

Björn Heidecke  
Richard Schmidtke  
Jobst Wilmanns *Hrsg.*

# Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise

Rechtsgrundlagen, Bewertungen, Praxistipps

**Deloitte.**



Springer Gabler

---

# Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise

---

Björn Heidecke · Richard Schmidtke  
Jobst Wilmanns  
(Hrsg.)

# Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise

Rechtsgrundlagen, Bewertungen, Praxistipps

*Herausgeber*  
Björn Heidecke  
Hamburg, Deutschland

Jobst Wilmanns  
Frankfurt/Main, Deutschland

Richard Schmidtke  
München, Deutschland

ISBN 978-3-658-09025-8      ISBN 978-3-658-09026-5 (eBook)  
DOI 10.1007/978-3-658-09026-5

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

Springer Gabler

© Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH 2017

Das Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Jede 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 Gabler ist Teil von Springer Nature

Die eingetragene Gesellschaft ist Springer Fachmedien Wiesbaden GmbH

Die Anschrift der Gesellschaft ist: Abraham-Lincoln-Str. 46, 65189 Wiesbaden, Germany

---

## Vorwort

*Zu wissen, was man weiß,  
und zu wissen, was man tut,  
das ist Wissen.  
Konfuzius*

Konzernsteuerpolitik hat in den letzten Jahren weltweit das Interesse der Öffentlichkeit auf sich gezogen. Es vergeht kaum eine Woche, in der nicht investigative Journalisten und Organisationen die Steuerpolitik international agierender Konzerne untersuchen und veröffentlichen. Die Finanzorganisation multinationaler Unternehmen steht somit nicht nur vor der Herausforderung, steuerliche Sachverhalte gegenüber den jeweiligen Finanzverwaltungen zu verteidigen, sondern vielmehr die Konzerne vor Reputationsschäden zu schützen. Dort, wo die Grenzen zwischen Legalität und Legitimität ausgereizt werden, gilt ein besonderes öffentliches Interesse. Die Gefahr derart öffentlich geführter Diskussionen ist die Pauschalierung und somit das Risiko – trotz einer seriösen Konzernsteuerpolitik – mit in den Strudel der Diskussionen gezogen zu werden. Umso wichtiger erscheint es, die Rahmenbedingungen und die Parameter einer Konzernsteuerstrategie zu verstehen, um diese beurteilen zu können.

Basierend auf den G-20-Beschlüssen in St. Petersburg im Jahr 2012 hat die OECD Empfehlungen im Rahmen der sog. BEPS-Aktionspunkte verabschiedet, die nun über die verschiedenen Handlungsebenen (nationales Recht, Völkerrecht, EU-Recht) umgesetzt werden sollen. Martin Kreienbaum, Leiter der Unterabteilung für internationales Steuerrecht des Bundesministerium für Finanzen, beschrieb auf dem 4. BMF-Symposium zur internationalen Steuerpolitik am 27. November 2015 die Umsetzung des BEPS-Aktionsplans wie folgt: „Auf die Globalisierung der Wirtschaft folgt nun die Globalisierung der steuerpolitischen Entscheidungen mit einer Globalisierung der Steuerverwaltungen als nächstem Schritt.“ Kernziele der BEPS-Aktionspunkte sind die Schaffung von internationaler Abstimmung, um beispielsweise weiße Einkünfte zu vermeiden, die

Erfüllung von Substanzanforderungen sowie eine erhöhte Transparenz, beispielsweise durch Informationssautausch zwischen den Finanzverwaltungen.

Vorboten des BEPS-Aktionsplans waren nach Einführung der Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften im Jahr 2003 sowie anschließend die international erstmaligen gesetzlichen Regelungen zur Funktionsverlagerung. Auch dieser Weg hin zum neu gefassten § 1 Abs. 3 AStG im Rahmen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 war geprägt von der öffentlichen Vermutung, dass Umstrukturierungen in Konzernen vielfach steuerlich getrieben sind. Die OECD ergänzte in Folge einer international intensiven Auseinandersetzung zum Thema Funktionsverlagerung die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien um das Kap. 5 „Business Restructuring“. In beiden Regelungen stehen im Fokus der Betrachtung die Fragen nach der definitorischen Abgrenzung der Begriffe „Funktionsverlagerung“ bzw. „Business Restructuring“, der Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs sowie in der Folge die Bewertung etwaiger steuerlicher Ausgleichszahlungen. In der Praxis hat sich mittlerweile erwiesen, dass sich die steuerlichen Konsequenzen von konzerninternen Umstrukturierungen zunehmend investitionshemmend auswirken. Es muss jedoch auch von der Finanzverwaltung, den Gesetzgebern und Steuerorganisationen sowie der OECD in Betracht gezogen werden, dass Konzerne im Kontext permanent veränderter Rahmenbedingungen, wie z. B. gegenwärtig die digitale Revolution, und der Erhaltung der Wettbewerbsfähigkeit gezwungen sind, sich immer wieder neu zu erfinden und somit bestehende Strukturen in Fragen zu stellen. Nicht nur sondern insbesondere auch in Deutschland wird das Thema „Vorliegen einer Funktionsverlagerung“ in laufenden Betriebsprüfungen verstärkt – auch teilweise aggressiv – aufgegriffen. In vielen Fällen werden pauschalierte Vermutungen bei Veränderungen von konzerninternen Wertschöpfungsketten angestellt, ohne dass weder eine eingehende betriebswirtschaftliche Untersuchung noch eine ausreichende Auseinandersetzung mit dem vorhandenen steuerlichen Regelungswerk vorgenommen wird. Sowohl durch die bestehende Betriebsprüfungspraxis als auch durch die Umsetzung der OECD-Maßnahmen zu BEPS ist mit einer erheblichen Zunahme an Doppelbesteuerungen im Kontext von konzerninternen Umstrukturierungen und der hiermit verbundenen Anwendung der Regelungen zur Funktionsverlagerung zu rechnen.

Im vorliegenden Handbuch „Funktionsverlagerung und Verrechnungspreise“ haben sich interdisziplinär erfahrene und mit der Praxis verbundene Verrechnungspreisexperten, Rechtsanwälte, Unternehmensberater, Industrievertreter und Vertreter der Finanzverwaltung mit dem Themenkomplex „Funktionsverlagerung“ befasst und systematisch die betriebswirtschaftlichen Grundlagen, die steuerlichen und rechtlichen Regelungen, Bewertungsaspekte sowie die hiermit verbundenen Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen analysiert. In den Kapiteln setzen sich die Autoren kritisch mit den Fragen auseinander, wann eine Funktionsverlagerung vorliegt und welche steuerlichen Konsequenzen hieraus erwachsen. Es wurde bewusst eine praxisbezogene Darstellung gewählt, in der auch Erfahrungen und Implikationen zu Wort kommen. Am Ende des Handbuches geben Entscheidungsträger aus verschiedenen Industrien sowie Vertreter der Finanzverwaltung Einschätzungen und Erfahrungen im praktischen Umgang mit dem Thema Funktionsverlagerung.

Insofern ist das Ziel dieses Praxishandbuchs, den Leser umfassend interdisziplinär zu Fragestellungen im Kontext von Funktionsverlagerungen zu informieren, bei konzerninternen Umstrukturierungen Handlungsoptionen aufzuzeigen sowie aus der betriebswirtschaftlichen, der steuerlichen und rechtlichen Sichtweise zu begleiten. Es ist unvermeidlich im Publikationsprozess einem Zeitpunkt zu definieren, nachdem keine Änderungen in Rechtsprechung und Gesetzesentwicklung mehr berücksichtigt werden können. Diese 1. Auflage reklamiert als Redaktionsschluss den 01.06.2016. Der Aufbau und die Inhalte dieser Publikation sind in Anlehnung an die von Konfuzius formulierte Weisheit „Zu wissen, was man weiß, und zu wissen, was man tut, das ist Wissen.“ ausgerichtet.

Das vorliegende Buch wäre ohne die sehr gute Zusammenarbeit mit dem Springer Verlag, insbesondere ohne die Unterstützung von Herrn Andreas Funk, Frau Anna Pietras und Frau Sylvia Meier, nicht zustande gekommen. Besonderer Dank gilt den Unternehmensvertretern sowie der Finanzverwaltung für ihre Bereitschaft und ihre Zeit, den Fokus dieses Handbuchs im Rahmen von Interviews zu reflektieren. Zu nennen sind hier Frau Dr. Menninger, Herr Dr. Bremer, Herr Dr. Lagarden, Herr Kuckhoff und Herr Naumann. Des Weiteren möchten wir uns ganz herzlich bei den Kolleginnen und Kollegen Dr. Michèle Weynandt, Dr. Katharina Crössmann, Angelina Schulmeister, Regina Götz, Daniela Griese sowie dem Deloitte-Marketing-Team für die sehr konstruktive und kritische Unterstützung bedanken, die einen effizienten Umsetzungsprozess dieses Handbuchs ermöglicht haben.

Für Anregungen und Hinweise sind wir dankbar. Wir freuen uns auf einen spannenden Austausch und wünschen Ihnen eine interessante Lektüre.

Hamburg, Deutschland  
München, Deutschland  
Frankfurt/Main, Deutschland  
Juni 2016

Björn Heidecke  
Richard Schmidtke  
Jobst Wilmanns

---

# Inhaltsverzeichnis

|          |   |    |
|----------|---|----|
| <b>1</b> | <b>Verrechnungspreise bei Umstrukturierungen</b> .....                                | 1  |
|          | Björn Heidecke und Heike Schenkelberg   |    |
| 1.1      | Einleitung .....  | 1  |
| 1.2      | Verrechnungspreisthemen bei Umstrukturierungen .....                                  | 2  |
| 1.2.1    | Verrechnungspreisthemen .....   | 4  |
| 1.2.2    | Ergänzende allgemeine steuerliche Themen .....  | 10 |
| 1.3      | Zusammenfassung: Praxistipp. ....   | 15 |
|          | Literatur .....   | 16 |
| <b>2</b> | <b>Betriebswirtschaftliche Grundlagen zu Umstrukturierungen</b> .....                 | 19 |
|          | Björn Heidecke, Andreas Süß und Christine Hoefler                                     |    |
| 2.1      | Betriebswirtschaftliche Realitäten. ....  | 19 |
| 2.2      | Umstrukturierung – Umwandlung – Sanierung – Restrukturierung? ...                     | 20 |
| 2.3      | Theoretischer Rahmen: Ein Struktur-Prozess-Modell<br>der Umstrukturierung .....       | 22 |
| 2.3.1    | Strukturdimension .....   | 22 |
| 2.3.2    | Zieldimension .....   | 32 |
| 2.3.3    | Prozessdimension .....  | 34 |
| 2.4      | Praktische Anwendung: Implikationen für Bewertungen<br>von Funktionsverlagerung. .... | 37 |
| 2.5      | Praxisbeispiel Prozessebene: Deloitte-Value-Pyramide .....                            | 39 |
| 2.5.1    | Strategische Alternativen. ....   | 40 |
| 2.5.2    | Methodik .....  | 42 |
| 2.6      | Zusammenfassung. ....   | 49 |
|          | Literatur .....   | 50 |
| <b>3</b> | <b>Gesellschaftsrechtliche Grundlagen einer Umstrukturierung</b> .....                | 53 |
|          | Felix Felleisen und Maximilian Backhaus   |    |
| 3.1      | Einführung. ....  | 54 |
| 3.2      | Umstrukturierungsvorgänge auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage ...                  | 56 |

