

WILEY

PRAXIS

Internationale Verrechnungs- preise

Handbuch für Praktiker

2. Auflage

M. Renz | J. Wilmanns

WILEY

Martin Renz und Jobst Wilmanns

Internationale Verrechnungspreise

Handbuch für Praktiker

2. überarbeitete Auflage

WILEY

WILEY-VCH GmbH

2. überarbeitete Auflage 2021

Alle Bücher von Wiley-VCH werden sorgfältig erarbeitet. Dennoch übernehmen Autoren, Herausgeber und Verlag in keinem Fall, einschließlich des vorliegenden Werkes, für die Richtigkeit von Angaben, Hinweisen und Ratschlägen sowie für eventuelle Druckfehler irgendeine Haftung

© 2021 Wiley-VCH GmbH, Boschstr. 12, 69469 Weinheim, Germany

Alle Rechte, insbesondere die der Übersetzung in andere Sprachen, vorbehalten. Kein Teil dieses Buches darf ohne schriftliche Genehmigung des Verlages in irgendeiner Form – durch Photokopie, Mikroverfilmung oder irgendein anderes Verfahren – reproduziert oder in eine von Maschinen, insbesondere von Datenverarbeitungsmaschinen, verwendbare Sprache übertragen oder übersetzt werden. Die Wiedergabe von Warenbezeichnungen, Handelsnamen oder sonstigen Kennzeichen in diesem Buch berechtigt nicht zu der Annahme, dass diese von jedermann frei benutzt werden dürfen. Vielmehr kann es sich auch dann um eingetragene Warenzeichen oder sonstige gesetzlich geschützte Kennzeichen handeln, wenn sie nicht eigens als solche markiert sind.

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Print ISBN: 978-3-527-50895-2

E-Book ISBN: 978-3-527-83584-3

Vorwort

»Beim Lesen lässt sich vortrefflich denken«
Lew Nikolajewitsch Tolstoi

Im Jahr 2013 haben wir die erste Auflage des Werkes »Internationale Verrechnungspreise« veröffentlicht. Das Buch hatte eine außerordentlich starke Nachfrage, wofür wir uns bei den Lesern und Anwendern bedanken. Es wurden eine Vielzahl von Rückmeldungen und Hinweise gegeben, die uns motiviert haben, diese zweite Auflage zu erarbeiten.

Wir sind selber überrascht, wie schnell sich die Welt der Verrechnungspreise dreht. Über drei Jahre hinweg haben wir nun die politischen, fachlichen und praktischen Entwicklungen im Zeitraum von diesen zwei Auflagen erfasst und entsprechend für Sie als Anwender von Verrechnungspreissystemen aufbereitet und hieraus abgeleitet Handlungsempfehlungen erarbeitet. Das vorliegende Buch beschäftigt sich u. a. dezidiert mit der Umsetzung der OECD-Empfehlungen zum BEPS-Aktionsplan mit dem Fokus Verrechnungspreise, mit der Digitalisierung von Geschäftsmodellen sowie Fragestellungen zur Implementierung von Verrechnungspreissystemen. In diesem Kontext gehen wir in Ergänzung zur 1. Auflage auf die überarbeiteten OECD-Verrechnungspreisrichtlinien zu Intangibles, zu Finanztransaktionen, zu den Dokumentationsanforderungen, zu Betriebsstätten und den hiermit verbundenen Gewinnzuordnungs- und -aufteilungsmechanismen sowie zu Streitvermeidungs- und -beilegungsverfahren ein. Beim letztgenannten Aspekt wird insbesondere das Instrument des internationalen Joint Audits eingehend untersucht. Des Weiteren beschäftigt sich

das Werk umfassend mit Fragen des Managements und der Umsetzung von Verrechnungspreissystemen sowie aktuellen Trends und Themen in Betriebsprüfungen.

Aus aktuellem Anlass haben wir die im Dezember veröffentlichten Verwaltungsgrundsätze 2020 als eigenen Gliederungspunkt aufgenommen. Im entsprechenden Abschnitt gehen wir dezidiert auf die Regelungen ein und beleuchten diese im Blickwinkel auf die Auswirkungen auf laufende Betriebsprüfungen und hiermit verbundene Folgewirkungen.

Hinzu kommt die COVID-19 Pandemie, die gleichermaßen einen massiven Einfluss auf Geschäftsmodelle von Konzernen hat. Diese gegenwärtige Pandemie zwingt viele multinationale Konzerne zu tiefgreifenden Maßnahmen hinsichtlich ihrer Lieferketten, Organisationsstrukturen und der Konsequenzen für die Geschäftsmodelle. Diese Pandemie kreierte Gewinner und Verlierer in Abhängigkeit der jeweiligen Industrien. Es stellen sich vielerlei Fragen, wie der Fremdvergleichsgrundsatz im Kontext dieser Pandemie auszulegen ist. Gleichermäßen werden Fragen aufkommen, wie der Übergang aus der genannten Krise in Zeiten der wirtschaftlichen Erholung sich auf bestehende Verrechnungspreissysteme auswirken wird. Im Rahmen dieser Entwicklungen reagieren weltweit auf der einen Seite die Gesetzgeber mit neuen Regelungen und auf der anderen Seite werden in Betriebsprüfungen zunehmend kontroverse Diskussionen hinsichtlich der Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Kontext der Krise erwartet. Es muss in der Konsequenz erwartet werden, dass viele Gerichte und/oder Finanzbehörden im Rahmen von internationalen Streitbeilegungsverfahren bei Nichteinigung in Betriebsprüfungen die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes klären müssen. Wir gehen in diesem Werk explizit auf die genannten Aspekte der COVID-19-Krise ein und zeigen Lösungswege auf.

