

Inhalt

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	17
A. Grundlagen	21
I Bedeutung von Verrechnungspreisen in der Konzernpolitik	21
1 Einleitung	21
2 Verrechnungspreise als Schnittstelle zwischen Unternehmensführung und Steuerquote	24
2.1 Konzerninterne Wertschöpfungsketten und die Relevanz von Verrechnungspreisen	24
2.2 Der Parameter »Steuern« als Einflussfaktor	26
2.3 Steueroptimierung versus Steuersicherheit	28
2.4 Cashflow als Entscheidungsparameter	32
2.5 Steuerpolitik im Kontext einer sich verändernden Steuerwelt	33
2.6 Zusammenhang zwischen operativem Ergebnis und Steuerlast	37
2.7 Einfluss von konzerninternen Geschäftsmodellen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens	40
3 Divergierende Ziele von konzerninternen Reportingsystemen	45
II Verrechnungspreise als Bestandteil der Konzernorganisation	51
1 Einfluss der Konzernorganisation auf die Verrechnungspreise	51
2 Einfluss der Unternehmensführung auf die Verrechnungspreisgestaltung	52
3 Wertschöpfungsketten als Grundlage der Bestimmung von Geschäftsbeziehungen	55
4 Organisation und Kontrolle von Verrechnungspreisen im Konzern	61
4.1 Organisatorische Integration der Verrechnungspreise	61
4.2 Kontrolle von Verrechnungspreisen	64
5 Aktuelle Trends und Herausforderungen	68
5.1 Internationale Disruptionen mit dem Fokus Transfer Pricing	68
5.2 Internationalisierung von verfahrensrechtlichen Prozessen	70
5.3 Schwerpunkte und Auseinandersetzungen in Betriebsprüfungen	73
5.4 Auf einen Blick	79
B. Steuerliche Rahmenbedingungen	81
I OECD-Musterabkommen, -richtlinien, -empfehlungen	81
1 OECD-Musterabkommen	81
2 OECD-Verrechnungspreisrichtlinie	83
3 BEPS-Aktionsplan und die hiermit verbundenen Änderungen	84
4 OECD/G20 – Inclusive Framework on BEPS - Zwei-Säulen Ansatz	87
4.1 Hintergrund	87
4.2 Besteuerung der digitalen Wirtschaft – Pillar I	88

II	EU Joint Transfer Pricing Forum	92
III	Steuerliche Rechtsgrundlagen in Deutschland	96
1	Steuerliche Rechtsgrundlagen für Verrechnungspreise	96
1.1	Überblick	96
1.2	Entnahme und Einlage nach dem Einkommensteuerrecht	98
1.3	Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage	98
1.4	Verhältnis der ertragsteuerlichen Gewinnberichtigungsvorschriften zu § 1 AStG	102
1.5	Verwaltungsgrundsätze 2020 zu den Mitwirkungspflichten	105
1.6	Verrechnungspreisbezogene Bewertungsmaßstäbe	116
2	Verhältnis nationales Recht zu internationalem Recht	117
2.1	Rechtsgrundlagen im Abkommensrecht	117
2.2	Artikel 9 OECD-MA als Korrektornorm	118
2.3	Sperrwirkung von Artikel 9 Abs. 1 OECD-MA gegenüber nationalen Einkünftekorrekturen	119
3	Fremdvergleich nach § 1 AStG	121
3.1	Überblick	121
3.2	Die Generalnorm	121
3.3	Nahestehende Person	123
3.4	Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen	125
3.5	Der Fremdvergleich als Maßstab der Einkünfteabgrenzung	129
4	Analyse und Ermittlung des Verrechnungspreises nach § 1 Abs. 3 AStG	133
4.1	Regelungsinhalt	133
4.2	Anwendung von Verrechnungspreismethoden	134
5	Das Hornbach-Urteil und seine Auswirkungen	150
5.1	Streitige Rechtsfrage und Kernaussagen der EuGH-Entscheidung	150
5.2	Konsequenzen für die Praxis	152
5.3	BMF-Schreiben und offene Fragen	152
C.	Arten von Geschäftsbeziehungen	155
I	Geschäftsbeziehungen als Bestandteil eines Geschäftsmodells	155
1	Verrechnungspreisbezogene Geschäftsmodelle	155
2	Bedeutung der Funktions- und Risikoanalyse	157
3	Problemstellung von abstrakten Geschäftsmodellen	161
II	Verrechnungspreise bei Warenlieferungen	163
1	Ausprägungen von Fertigungs- und Vertriebsleistungen	163
1.1	Formen von Fertigungsleistungen	163
1.2	Formen von Vertriebsleistungen	166
2	Fallbeispiel	169
2.1	Ausgangsfall	169
2.2	Lösungsweg zur Auswahl einer Verrechnungspreismethode	170

