Commons Namensnennung-Nicht kommerziell 2.5 International Lizenz (<http://creativecommons.org/licenses/by-nc/2.5/deed.de>) veröffentlicht, welche für nicht kommerzielle Zwecke die Nutzung, Verbreitung und Wiedergabe in jeglichem Medium und Format erlaubt, sofern Sie den/die ursprünglichen Autor(en), den Titel des Werks und die Quelle ordnungsgemäß nennen, einen Link zur Creative Commons Lizenz beifügen und im Falle einer Abwandlung durch einen entsprechenden Hinweis deutlich erkennbar machen, dass Änderungen vorgenommen wurden.

Die in diesem Kapitel enthaltenen Bilder und sonstiges Drittmaterial unterliegen ebenfalls der genannten Creative Commons Lizenz, sofern sich aus der Abbildungslegende nichts anderes ergibt. Sofern das betreffende Material nicht unter der genannten Creative Commons Lizenz steht und die betreffende Handlung nicht nach gesetzlichen Vorschriften erlaubt ist, ist auch für die oben aufgeführten nicht-kommerziellen Weiterverwendungen des Materials die Einwilligung des jeweiligen Rechteinhabers einzuholen.



---

# Sachverzeichnis

## A

Aggregation von Geschäftsvorfällen, 195  
Analyse, ökonomische, 163, 249  
Angemessenheit, 4, 66, 164, 193, 195, 232  
    Beurteilung, 69, 234  
Angemessenheitsanalyse, 84, 268  
Angemessenheitsdokumentation, 66, 72, 73,  
    93, 129, 246  
Anpassungsrechnungen, 69, 85, 99, 170, 177,  
    189  
Ansatz, pan-europäischer, 97  
Arm's Length Principle, 85  
Aufteilungsschlüssel, 85, 204, 211  
Auftragsfertiger, 139, 141, 186, 187  
Auftragsforschung, 120, 137

## B

Bandbreite, 7, 11, 85, 96, 99, 173, 181, 190,  
    199, 200, 207  
    interquartile, 99, 181, 208, 257  
Beitragsanalyse, 202, 203  
BEPS, 4, 10, 11, 31, 34, 73, 75, 225  
Berry Ratio, 198  
Beschreibung des Geschäfts, 67  
Best-Practice, 271  
Betriebsprüfung, 8, 9, 12, 13, 17, 48, 52, 66,  
    69, 78, 79, 135, 271  
    Aufwand, 262  
    Klima, 246  
    Themen, 9  
Bruttogewinn, 178, 179, 183, 189, 198  
Bruttomarge, 72, 84, 94, 165, 176, 178, 181,  
    189, 200  
Bürgschaft, 118, 238, 259

## C

Cash Pooling, 234, 236  
Cash Pool Master, 116, 234, 236, 237  
Commodities, 125, 171  
Contribution Profit Split, 202, 203  
Country by Country Reporting, 10, 74, 75,  
    79, 87  
Country File, 78  
CUP-Methode, 93, 169

## D

Darlehen, 22, 50, 118, 144, 171, 172,  
    234, 235, 245  
Darlehensbeziehung, 171  
Darlehenstransaktion, 235, 238  
Daten  
    eingeschränkt vergleichbare, 27, 85, 172,  
        199, 208, 231, 257  
    uneingeschränkt vergleichbare, 208  
Datenbank, 85, 94, 96, 98, 172, 178, 181, 185,  
    196, 246  
    pan-europäische, 252  
Dienstleister, 59, 101, 172, 182, 198, 255  
Dienstleistung, 255, 257, 258, 266  
Dienstleistungsvertrag, 134, 221, 258  
Discounted Cash Flow Method, 231  
Distributor, 140, 142, 175  
Dokumentation  
    unverwertbare, 8, 51, 53, 247, 252  
    verspätete Vorlage, 51, 262  
    Verwertbarkeit, 247  
Dokumentationspflicht, 11, 18, 48, 65, 78, 245,  
    262, 264  
    Nichterfüllung, 66, 262  
Doppelbesteuerung, 3, 9, 251,  
Durchschnittswerte, 195

**E**

Eigenproduzent, 139, 141  
 Einkommensanpassung, 27, 228, 261, 262  
 Einkünftekorrektur, 50, 51, 259  
 Einlage, 19, 20, 236  
 Entrepreneur, 128, 193  
 Entwicklung, 136  
 Entwicklungspool, 136, 223  
 EU Joint Transfer Pricing Forum, 97, 103, 121, 219  
 Ex-ante Bestimmung, 164  
 Ex-ante-Informationen, 233  
 Ex-post-Informationen, 233  
 Ex-post-Überprüfung, 164