Eine weitere Herausforderung der heutigen Zeit ist die Digitalisierung von Geschäftsmodellen. Die OECD hat diese Entwicklung bereits in den OECD BEPS-Aktionspunkten aufgegriffen und plant nun die Einführung eines sog. Zwei-Säulenmodells (Pillar One und Pillar Two). Pillar One hat einen unmittelbaren Bezug zu Verrechnungspreisen und stellt die Vergütung von Marktstaaten in den Mittelpunkt, in denen die Konzerne keine physische Präsenz haben. Das Konzept wird voraussichtlich nur einige wenige Konzerne unmittelbar betreffen. Um dem Leser jedoch ein umfassendes Bild über aktuelle und zukünftige Entwicklungen zu geben, analysieren wir die möglichen Konsequenzen dieses Konzeptes der OECD für die multinationalen Konzerne.

Zuletzt sollte auch auf die zunehmende Bedeutung der Operationalisierung von Verrechnungspreisen in den Konzernen hingewiesen werden. Mit der »Operationalisierung« werden Fragestellungen zur Beziehung Price Setting und Outcome Testing, zur organisatorischen Verankerung von Verrechnungspreisabteilungen in den Konzernen, zur prozessualen Abbildung in bestehenden Prozessplattformen als auch zur Anbindung von Verrechnungspreissystemen an die Finanz-Reportingsysteme unter Einbeziehung von ERP-Systemen behandelt. Das vorliegende Werk versucht, soweit wie möglich Antworten auf diese Herausforderungen zu geben.

Das Handbuch »Internationale Verrechnungspreise« richtet sich an Praktiker und Studierende, die zu den verschiedenen Aspekten der Verrechnungspreise eine vertiefte Analyse suchen und gleichzeitig Lösungswege aufgezeigt bekommen wollen. Insofern ist die Gliederung des Buches sehr stark an den praxisrelevanten Fragestellungen ausgerichtet, gehen die Kapitel auf praxisbezogene Beispiele ein und fassen am Ende eines

jeden Abschnitts in Form von Leitsätzen die Kernaussagen zusammen.

Ein derart umfangreiches Vorhaben ist nicht ohne die Hilfe vieler Kolleginnen und Kollegen zu bewältigen. In diesem Zusammenhang möchten sich die Herausgeber insbesondere bei Stefanie und Nicole Cernic bedanken. Schließlich gebührt unser Dank auch unseren Familien, die immer wieder das notwendige Verständnis und die Nachsicht bei der Erstellung des Werkes erbracht haben.

Wir hoffen, dass dieses Praktikerhandbuch den Leser im beruflichen Alltag nicht nur als Nachschlagewerk unterstützt, sondern getreu dem einleitenden Zitat zum Denken anregt und zum konfliktfreien Lösen von Problemstellungen beiträgt.

Frankfurt/Stuttgart, März 2021
Jobst Wilmanns, Martin Renz

Inhaltsverzeichnis

[Cover](#)

[Titelblatt](#)

[Impressum](#)

[Vorwort](#)

[Abkürzungsverzeichnis](#)

[A Grundlagen](#)

[I. Bedeutung von Verrechnungspreisen in der Konzernpolitik](#)

[II. Verrechnungspreise als Bestandteil der Konzernorganisation](#)

[Anmerkungen](#)

[B Steuerliche Rahmenbedingungen](#)

[I. OECD-Musterabkommen, -richtlinien, -empfehlungen](#)

[II. EU Joint Transfer Pricing Forum](#)

[III. Steuerliche Rechtsgrundlagen in Deutschland](#)

[Anmerkungen](#)

[C Arten von Geschäftsbeziehungen](#)

[I. Geschäftsbeziehungen als Bestandteil eines Geschäftsmodells](#)

[II. Verrechnungspreise bei Warenlieferungen](#)

[III. Konzerninterne Dienstleistungen](#)

[IV. Pool-Konzept](#)

[V. Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens](#)

[VI. Finanzierungsleistungen](#)

Anmerkungen

D Immaterielle Werte

I. Überblick

II. Definition von »Intangible«

III. Zuordnung von Intangibles

IV. Markenverrechnung als Sondertatbestand

Anmerkungen

E Funktionsverlagerungen

I. Einführung

II. Regelungen zur Funktionsverlagerung nach § 1 Abs. 3 AStG

III. Transferpaket als Verrechnungspreis

IV. Bewertung einer Funktionsverlagerung

V. Die OECD-Regelungen zu Business Restructuring im Überblick

Anmerkungen

F Digitale Entwicklung und Einfluss auf Verrechnungspreissysteme

I. Einleitung

II. Kernthesen zum Einfluss der Digitalisierung auf die Verrechnungspreiswelt

III. Digitalisierung verändert die Wirtschaft

IV. Verrechnungspreisregelungen im Blickwinkel veränderter Rahmenbedingungen

V. Ausblick

Anmerkungen

G Betriebsstätten und Betriebsstättengewinnermittlung

I. Betriebsstätten im Blickwinkel der Industrien und Finanzverwaltungen

II. Überblick über das Besteuerungsrecht

III. Betriebsstättenbegriff und -begründung
IV. Zuordnung des Betriebsstättengewinns
V. Verrechnungspreisdokumentation und
Verfahrensgrundsätze in Betriebsstättenfällen
Anmerkungen

H Dokumentationsvorschriften

I. Inhalt und Auslegung der
Dokumentationsvorschriften
II. Die Angemessenheitsdokumentation
III. Dokumentation von außergewöhnlichen
Geschäftsvorfällen
IV. Dokumentationsstrategien
Anmerkungen

I Verrechnungspreise in der Verwaltungspraxis

I. Handlungsempfehlungen vor und während einer
Betriebsprüfung
II. Rechte und Pflichten von Steuerpflichtigem und
Betriebsprüfer
III. Betriebsprüfungsklassiker
IV. (Vorab-)Verständigungs- und Schiedsverfahren
Anmerkungen

J Operationalisierung von Verrechnungspreisen in den Konzernen

I. Transfer Pricing Life Cycle
II. Implementierung als Erfolgsfaktor
III. Organisatorische Rahmenfaktoren
IV. Schritte der Operationalisierung
V. Ausblick
Anmerkungen