|          |   |           |
|----------|---|-----------|
| 3.2.1    | Die gesellschaftsrechtlichen Umwandlungsmöglichkeiten . . . . .   | 56        |
| 3.2.2    | Grenzüberschreitende Sitzverlegung . . . . .  | 64        |
| 3.2.3    | Sonstige gesellschaftsrechtlich geprägte<br>Umstrukturierungsmöglichkeiten . . . . .                      | 68        |
| 3.3      | Umstrukturierungsvorgänge auf vertraglicher Grundlage. . . . .  | 70        |
| 3.3.1    | Einleitung. . . . .   | 70        |
| 3.3.2    | Grundlagen zur Gestaltung einer vertraglichen<br>Umstrukturierung. . . . .                                | 71        |
| 3.3.3    | Entschädigung, Ausgleich und Schadensersatz bei<br>vertraglichen Umstrukturierungen. . . . .              | 72        |
| 3.4      | Haftungsrisiken für Gesellschafter und Unternehmensleitung<br>bei Umstrukturierungen. . . . .             | 73        |
| 3.5      | Arbeitsrechtliche Konsequenzen von Umstrukturierungen. . . . .  | 74        |
| 3.6      | Sonstige rechtliche Themen im Zusammenhang mit<br>Umstrukturierungsvorgängen . . . . .                    | 77        |
|          | Literatur . . . . .   | 78        |
| <b>4</b> | <b>Steuerrechtliche Rahmenbedingungen von Funktionsverlagerungen. . . . .</b>                             | <b>81</b> |
|          | Michael Puls und Christina Storm  |           |
| 4.1      | Einleitung . . . . .  | 81        |
| 4.2      | Tatbestandsmerkmale einer Funktionsverlagerung . . . . .  | 83        |
| 4.2.1    | Überblick . . . . .   | 83        |
| 4.2.2    | Begriff der Funktion . . . . .  | 84        |
| 4.2.3    | Ausprägungsformen einer Funktionsverlagerung . . . . .  | 88        |
| 4.2.4    | Negativabgrenzung . . . . .   | 91        |
| 4.2.5    | Beispielhafte Fallgestaltungen einer Funktionsverlagerung . . . . .                                       | 94        |
| 4.3      | Transferpaket und Bewertungsansatz . . . . .  | 97        |
| 4.3.1    | Tatsächlicher Fremdvergleich . . . . .  | 97        |
| 4.3.2    | Einzelbewertung als Ausnahme. . . . .   | 97        |
| 4.3.3    | Hypothetischer Fremdvergleich. . . . .  | 100       |
| 4.4      | Weitere praktische Überlegungen . . . . .   | 104       |
| 4.4.1    | Zivilrechtliche Schadenersatz- bzw. Ausgleichsansprüche<br>als Transferpaketersatz (§ 8 FVerlV) . . . . . | 104       |
| 4.4.2    | Preisanpassungsregelung. . . . .  | 104       |
| 4.4.3    | Gestaltungsoption: Lizenzierung des Transferpakets . . . . .  | 105       |
| 4.4.4    | Funktionsverlagerung innerhalb<br>Deutschlands – Anwendbarkeit der Geschäftschancenlehre . . . . .        | 106       |
|          | Literatur . . . . .   | 107       |

|          |   |     |
|----------|---|-----|
| <b>5</b> | <b>Business Restructurings aus Perspektive der OECD und aktuelle BEPS-Entwicklungen</b> . . . . .                         | 111 |
|          | Silke Lappé, Paul Chao und Michèle Weynandt   |     |
| 5.1      | Einführung . . . . .  | 111 |
| 5.2      | Business Restructurings im Sinne der OECD . . . . .   | 112 |
| 5.2.1    | Definition der Funktionsverlagerung bzw. Umstrukturierung. . .  | 113 |
| 5.2.2    | Die Anwendung des Fremdvergleichsmaßstabs . . . . .   | 113 |
| 5.2.3    | Die Systematik zur Bestimmung einer fremdüblichen Vergütung. . . . .  | 115 |
| 5.2.4    | Überblick über die sonstigen Themengebiete in Kap. 9 OECD-Verrechnungspreisrichtlinien . . . . .                          | 121 |
| 5.3      | Der BEPS-Aktionsplan der OECD . . . . .   | 123 |
| 5.3.1    | Einführung . . . . .  | 123 |
| 5.3.2    | Hintergründe zum BEPS-Aktionsplan . . . . .   | 124 |
| 5.3.3    | Aufbau und Inhalt der einzelnen Maßnahmen. . . . .  | 127 |
| 5.3.4    | Ausblick/Umsetzung in nationales Recht . . . . .  | 136 |
| 5.4      | Anwendungsbereich: BEPS und die Digitale Wirtschaft . . . . .   | 143 |
| 5.4.1    | Hintergrund und Problemstellung . . . . .   | 144 |
| 5.4.2    | Diskutierte Lösungsansätze . . . . .  | 145 |
|          | Literatur . . . . .   | 147 |
| <b>6</b> | <b>Transferpaketbewertung</b> . . . . .   | 149 |
|          | Richard Schmidtke, Heike Schenkelberg und Florian Eger  |     |
| 6.1      | Grundprinzipien bei der Transferpaketbewertung bei Funktionsverlagerungen . . . . .                                       | 149 |
| 6.1.1    | Bewertungsobjekt und Bewertungsmaßstäbe . . . . .   | 150 |
| 6.1.2    | Grundsätze der Transferpaketbewertung nach § 1 Abs. 3 AStG – hypothetischer Fremdvergleich als Bewertungsmethode. . . . . | 152 |
| 6.2      | Transferpaketbewertung gemäß den Vorgaben der Finanzverwaltung . . . . .  | 155 |
| 6.2.1    | Grundlegende Elemente der Transferpaketbewertung – Übersicht . . . . .  | 156 |
| 6.2.2    | Bestimmung der Gewinnpotenziale und Barwertermittlung . . . . .   | 156 |
| 6.2.3    | Kapitalisierungszeitraum . . . . .  | 160 |
| 6.2.4    | Kapitalisierungszinssatz . . . . .  | 161 |
| 6.2.5    | Berücksichtigung von Steuereffekten . . . . .   | 163 |
| 6.2.6    | Bestimmung eines Wertes im Einigungsbereich . . . . .   | 165 |
| 6.2.7    | Bewertung eines Transferpakets – Anwendungsbeispiel BMF-Schreiben FV . . . . .  | 165 |

|          |  |            |
|----------|--|------------|
| 6.3      | Transferpaketbewertung gemäß betriebswirtschaftlicher Grundsätze. . . . .  | 169        |
| 6.3.1    | Übersicht Barwertverfahren. . . . .  | 169        |
| 6.3.2    | Anwendungsbeispiele . . . . .  | 172        |
| 6.4      | Zusammenfassung. . . . .   | 178        |
|          | Literatur . . . . .  | 179        |
| <b>7</b> | <b>Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes. . . . .</b>  | <b>181</b> |
|          | Björn Heidecke, Marc Hübscher und Florian Eger   |            |
| 7.1      | Einleitung . . . . .   | 181        |
| 7.2      | Gesetzliche Vorgaben im Rahmen der Funktionsverlagerung. . . . .   | 182        |
| 7.3      | Der Kapitalisierungszinssatz beim DCF-Verfahren (WACC-Ansatz) vs. Ertragswertverfahren . . . . .   | 184        |
| 7.4      | Eigenkapitalrendite . . . . .  | 185        |
| 7.4.1    | Eigenkapitalkosten nach dem CAPM-Ansatz . . . . .  | 185        |
| 7.5      | Fremdkapitalrendite. . . . .   | 208        |
| 7.6      | Eigenkapital- und Fremdkapitalquote . . . . .  | 208        |
| 7.7      | Steuersatz. . . . .  | 210        |
| 7.8      | Abschlussbeispiel: Ermittlung des WACC unter Einbezug des CAPM . . . . .   | 211        |
|          | Literatur . . . . .  | 250        |
| <b>8</b> | <b>Planzahlen, Wachstumsraten und der Terminal Value . . . . .</b>   | <b>255</b> |
|          | Björn Heidecke und Marc Hübscher   |            |
| 8.1      | Einleitung . . . . .   | 255        |
| 8.2      | Ermittlung von Wachstumsraten für die Detailsplanungsphase . . . . .   | 256        |
| 8.2.1    | Das CAGR-Modell . . . . .  | 257        |
| 8.2.2    | Zusammenhang zwischen verschiedenen Wachstumsraten der Gewinn- und Verlustrechnung . . . . .   | 258        |
| 8.3      | Die Ermittlung des Terminal Values . . . . .   | 260        |
| 8.3.1    | Überblick . . . . .  | 260        |
| 8.3.2    | Ermittlung von langfristigen Wachstumsraten für die Terminal-Value-Phase . . . . .   | 262        |
|          | Literatur . . . . .  | 263        |
| <b>9</b> | <b>Ausgleichsanspruch nach § 89b HGB für Vertriebsunternehmen und die Bedeutung für die Bewertung von Funktionsverlagerungen . . . . .</b> | <b>265</b> |
|          | Felix Felleisen, Björn Heidecke und Janis Sussick  |            |
| 9.1      | Einleitung . . . . .   | 266        |
| 9.2      | Profile: Eigenhändler, Kommissionär und Handelsvertreter . . . . .   | 267        |
| 9.2.1    | Eigenhändler . . . . .   | 267        |
| 9.2.2    | Verkaufskommissionär . . . . .   | 267        |
| 9.2.3    | Handelsvertreter. . . . .  | 268        |
| 9.2.4    | Zusammenfassung . . . . .  | 268        |

