

---

# *Transfer Pricing Perspective Deutschland Jahrbuch 2011/2012*

*Verrechnungs-  
preiswissen  
praxisnah, aktuell  
und kompakt*

---

# *Transfer Pricing Perspective Deutschland Jahrbuch 2011/2012*

*Verrechnungs-  
preiswissen  
praxisnah, aktuell  
und kompakt*

Von Marie-Melanie Bentzien, Bartosz Bochnak, Elke Bresch, Jens Briese, Verena Ebert, Dr. Hilmar Erb, Jan Feldtkeller, Kati Fiehler, David Frigan, Irina Gerner, Alexander Gerter, Florian Gimmler, Rimante Groß, Stephan Habisch, Jörg Hanken, Andre Henning, Semera Heravi, Dr. Yves Hervé, Manuel Imhof, Gitta Dr. Jorewitz, Daniel Keller, Dr. Tina Klautke, Alexander Kölmel, Friederike Körner, Jan Krause, Claudia Kühnlein, Peter Kuske, Kevin Lüking, Marianne Müller, Arundhati Pandeya, Thomas Peterka, Mirja Pollack, Katja Preker, Martin Renz, Ingrid von Rönn, Guido Schepers, Jochen Schmidt, Conny Soehlke, Dr. Christoph Sommer, Ina Sprenger, Ronald Steinert, Henning Stemmer, Yu Tao, Susann van der Ham, Markus Vehlow, Adam Wallus, Immanuel Weidlich, Dr. Ludger Wellens, Dirk Wilcke, Jobst Wilmanns, Norman Wingen, Gert Wöllmann

## **Transfer Pricing Perspective Deutschland**

Jahrbuch 2011/2012

Herausgegeben von PricewaterhouseCoopers AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Von Marie-Melanie Bentzien, Bartosz Bochnak, Elke Bresch, Jens Briese, Verena Ebert, Dr. Hilmar Erb, Jan Feldtkeller, Kati Fiehler, David Frigan, Irina Gerner, Alexander Gerter, Florian Gimmler, Rimante Groß, Stephan Habisch, Jörg Hanken, Andre Henning, Semera Heravi, Dr. Yves Hervé, Manuel Imhof, Gitta Dr. Jorewitz, Daniel Keller, Dr. Tina Klautke, Alexander Kölmel, Friederike Körner, Jan Krause, Claudia Kühnlein, Peter Kuske, Kevin Lüking, Marianne Müller, Arundhati Pandeya, Thomas Peterka, Mirja Pollack, Katja Preker, Martin Renz, Ingrid von Rönn, Guido Schepers, Jochen Schmidt, Conny Soehlke, Dr. Christoph Sommer, Ina Sprenger, Ronald Steinert, Henning Stemmer, Yu Tao, Susann van der Ham, Markus Vehlow, Adam Wallus, Immanuel Weidlich, Dr. Ludger Wellens, Dirk Wilcke, Jobst Wilmanns, Norman Wingen, Gert Wöllmann

April 2012, 138 Seiten, 1 Abbildung, Softcover

© PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Alle Rechte vorbehalten. Vervielfältigungen, Mikroverfilmung, die Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Medien sind ohne Zustimmung des Herausgebers nicht gestattet.

Die Ergebnisse der Publikation sind als Hinweis für unsere Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen und die Unterstützung der in dieser Publikation genannten Ansprechpartner zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der Autoren wieder.

„PwC“ bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers Aktiengesellschaft Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

### **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.

---

## Vorwort

Das Jahrbuch zu unserem Newsletter *Transfer Pricing Perspective Deutschland* hat in nun schon zwei Jahrgängen eine beachtliche Resonanz erzielt. Darin zeigt sich, wie groß das Bedürfnis nach einer prägnanten Darstellung der aktuellen Entwicklungen der deutschen und internationalen Verrechnungspreispraxis ist. Von den positiven Reaktionen unserer Leserinnen und Leser ermutigt, präsentieren wir Ihnen nun die Beiträge, die im Laufe des Jahres 2011 in den vier Ausgaben unseres Newsletters erschienen sind, in einem Band.