Anhang: Country-Matrix

[Literaturverzeichnis](#)

[Stichwortverzeichnis](#)

[End User License Agreement](#)

Illustrationsverzeichnis

Kapitel A

[Abb. A.1: Internationale Präsenz deutscher Konzerne](#)

[Abb. A.2: Gründe der Internationalisierung von Konzernen](#)

[Abb. A.3: Typische Wertschöpfungskette](#)

[Abb. A.4: Verrechnungspreisregelungen in Deutschland](#)

[Abb. A.5: Prioritäten von steuerlichen Themen auf der Agenda des Managements...](#)

[Abb. A.6: Internationales Steuerumfeld;](#)

[Abb. A.7: Einfluss von Verrechnungspreisen auf die Erfolgsrechnung](#)

[Abb. A.8: Disposition von Funktionen und Wirtschaftsgütern](#)

[Abb. A.9: Gewinnverteilung im Konzern in Abhängigkeit von der Funktions- und...](#)

[Abb. A.10: Ertragssituation in Abhängigkeit von der Unternehmenscharakterisi...](#)

[Abb. A.11: Hilfs- und Hauptkostenstelle](#)

[Abb. A.12: Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung \(Beispiel\);](#)

[Abb. A.13: Reportingsysteme im Spannungsfeld verschiedener Einflussfaktoren...](#)

[Abb. A.14: Bestimmungsfaktoren der Funktions- und Risikoanalyse](#)

[Abb. A.15: Charakteristika der strategischen, taktischen und operativen Plan...](#)

[Abb. A.16: Matrixorganisation;](#)

[Abb. A.17: Delegation taktischer und operativer Entscheidungen;](#)

[Abb. A.18: Wertschöpfungskette unter Berücksichtigung von Einzahlungs-/Ausza...](#)

[Abb. A.19: Einzahlungs-/Auszahlungsüberschuss in Abhängigkeit der Wertschöpf...](#)

[Abb. A.20: Identifizierbarkeit von Geschäftsbeziehungen in Abhängigkeit vom ...](#)

[Abb. A.21: Wertschöpfungsbeitragsanalyse als Ausfluss von objektiven und sub...](#)

[Abb. A.22: Integration einer Verrechnungspreisorganisation in der Gesamtorga...](#)

[Abb. A.23: Anpassung der Verrechnungspreise anhand einer Plan/Ist-Analyse](#)

[Abb. A.24: Einfluss von Trends und Herausforderungen auf die Konzernstrategi...](#)

Kapitel B

[Abb. B.1: Ermittlung des Betrags A in zehn wesentlichen Schritten](#)

[Abb. B.2: Typische rechtliche Konzernstruktur](#)

[Abb. B.3: Typisches verrechnungsbezogenes Geschäftsmodell](#)

[Abb. B.4: Steuerliche Bewertungsmaßstäbe und ihre Anwendungsfelder](#)

[Abb. B.5: Bestimmungsfaktoren des Fremdvergleichs](#)

[Abb. B.6: Beispiel für einen beherrschenden Einfluss](#)

[Abb. B.7: Zusammenhang zwischen dem Funktions- und Risikoprofil, der Inhaber...](#)

[Abb. B.8: Zusammenhang zwischen Verrechnungspreismethode und Angemessenheits...](#)

[Abb. B.9: Verrechnungspreismethoden in Abhängigkeit der Ausprägung von Gesch...](#)

[Abb. B.10: Geschäftsmodell mit vielfachen Liefer- und Leistungsbeziehungen](#)

[Abb. B.11: Typisches Poolsystem](#)

[Abb. B.12: Zusammenhänge der Fremdvergleichsanalyse](#)

Kapitel C

[Abb. C.1: Einflussfaktoren einer Geschäftsmodellanalyse](#)

[Abb. C.2: Vorgehensweise bei einer Verrechnungspreisanalyse](#)

[Abb. C.3: Abgrenzung unterschiedlicher Formen von Fertigungsleistungen](#)

[Abb. C.4: Abgrenzung unterschiedlicher Vertriebsformen](#)

[Abb. C.5: Ausgangsfall – Typischer Konzernaufbau](#)

[Abb. C.6: Absauglizenzmechanismus](#)

[Abb. C.7: Beispiel »Wiederverkaufspreismethode auf Basis einer Zielnettorend...](#)

[Abb. C.8: Beispiel »Wiederverkaufspreismethode bei Verlusten des Herstellers...](#)

[Abb. C.9: Übersicht »Formen der Dienstleistungsverrechnung«](#)

[Abb. C.10: Übersicht verrechenbarer Dienstleistungen](#)

[Abb. C.11: Restriktionen verschiedener Dienstleistungsverrechnungsformen](#)

[Abb. C.12: Übersicht Bandbreiten Gewinnaufschläge im Bereich Dienstleistungen...](#)

[Abb. C.13: Abgrenzung »Low value-adding services« nach OECD](#)

[Abb. C.14: Physisches Cash-Pool System](#)

[Abb. C.15: Auswirkung der Konzernzugehörigkeit auf die Vergütung von Finanzi...](#)

[Abb. C.16: Creditratings entsprechend ausgewählter Ratingagenturen](#)

[Abb. C.17: Grundprinzipien zur Teilwertabschreibung auf Darlehensverhältniss...](#)

[Abb. C.18: Vernetzung Finanzierungsverhältnisse im Konzern](#)

Kapitel D

[Abb. D.1: Systematisierung des OECD-Begriffs Intangibles und die Implikation...](#)

[Abb. D.2: DEMPE-Funktionen gem. OECD-Leitlinien](#)

[Abb. D.3: Wege der Beeinflussung](#)

[Abb. D.4: Übersicht über die Bewertungsmethoden in Abhängigkeit von den Bewe...](#)

Kapitel E

[Abb. E.1: Gründe für Reorganisation in Konzernen](#)

[Abb. E.2: Entscheidungsorientierte Analyse der Funktionsverlagerung](#)