III Konzerninterne Dienstleistungen	178
1 Formen von Dienstleistungen	178
2 Prüfung der Verrechenbarkeit	181
2.1 Abgrenzung zur gesellschaftsrechtlichen Veranlassung	181
2.2 Verrechenbarkeit dem Grunde nach	184
2.3 Angemessenheit der Verrechnungsmethode	186
2.4 Verrechenbarkeit der Höhe nach	194
2.5 Low value-adding services der OECD	195
IV Pool-Konzept	197
1 Pool-Konzept nach Pool-Erlass	197
2 Cost Contribution Arrangement gem. OECD	201
V Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens	202
VI Finanzierungsleistungen	203
1 Bedeutung von Finanzierungsleistungen	203
2 Grundsätze zur Konzernfinanzierung	205
2.1 Stand der bestehenden gesetzlichen Regelungen	205
2.2 Laufende Rechtsprechung	207
2.3 OECD-Verrechnungspreisrichtlinien zu Finanztransaktionen	208
3 Praktische Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes	219
3.1 Funktions- und Risikoanalyse	220
3.2 Konzernzugehörigkeit und die Auswirkungen auf das Credit-Rating	221
3.3 Bestimmung der Angemessenheit	226
4 Teilwertabschreibungen auf grenzüberschreitende Darlehensverhältnisse	227
4.1 BMF-Schreiben zur Teilwertabschreibung als Ausfluss von BFH-Rechtsprechungen	227
4.2 Sperrwirkung gegenüber nationalem Recht	229
5 Verrechnung einzelner Finanzierungsformen	230
5.1 Konzerninterne Darlehen	230
5.2 Verrechnungspreise bei konzerninternen Bürgschaften	231
5.3 Factoring	232
5.4 Cash-Pooling	232
5.5 Hedging/Devisenmanagement	233
D. Immaterielle Werte	235
I Überblick	235
II Definition von »Intangible«	236
1 Definition der OECD	236
1.1 Tatbestandsvoraussetzungen	236
1.2 Goodwill und geschäftswertbildende Faktoren als Grenzfall	237
1.3 Positivkatalog	238

1.4	Negativabgrenzung	238
1.5	Zusammenfassung und Übersicht	239
2	Hard-to-value intangibles (HTVI) als Sondertatbestand	240
3	Stand der deutschen Regelungen	241
III	Zuordnung von Intangibles	242
1	Die Funktions- und Risiko-Analyse als maßgebliche Grundlage der Ertragsberechtigung	242
1.1	Grundlegende Überlegungen	242
1.2	Kontrolle von Risiken und Finanzkraft	243
2	Wertschöpfungsbeitragsanalyse als Ausfluss der DEMPE-Analyse	244
2.1	Grundlegende Überlegungen	244
2.2	DEMPE als Ausfluss der Besteuerung am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit	244
2.3	Handlungsempfehlungen des BMF zur Umsetzung einer Wertschöpfungsbeitragsanalyse	247
3	Operationalisierung des DEMPE-Konzeptes	248
3.1	Identifizierung von immateriellen Werten und ihrer Zuordnung in der Praxis	248
3.2	DEMPE als Gegenstand einer Wertschöpfungsbeitragsanalyse	251
4	Bestimmung einer fremdüblichen Vergütung auf der Grundlage der DEMPE-Analyse	253
IV	Markenverrechnung als Sondertatbestand	255
1	Marke als Bestandteil der Marketingstrategie	255
1.1	Begriffsdefinition und Abgrenzung der Marke	255
1.2	Erschöpfung von Markenrechten	256
1.3	Marke als strategischer Erfolgsfaktor	257
1.4	Organisatorische Verankerung im Unternehmen	258
2	Die Begründung und Verrechnung von Marketing Intangibles nach OECD	259
2.1	Begründung von Marketing Intangibles	259
2.2	Umsetzung des Control-over-Risk-Ansatzes	260
2.3	Der OECD-Ansatz zur Vergütung für die Übertragung/Überlassung immaterieller Werte	260
2.4	Bewertung und Vergütung von immateriellen Werten nach deutschem Recht	263
3	Namensnutzung im Konzern im deutschen Steuerrecht	266
3.1	Fremdvergleichsgrundsatz als Maßstab	266
3.2	Abgrenzung Wirtschaftsgut »Marke« zu marketingbezogenen Leistungen	266
3.3	Zurechnung von Markenrechten	267
3.4	Laufende Rechtsprechung in Deutschland	267
3.5	BMF-Schreiben zur Markennutzung	269
3.6	Praktische Implikationen	270