Besonderes Augenmerk wurde dieses Jahr auf die praktischen Erfahrungen aus Betriebsprüfungen gelegt. So haben unsere Autorinnen und Autoren über die Charakterisierung von „Routineunternehmen“ als Diskussionsschwerpunkt in der Betriebsprüfung und die Grenzen der Mitwirkungspflichten berichtet. Unter den diesjährigen Schwerpunktthemen finden sich darüber hinaus Artikel zu der geplanten Änderung des § 1 AStG sowie zu der Wechselbeziehung zwischen Verrechnungspreisen und Steuerstrafrecht.

Wie bereits in den Vorjahren sorgte auch 2011 das Thema Funktionsverlagerung für zahlreiche Diskussionen. Neben den praktischen Ansätzen bei der Bewertung von Funktionsverlagerungen standen auch immaterielle Wirtschaftsgüter im Fokus unserer Artikel. Diesen beiden Themenbereichen haben wir deshalb, wie schon im Vorjahr, ein ganzes Kapitel gewidmet.

Außerdem wird in unserem Jahrbuch über die aktuellen Tendenzen in der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) sowie in der Europäischen Union berichtet. Insbesondere informieren wir Sie über neue OECD-Richtlinien, geplante Änderungen der Betriebsstättendefinition im Rahmen des OECD-Musterabkommens sowie eine aktuelle OECD-Studie zu Vereinfachungsregeln bei Verrechnungspreisen. Den Entwicklungen auf europäischer Ebene sind die Beiträge „Der Richtlinien-vorschlag zur GKKB – quo vadis, Konzernbesteuerung in der EU?“ und „Gemeinsame deutsch-französische Körperschaftsteuer“ gewidmet.

Neben den bereits genannten Schwerpunktthemen befassten sich unsere Autorinnen und Autoren mit weiteren Themen zu aktuellen nationalen und internationalen Entwicklungen. Im Blickpunkt der deutschen Verrechnungspreispraxis standen dabei Fragen der Bilanzierung und Konzernfinanzierung sowie die branchenspezifischen Anforderungen an die Pharmaindustrie. Im Kapitel „Konzepte“ berichten wir über Neuerungen in der IT-Branche wie das Cloud Computing. Zuletzt werfen wir einen aufschlussreichen Blick über den

Vorwort

Tellerrand und betrachten ausgewählte Verrechnungspreisthemen weiterer, auch außereuropäischer Länder.

Wir hoffen, Ihnen mit unserem Jahrbuch zu neuen Erkenntnissen zu verhelfen und wünschen nun eine anregende Lektüre.

***Ihr Redaktionsteam des „Transfer Pricing Perspective  
Deutschland“***

## Inhalt

Vorwort.....	3
<b>A</b> <b>Schwerpunktt Themen 2011</b> .....	<b>8</b>
1 Geplante Änderung des § 1 AStG.....	8
2 Die Charakterisierung „Routineunternehmen“ als Diskussions- schwerpunkt in Betriebsprüfungen.....	11
3 Betriebsprüfung: Vorlage von Management Accounts versus Grenzen der Mitwirkungspflichten .....	15
4 Verrechnungspreise und Steuerstrafrecht .....	18
5 Die Bedeutung von Tax Rulings in der Verrechnungspreisgestaltung .....	20
6 Vereinbarung von Zielmargen bei Vertriebsgesellschaften: Verrechnungspreismethodik, nachträgliche Preisanpassungen und deren zollrechtliche Implikationen.....	23
<b>B</b> <b>Entwicklungen in der OECD und der EU</b> .....	<b>28</b>
1 Neue OECD-Richtlinien: Kapitel I bis III .....	28
2 Vergleichbarkeitsanalysen vor dem Hintergrund der OECD-Richtlinie.....	31
3 Diskussionsentwurf zu geplanten Änderungen der Definition von Betriebsstätten im Rahmen des OECD-Musterabkommens .....	33
4 OECD-Studie präsentiert aktuelle Ergebnisse zum Thema bestehender Vereinfachungsregeln bei Verrechnungspreisen.....	36
5 Der Richtlinienvorschlag zur GKKB – quo vadis, Konzernbesteuerung in der EU? .....	38
6 Gemeinsame deutsch-französische Körperschaftsteuer .....	42
<b>C</b> <b>Brennpunkt Funktionsverlagerung und immaterielle Wirtschaftsgüter – aus der Praxis</b> .....	<b>45</b>
1 Praktische Erfahrungen bei der Bewertung von Funktionsverlagerungen.....	45
2 Die Bewertung von Funktionsverlagerungen: Kapitalisierungszinssätze .....	48
3 Die Bewertung von Funktionsverlagerungen: Kapitalisierungszeiträume.....	50
4 Innovative Ansätze zur Verprobung von Markenlizenzen .....	51
5 OECD startet neues Projekt zum Thema Verrechnungspreise und immaterielle Wirtschaftsgüter .....	54
6 Lizenzvergütungen von Personengesellschaften an ausländische Gesellschafter – BFH-Urteil vom 8. September 2010.....	56