[Abb. E.3: Grundsystematik des hypothetischen Fremdvergleichs](#)

[Abb. E.4: Systematik der Transferpaketregelung](#)

[Abb. E.5: Preisbestimmung anhand der Ertragswertmethode⁶⁶](#)

[Abb. E.6: Direkte vs. indirekte Bewertung](#)

[Abb. E.7: Entwicklung der historischen Marktrisikoprämie](#)

[Abb. E.8: Entwicklung der Branchen-Betas⁹⁹](#)

[Abb. E.9: Rahmendaten des vorliegenden Beispiels](#)

[Abb. E.10: Berechnung der Kapitalkosten](#)

[Abb. E.11: Berechnung des Einigungsbereichs auf der Grundlage eines Prognose...](#)

[Abb. E.12: Berechnung des Einigungsbereichs auf der Grundlage eines unendlic...](#)

[Abb. E.13: Anwendung der Preisanpassungsklausel](#)

Kapitel F

[Abb. F.1: Systematisierung des OECD-Begriffs Intangibles und die Implikation...](#)

[Abb. F.2: Grundstruktur einer Netzwerkorganisation⁴⁷](#)

[Abb. F.3: Vorschläge der OECD zur Besteuerung der digitalen Wirtschaft; Quel...](#)

Kapitel G

[Abb. G.1: Kriterien der Betriebsstättenbegründung](#)

[Abb. G.2: Der »two-step-approach« der OECD](#)

[Abb. G.3: Funktionale Zusammenhänge des »two-step approach«](#)

Kapitel H

[Abb. H.1: Steuerliche Rahmenbedingungen](#)

[Abb. H.2: Dreiteiliger Dokumentationsansatz der OECD](#)

[Abb. H.3: Überblick Wertschöpfungskette D-Gruppe](#)

[Abb. H.4: Darstellung Wertschöpfungskette](#)

[Abb. H.5: Berechnung Wertschöpfungsbeitrag](#)

[Abb. H.6: Beispiel Funktions- und Risiko-Chart mit Wertschöpfungsbeiträgen](#)

[Abb. H.7: Chancen- und Risikoallokation verschiedener Unternehmenscharaktere...](#)

[Abb. H.8: Country-by-Country Berichtstabellen nach OECD](#)

[Abb. H.9: Anwendungsformen von Vermögens- und Kapitalrenditen](#)

[Abb. H.10: Länderübersicht – Akzeptanz ausländischer Vergleichsunternehmen b...](#)

[Abb. H.11: Übersicht Management von Verrechnungspreisrisiken](#)

[Abb. H.12: Übersicht Dokumentationsstrategien](#)

[Abb. H.13: Beispiel einer Dokumentationsstrategie](#)

Kapitel I

[Abb. I.1: Typischer Ablauf einer Verrechnungspreis-Betriebsprüfung](#)

[Abb. I.2: Betriebsprüfungssachverhalte – Häufigkeit und Bedeutung](#)

[Abb. I.3: Fallbeispiel – Kostenbasis bei Kostenaufschlagsmethode](#)

[Abb. I.4: Fall – Standortvorteile](#)

[Abb. I.5: Fall – Nachträgliche Preisanpassungen](#)

Kapitel J

[Abb. J.1: TP Life Cycle](#)

[Abb. J.2: Zusammenfassung der möglichen Korrekturmechanismen](#)

[Abb. J.3: Management Account versus Legal Account](#)

[Abb. J.4: Technologiebasierter Ansatz](#)

Abkürzungsverzeichnis

a. a. O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
AC	Arbitration Convention (Schiedsverfahren)
a. F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Arbeitskreis
AmtshilfeRLUmsG	Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorized OECD Approach
APA	Advance Pricing Agreement
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Az	Aktenzeichen
B2B	Business to Business
B2C	Business to Consumer
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BEPS	Base Erosion Profit Shifting
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BGBI	Bundesgesetzblatt
BilMoG	Bilanzmodernisierungsgesetz
BMF	Bundesministerium der Finanzen
bps	Basispunkte
BRIC-Staaten	Brasilien, Russland, Indien, China
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
Bsp.	Beispiel
BStBl	Bundesteuerblatt
BVerfG	Bundesverfassungsgericht

BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CAPM	Capital-Asset-Pricing-Model
CbC	Country by Country
CbCR	Country by Country Reporting
CCA	Cost Contribution Arrangements (Kostenumlagevereinbarungen)
CCCTB	Common Consolidated Corporate EU Tax Base
CTA	Covered Tax Agreement
CUP	Comparable Uncontrolled Price
CUT	Comparable Uncontrolled Transaction
D	Deutschland
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DCF-Methode	Discounted Cash-Flow-Methode
DEMPE	Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation
d. h.	das heißt
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
€	Euro
EBIT	Earnings before interest and tax
EDV	Elektronische Datenverarbeitung
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Fachzeitschrift)
ERP	Enterprise Resource Planning
EStG	Einkommenssteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union

EuGH	Europäischer Gerichtshof
EU JTPF	EU Joint Transfer Pricing Forum
evtl.	eventuell
f.	folgende
FAZ	Frankfurter Allgemeine Zeitung
F+E	Forschung und Entwicklung
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FinVerw	Finanzverwaltung
FN-IDW	Fachnachrichten des IDW (Zeitschrift)
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
GdPDU	Grundsätze zum Datenzugriff und zur Prüfbarkeit digitaler Unterlagen
GE	Geldeinheit
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbesteuergesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HB	Handelsbilanz
HGB	Handelsgesetzbuch
HR	Human Resources
Hrsg.	Herausgeber
HTVI	Hard to value intangibles
IAS	International Accounting Standards
IDEA	Interactive Data Extraction and Analysis
i. d. F.	in der Fassung

i. d. R.	in der Regel
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IF	G20/OECD Inclusive Framework
IFRS	International Financial Reporting Standards
ifst	Institut Finanzen und Steuern
inkl.	inklusive
InsO	Insolvenzordnung
IP	Intellectual Property (Immaterielles Vermögen)
i. S. d.	im Sinne des/der
ISO	International Standards Organisation
ISR	Internationale SteuerRundschau (Zeitschrift)
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
IT	Informationstechnik
i. V. m.	in Verbindung mit
IWB	Internationales Steuer- und Wirtschaftsrecht (Zeitschrift)
JStG	Jahressteuergesetz
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum (siehe auch EU JTPF)
KERT	Key Entrepreneurial Risk Taking
KPI	Key Performance Indicator
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
KVD	Key Value Driver
KWG	Gesetz über das Kreditwesen
Lit.	Littera (lateinisch für Buchstabe)
LRD	Limited Risk Distributor
Ltd.	Limited
MAP	Mutual Agreement Procedure (Verständigungsverfahren)
max.	maximal