E. Funktionsverlagerungen	273
I Einführung	273
II Regelungen zur Funktionsverlagerung nach § 1 Abs.3 AStG	275
1 Allgemeine Grundsätze	275
2 Begriff der Funktion	276
3 Tatbestände der Funktionsverlagerung	277
3.1 Grenzüberschreitende Beziehung zwischen nahestehenden Personen	277
3.2 Übertragung von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen	278
3.3 Nutzungsüberlassung	279
3.4 Funktionsübertragung	279
3.5 Einschränkung einer bestehenden Funktion	280
4 Abgrenzungsfälle	281
4.1 Zeitliche Übernahme	281
4.2 Zeitliche Streckung einer Funktionsverlagerung (Fünfjahresfrist)	281
4.3 Funktionsverdoppelung	282
4.4 Erbringung von Dienstleistungen	286
4.5 Routineunternehmen	286
4.6 Weitere Abgrenzungsfälle	287
4.7 Zusammenfassung	288
III Transferpaket als Verrechnungspreis	288
1 Grundsatz	288
2 Transferpaket	291
3 Öffnungsklauseln	293
3.1 Möglichkeit der Einzelbewertung	293
3.2 Escape-Klausel 1: Keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter (§ 1 Abs. 3. Satz 10 AStG, § 1 Abs. 5 FVerIV)	294
3.3 Escape-Klausel 2: Einzelbewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern (§ 1 Abs. 3. Satz 10 AStG, § 2 Abs. 3 FVerIV)	295
3.4 Escape-Klausel 3: Einzelbewertung von einem immateriellen Wirtschaftsgut (§ 1 Abs. 3. S. 10 AStG)	296
3.5 Vermutung der Nutzungsüberlassung	297
4 Zusammenfassung	298
IV Bewertung einer Funktionsverlagerung	298
1 Bewertungsverfahren	299
2 Bewertungsparameter	301
2.1 Reingewinn nach Steuern als Maßstab der Gewinnerwartungen	301
2.2 Steuern	303
2.3 Kapitalisierungszeitraum	305
2.4 Kapitalisierungszinssatz	306
3 Ermittlung des Werts des Transferpakets	310
3.1 Grundsätzliche Ermittlungssystematik	310
3.2 Substitution von Produkten	312

3.3 Liquidationswert	312
3.4 In Verlustfällen	313
3.5 Höchstwert ist unter dem Mindestwert	313
4 Anderweitige Ausgleichsansprüche	313
5 Preisanpassungsklausel	314
6 Mitwirkungspflichten	315
6.1 Klare Vereinbarungen	315
6.2 Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten	315
V Die OECD-Regelungen zu Business Restructuring im Überblick	316
1 Überblick	316
2 Risiken bei Restrukturierungen	317
3 Fremdvergleichskonforme Vergütung von der eigentlichen Restrukturierung	318
4 Vergütung nach erfolgter Restrukturierung	318
5 Möglichkeit der Verwerfung einer (Re-)Strukturierung	319
F. Digitale Entwicklung und Einfluss auf Verrechnungspreissysteme	321
I Einleitung	321
II Kernthesen zum Einfluss der Digitalisierung auf die Verrechnungspreiswelt	323
III Digitalisierung verändert die Wirtschaft	324
1 Digitalisierung durchdringt alle Bereiche der Volkswirtschaft	324
2 Bedeutung der digitalen Entwicklung für Unternehmen	326
2.1 Einfluss der Digitalisierung auf die Unternehmensstrategie	326
2.2 Veränderungen von Wertschöpfungsketten	327
2.3 Veränderung von Organisationsstrukturen	334
IV Verrechnungspreisregelungen im Blickwinkel veränderter Rahmenbedingungen	337
1 Entmaterialisierung von konzerninternen Leistungsbeziehungen	337
2 Der Fremdvergleichsgrundsatz und seine Wirkung bei veränderten Rahmenbedingungen	338
2.1 § 1 AStG als Einkünftekorrekturvorschrift	338
2.2 Geschäftsbeziehung entsprechend § 1 Abs. 4 AStG	338
2.3 Veränderte Anforderungen an die Fremdvergleichsanalyse	340
2.4 Auswirkungen der Digitalisierung auf die Besteuerungspraxis	344
V Ausblick	346
G. Betriebsstätten und Betriebsstättengewinnermittlung	349
I Betriebsstätten im Blickwinkel der Industrien und Finanzverwaltungen	349
II Überblick über das Steuerrecht	351
1 Nationales Steuerrecht	351
2 Steuerrecht in Abhängigkeit vom DBA-Recht	352
3 Gewerbesteuerliche Behandlung von Betriebsstättengewinnen	352
4 Verrechnung von Betriebsstättenverlusten	353