7	BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter .....	59
<b>D</b>	<b>Aktuelle Entwicklungen im nationalen Recht .....</b>	<b>61</b>
1	Teilwertabschreibungen auf grenzüberschreitende Darlehen: Neues BMF-Schreiben .....	61
2	Finanzierungen im Konzern: BFH-Urteil zu partiarischen Darlehen .....	66
3	Verrechnungspreise und BilMoG: Wie wirkt sich die Neubewertung der Pensionsrückstellungen nach BilMoG auf die Vergütung konzerninterner Dienstleister aus? .....	68
4	Umsetzung von verrechnungspreisbezogenen Anpassungsklauseln im Jahresabschluss .....	71
5	Aussetzung der Vollziehung darf dem Steuerpflichtigen nicht aufgezwungen werden .....	73
6	E-Bilanz: Auswirkungen auf international tätige Unternehmen .....	75
7	Die deutsche Versicherungssteuer im Rahmen von Konzernumlagen.....	77
8	Der Begriff der „Geschäftsbeziehung“ im Sinne des § 1 Abs. 5 AStG.....	79
9	Nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 1 AStG – Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 23. März 2011.....	80
<b>E</b>	<b>Internationale Verrechnungspreisentwicklungen 2011 .....</b>	<b>83</b>
1	Europa .....	83
1.1	Niederlande: Betriebsstättenverwaltungsgrundsätze .....	83
1.2	Luxemburg: Richtlinien für konzerninterne Finanzierungsgeschäfte.....	85
1.3	Erfahrungsberichte aus ausländischen Betriebsprüfungen: Italien .....	86
1.4	Dänemark.....	91
1.5	Niederlande.....	91
1.6	Russland und Frankreich: Ausweitung der internationalen Dokumentationsvorschriften – ein Überblick.....	94
1.7	Russland: Neue Melde- und Dokumentationspflichten in Russland zum 1. Januar 2012 .....	98
1.8	Großbritannien: Deutsch-britisches Doppelbesteuerungsabkommen: Verständigungsvereinbarung zur Durchführung des Schiedsverfahrens.....	103
1.9	Türkei: Neues Doppelbesteuerungsabkommen .....	104
1.10	Schweiz: Neue Schiedsklausel im DBA Deutschland/Schweiz .....	104
2	Amerika .....	106
2.1	Kanada und USA: Transfer Pricing und laufende Rechtsprechung .....	106
2.2	USA: Zunehmender Fokus auf Inbound-Transaktionen .....	110
2.3	Brasilien: Neues Doppelbesteuerungsabkommen?.....	111
2.4	Argentinien: Neues Formular zu grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen.....	111

3	Afrika .....	112
3.1	Ägypten: Verwaltungsgrundsätze zur Verrechnungspreisdokumentation .....	112
3.2	Mauritius: Neues Doppelbesteuerungsabkommen .....	113
4	Asien .....	113
4.1	Australien: Business Restructurings .....	113
4.2	Korea: Anpassungen der Verrechnungspreisregelungen .....	114
4.3	Japan: Angleichung an OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2010 .....	115
4.4	Indien: Aktuelle Entwicklungen .....	115
4.5	Malaysia: Neues Formular zu grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen .....	117
4.6	Hongkong: Wirtschaft regt neues Doppelbesteuerungs- abkommen an .....	117
<b>F</b>	<b>Problemstellungen und Lösungen in ausgewählten Industrien .....</b>	<b>118</b>
1	Anwendung von Sales-Credit-Systemen im Bereich Global Trading .....	118
2	Pharmabranche: Behandlung von Schließungskosten bei pharmazeutischen Routineproduzenten .....	123
3	Die Auslegung des Arbeitnehmerbegriffs bei Betriebsstätten im OECD-Kontext .....	126
<b>G</b>	<b>Konzepte .....</b>	<b>129</b>
1	Cloud Computing und die Auswirkungen auf Transfer Pricing sowie Steuerplanung .....	129
2	Wertschöpfungsbeitragsanalyse bei Profit-Splits und anderen hypothetischen Fremdvergleichssituationen mithilfe von Rankingansätzen .....	131
3	G(K)KB – Wie verändert sich die Steuerlast? .....	134
	Unsere Expertise .....	136
	Ihre Ansprechpartner .....	137