|           |   |            |
|-----------|---|------------|
| 9.3       | Tatbestandsmerkmal „Ausgleichsanspruch“ . . . . .                                     | 268        |
| 9.3.1     | Beendigung . . . . .  | 269        |
| 9.3.2     | Erhebliche Vorteile. . . . .  | 270        |
| 9.3.3     | Billigkeit . . . . .  | 270        |
| 9.4       | Analoge Anwendung . . . . .   | 270        |
| 9.5       | Ausschluss des § 89b HGB . . . . .  | 272        |
| 9.5.1     | Kein grundsätzlicher Ausschluss des § 89b HGB bei<br>Konzernsachverhalten . . . . .   | 272        |
| 9.5.2     | Ausschluss des Ausgleichsanspruchs . . . . .  | 272        |
| 9.6       | Höhe des Ausgleichsanspruchs . . . . .  | 276        |
| 9.6.1     | Berechnungsgrundlagen . . . . .   | 276        |
| 9.6.2     | Besonderheiten bei Eigenhändlern . . . . .  | 277        |
| 9.6.3     | Höchstgrenze . . . . .  | 278        |
| 9.7       | Vereinfachte Berechnung für Eigenhändler . . . . .                                    | 278        |
| 9.8       | § 89b HGB bei Funktionsverlagerungen. . . . .   | 285        |
| 9.8.1     | Anwendung dem Grunde nach . . . . .   | 286        |
| 9.8.2     | Anwendung der Höhe nach . . . . .   | 286        |
| 9.8.3     | Die Münchner Formel in der Kundenstammbewertung . . . . .                             | 287        |
| 9.8.4     | Anwendung bei einer Funktionsabschmelzung. . . . .                                    | 287        |
|           | Literatur . . . . .   | 288        |
| <b>10</b> | <b>Multiplikatorverfahren . . . . .</b>   | <b>291</b> |
|           | Björn Heidecke und Janis Sussick  |            |
| 10.1      | Überblick. . . . .  | 291        |
| 10.2      | Anwendungsmöglichkeiten im Rahmen von Funktionsverlagerungen. . . . .                 | 292        |
| 10.3      | Funktionsweise des Multiplikatorverfahrens . . . . .                                  | 294        |
| 10.3.1    | Schritt 1: Beschreibung des zu bewertenden Unternehmens. . . . .                      | 295        |
| 10.3.2    | Schritt 2: Auswahl des Multiplikators. . . . .  | 296        |
| 10.3.3    | Schritt 3: Auswahl von Vergleichsunternehmen . . . . .                                | 302        |
| 10.3.4    | Schritt 4: Berechnung der Multiplikatoren . . . . .                                   | 307        |
| 10.3.5    | Schritt 5: Wertermittlung . . . . .   | 311        |
| 10.4      | Zusammenfassung: Eingeschränkte Anwendbarkeit bei<br>Funktionsverlagerungen . . . . . | 312        |
|           | Literatur . . . . .   | 314        |
| <b>11</b> | <b>Funktionsverlagerungen bei Betriebsstätten . . . . .</b>                           | <b>317</b> |
|           | Julia Gehri, Claas Buurman und Jochen Breunig   |            |
| 11.1      | Einleitung . . . . .  | 317        |
| 11.2      | Betriebsstättenbegründung aufgrund einer Umstrukturierung . . . . .                   | 318        |
| 11.3      | Die Betriebsstätte als Besteuerungstatbestand . . . . .                               | 318        |
| 11.4      | Begriff der Betriebsstätte. . . . .   | 319        |
| 11.5      | Die Besteuerung der Betriebsstätte . . . . .  | 321        |

|           |  |            |
|-----------|--|------------|
| 11.6      | Aktuelle Entwicklungen in Zusammenhang mit Betriebsstätten . . . . .   | 322        |
| 11.6.1    | Internationale Urteile. . . . .  | 322        |
| 11.6.2    | BEPS-Maßnahme Nr. 7. . . . .   | 323        |
| 11.6.3    | Auswirkungen der neuen Regelungen. . . . .   | 328        |
| 11.7      | Die Gewinnaufteilung und Einkünfteermittlung in<br>Betriebsstättenfällen durch Verankerung des<br>Fremdvergleichsgrundsatzes im nationalen Recht<br>gemäß § 1 Abs. 5 AStG. . . . . | 329        |
| 11.7.1    | Rechtliche Entwicklung . . . . .   | 329        |
| 11.7.2    | Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes<br>auf Betriebsstätten per Selbstständigkeitsfiktion. . . . .   | 330        |
| 11.7.3    | Die Gewinnaufteilung und Einkünfteermittlung<br>in Betriebsstättenfällen . . . . .   | 331        |
| 11.7.4    | Zweistufige Vorgehensweise für die Gewinnaufteilung<br>bzw. Einkünfteermittlung . . . . .  | 332        |
| 11.7.5    | Die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV). . . . .  | 333        |
| 11.7.6    | Entwurf Verwaltungsgrundsätze<br>Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa-E) . . . . .  | 334        |
| 11.7.7    | Verhältnis von § 1 Abs. 5 AStG gegenüber den DBAs . . . . .  | 335        |
| 11.8      | Umstrukturierungen bei Betriebsstätten und damit einhergehende<br>Entstrickungen sowie Funktionsverlagerungen. . . . .   | 336        |
| 11.8.1    | Bedeutung der Personalfunktion . . . . .   | 336        |
| 11.8.2    | Entstrickung/Überführung einzelner Wirtschaftsgüter . . . . .  | 339        |
| 11.8.3    | Funktionsverlagerungen . . . . .   | 342        |
|           | Literatur . . . . .  | 349        |
| <b>12</b> | <b>Bewertungen im Rahmen von Umstrukturierungen insbesondere<br/>für handelsbilanzielle Zwecke . . . . .</b>   | <b>351</b> |
|           | Steffen Säuberlich und Ulrike Scharnowski  |            |
| 12.1      | Einleitung . . . . .   | 351        |
| 12.2      | Wesentliche IDW-Standards und Rechnungslegungsvorschriften . . . . .   | 352        |
| 12.2.1    | IDW-S1- Gutachten. . . . .   | 353        |
| 12.2.2    | PPA-Gutachten gemäß IFRS 3 . . . . .   | 365        |
| 12.3      | Zusammenfassung. . . . .   | 379        |
|           | Literatur . . . . .  | 380        |
| <b>13</b> | <b>Steuerrechtliche Grenzen bei Umstrukturierungen . . . . .</b>   | <b>383</b> |
|           | Steffen Voll, Roland Pfeiffer und Paul Chao  |            |
| 13.1      | Einleitung . . . . .   | 383        |
| 13.2      | Vertragliche Gestaltungen. . . . .   | 385        |
| 13.2.1    | Bedeutung von konzerninternen Verträgen . . . . .  | 385        |
| 13.2.2    | Konzerninterne Verträge und (abweichendes)<br>tatsächliches Verhalten . . . . .  | 387        |

|           |  |            |
|-----------|--|------------|
| 13.2.3    | Grundsätze der sog. Substance over Form .....  | 387        |
| 13.2.4    | Konzerninterne Verträge und von dem Vereinbarten<br>abweichende steuerliche Rechtsfolgen .....   | 389        |
| 13.3      | Substanzerfordernisse und künstliche Gestaltungen .....  | 391        |
| 13.3.1    | Einführung .....   | 391        |
| 13.3.2    | Personelle und sachliche Substanz .....  | 392        |
| 13.3.3    | Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten<br>(§ 42 AO) .....                           | 393        |
| 13.3.4    | Hinzurechnungsbesteuerung (§ 7 ff. AStG) .....   | 396        |
| 13.4      | Weitere steuerlich relevante Vorschriften für Umstrukturierungen .....                           | 398        |
| 13.4.1    | Fremdvergleichsgrundsatz (§ 1 Abs. 1 S. 1 AStG) .....  | 398        |
| 13.4.2    | Mindestbesteuerung (§ 10d EStG) .....  | 399        |
| 13.4.3    | Zinsschranke (§ 4h EStG i. V. m. § 8a KStG) .....  | 400        |
| 13.4.4    | Verhinderung der doppelten Verlustnutzung bei<br>Organschaften (§ 14 Abs. 1 S. 1 Nr. KStG) ..... | 401        |
| 13.4.5    | Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 S. 9 f. AStG) .....   | 402        |
| 13.4.6    | Ausweitung des Korrespondenzprinzips<br>(§ 8b Abs. 1 S. 2 KStG) .....                            | 402        |
| 13.4.7    | Verlustabzug bei Körperschaften (§ 8c KStG) .....  | 403        |
| 13.4.8    | Negative Einkünfte mit Bezug zu Drittstaaten<br>(§ 2a EStG) .....                                | 404        |
| 13.4.9    | Versagen von Abkommensvorteilen<br>(§ 50d Abs. 3 EStG, § 50d Abs. 9 EStG) .....                  | 404        |
| 13.4.10   | § 50d Abs. 3 EStG (Vermeidung von „Treaty-Shopping“<br>und „Directive-Shopping“) .....           | 405        |
| 13.4.11   | § 50d Abs. 9 EStG (Einschränkung der<br>DBA-Freistellungsmethode) .....                          | 408        |
| 13.4.12   | Exkurs: Treaty Override .....  | 409        |
| 13.5      | Internationaler Informationsaustausch in Steuersachen .....                                      | 409        |
| 13.5.1    | Einführung .....   | 409        |
| 13.5.2    | Rechtsgrundlagen für den Informationsaustausch .....   | 410        |
| 13.5.3    | Grenzüberschreitende Betriebsprüfungen (Joint Audit) .....                                       | 414        |
|           | Literatur .....  | 415        |
| <b>14</b> | <b>Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten</b> .....   | <b>419</b> |
|           | Richard Schmidtke und Patrick Tränka   |            |
| 14.1      | Mitwirkungspflichten .....   | 419        |
| 14.1.1    | Allgemeine Mitwirkungspflichten .....  | 420        |
| 14.1.2    | Erweiterte Mitwirkungspflichten .....  | 424        |
| 14.1.3    | Aufzeichnungspflichten .....   | 425        |