III Betriebsstättenbegriff und -begründung	354
1 Betriebsstättenbegründung nach der bestehenden Rechtslage	354
1.1 Allgemeines	354
1.2 Betriebsstätte nach nationalem Recht	355
1.3 Betriebsstätte nach den bisherigen abkommensrechtlichen Regelungen	357
1.4 Sonderfälle der Betriebsstättenbegründung	361
2 Abkommensrechtliche Betriebsstättenbegründung nach BEPS	367
2.1 Aktuelle Entwicklungen	367
2.2 Betriebsstätten nach Artikel 5 OECD-MA	368
2.3 Anwendung von Artikel 5 OECD-MA im Blickwinkel des Multilateralen Instruments (MLI)	375
2.4 Deklarationspflichten bei Betriebsstätten	376
IV Zuordnung des Betriebsstättengewinns	376
1 Aktuelle Entwicklungen	376
2 Selbstständigkeitsfiktion	377
3 Der OECD-Ansatz »Authorized OECD Approach (AOA)«	378
3.1 Artikel 7 OECD-MA	378
3.2 Gewinnabgrenzung nach dem »Authorized OECD Approach« (AOA)	379
3.3 Industriespezifische Besonderheiten	393
4 Die Zuordnung des Betriebsstättengewinns nach nationalem Recht	394
4.1 Umsetzung des AOA ins nationale Recht	394
4.2 § 1 Abs. 5 AStG als Einkünftekorrekturnorm sowie die Tatbestandsvoraussetzungen	396
4.3 Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach der BsGAV	404
4.4 Industrieorientierte Besonderheiten	416
V Verrechnungspreisdokumentation und Verfahrensgrundsätze in Betriebsstättenfällen	431
1 Dokumentationspflichten	431
2 Verständigungs-, Schieds- und APA-Verfahren	433
H. Dokumentationsvorschriften	435
I Inhalt und Auslegung der Dokumentationsvorschriften	435
1 Gesetzliche Rahmenbedingungen	435
2 Mitwirkungspflichten	437
2.1 Allgemeine Mitwirkungspflichten	437
2.2 Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten	439
2.3 Grenzen der Mitwirkung	441
3 Sprache	442
4 Kleinunternehmerregelung	444
5 Stammdokumentation (Master File)	444