---

## A Schwerpunktthemen 2011

Auch im Jahr 2011 standen Verrechnungspreisfragestellungen für global agierende Konzerne im Fokus. Die Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation bleibt dabei ein Klassiker. In diesem Zusammenhang stellt sich oftmals die Frage, wie weit die Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen reichen.

Ein immer wiederkehrendes Thema in Betriebsprüfungen ist auch die vorgenommene Charakterisierung der Gesellschaft für die einzelnen Transaktionen. Zudem werden der Verrechnungspreisermittlung, insbesondere bei Vertriebsgesellschaften, oftmals Zielmargen zugrunde gelegt. Sofern die Finanzverwaltung diese oder Abweichungen von den tatsächlich erzielten Margen nicht akzeptiert, drohen empfindliche Preisanpassungen.

Zur Minimierung des Risikos nachträglicher Korrekturen kann es sich lohnen, über Vorabverständigungsverfahren respektive die Stellung von Advance Pricing Agreements (APAs) nachzudenken.

Nicht vergessen sollte man im Rahmen der Verrechnungspreisoptimierung, dass eine zu offensive Herangehensweise unter Umständen strafrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen kann. Umso wichtiger ist eine Abwägung zwischen den möglichen steuerlichen Vorteilen und Risiken der geplanten Verrechnungspreisstruktur.

Von ganz besonderem Interesse war 2011 die Diskussion über eine mögliche Änderung des § 1 AStG seitens der Bundesregierung. So sollen künftig unter anderem auch Betriebsstättenverhältnisse von diesem erfasst werden und insoweit eine Annäherung an die OECD-Grundsätze erfolgen. Diese Erwartung hat sich durch den am 6. März 2012 veröffentlichten Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 bestätigt. Die nachfolgenden Beiträge geben einen Überblick über die Schwerpunktthemen des Jahres 2011.

### 1 Geplante Änderung des § 1 AStG

Von Jobst Wilmanns, Florian Gimmler und Stephan Habisch

***In einer Entwurfsfassung vom Februar 2011 hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) unter dem Stichwort „Fremdvergleichsgrundsatz – Betriebsstättengewinnaufteilung“ eine Formulierungshilfe zur Änderung des § 1 AStG vorgelegt. Der***

***Wortlaut der Überschrift lässt die maßgeblichen Ziele der vorgeschlagenen Gesetzesnovelle erkennen: Klarstellung der Regelungen zur Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten, wobei eine weitere Annäherung der deutschen Gesetzgebung an die internationalen Richtlinien der OECD angestrebt wird. Im Folgenden werden die wesentlichen Vorschläge zur Änderung des § 1 AStG zusammengefasst.***

### ***Betriebsstättengewinnaufteilung***

Der vorgeschlagene Wortlaut erweitert explizit den Anwendungsbereich des § 1 AStG auf Betriebsstättensachverhalte, und das sowohl im Hinblick auf interne Leistungsbeziehungen als auch auf die Behandlung von Funktionsverlagerungen. Dementsprechend sollen für Zwecke der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätten Letztgenannte wie fiktive rechtlich selbstständige Einheiten behandelt werden (sog. Selbstständigkeitsfiktion). Des Weiteren soll das BMF ermächtigt werden, in einer eigenen Rechtsverordnung für Betriebsstätteneinkünfte Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu bestimmen.

### ***Gegenwärtige Gesetzeslage***

Die aktuelle Fassung des § 1 AStG findet nur Anwendung auf Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen. Da es sich bei Betriebsstätten um rechtlich unselbstständige Einheiten handelt, erfüllen sie nicht das Kriterium der „nahestehenden Person“, weshalb § 1 AStG gegenwärtig keine Anwendung hinsichtlich der Gewinnabgrenzung von Betriebsstätten findet. Den einschlägigen einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Regelungen (§§ 4, 6 EStG, § 12 KStG) folgend, richtet sich die Gewinnabgrenzung somit maßgeblich nach der wirtschaftlichen Zuordnung von Wirtschaftsgütern. Zur Auslegung der gesetzlichen Grundlagen hat das BMF 1999 eigene Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) veröffentlicht.