|           |   |            |
|-----------|---|------------|
| 14.2      | Verwertbarkeit bzw. Unverwertbarkeit von Aufzeichnungen . . . . .                   | 444        |
| 14.2.1    | Schätzungsbefugnis . . . . .  | 445        |
| 14.2.2    | Verwertbarkeit bzw. Unverwertbarkeit von Aufzeichnungen . . .                       | 445        |
| 14.2.3    | Berichtigungen der Einkünfte bei verwertbaren<br>Aufzeichnungen . . . . .           | 447        |
|           | Literatur . . . . .   | 450        |
| <b>15</b> | <b>Umsatzsteuer bei Umstrukturierungen . . . . .</b>                                | <b>453</b> |
|           | Heiko Borberg und Stefan Runge  |            |
| 15.1      | Relevanz der Umsatzsteuer bei Umstrukturierungen . . . . .                          | 453        |
| 15.2      | Umsatzsteuerliche Aspekte in der Umstrukturierung . . . . .                         | 454        |
| 15.2.1    | Zentrale Ausgangsfrage: Vorliegen einer<br>Geschäftsveräußerung im Ganzen . . . . . | 454        |
| 15.2.2    | Kein Vorliegen einer Geschäftsveräußerung im Ganzen . . . . .                       | 464        |
| 15.3      | Das Recht auf Vorsteuerabzug . . . . .  | 469        |
| 15.3.1    | Kumulative Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug . . . . .                         | 470        |
| 15.3.2    | Praxisbeispiele . . . . .   | 470        |
| 15.3.3    | Geltendmachung von Vorsteuerbeträgen . . . . .                                      | 472        |
| 15.4      | Umsatzsteuerliche Aspekte nach einer Umstrukturierung . . . . .                     | 473        |
| 15.4.1    | Marktauftritt . . . . .   | 473        |
| 15.4.2    | Verfahrensrechtliche Aspekte . . . . .  | 476        |
| 15.4.3    | Weitere organisatorische Aspekte im Rahmen<br>von Umstrukturierungen . . . . .      | 478        |
|           | Literatur . . . . .   | 479        |
| <b>16</b> | <b>Industrieperspektiven auf Funktionsverlagerungen . . . . .</b>                   | <b>481</b> |
|           | Björn Heidecke, Richard Schmidtke und Jobst Wilmanns                                |            |
| 16.1      | Einleitung . . . . .  | 481        |
| 16.2      | Retail-und-Consumer . . . . .   | 482        |
| 16.2.1    | Typische Merkmale der Industrie . . . . .   | 482        |
| 16.2.2    | Typische Wertschöpfungsketten . . . . .   | 483        |
| 16.2.3    | Erfolgsfaktoren . . . . .   | 484        |
| 16.2.4    | Langfristige Trends . . . . .   | 484        |
| 16.2.5    | Mögliche Funktionsverlagerungen . . . . .   | 485        |
| 16.3      | Automobilindustrie . . . . .  | 486        |
| 16.3.1    | Typische Merkmale der Industrie . . . . .   | 486        |
| 16.3.2    | Typische Wertschöpfungsketten . . . . .   | 487        |
| 16.3.3    | Erfolgsfaktoren in der Automobilindustrie . . . . .                                 | 487        |
| 16.3.4    | Langfristige Trends . . . . .   | 489        |
| 16.3.5    | Mögliche Funktionsverlagerungen . . . . .   | 490        |
| 16.4      | Technologieindustrie . . . . .  | 491        |
| 16.4.1    | Typische Merkmale der Industrie . . . . .   | 491        |
| 16.4.2    | Typische Wertschöpfungskette . . . . .  | 492        |

|           |   |            |
|-----------|---|------------|
| 16.4.3    | Langfristige Trends . . . . .                           | 492        |
| 16.4.4    | Mögliche Funktionsverlagerungen . . . . .               | 495        |
| 16.5      | Pharmazeutische Industrie . . . . .                     | 496        |
| 16.5.1    | Typische Merkmale der Industrie . . . . .               | 496        |
| 16.5.2    | Typische Wertschöpfungsketten . . . . .                 | 498        |
| 16.5.3    | Erfolgsfaktoren . . . . .                               | 500        |
| 16.5.4    | Langfristige Trends . . . . .                           | 500        |
| 16.5.5    | Mögliche Funktionsverlagerungen . . . . .               | 501        |
| 16.6      | Chemische Industrie . . . . .                           | 501        |
| 16.6.1    | Typische Merkmale der Industrie . . . . .               | 501        |
| 16.6.2    | Typische Wertschöpfungsketten . . . . .                 | 504        |
| 16.6.3    | Erfolgsfaktoren . . . . .                               | 505        |
| 16.6.4    | Langfristige Trends . . . . .                           | 506        |
| 16.6.5    | Mögliche Funktionsverlagerungen . . . . .               | 507        |
| 16.7      | Versicherungsindustrie . . . . .                        | 508        |
| 16.7.1    | Typische Merkmale der Industrie . . . . .               | 508        |
| 16.7.2    | Typische Wertschöpfungsketten . . . . .                 | 509        |
| 16.7.3    | Erfolgsfaktoren . . . . .                               | 510        |
| 16.7.4    | Langfristige Trends . . . . .                           | 511        |
| 16.7.5    | Mögliche Funktionsverlagerungen . . . . .               | 511        |
| 16.8      | Banken . . . . .  | 512        |
| 16.8.1    | Typische Merkmale der Industrie . . . . .               | 512        |
| 16.8.2    | Typische Wertschöpfungsketten . . . . .                 | 513        |
| 16.8.3    | Erfolgsfaktoren im Geschäftsmodell von Banken . . . . . | 514        |
| 16.8.4    | Langfristige Trends . . . . .                           | 514        |
| 16.8.5    | Aspekte von Funktionsverlagerungen . . . . .            | 515        |
|           | Literatur . . . . .                                     | 516        |
| <b>17</b> | <b>„Im Gespräch...“ . . . . .</b>                       | <b>519</b> |
|           | Björn Heidecke, Richard Schmidtke und Jobst Wilmanns    |            |
| 17.1      | „... mit Vertretern der Industrie“ . . . . .            | 520        |
| 17.2      | „... mit einem ehemaligen Betriebsprüfer“ . . . . .     | 529        |
| 17.3      | „... mit einem Vertreter des BMF“ . . . . .             | 534        |
|           | Literatur . . . . .                                     | 541        |
|           | <b>Stichwortverzeichnis . . . . .</b>                   | <b>543</b> |

---

# Verrechnungspreise bei Umstrukturierungen

# 1

Björn Heidecke und Heike Schenkelberg

## Leitfragen dieses Kapitels:

- Welche Verrechnungspreisthemen können bei Umstrukturierungen relevant sein?
- An welcher Stelle ergeben sich bei Umstrukturierungen Schnittstellen zur Funktionsverlagerung?
- Welche weiteren steuerlichen Themen können damit verbunden sein?
- Wo finde ich in dem vorliegenden Buch weitergehende Informationen zu den einzelnen Themen?

---

## 1.1 Einleitung

„Für den Begriff der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit gibt es keine gesetzlich verankerte oder allgemein anerkannte Definition.“<sup>1</sup> Da nichts beständiger ist als der Wandel, sind multinationale Unternehmen gezwungen, laufend Umstrukturierungen vorzunehmen. Steuerlich löst die Umstrukturierung einer Geschäftstätigkeit für sich alleine

---

<sup>1</sup>Vgl. Tz. 9.1 OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

Die Autoren danken Katharina Crößmann für wertvolle Unterstützung.

---

B. Heidecke (✉)  
Hamburg, Deutschland  
E-Mail: bheidecke@deloitte.de

H. Schenkelberg  
Düsseldorf, Deutschland  
E-Mail: hschenkelberg@deloitte.de

keine Rechtsfolgen aus. Erst die Durchführung einzelner Maßnahmen im Rahmen einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit, beispielsweise die Neugründung einer Gesellschaft, der Verkauf von Wirtschaftsgütern oder auch die Entlassung von Arbeitnehmern, kann zu bestimmten Rechtsfolgen führen. Da diese Maßnahmen – und nicht die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit an sich – ursächlich für die Rechtsfolgen sind, wird im Allgemeinen keine Definition des Tatbestandsmerkmals „Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit“ benötigt. Im Bereich der Verrechnungspreise sah der deutsche Gesetzgeber allerdings eine Notwendigkeit, eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit basierend auf den Tatbestandsmerkmalen der sog. Funktionsverlagerung zu konkretisieren, um mithilfe von gesetzlichen Regelungen angemessene Verrechnungspreise zu bestimmen (vgl. Gesetzesbegründung Unternehmenssteuerreform 2008).<sup>2</sup>

Dieses Buch gibt einen Überblick über die wesentlichen, praxisrelevanten Themen im Bereich der Verrechnungspreise unter Berücksichtigung von Industriespezifika für Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit. Der Leser wird mit den relevanten Bewertungsgrundlagen vertraut gemacht, wobei die Frage, wie eine Funktionsverlagerung identifiziert und bewertet werden kann, einen Kernaspekt des Buchs darstellt. Darüber hinaus werden Dokumentationsanforderungen thematisiert und Schnittstellen zur Umsatzsteuer, zu Bewertungen für bilanzielle Zwecke und zur gesellschaftsrechtlichen Grundlage von Umstrukturierungen ausgeführt. Die Darstellung von aktuellen Diskussionen auf OECD-Ebene zum Thema „Gewinnverschiebung“ und „BEPS“ ist in einem aktuellen Praxisbuch geboten und daher auch hier aufgenommen.

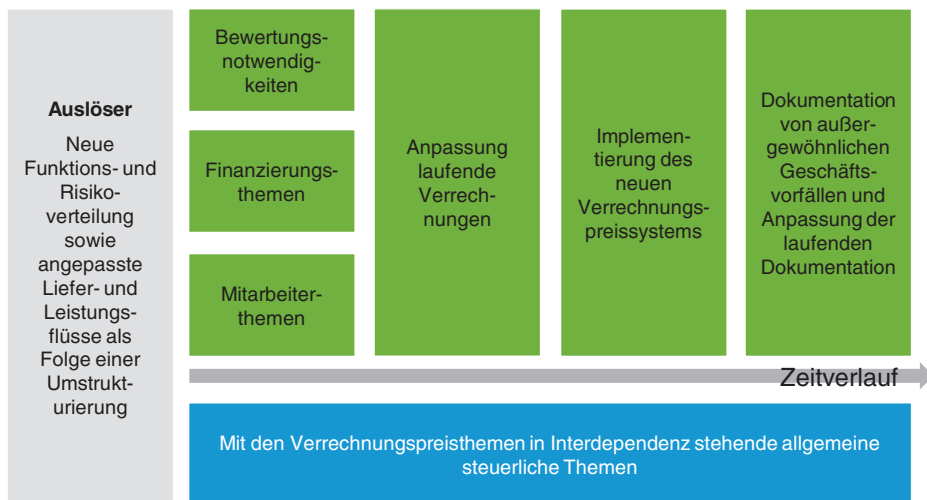
---

## 1.2 Verrechnungspreisthemen bei Umstrukturierungen

Tz. 9.1 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien definiert eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit als eine grenzüberschreitende Verlagerung von Funktionen, Wirtschaftsgütern und/oder Risiken eines multinationalen Unternehmens. Diese Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit führt regelmäßig zu einer veränderten Gewinnverteilung innerhalb des Konzerns. Die durchgeführten Funktionen, die getragenen Risiken und die eingesetzten Wirtschaftsgüter bestimmen die unter dem Fremdvergleichsgrundsatz zu erzielenden

---

<sup>2</sup>Vgl. Für eine tiefgehende Beschäftigung mit den Grundlagen der Verrechnungspreise einschließlich Dokumentationspflichten und einigen Spezialthemen sei auf Renz & Wilmanns (2013) sowie Dawid & Dorner (2013) verwiesen. Bittner & Heidecke (2013) liefern in einem Kurzbeitrag einen kondensierten Überblick zu den Grundlagen des Transfer Pricing einschließlich von Rechtsgrundlagen. Sie erläutern zudem anhand eines Zahlenbeispiels die einzelnen Methoden einschließlich der Vor- und Nachteile sowie typischer Anwendungsgebiete. Heidecke, et al. (2015a, 2015b) ergänzen mit einer Fallstudie nebst Lösungsskizze. Wassermeyer & Baumhoff (2014), Vögele, et al. (2015) und Kroppen (2016) kommentieren die Gesetzesnormen, Richtlinien und Verwaltungsanweisungen sowie den internationalen Kontext. Darüber hinaus stellen sie einen rechtlichen Schwerpunkt einzelner Verrechnungspreisthemen heraus.