Mio.	Million(en)
MK	Musterkommentar
MLI	Multilaterales Instrument
MoTC	Mark-up on Total Costs (Vollkostengewinnaufschlag)
Mrd.	Milliarden
m. w. N.	mit weiteren Nachweisen
Nr.	Nummer
o. a.	oben angeführt
OECD	Organisation for Economic Co-operation and Development (Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-RL	OECD Transfer Pricing Guidelines for multinational enterprises and tax administrations
o. g.	oben genannt
ORA	»Options Realistically Available«
§	Paragraf
%	Prozent
PC	Personal Computer
PL	Polen
PLI	Profi Level Indicators
PMS	Performance Measurement System
PR	Public Relations
PwC	PricewaterhouseCoopers
R	Richtlinie
R&D	Research and Development (Forschung und Entwicklung)
Rn	Randnummer
ROA	Return on Assets
ROCE	Return on Capital Employed

RoS	Return on Sales
S.	Seite
SEC	
sog.	sogenannte(n/r)
SP	Significant People
SPV	Special Purpose Vehicles (Zweckgesellschaften)
Sp.z.o.o.	Spółka z orgaaniczona odpowiedzialnoscia (polnische Rechtsform ähnlich GmbH)
StÄndG1992	Steueränderungsgesetz 1992 vom 25.2.1992, <i>BStBl.</i> I 1992, S. 297.
StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuern und Wirtschaft (Zeitschrift)
StVergAbG	Steuervergünstigungsabbaugesetz
TAB	Tax Amortisation Benefits
TMTR	Tax Management Transfer Pricing Report
TNMM	Transactional Net Margin Methode, Transaktionsbezogene Nettomargenmethode
TR	Türkei
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung (Zeitschrift)
u. E.	unseres Erachtens
UN	United Nations (Vereinte Nationen)
USA	United States of America
USP	Unique Selling Preposition (Alleinstellungsmerkmal)
usw.	und so weiter
u. U.	unter Umständen
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
VCT	Value Chain Transformation
Vgl.	Vergleiche

vs.	versus
VwG	Verwaltungsgrundsätze
VwG-Entsendung.	Verwaltungsgrundsätze- Arbeitnehmerentsendung
VwG-Verf.	Verwaltungsgrundsätze-Verfahren
z. B.	zum Beispiel
zzgl.	zuzüglich

A

Grundlagen

(Jobst Wilmanns)

I. Bedeutung von Verrechnungspreisen in der Konzernpolitik

1. Einleitung

Der Erfolg international operierender Konzerne hängt zunehmend davon ab, wie diese auf internationale Entwicklungen reagieren und in welcher Form sie in der Lage sind, den Anforderungen der lokalen Märkte und den hiermit verbundenen Bedingungen gerecht zu werden. Beim Vergleich von Konzernabschlüssen international operierender Unternehmensgruppen vor zehn Jahren mit denen von heute können folgende Feststellungen getroffen werden:

- Die Konzerne sind mittlerweile fast durchgehend auf allen Kontinenten präsent.
- Die Wertschöpfungsketten sind zunehmend internationalisiert worden, d. h. neben den Vertriebstätigkeiten können zunehmend vernetzte Produktions- sowie Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten vorgefunden werden.
- Der Sitz des Konzern-Headquarters bedeutet nicht uneingeschränkt, dass hier gleichermaßen der Strategieträger der Geschäftstätigkeiten sitzt. Es kann beobachtet werden, dass sich zunehmend auch die Geschäftsführung von Unternehmen virtualisiert und diese vielfach international verteilt an den Orten wiederzufinden sind, wo die Treiber des Wertschöpfungserfolgs sitzen. In der digitalen Welt ist dies vielfach Silicon Valley, bei der Bedeutung von Absatzmärkten ist dies z. B. China.

In [Abbildung A.1](#) wird nochmals exemplarisch anhand der DAX-30 Werte dargestellt, wie deutsche Konzerne ihre Geschäftstätigkeit zunehmend auf ausländische Märkte ausdehnen.

Umsatz DAX-Konzerne
2016 in Milliarden €
(Wachstum seit 2012 in
Klammern)

Anzahl Mitarbeiter DAX-
Unternehmen 2016 in Mio.
(Wachstum seit 2012 in
Klammern)