**F**

Finanzgerichtsverfahren, 9, 247, 273  
 Finanzierungstransaktion, 171, 217, 234, 239  
 Finanztransaktion, 234, 259, 266  
 Finanzverwaltung, 3, 7, 9, 267, 270  
 Forschung, 10, 34, 51, 70, 84, 120, 122, 131, 134, 136, 138  
 F&R-Analyse, ökonomische Grundlagen, 113  
 Fremddaten, Vergleichbarkeit, 218  
 Fremdüblichkeit, 12, 76, 104, 107, 124, 144, 164, 170, 184, 249, 250  
 Fremdvergleich, hypothetischer, 111, 166, 208, 212, 214, 257, 267  
 Fremdvergleichsdaten, 250  
 Fremdvergleichsgrundsatz, 4, 10, 97, 163, 189, 211, 248, 252  
 Fremdvergleichstest, 13  
   doppelter, 117, 123, 136  
 Funktion  
   Bewertung, 127  
   relevante, 120, 121, 249  
   Identifikation, 121  
   typische, 122  
 Funktionsanalyse, 67, 69, 91, 107, 116, 191, 208  
 Funktionsprofil, 135  
   typisches, 12  
 Funktionsverlagerung, 17, 19, 27, 29, 260

**G**

Garantie, 25, 91, 118, 140, 234, 238  
 Geschäftsbeschreibung, 67

Geschäftsbeziehung, 18, 22, 24, 46, 48, 49, 61  
   relevante, 118  
 Geschäftsleiter, 23, 26, 260  
 Geschäftsstrategie, 68, 90, 109, 112, 129, 153, 168, 179  
 Geschäftsvorfall, außergewöhnlicher, 67, 121, 263, 267, 272  
 Geschäftsvorfälle, Aggregation, 195  
 Gesellschafteraktivitäten, 126, 216, 217, 220  
 Gesellschafteraufwand, 216, 258  
 Gestaltung, hybride, 136  
 Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, 17, 65  
 Gewinnaufschlag, 73, 102, 111, 124, 134, 182, 186, 198, 206, 219, 255, 258  
 Gewinnaufteilungsmethode, 11, 108, 201  
 Gewinnkennziffer, 167, 194, 197, 199  
 Gewinnmethode, geschäftsvorfallbezogene, 165  
 GuV-Daten, segmentierte, 99

**H**

Handelsvertreter, 140, 142, 143

**I**

immaterielle Wirtschaftsgüter, 121, 123, 130, 133, 143  
 Information, 199, 204, 249  
   Bereitstellung, 272  
   Verfügbarkeit, 269  
 Informationsanfrage, 269  
 Informationsquelle, 82, 146, 148  
 interquartile Bandbreite, 99, 181, 257

**J**

Jahresabschluss als Informationsquelle, 146, 148

**K**

Kapitalgesellschaft, 19, 21, 22, 50, 119  
 Kapitalmarktdaten, 171, 235  
 Kapitalrendite, 198  
 Kostenaufschlagsmethode, 73, 95, 182, 208  
   externe, 182, 184  
   interne, 186  
 Kostenumlagen, 221, 244, 257

Kostenumlageschlüssel, 102  
Kostenumlagevertrag, 221, 258

**L**

Lizenz, 120, 123, 136, 139, 164, 174, 224, 260, 261  
Lizenztransaktion, 136, 172  
Local File, 74, 80  
Lohnfertiger, 111, 139, 140, 149, 182, 186  
Lokal File, 79  
Low Risk Distributor, 140  
Low Tax Jurisdiktion, 268

**M**

Management Services, 215  
Marktbedingungen, 67, 90, 132, 156, 175  
Marktstufe, 85, 176, 180, 188  
Master File, 74, 76, 79  
Materialitätsgrenze, 80  
Mehrjahresdurchschnitt, 110, 195  
Mehrsteuern, 51, 244, 246, 261  
Methodenhierarchie, 208, 253, 265  
Mittelunternehmen, 143, 144, 193, 252  
Mitwirkungspflichten, 32, 46, 50, 66, 216, 245, 265