**Abb. 1.1** Verrechnungspreise bei Umstrukturierungen. (Quelle: Eigene Darstellung)

Gewinne, da diese Vergleichskriterien entscheidend für die Bestimmung der Vergleichstransaktionen sind. Regelmäßig kann auf dem Markt beobachtet werden, dass mehr durchgeführte Funktionen, mehr getragene Risiken und mehr eingesetzte Wirtschaftsgüter zu höheren erwarteten Gewinnen führen. Werden Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter in einer anderen Jurisdiktion übernommen bzw. eingesetzt, so ist es folgerichtig, dass das Besteuerungsrecht an den Gewinnen der Funktionen, Risiken und Wirtschaftsgüter der anderen Jurisdiktion zufällt. Fraglich ist allerdings, ob für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit Liefer- oder Leistungsbeziehungen zwischen den verbundenen Parteien eingegangen, geändert oder beendet werden, die fremdüblich zu vergüten sind.

Die Abb. 1.1 stellt mögliche Verrechnungspreisthemen in einem idealtypischen Zeitverlauf ausgehend von einer Umstrukturierung dar.

Durch Umstrukturierung können sich regelmäßig unmittelbar Bewertungsnotwendigkeiten ausgehend von der Übertragungen oder Überlassung von (immateriellen) Wirtschaftsgütern ergeben. Weiterhin sind (konzerninterne) Finanzierungsaspekte sowie Veränderungen in der Arbeitnehmerschaft oftmals unmittelbar an die Umstrukturierung gebunden. Beispielsweise erfordern Umstrukturierungen regelmäßig Mitarbeiterentsendungen in Anlaufphasen oder, dass Mitarbeiter bei einer anderen Konzerngesellschaft langfristig tätig werden und deshalb bei dieser Gesellschaft einen neuen Arbeitsvertrag erhalten. Im Bereich der Finanzierung kann es notwendig sein, eine im Zuge der Umstrukturierung neu gegründete Konzerngesellschaft mit Darlehen auszustatten, was zu konzerninternen Zinsverrechnungen oder der Vergabe von Garantien im Konzern führen kann.

Zeitlich nachgelagert ergibt sich möglicherweise eine Neukonzeption oder Anpassung der Verrechnungspreisrichtlinien im Konzern, einschließlich deren Implementierung. Darüber hinaus sind regelmäßig umfangreiche Dokumentationsanforderungen für

Verrechnungspreiszwecke zu erfüllen. Auch wenn diese Erfordernisse der Umstrukturierung oftmals nachgelagert sind, ist es ratsam, diese Aspekte und die möglichen finanziellen und steuerlichen Folgen bereits im Entscheidungsprozess zur Umstrukturierung abzubilden. Mit den verrechnungspreisspezifischen Themen stehen allgemeine steuerliche Implikationen in Wechselwirkung. Der folgende Abschnitt enthält weitere Ausführungen zu den möglichen Verrechnungspreisthemen sowie einen Überblick über mögliche steuerliche Themen und bietet gleichermaßen Verweise auf die weiteren Kapitel.

## 1.2.1 Verrechnungspreisthemen

### 1.2.1.1 Bewertungsnotwendigkeiten

Ein zentrales Moment und sicher auch eines der am intensivsten diskutierten Themen sind die im Rahmen von Umstrukturierungen erforderlichen Bewertungen. Hierbei sind sowohl Einzelbewertungen von materiellen und immateriellen Vermögensgegenständen wie Lagerbestände, Maschinen, Kundenstämme oder Patente als auch Bewertungen von sog. Transferpaketen denkbar.<sup>3</sup>

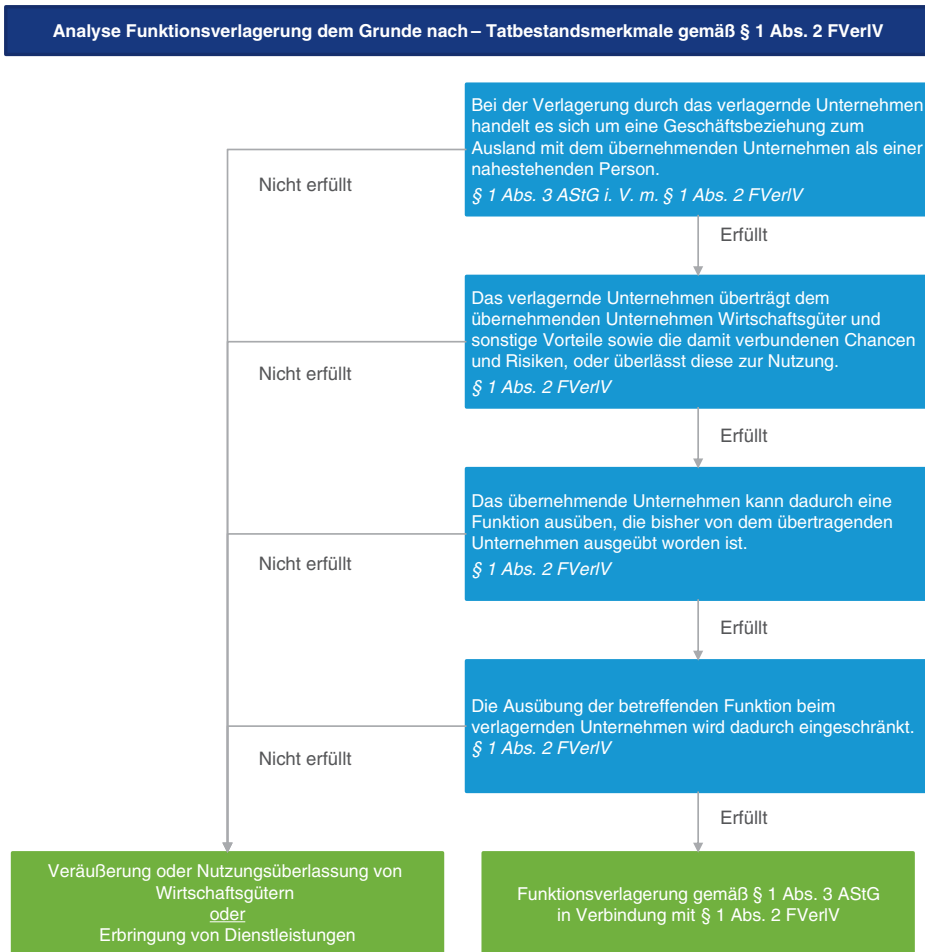
Eine Transferpaketbewertung ist insbesondere bei einer sog. Funktionsverlagerung angezeigt. Eine Funktionsverlagerung liegt vor, wenn ein Unternehmen (verlagerndes Unternehmen) einem anderen, nahestehenden Unternehmen (übernehmendes Unternehmen) Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile sowie die damit verbundenen Chancen und Risiken überträgt oder zur Nutzung überlässt, damit das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, die bisher von dem verlagernden Unternehmen ausgeübt worden ist, und dadurch die Ausübung der betreffenden Funktion durch das verlagernde Unternehmen eingeschränkt wird, § 1 Abs. 3 S. 9 AStG i. V. m. § 1 Abs. 2 FVerlV.

Die Frage, unter welchen Voraussetzungen eine Umstrukturierung den Tatbestand der Funktionsverlagerung erfüllt, ist zentraler Gegenstand von Kap. 4. Im Vorgriff auf Kap. 4 fasst die Abb. 1.2 die Tatbestandsmerkmale einer Funktionsverlagerung gemäß § 1 Abs. 3 S. 9 AStG i. V. m. § 1 Abs. 2 FVerlV zusammen und bietet dem Leser somit einen ersten Überblick. Abhängig von der rechtlichen Ausgestaltung der Umstrukturierungen und der Würdigung mit Blick auf die Frage, ob eine Funktionsverlagerung vorliegt, sind entweder Einzelbewertungen oder Transferpaketbewertungen vorzunehmen.

Wenn alle in Abb. 1.2 dargestellten Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind und damit eine Funktionsverlagerung dem Grund nach vorliegt, ist im nächsten Schritt die geeignete Verrechnungspreismethode für die Bewertung des entsprechenden Transferpa-

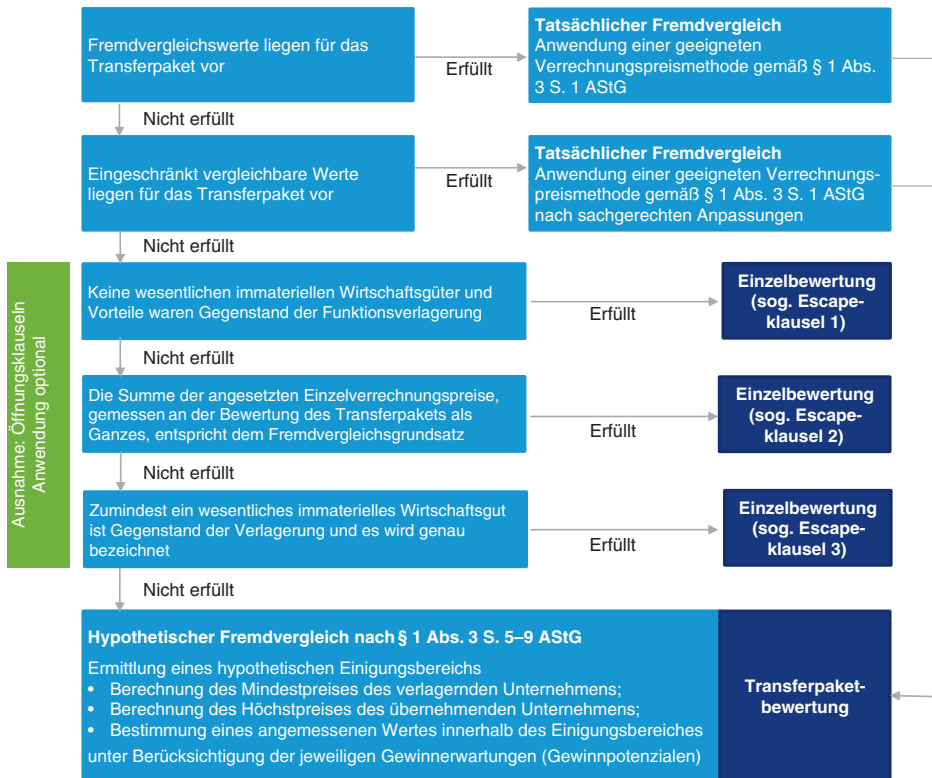
---

<sup>3</sup>Ein Transferpaket besteht aus einer Funktion und den mit dieser Funktion zusammenhängenden Chancen und Risiken sowie den Wirtschaftsgütern und Vorteilen, die das verlagernde Unternehmen dem übernehmenden Unternehmen zusammen mit der Funktion überträgt oder zur Nutzung überlässt, und den in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen, § 1 Abs. 3 FVerlV.