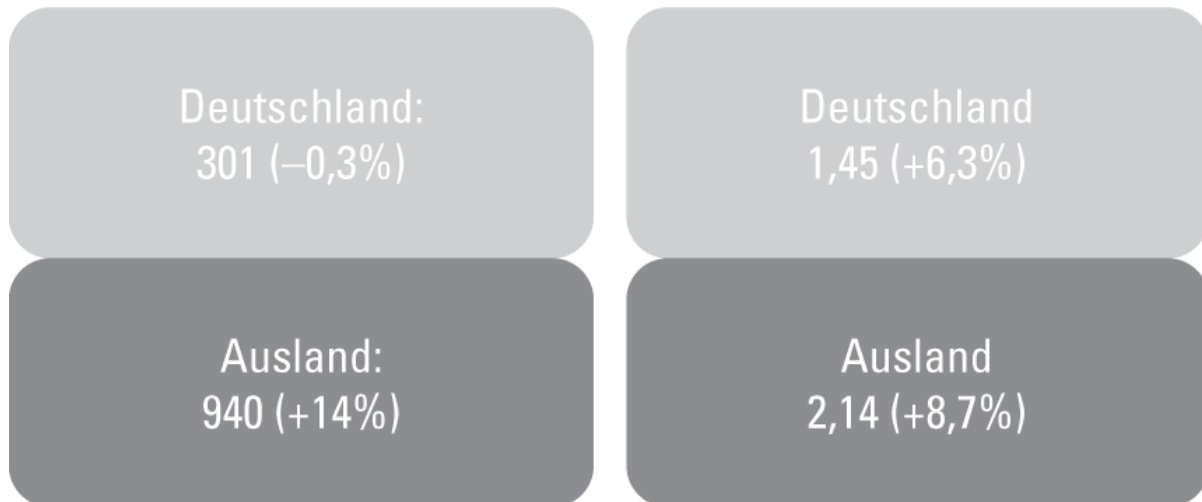


Abb. A.1: Internationale Präsenz deutscher Konzerne

Im Zusammenhang mit der Internationalisierung von Konzernen sind zum einen die Märkte und die hiermit verbundenen Bedingungen zu analysieren, zum anderen die Einflussfaktoren, die die Konzerne mehr oder weniger dazu zwingen, den Weg ins Ausland zu gehen.

Die Märkte sind im Wesentlichen in vier Segmente zu unterscheiden:

1. **Absatzmärkte:** Während die traditionellen Industrienationen wie u. a. die europäischen Länder, Nordamerika, Japan sich in einer Phase von eher niedrigen bis hin zu moderat steigenden Zuwächsen des Bruttosozialproduktes befinden, realisieren die sich entwickelnden Länder, wie insbesondere die sog. BRICSTA-Staaten (Brasilien, Russland, Indien, China, Türkei, Süd-Afrika) in einer Mehrperiodenbetrachtung höhere Wachstumsraten. Dies liegt zum einen an politischen Veränderungen, zum anderen aber auch an der Veränderung makroökonomischer Bedingungen. Vielfach sind die Konzerne nicht mehr in der Lage in den historisch angestammten Ländern die von den Anteilseignern erwarteten Renditen zu realisieren. Sowohl die kulturellen und sprachlichen Bedingungen, als auch die Ansprüche der Kunden erfordern ein starkes Vertriebsnetzwerk (extern, intern aber auch digital) der Konzerne in den Ländern. Mit ihrem Erfolg auf den Absatzmärkten sind die Konzerne in der Lage, durch hieraus resultierende mengenbezogene Kostendegressionseffekte entsprechende Wettbewerbsvorteile zu realisieren. Des Weiteren ist bereits heute erkennbar, dass der Kontinent Afrika zunehmend im Fokus von Marktstrategen sein wird.
2. **Beschaffungsmärkte:** Diese sind gekennzeichnet durch eine zunehmende Knappheit an Gütern und Ressourcen sowie hiermit verbundenen Preisexplosionen. Der Konsument spürt diese insgesamt anhand der Inflation,

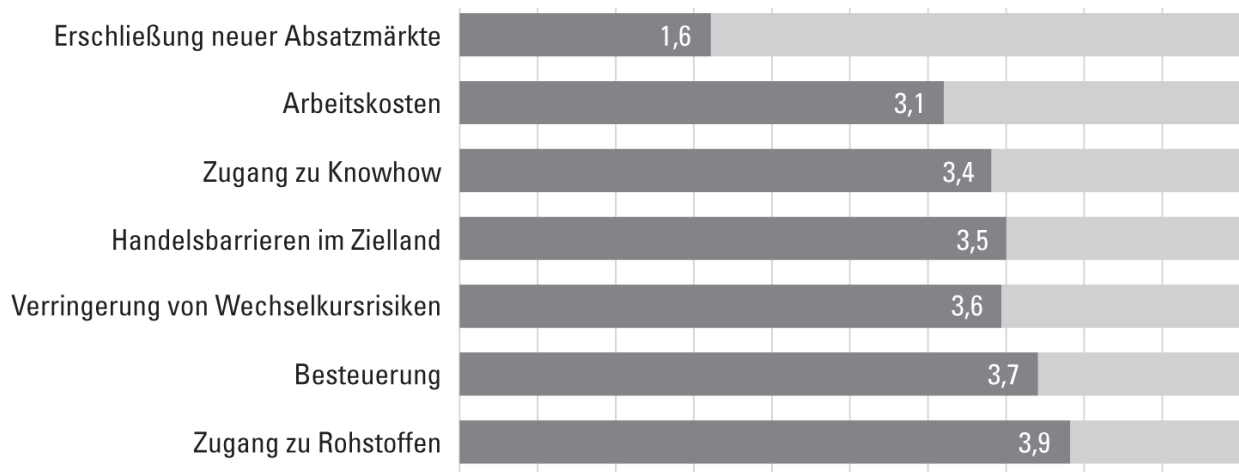
aber insbesondere unmittelbar anhand gestiegener Öl- und Energiepreise. Die verschiedenen Branchen greifen auf sehr unterschiedliche Bezugsquellen zurück.

Beschaffungsmärkte bedeuten nicht nur Zugang zu Ressourcen im Sinne von Rohstoffen, sondern auch die Verfügbarkeit von qualitativem Personal, beispielsweise in Branchen wie der IT-Industrie oder auch in ingenieurlastigen Industrien. Konzerne richten zunehmend Wertschöpfungsketten nach dem Kriterium »Verfügbarkeit von qualifiziertem Personal« aus. Beispiele hierfür sind das Silicon Valley sowie Indien, wo sich die IT-Branche angesiedelt hat, oder auch Biotech-Zentren, wie z.B. in Martinsried bei München.