**N**

Nachweis des Nutzens, 103  
Nettogewinnaufschlag, 194, 198  
Nettomargen, 7, 72, 84, 95, 200, 252  
Nettomargenmethode, 7  
    transaktionsbezogene, 95, 108, 129, 143, 192, 204, 252  
Nicht-Dokumentation, 80, 265  
Nutzen, 103

**O**

OECD-MA, 16, 23, 30, 54, 57, 117, 127  
OECD-RL, 128, 130, 132, 137, 140, 165, 166, 169  
OECD-Standardmethoden, 191  
Organigramm, 68, 153, 249

**P**

Patent, 88, 93, 120, 131, 134, 147, 154, 174, 226

Person, nahe stehende, 18, 24, 46, 117  
Preisvergleich  
    externer, 255  
Preisvergleich, externer, 170, 173  
Preisvergleichsmethode, 93, 169, 170, 230, 231  
Produktion, 122, 124, 125, 135, 139  
Produzent, 111, 122, 138, 139, 141, 155, 182, 187, 195, 260  
Profit Split Method, 11, 166, 255

**R**

Rating, 173, 239, 240  
Rechtsmittel, 273  
Renditekennziffer, 69, 98, 100, 198  
Residualgewinnanalyse, 232  
Residualgewinnaufteilungsmethode, 202, 203, 204, 205  
Residual Profit Split, 202, 204, 207  
Restgewinnanalyse, 202  
Risiken  
    Bewertung, 128  
    relevante, 120  
    Identifikation, 121  
    übernommene, 61, 109, 121, 128  
Risikoanalyse, 12, 67, 81, 107, 116, 117, 119, 120, 204  
Risikoprofil, 12, 135  
Routinefunktion, 128, 144, 164, 187, 191, 204, 237  
Routineunternehmen, 144

**S**

Sachverhaltsdokumentation, 48, 67, 69, 71, 83, 145, 268, 272  
Sachverhaltsermittlung, 81  
Schätzansatz, 265  
Schiedsverfahren, 9, 18, 55, 166, 268, 273  
Schlussbesprechung, 273  
Schwestergesellschaft, 25, 47, 172, 260  
Shareholderkosten, 101, 216, 258, 260  
Standardmethode, geschäftsvorfallbezogene, 165, 167, 191, 200, 208  
Strategieträger, 144

**T**

TNMMSieheNettomargenmethode, transaktionsbezogene, 95



- Transaktion, konzerninterne, 91, 100, 102, 148, 150, 163, 184, 193, 209, 238, 263
- Transaktionstyp, 120, 127, 137, 165
- Transferpaket, 28, 29, 212, 260
- U**
- Umlageschlüssel, 218, 222
- Umsatzrendite, 198
- V**
- Vergleichbarkeit, 209  
eingeschränkte, 269
- Vergleichbarkeitsanalyse, 32, 83, 107, 132, 199, 229
- Vergleichsunternehmen, 10, 246, 252, 254, 255
- Verhältnisse, wirtschaftliche, 109
- Verlustsituation, 254, 268
- Verrechnungspreisdokumentation, 48, 68, 77, 80, 86, 103, 104, 145, 148, 247, 249, 250, 252, 253, 255
- Bestandteile, 67
- verspätete Abgabe, 250
- Verwertbarkeit, 247
- Ziel der Erstellung, 65, 77
- Verrechnungspreismethode, 8, 252, 254, 256, 267
- Anwendbarkeit, 265
- Wahl, 167
- Verrechnungspreispolicy, 269
- Verspätungszuschlag, 250, 251
- Verständigungsverfahren, 9, 18, 32, 48, 54, 247, 251, 268, 273
- Vertreterbetriebsstätte, 57, 127, 141
- Vertrieb, 140, 175, 177, 180
- Vertriebsgesellschaft, 158, 175, 178
- Vorbetriebsprüfung, 270
- W**
- Warentransaktion, 56, 72, 93, 174, 180, 199
- Wertschöpfungsanalyse, 84, 108, 129, 202, 248
- Wertschöpfungsbeiträge, 201, 211
- Wiederverkaufspreismethode, 73, 94, 166, 176, 177, 178, 180, 230
- externe, 176, 178
- interne, 177, 179, 180
- modifizierte, 95, 179, 193
- Wirtschaftsgüter, 121, 123, 130, 133
- Identifikation, 130
- immaterielle, 121, 123, 130, 133, 143
- Zuordnung, 130
- Z**
- Zinszahlung, 8, 260, 261