**Abb. 1.2** Funktionsverlagerung dem Grunde nach. (Quelle: Eigene Darstellung)

kets zu identifizieren und der Wert der Höhe nach zu bestimmen. Abb. 1.3 fasst die sich ergebenden Bewertungsnotwendigkeiten zusammen. Ausgehend von der Anwendung der Preisvergleichsmethode (§ 1 Abs. 3 S. 9 i. V. m. S. 5 i. V. m. S. 1 AStG) über Einzelbewertungen infolge von Escapeklauseln (§ 1 Abs. 3 S. 10 AStG) ist zumeist der hypothetische Fremdvergleich gemäß § 1 Abs. 3 S. 5 ff. AStG anzuwenden. Dieser ermittelt den Mindestpreis des verlagernden Unternehmens und die maximale Zahlungsbereitschaft des aufnehmenden Unternehmens. Ein Wert innerhalb dieser Bandbreite ist der anzuwendende Verrechnungspreis für das übertragene Transferpaket. Für eine detaillierte Beschreibung der Tatbestandsmerkmale mit Blick auf die Methodenwahl sei auf Kap. 4 verwiesen. Details zur Bewertung finden sich in Kap. 6. Weitere Methoden im Bereich der Einzelbewertung, wie die Bewertung von Kundenstämmen sowie Methoden zur



**Abb. 1.3** Funktionsverlagerung der Höhe nach. (Quelle: Eigene Darstellung)

Verprobung, beispielsweise über sog. Multiples, sind in Kap. 9 und Kap. 10 ausgeführt. In Kap. 12 finden sich zudem Ausführungen zu weiteren Bewertungsmöglichkeiten für bilanzielle Zwecke sowie Diskussionen zu Wechselwirkungen zwischen Bewertungen für steuerliche bzw. bilanzielle Zwecke.

### 1.2.1.2 Finanzierungsthemen

Bedingt durch Umstrukturierungen ergeben sich häufig kurz- und langfristige Finanzierungsnotwendigkeiten. Dies kann beispielsweise die Ausstattung einer im Rahmen der Umstrukturierung neu gegründeten Gesellschaft mit langfristigen Konzerndarlehen sein, die fremdüblich zu bepreisen sind. Gerade in der Gründungsphase können auch kurzfristige Darlehen zur Sicherung der Zahlungsfähigkeit benötigt werden. Zudem können sich Anpassungsnotwendigkeiten bei bestehenden Cash-Pool-Systemen ergeben.

Im Fall von (sowohl kurz- als auch langfristigen) innerbetrieblichen Darlehen ist der entsprechende Zinssatz grundsätzlich gemäß des Fremdvergleichsprinzips zu bestimmen (vgl. Abs. 4 BMF-Schreiben vom 23.2.1983). Hierbei sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen, insbesondere die Kredithöhe und Laufzeit, die Art und der Zweck

des Kredites, Sicherheiten und Kreditwürdigkeit des Schuldners, die Kreditwährung, die Wechselkursrisiken bzw. Wechselkurschancen und etwaige Kurssicherungskosten, bei durchgeleiteten Krediten die Refinanzierungskosten sowie sonstige Umstände der Kreditgewährung.

Bei Cash-Pool-Systemen ist die Vergütung des Cash-Pools-Betreibers grundsätzlich nach Maßgabe der von ihm ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgütern zu bestimmen (vgl. BMF-Schreiben vom 12.04.2005, Tz. 3.4.10.2 zu Funktions- und Risikoanalysen). So können, je nach Funktions- und Risikoprofils des Cash-Pools-Betreibers, die entsprechenden Soll- und Haben-Zinssätze so ausgestaltet sein, dass dem Cash-Pool-Betreiber der gesamte Residualgewinn, ein angemessener Gewinnanteil oder auch nur ein Routinegewinn für administrative Leistungen zusteht. Gerade im Fall von Umstrukturierungen ist demnach genau zu prüfen, ob es durch die Reorganisation möglicherweise zu einer Anpassung der jeweiligen Funktions- und Risikoprofile der Cash-Pool-Teilnehmer kommt, und daher ggf. die Zinssätze entsprechend zu adjustieren sind.

### **1.2.1.3 Mitarbeiterbezogene Aspekte**

Oftmals ergeben sich durch umstrukturierungsinduzierte Veränderungen in der Arbeitnehmerschaft notwendige Anpassungen von konzerninternen Verrechnungen. Aus Verrechnungspreissicht ist hierbei zwischen mit Umstrukturierungen einhergehenden Mitarbeiterversetzungen, Personalentsendungen und durch bestimmte Mitarbeiter einer der Transaktionspartner erbrachten Dienstleistungen zu unterscheiden. Während es im Rahmen von Mitarbeiterversetzungen zu einem permanenten Übergang von Mitarbeitern auf eine andere Gruppengesellschaft kommen kann, beispielsweise durch einen Wechsel von Mitarbeitern auf Management-Ebene zu einer im Rahmen der Umstrukturierung neu gegründeten Prinzipal-Gesellschaft, werden im Rahmen einer Personalentsendung die entsprechenden Arbeitnehmer nur für eine befristete Zeit in einer anderen Konzerngesellschaft tätig, beispielsweise in der Anlaufphase nach einer Umstrukturierung. Demgegenüber bleiben Mitarbeiter, welche für eine andere Konzerngesellschaft Dienstleistungen erbringen, grundsätzlich bei ihrer Konzerngesellschaft beschäftigt und sind wenn überhaupt nur kurzfristig im Rahmen ihrer Dienstleistungserbringung bei dem dienstleistungsempfangenen Unternehmen tätig.

Mit Hinblick auf Mitarbeiterversetzungen und damit einhergehenden Veränderungen der Arbeitnehmerschaft, beispielsweise in dem Fall, in dem ein Strategieträger zu einer Routinegesellschaft abgeschmolzen wird und sich damit das Funktions- und Risikoprofil der jeweiligen Gesellschaften ändert, kann es ggf. zu notwendigen Anpassungen in der Vergütungsstruktur der Mitarbeiter – sowohl des Strategieträgers als auch der Routinegesellschaft – kommen. So stellt sich beispielsweise die Frage, ob eine umsatzabhängige Vergütung z. B. des Vorstandes der Gesellschaft angesichts des geänderten Funktions- und Risikoprofils der Gesellschaft noch angemessen und praktikabel ist. Unter Umständen erfordert ein angepasstes Verrechnungspreissystem die Anpassung des Vergütungssystems ausgehend von inneren Kontrollgrößen oder einer zusätzlichen Berechnung

basierend auf internen Kontrollgrößen. Allerdings ist in diesem Zusammenhang zu beachten, dass in Bezug auf die Vergütungsstruktur von Mitarbeitern ggf. auch auf Faktoren abzustellen ist, die unabhängig vom Funktions- und Risikoprofil der Gesellschaft sind. So sollte die Vergütungsstruktur beispielsweise dazu dienen, Anreize zu setzen und die Identifikation der Mitarbeiter mit dem Unternehmen zu stärken, sodass eine Erfolgskomponente in Abhängigkeit von der Konzernprofitabilität auch bei einem geänderten Funktions- und Risikoprofil der Gesellschaft noch sinnvoll sein kann.

Werden Mitarbeiter in Folge einer Umstrukturierung für eine befristete Zeit in eine andere Konzerngesellschaft entsendet, so sind aus Verrechnungspreissicht in diesem Zusammenhang die Kosten sachgerecht aufzuteilen. Basierend auf dem BMF-Schreiben vom 09.11.2001 zur Arbeitnehmerentsendung ist hier zunächst zu fragen, welche der beteiligten Unternehmen dem Grunde nach ein Interesse an der Entsendung haben – das aufnehmende oder das entsendende Unternehmen. Im zweiten Schritt ist zu analysieren, welcher Betrag als Ausgleichszahlung der Höhe nach angemessen ist. Beispiele für einem aufwandsbasierten Ansatz sind u. a. das Grundgehalt, Auslandszulagen, Umzugs- und Reisebeihilfen aber auch übernommene Steuern und Zuführungen zu Pensionsrückstellungen (vgl. Tz. 2.3 BMF-Schreiben vom 09.11.2001). Gewinnaufschläge auf die Kosten im Fall von Personalentsendungen sind nicht zulässig (Tz. 2.3 BMF-Schreiben vom 09.11.2001). Im Kontext der Mitarbeiterentsendung ergeben sich neben den oben genannten Verrechnungspreisimplikationen ferner unmittelbar lohnsteuerliche Themen und Aspekte der Sozialversicherung, die Beachtung finden müssen.

Im Rahmen von Umstrukturierungen kommt es regelmäßig zu einer zusätzlichen Dienstleistungserbringung im Konzern, beispielsweise wenn ein zu einer Routinegesellschaft abgeschmolzenes Unternehmen aufgrund seiner Expertise in verschiedenen Bereichen dem Prinzipal entsprechende Services zur Verfügung stellt. Ebenso kann es infolge von Umstrukturierungen zu Änderungen im Hinblick auf bereits erbrachte konzerninterne Dienstleistungen kommen. In diesen Fällen können ebenfalls Anpassungen der Vergütungsstruktur und der zugrunde liegenden konzerninternen Verträge notwendig werden. Zu beachten ist hier, dass im Falle von konzerninternen Dienstleistungen – im Gegensatz zu der Verrechnung von Personalentsendungen – regelmäßig ein fremdüblicher Gewinnaufschlag festzulegen ist. Des Weiteren ist aus Verrechnungspreissicht sicherzustellen, dass alle relevanten Kosten im Rahmen der Dienstleistungsgebühr entsprechend berücksichtigt sind. Da die Steuerbehörden regelmäßig hinterfragen, ob konzerninterne Dienstleistungen zu einem tatsächlichen Nutzen beim empfangenden Unternehmen führen, empfiehlt es sich, entsprechende Belege vorzuhalten, dass die Dienstleistungen tatsächlich und zum Vorteil des empfangenden Unternehmens erbracht wurden.

#### **1.2.1.4 Neukonzeption oder Anpassung des Verrechnungspreissystems**

Umstrukturierungen beeinflussen die konzerninternen Liefer- und Leistungsbeziehungen und mithin die Ausgestaltung des Verrechnungspreissystems. Infolge von Umstrukturierungen sind daher zunächst die neuen Funktions- und Risikoprofile sowie die Aufteilung der wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter bezüglich der einzelnen konzerninternen Transaktionen zu analysieren. Regelmäßig ist nach einer

Umstrukturierung, ausgehend von einer solchen Analyse, eine Anpassung oder auch Neukonzeption der bestehenden Verrechnungspreisrichtlinien gefordert.