In Konzernabschlüssen ist anhand der Kennzahl *Materialeinsatz zu Umsatz* erkennbar, dass eine zunehmende starke Abhängigkeit zu den Beschaffungsmärkten besteht und dies eine der maßgeblichen kritischen Erfolgsfaktoren für Konzerne ist. Strategisch haben bereits heute Staaten und Konzerne damit begonnen, sich Ressourcenquellen langfristig zu sichern oder entsprechende Substitutionsmöglichkeiten bspw. durch synthetische Herstellungsprozesse zu evaluieren.

3. *Kapitalmärkte*: Bei den Kapitalmärkten ist zu differenzieren zwischen den unterschiedlichen Anteilseignermärkten und den Märkten von Fremdkapitalgebern. Durch die zunehmende Zentralisierung von Finanzierungsfunktionen in den Konzernen verlieren kleinere regionale Finanzgeber zunehmend an Bedeutung, während globale Finanzgeber für die Konzerne an Bedeutung gewinnen.
4. *Innovationsmärkte*: Konzerne werden zunehmend von den rasant verändernden Anforderungen der Märkte, insbesondere der Kapitalmärkte beeinflusst. Die Produktlebenszyklen verkürzen sich zunehmend und nicht mehr die Frage, wer ist Weltmarktführer in seinem Marktsegment heute, sondern wer ist Innovationsführer in seinem Marktsegment morgen, bestimmt die Zukunft eines Konzerns. Viele Konzerne in der Telekommunikations- und Unterhaltungsbranche haben aufgrund der mangelnden Innovationsfähigkeit ihre Marktführerschaft verloren und sind entweder in die Insolvenz gegangen oder übernommen worden. Laut einer Umfrage einer bekannten Unternehmensberatung sind 34% der Ansicht, dass ihr heutiges Geschäftsmodell sich in einem Zeitraum von zwei bis drei Jahren fundamental ändern wird. Vor allem die Anbieter von Telekommunikations-Dienstleistungen und von Energie gehen zu 60% bzw. zu 50% davon aus, dass sie innerhalb der nächsten sechs Jahre ein »fundamental anderes Geschäftsmodell« fahren werden als heute.¹ Für die Konzerne geht es zunehmend um weltweite Vernetzungen mit Innovationsträgern wie Universitäten und Start-up-Unternehmen, um sich frühzeitig den Zugang zu technischen und marktbezogenen Ideen und Wissen zu sichern.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass international operierende Konzerne auf der einen Seite evaluieren, wie sie neue Märkte erschließen und Marktanteile in bestehenden Märkten ausweiten können, und auf der anderen Seite den Zugang zu essentiellen Beschaffungs- sowie Innovationsmärkten strategisch sichern und zugleich Kosten im Zusammenhang mit der Beschaffung, der Herstellung der Produkte sowie der Logistik stabil halten bzw. senken können. In diesem Kontext analysiert das Management Standortfragen und Möglichkeiten der Optimierung der effektiven Konzernsteuerquote (vgl. [Abbildung A.2](#)).



Bedeutung des Faktors auf einer Skala von 1 (sehr große Bedeutung) bis 5 (keine Bedeutung)

Abb. A.2: Gründe der Internationalisierung von Konzernen

Leitsatz

Der unbeschränkte Zugang zu den verschiedenen Märkten ist für die Konzerne von maßgeblicher Bedeutung für die Nachhaltigkeit des Geschäftserfolgs. Die Konzerne richten strategische Entscheidungen, Organisationsstrukturen und Wertschöpfungsketten unter Einbeziehung von Digitalisierungsstrategien hiernach aus. Der Lebenszyklus von Konzernen hängt maßgeblich von der globalen Vernetzung, der hiermit verbundenen marktbezogenen Präsenz sowie der Veränderungsfähigkeit dieser ab.

2. Verrechnungspreise als Schnittstelle zwischen Unternehmensführung und Steuerquote

2.1 Konzerninterne Wertschöpfungsketten und die Relevanz von Verrechnungspreisen

Konzerne internationalisieren ihre Wertschöpfungskette – wie bereits oben dargestellt – aus diversen Gründen. Hiermit verbunden ist entweder die Gründung eigenständiger rechtlicher Einheiten, die Begründung von Betriebsstätten, die Gründung von Repräsentanzen und/oder die Strukturierungen von digitalen Präsenzen in den jeweiligen Ländern. In all den Fällen, in denen es sich um konzerninterne Organisationseinheiten handelt und diese in die konzerninternen Wertschöpfungsketten direkt oder indirekt eingebettet sind, wird das Interesse der Finanzbehörden geweckt, sicherzustellen, dass der Ort, an dem steuerpflichtige Gewinne ausgewiesen werden, mit dem Ort, an dem die tatsächliche wirtschaftliche Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung stattfindet, übereinstimmt. Die Finanzbehörden haben ein gesteigertes Interesse, zu verstehen, wie der »Gewinnkuchen« eines Konzerns sich zwischen den aktiv am Wertschöpfungsprozess beteiligten Ländern aufteilt. Es ist jedoch auch von Bedeutung, dass die Finanzbehörden gleichermaßen verstehen, dass die Geschäftsleiter von Konzernen und Unternehmen die Unternehmensstrategie am Konzerninteresse und zum Wohl

des Konzerns auszurichten haben, um eine langfristige Rentabilität des Konzerns zu sichern.²

Sobald ein grenzüberschreitender Liefer- oder Leistungsaustausch zwischen Unternehmen oder Organisationseinheiten eines Konzerns vorliegt, stellt sich die Frage der Vergütung dieser Transaktion. In der steuerlichen Sprache wird für den Liefer- und Leistungsaustausch der Begriff »Geschäftsvorfall« und für die Vergütung dieser der Begriff »Verrechnungspreise« verwendet. Der Begriff »Geschäftsvorfall« bezieht sich nicht nur auf Beziehungen zwischen rechtlichen Konzerneinheiten, sondern auch auf quasi vorhandene Leistungsbeziehungen zwischen nicht rechtlich selbstständig agierenden Konzerneinheiten, bei denen streng genommen kein rechtlicher Leistungsaustausch zugrunde liegt, wie z. B.

- Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, da diesen keine rechtliche Vereinbarung zugrunde liegt, oder
- Umlagesysteme: Unternehmen eines Konzerns schließen sich zu einer Gemeinschaft (fiktive Art einer BGB-Gesellschaft) zusammen, um im gemeinsamen Interesse durch Zusammenwirken in einem Pool Leistungen zu erlangen bzw. zu erbringen.³ Ein Beispiel hierfür ist ein Forschungs- und Entwicklungspool, in dem jeder Teilnehmer die Ergebnisse verwertet.

Typische Geschäftsvorfälle sind:

- Lieferungen von Gütern;
- Erbringung von Dienstleistungen;
- Vereinbarung von Finanzierungsverhältnissen (auch Gewährung von Sicherheiten);
- Entsendung von Mitarbeitern;
- Lizenzierung von immateriellen Wirtschaftsgütern;
- Leasing von materiellen unbeweglichen oder beweglichen Wirtschaftsgütern;
- Verkauf von Forderungen (Factoring).

In [Abbildung A.3](#) wird auf einer funktionellen Betrachtungsweise eine typische konzerninterne Wertschöpfungskette dargestellt.

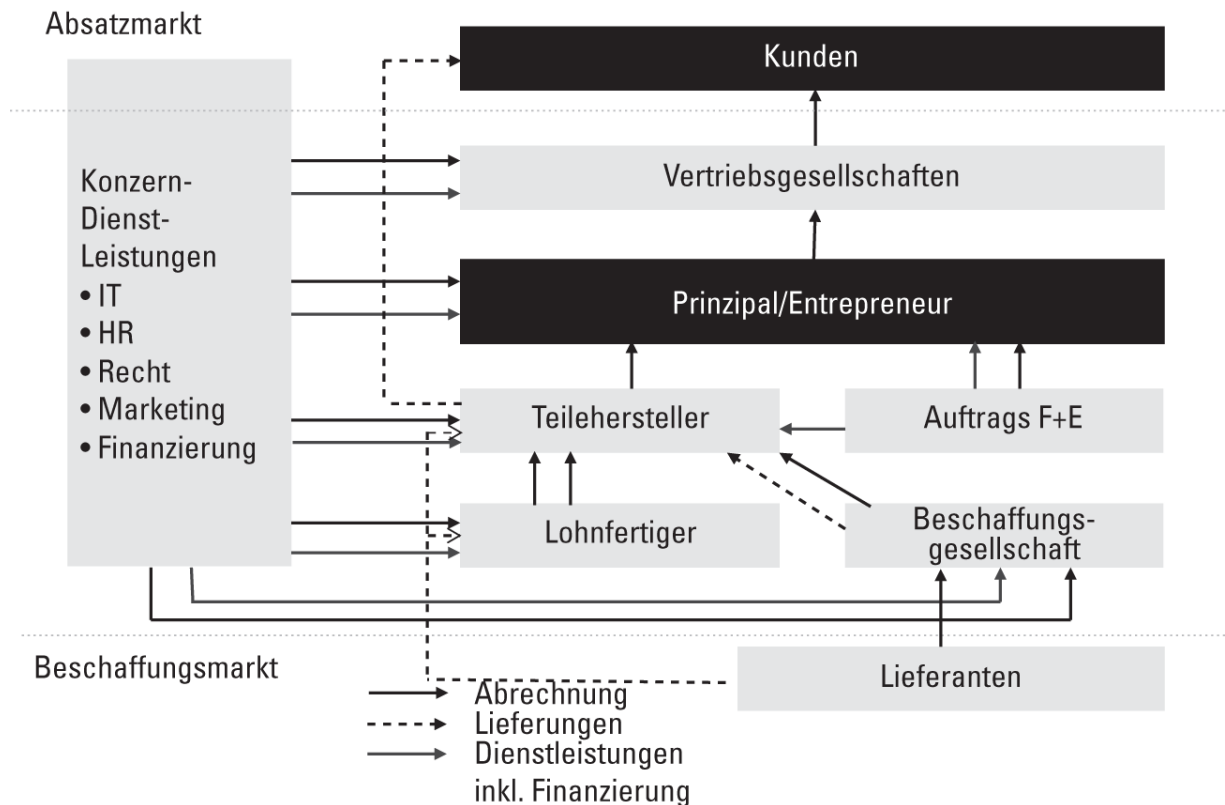


Abb. A.3: Typische Wertschöpfungskette

Zu beachten ist, dass auch Restrukturierungen von Geschäftsmodellen bzw. Wertschöpfungsketten sich zu einer Geschäftsbeziehung verdichten können.

Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn mit der Restrukturierung Wirtschaftsgüter oder konkrete Vorteile von einem verbundenen Unternehmen an ein anderes Konzernunternehmen übertragen werden, wie z. B.

- Produktionsfunktionen und hiermit verbundenes Knowhow;
- Vertriebsfunktionen und der hiermit verbundene Kundenstamm an eine andere Konzerneinheit.

Die Vergütung der Geschäftsvorfälle zwischen den Konzerneinheiten erfolgt anhand der sog. Verrechnungspreise. Da in der überwiegenden Anzahl der Fälle regelmäßig kein direkter Marktpreis ermittelbar ist, wird der Verrechnungspreis zweckorientiert festgelegt. Die Bestimmung erfolgt entweder

- *marktorientiert*: Zum Beispiel wird der Wiederverkaufspreis, d. h. der Verrechnungspreis abgeleitet vom Marktpreis abzüglich einer Marge;
- *kostenorientiert*: Auf der Grundlage der angefallenen Kosten wird der Verrechnungspreis ermittelt, oder
- *gewinnorientiert*: Die Vertragspartner teilen sich den realisierten Gewinn nach bestimmten Regeln auf.

Die Regelung der Verrechnung wird als Verrechnungspreismethode bezeichnet. Mit der Auswahl der Verrechnungspreismethode wird bestimmt, wer im Konzern die sog.