5.1 Organisationsaufbau	445
5.2 Geschäftstätigkeit des Konzerns	445
5.3 Immaterielle Wirtschaftsgüter	446
5.4 Konzerninterne Finanzierung	446
5.5 Finanzlage und Steuerposition	447
6 Landesspezifische, unternehmensbezogene Dokumentation (Local File)	447
6.1 Allgemeine Informationen	449
6.2 Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen	452
6.3 Funktions- und Risikoanalyse	454
6.4 Vergleichbarkeits- und Verrechnungspreisanalyse	480
7 Länderbezogene Berichterstattung	482
8 Sanktionsmöglichkeiten bei fehlender oder unverwertbarer Dokumentation	484
8.1 Gesetzliche Regelungen	484
8.2 Schätzung	485
8.3 Strafzuschläge	486
II Die Angemessenheitsdokumentation	489
1 Grundsätzliche Anforderungen	489
2 Datenbankanalysen	491
2.1 Formen und Anwendungsgebiete	491
2.2 Vorgehensweise	492
2.3 Auswahl geeigneter Renditekennziffern	493
2.4 Akzeptanz von Mehrjahresanalysen	499
2.5 Nationale und internationale Akzeptanz von Datenbankanalysen	499
3 Weitere Formen der Angemessenheitsdokumentation	501
3.1 Interner und externer Preisvergleich	501
3.2 Nutzung von Ergebnissen einer Wertschöpfungsbeitragsanalyse	502
3.3 Planrechnungen	503
3.4 Kapitalverzinsung (risikolose Anlage am Kapitalmarkt)	506
III Dokumentation von außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen	507
1 Definition des außergewöhnlichen Geschäftsvorfalles	507
2 Zeitpunkt der Erstellung	508
3 Dokumentation von Funktionsverlagerungsfällen	508
IV Dokumentationsstrategien	510
1 Management von Verrechnungspreisrisiken	510
2 Formen von Dokumentationsstrategien	512
I. Verrechnungspreise in der Verwaltungspraxis	519
I Handlungsempfehlungen vor und während einer Betriebsprüfung	519
II Rechte und Pflichten von Steuerpflichtigem und Betriebsprüfer	522
1 Zugriffsrechte des Betriebsprüfers	522
1.1 Grundlagen zu § 147 AO und den GDPdU	522
1.2 Stand der Rechtsprechung	524

1.3	§ 147 AO im Kontext des Amtsermittlungsgrundsatzes (§ 88 AO)	525
1.4	Einsicht in interne Ablagesysteme möglich?	526
1.5	Verrechnungspreisdokumentation als steuerrelevante Daten?	527
1.6	Einsicht in virtuelle konzerninterne Verrechnungspreissysteme	527
1.7	Grundsätze zur Vorlagepflicht freiwillig erstellter Unterlagen	528
1.8	GdPDU vs. 60-Tagesfrist des § 90 (3) AO	529
1.9	Verhältnismäßigkeit des Einsichtsverlangens der Betriebsprüfung	530
2	IDEA Prüfungssoftware der Betriebsprüfung	531
3	Vorlage ausländischer Dokumente	533
4	Beweislast bei Verrechnungspreisen und Schätzungsbefugnis	534
III	Betriebsprüfungsklassiker	534
1	Dauerverluste im Inland	535
2	Auftragsfertigung: Kostenbasis	537
3	Aufteilung von Standortvorteilen bei Routinetätigkeiten	539
4	Nachträgliche Preisanpassungen	542
5	Akzeptanz von Datenbankstudien	544
IV	(Vorab-)Verständigungs- und Schiedsverfahren	547
1	Möglichkeiten zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	547
2	Verständigungs- und Schiedsverfahren	548
3	Vorabverständigungsverfahren / Advance Pricing Agreements	552
J.	Operationalisierung von Verrechnungspreisen in den Konzernen	557
I	Transfer Pricing Life Cycle	557
1	Ziele von Verrechnungspreissystemen	557
2	Phasen des Transfer Pricing Life Cycles	557
2.1	Planung und Strukturierung	558
2.2	Planung und Budgetierung	559
2.3	Monitoring	559
2.4	Jahresendkorrektur	560
2.5	Deklaration	561
2.6	Dokumentation, CbC-Reporting	561
2.7	Betriebsprüfungen und Mitwirkungspflichten («Verteidigung«)	562
II	Implementierung als Erfolgsfaktor	562
III	Organisatorische Rahmenfaktoren	563
1	Integration der Steuerfunktion in die Aufbauorganisation	563
2	Management Account versus Legal Account	563
3	Schnittstellen der Prozessorganisation	564
4	Analyse der Systemlandschaft	565
IV	Schritte der Operationalisierung	565
1	Zielsystem	566
1.1	Erfüllung von internationalen Compliance-Vorgaben	566
1.2	Hohe Automatisierung des TP-Life-Cycles	566
1.3	Abbildung des konzerninternen Geschäftsmodells	566



1.4 Identifizierung und Management von steuerlichen Risiken	567
1.5 Unterstützung von Tax Controversy	567
2 Anforderungsprofil	567
3 Lösungsansätze	568
V Ausblick	569
Anhang: Country-Matrix	571
Literaturverzeichnis	579
Stichwortverzeichnis	591