Des Weiteren sollte vor dem Hintergrund der aktuellen Diskussion auf OECD-Ebene zum Thema „Gewinnverschiebung“ unter dem Stichwort „BEPS“ (vgl. Kap. 5) sichergestellt werden, dass das operative Geschäft die neue Struktur, so wie sie in den zugrunde liegenden schuldrechtlichen Verträgen zwischen den Konzerngesellschaften vereinbart wurde, auch tatsächlich umsetzt. Dies sollte durch geeignete Unterlagen und Nachweise, wie E-Mails, Präsentationen, Entscheidungsvorlagen etc., zumindest auf Nachfrage belegt werden können (vgl. Kap. 14).

### 1.2.1.5 Implementierungsfragen

Ausgehend von einer ggf. notwendigen Anpassung oder Neukonzeptionierung des Verrechnungspreissystems nach einer Umstrukturierung ergibt sich nachgelagert die Frage der operativen Implementierung sowie der Überprüfung des neuen Verrechnungspreissystems. Dabei lässt sich der Prozess ausgehend von einer Konzeptionierung der Richtlinie über die entsprechende Implementierung hin zu einer Überprüfung des entsprechenden Verrechnungspreissystems in vier Phasen unterteilen:

- Prozessgestaltung
- Prozessimplementierung
- Dokumentation
- Review und Prüfung

Nach einer in Folge einer Umstrukturierung notwendigen Anpassung bzw. Neukonzeptionierung des Verrechnungspreissystems sind im Rahmen der Prozessgestaltung die für die Operationalisierung des Verrechnungspreissystems entscheidenden Prozesse festzulegen, beispielsweise mit Hinblick auf Workflows und Datenerfassung, dem eigentlichen Preissetzungsprozess sowie letztlich den Review- und Prüfungsprozessen in Bezug auf das neue Verrechnungspreissystem. Notwendige Änderungen des ERP-Systems sind ebenfalls entsprechend zu spezifizieren.

Der Prozessgestaltung nachgelagert ist es dann notwendig, im Rahmen der eigentlichen Prozessimplementierung das in Folge der Umstrukturierung geänderte oder neu aufgesetzte Verrechnungspreissystem zu operationalisieren. Mitarbeiterbezogen können Schulungen mit Hinblick auf die neu aufzusetzenden Prozesse notwendig werden. Prozess- bzw. systemseitig müssen dann die neu aufgesetzten konzerninternen Transaktionen implementiert und gesteuert sowie die entsprechenden IT-Systeme aufgesetzt und getestet werden. Damit ein fortlaufender Buchungsprozess gewährleistet werden kann, sollte dies im Einklang mit der Umstrukturierung erfolgen. Nach der Implementierung der dem neuen Verrechnungspreissystem zugrunde liegenden Prozessen ist die Erstellung der Verrechnungspreis- bzw. Prozess-Richtlinie sowie das Anpassen bzw. Aufsetzen konzerninterner Verträge angezeigt. In diesem Kontext ist zu überprüfen, ob zivilrechtliche Ausgleichsansprüche entstehen (vgl. Kap. 9 zu Ausgleichsansprüchen aus Vertriebsverträgen).

Um nach einer Umstrukturierung ein sauber implementiertes und prüffähiges Verrechnungspreissystem sicherzustellen, ist schließlich die Auswertung und Prüfung der neu implementierten Verrechnungspreis-Prozesse entscheidend. So sollte die neue Verrechnungspreisstruktur beispielsweise durch eine Gegenüberstellung der tatsächlich erzielten Finanzergebnisse der jeweiligen Transaktionspartner und den im Rahmen der neu aufgesetzten Verrechnungspreispolitik festgelegten Margen erfolgen und, sofern notwendig und im Rahmen der konzerninternen Verträgen verankert, Jahresendadjustierungen festgelegt werden.

#### **1.2.1.6 Dokumentationspflichten**

Letztlich ergibt sich durch die Umstrukturierung die Notwendigkeit laufende Verrechnungspreisdokumentationen anzupassen, sodass insbesondere das neue Funktions- und Risikoprofil sowie ggf. geänderte Liefer- und Leistungsflüsse und die entsprechenden ökonomischen Analysen berücksichtigt werden. Des Weiteren gilt es, Aufzeichnungen der Umstrukturierung selbst zu erstellen: Da Umstrukturierungen regelmäßig einen außergewöhnlichen Geschäftsvorfall i. S. v. § 3 Abs. 2 Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung (GAufzV) darstellen, sind diese zeitnah zu dokumentieren. Die Dokumentation ist der Betriebsprüfung auf Anfrage innerhalb von 30 Tagen vorzulegen. Gemäß § 3 Abs. 1 GAufzV gelten Aufzeichnungen als zeitnah erstellt, wenn sie im engen zeitlichen Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall, d. h. innerhalb von 6 Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem sich der Geschäftsvorfall ereignet hat, gefertigt werden (s. Kap. 14 zur Dokumentation von Umstrukturierungen insbesondere beim Vorliegen einer Funktionsverlagerung sowie § 90 Abs. 3 S. 9 AO).

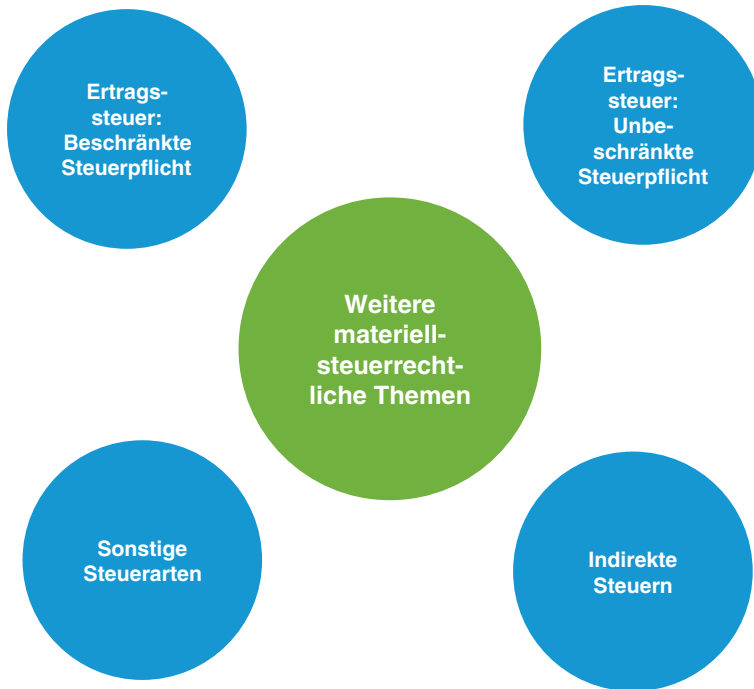
### **1.2.2 Ergänzende allgemeine steuerliche Themen**

Neben originär verrechnungspreisspezifischen Themen beeinflussen Umstrukturierungen eine Vielzahl weiterer allgemeiner steuerlicher Themen, wie die Abb. 1.4 illustriert. Die Abbildung illustriert die Themenbereiche, die in der Praxis bei Umstrukturierungen immer wieder relevant sind. Gleichwohl kommt ihr nur exemplarischer Charakter zu. Aus systematischen Gründen orientiert sich die Übersicht an der beschränkten und unbeschränkten Steuerpflicht für ertragssteuerliche Zwecke an sonstigen Steuerarten sowie an indirekten Steuern.

Die folgende kursorische Übersicht kann nur einige Merkposten liefern, für Details sei auf die einzelnen Kapitel dieses Buches verwiesen. Weitere Ausführungen finden sich insbesondere in Handbüchern und Kommentaren zum internationalen Steuerrecht, beispielhaft in Jacobs (2016).

#### **1.2.2.1 Ertragssteuer: Unbeschränkte Steuerpflicht**

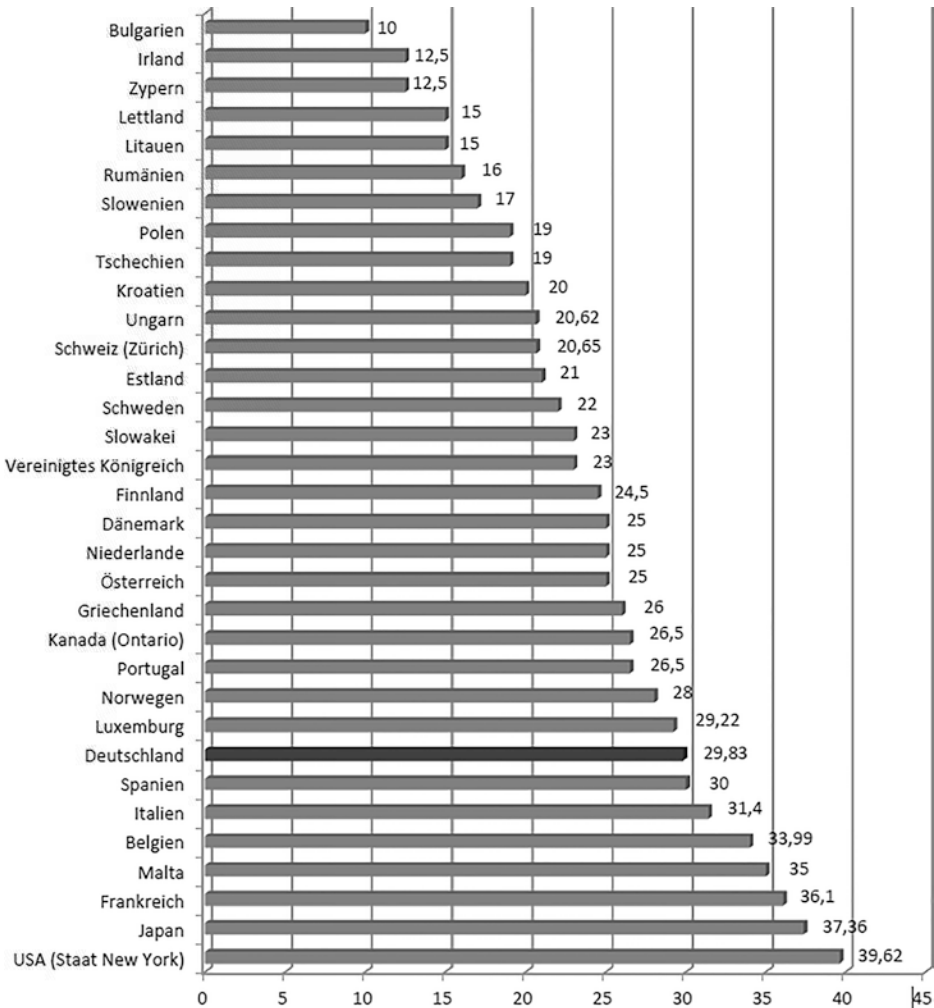
Durch Umstrukturierungen können sich unbeschränkte Steuerpflichten von Körperschaften nach § 1 KStG ergeben, so eine Körperschaft ihren Sitz oder ihren Ort der Geschäfts-



**Abb. 1.4** Steuerliche Themen bei Umstrukturierungen. (Quelle: Eigene Darstellung)

leitung in Deutschland begründet. Gleichmaßen kann eine unbeschränkte Steuerpflicht zur Gänze entfallen, so weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung nach der Umstrukturierung im Inland belegen sind. Die Folge einer unbeschränkten Steuerpflicht ist zunächst, vorbehaltlich einer Beschränkung durch Doppelbesteuerungsabkommen (§ 2AO), eine Besteuerung des Welteinkommens. Eine beschränkte Steuerpflicht nach § 2 Nr. 1 KStG ergibt sich, so eine Körperschaft weder Sitz noch Ort der Geschäftsleitung hat, sie aber inländische Einkünfte erzielt i. S. d. § 49 EStG. Vor allem dürfte dies für Betriebsstätten relevant sein. Verbunden mit der Begründung einer unbeschränkten oder auch beschränkten Steuerpflicht im Inland ergeben sich steuerliche Pflichten, insbesondere die Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung (§ 149 Abs. 1 Satz 1 AO i. V. m. § 31 KStG) sowie die Pflicht zur Entrichtung der Steuer – sofern keine Quellenbesteuerung und somit Abgeltungswirkung eintritt (siehe unter „Beschränkte Steuerpflicht“).

Durch Umstrukturierungen ergibt sich die Möglichkeit Steuersatzgefälle zu nutzen. Die Abb. 1.5 zeigt eine Übersicht des BMF (2014) zur Unternehmensbesteuerung in 2013. Zugrunde gelegt ist die tarifliche Belastung des Gewinns von Kapitalgesellschaften in Prozent unter Berücksichtigung von Körperschaftssteuern, Gewerbesteuern und vergleichbaren anderen Steuern. Die Übersicht zeigt, dass ausgehend von Umstrukturierungen z. T. erhebliche Steuereffekte eintreten können. Neben den üblichen Steuerregimen sind steuerbegünstigte Zonen zu berücksichtigen, wie die steuerbegünstigte Zone



**Abb. 1.5** Vergleich Unternehmensbesteuerung. (Quelle: BMF 2014)

am Eingang des Panama-Kanals (Aguilar, 2008), Steuervorteile in Uruguay insbesondere für Dienstleister wie Callcenter (OECD & ECLAC, 2014) oder auch Steuerbefreiungen (sog. Offshore Tax Exemptions) in Hongkong, die ausländischen Unternehmen unter bestimmten Voraussetzungen gewährt werden können (s. Hongkong, 2010).

Die Grenze der Nutzung von Steuervorteilen ist in Kap. 13 dargestellt und eine mögliche Umkehrung der Effekte ist in Kap. 2 am Xerox-Beispiel erläutert. In Kap. 13 werden ferner die Problemkreise der „Hinzurechnungsbesteuerung“, der Untergang von Verlustvorträgen i. S. d. § 8cKStG sowie die künstliche Gestaltung nach § 42 AO erläutert. Das UmwStG verfolgt darüber hinaus das Ziel, ausgehend vom UmwG bei Verschmelzungen, Abspaltung, Formwechseln oder Einbringungen, eine Aufdeckung stiller Reserven

zu vermeiden und Gesamtrechtsnachfolgen zu ermöglichen. Kap. 3 macht hierzu Ausführungen aus gesellschaftsrechtlicher Sicht. Für dezidiert steuerrechtliche Fragestellung sei auf das Lehrbuch von Brähler (2014) verwiesen.

### 1.2.2.2 Ertragssteuer: Beschränkte Steuerpflicht

Umstrukturierungen können dazu führen, dass Betriebsstätten entstehen und somit eine beschränkte Steuerpflicht mit den inländischen Einkünften begründet wird („Territorialprinzip“): Entweder in Deutschland für eine ausländische Gesellschaft oder für eine deutsche Gesellschaft im Ausland (vgl. § 2 Nr. 1 KStG i. V. m. § 49 EStG). Die Frage, ob im konkreten Fall eine Betriebsstätte vorliegt, ist in Abhängigkeit von den jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen (§ 2 AO) sowie den lokalen Normen (für Deutschland § 12 AO) zu beurteilen. Verwiesen sei ferner auf die aktuelle BEPS-Diskussion auf Ebene der OECD zu einem multilateralen Abkommen, was die Betriebsstättenbegründung einheitlich definieren soll (vgl. Kap. 11). Doppelbesteuerungsabkommen regeln ausgehend von der sachlichen und persönlichen Anwendbarkeit des Doppelbesteuerungsabkommens sowie der Zuordnung der Ansässigkeit, welches Land ein Besteuerungsrecht an dem steuerlichen Gewinn der Betriebsstätte hat („Verteilungsnorm“).

Denkbar ist eine Verteilungsnorm, die beiden Staaten ein Besteuerungsrecht einräumt. Dies kann zu einer Doppelbesteuerung führen: Sofern dasselbe Steuerobjekt in mehreren Staaten im selben Zeitraum für die gleiche Steuerart zur Steuerzahlung verpflichtet ist und ferner dasselbe Steuersubjekt vorliegt, spricht man von Doppelbesteuerung (vgl. Krause, 2003). Mit Blick auf das Steuersubjekt ist zwischen juristischer und wirtschaftlicher Doppelbesteuerung zu unterscheiden. Bei der juristischen Doppelbesteuerung liegt Steuersubjektidentität mit Blick auf die juristische Person vor. Bei der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung liegt keine juristische Identität des Steuersubjekts vor, wohl aber eine wirtschaftliche Verbindung – etwa weil beide Transaktionspartner zum selben Konzern gehören. Denkbar sind typische Verrechnungspreisfälle in denen zwei verbundene Unternehmen in zwei Staaten Einkünfte erzielen und im Leistungsaustausch miteinander stehen. Wenn die jeweiligen Staaten die Leistung unterschiedlich beurteilen, kann es auch hier zu einer Doppelbesteuerung kommen. Wenn z. B. ein Unternehmen in Land A Waren an ein verbundenes Unternehmen in Land B verkauft und Land A einen Verrechnungspreis von 100 für angemessen hält, Land B hingegen nur 80 akzeptiert, steht einem Ertrag von 100 in Land A ein Betriebsausgabenabzug von 80 in Land B gegenüber. Der Betrag von 20 wird mithin einmal besteuert und einmal nicht zum Steuerabzug zugelassen, sodass auch hier faktisch eine Besteuerung entsteht.

Doppelbesteuerungsabkommen bieten häufig die Möglichkeit, eine eintretende Doppelbesteuerung im Wege von Verständigungsverfahren bilateral zu lösen (vgl. Artikel 25 des OECD-Musterabkommens). Bei einem Verständigungsverfahren einigen sich die Staaten ohne Beisitz des Steuerpflichtigen auf einen angemessenen Preis bzw. ersuchen eine Einigung (vgl. Lühn & Siemers, 2009 für einen Überblick der Rechtsgrundlagen eines Verständigungs- oder Schiedsverfahrens). Unilaterale Maßnahmen eines Staates sind hingegen die Freistellung der Besteuerung in einem Staat, die Anrechnung der in

dem anderen Staat gezahlten Steuer auf die Steuer in dem betrachteten Staat und der Abzug, wonach die im anderen Staat entrichtete Steuer die Bemessungsgrundlage im Inland verringert (vgl. § 26 KStG i. V. m. § 34c EStG) (vgl. Krause, 2003). Im Rahmen der Vermeidungsnormen geben Doppelbesteuerungsabkommen vor, wie im nationalen Recht – also unilateral – eine Doppelbesteuerung zu vermeiden ist.

Bei beschränkter Steuerpflicht folgt entweder die Veranlagungspflicht verbunden mit der Pflicht zur Abgabe einer Steuererklärung und der Entrichtung der Steuer oder aber eine Quellenbesteuerung durch den Leistungsempfänger, der die Steuer auf das Leistungsentgelt (an der Quelle) einbehalten und für den Leistungserbringer abführen muss. Quellensteuern entfalten regelmäßig eine abgeltende Wirkung, d. h., es erfolgt keine darüber hinausgehende Veranlagung. Zu beachten ist, dass eine die Quellensteuer auslösende beschränkte Steuerpflicht nicht nur bei Betriebsstätten entstehen kann, sondern auch bei schlichter Leistungserbringungen, abgerechnet über Lizenzen, Dividenden und Zinszahlungen, aber auch Gebühren für Managementdienstleistungen. Die Anpassung des Verrechnungspreissystems z. B. auf Lizenzmodelle kann somit Quellenbesteuerung auslösen.

- ▶ Im Rahmen von Umstrukturierungen ist es ratsam zu prüfen, ob ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht und welche Regelungen es vor allem im Hinblick auf die Bereiche Verständigungsverfahren, Quellenbesteuerung und Betriebsstättenabgrenzung enthält. Das Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens kann die Rechtssicherheit auf dem Gebiet der Besteuerung erhöhen. Eine Übersicht der bestehenden Doppelbesteuerungsabkommen von Deutschland bietet das BMF (2015).

### 1.2.2.3 Indirekte Steuern

Bei der Neuordnung der Leistungsströme im Rahmen einer Umstrukturierung sind Umsatzsteuer- und Zollaspekte zu beachten. Im Bereich der Umsatzsteuer stellen sich die Fragen, ob die Lieferungen und sonstigen Leistungen weiterhin im Inland steuerbar bzw. nicht steuerbar sind und ob Steuerbefreiungen vorliegen sowie anschließend, wie die Bemessungsgrundlage und der Steuersatz zu ermitteln ist, wann die Steuer entsteht, wer Steuerschuldner ist sowie ob ein Vorsteuerabzug gewährt werden kann. Zudem ergeben sich organisatorische Aspekte, wie notwendige Umsatzsteuervoranmeldungen und Registrierungen in den jeweiligen Ländern (§ 149 Abs. 1 S. 1 AO, § 150 Abs. 1 S. 3 AO, § 167 Abs. 1 S. 1 AO i. V. m. § 18 Abs. 1 und UStG). Kap. 15 stellt wesentliche umsatzsteuerliche Themen bei Umstrukturierungen dar. Aus Zollperspektive sind regelmäßige Anmeldungen zu berücksichtigen, Unterschiede in Zolltarifen und -sätzen als auch die damit verbundene Anwendbarkeit von bestehenden Zollpräferenzabkommen zu beurteilen. Für weitere zollrechtliche Ausführungen sei auf Thoma et al. (2015) verwiesen.

### 1.2.2.4 Sonstige Steuerarten

Neben der Ertragssteuer und den indirekten Steuern sind Interdependenzen mit weiteren Steuerarten wie z. B. der Gewerbesteuer als Objektsteuer (§ 2 Abs.1 GewStG) oder der