### ***Auswirkungen und Konsequenzen der geplanten Änderung in der Praxis***

Das BMF beabsichtigt, mit der Neufassung des § 1 AStG die deutschen Regelungen zunehmend dem OECD-Ansatz anzugleichen. So bezieht sich der neue Absatz 5 explizit auf Betriebsstättensachverhalte und unterwirft diese grundsätzlich den Regelungen der Absätze 1 und 3. Basierend auf der Selbstständigkeitsfiktion soll somit der tatsächliche und der hypothetische Fremdvergleich zur Würdigung der Fremdüblichkeit von Geschäftsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zur Anwendung kommen. Der hypothetische Fremdvergleich stützt sich auch bei Betriebsstättensachverhalten

maßgeblich auf die ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken. Außerdem sind die Regelungen bezüglich der Behandlung von Funktionsverlagerungen analog auf Betriebsstätten Sachverhalte anzuwenden.

Im Detail ist jedoch unklar, wie der OECD-Ansatz zur Betriebsstättenbesteuerung auf der Grundlage der Absätze 1 und 3 umgesetzt werden soll. Während sich der OECD-Ansatz zur Gewinnzuordnung maßgeblich auf die sogenannte „Significant People Function“/„Key Entrepreneurial Risk Taking Function“ bezieht, stellt der Abs. 1 AStG vielmehr auf die „wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung“ ab. Der Begriff „Umstände“ ist sehr viel weiter gefasst und bezieht sich auf alle verfügbaren Daten, die entscheidungsrelevant für die Verrechnungspreisbestimmung sind. Doch ist im Grundsatz zu erwarten, dass sich die deutschen gesetzlichen Regelungen sowie das ergänzende BMF-Schreiben an den internationalen Richtlinien der OECD, unter anderem zur Bestimmung des Dotationskapitals von Betriebsstätten, orientieren werden. Die strittigsten Aspekte werden aller Voraussicht nach die Auslegung des hypothetischen Fremdvergleichs sowie die Anwendung der Regelungen zur Funktionsverlagerung in Betriebsstättenfällen sein.

Bisher ist noch unklar, inwieweit es industriespezifische Anpassungen der geplanten Gesetzesänderung oder in der Rechtsverordnung geben wird. Es wird jedoch erwartet, dass Themen wie die Bestimmung von Dotationskapital oder die Allokation von Wirtschaftsgütern stärker dem OECD-Gedanken folgen werden.

### ***Personengesellschaften als nahestehende Person***

Die oben angegebene Entwurfsfassung beinhaltet zudem die Klarstellung, dass eine Personengesellschaft oder eine Mitunternehmerschaft ebenfalls als „nahestehende Person“ im Sinne des AStG gilt.

### ***Geschäftsbeziehung***

Der jetzige Abs. 5, dessen Gegenstand die Definition des Begriffs „Geschäftsbeziehung“ ist, wird entsprechend der Entwurfsfassung weitgehend neu gefasst. Hiernach sind folgende maßgeblichen Änderungen geplant:

- Definitivische Erweiterung des Begriffs „Geschäftsbeziehungen“ als „jeweils einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (Geschäftsvorfälle)“. Diese Änderung zielt insbesondere auf die Legitimierung der Funktionsverlagerung als Geschäftsbeziehung ab.
- Am Abgrenzungsmerkmal der gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung hält der Gesetzgeber weiterhin fest. Soweit wirtschaftliche Vorgänge jedoch nicht eindeutig im Gesellschaftsvertrag geregelt sind, geht das Gesetz zunächst grundsätzlich von einer schuldrechtlichen Vereinbarung aus. Der Gesetzgeber räumt dem Steuerpflichtigen allerdings die Möglichkeit ein,

„glaubhaft“ zu machen, dass es sich bei der Vereinbarung nicht um eine schuldrechtliche Beziehung handelt. Dies kann insbesondere bei Finanzierungsverhältnissen der Fall sein, bei denen eine Darlehensgewährung bereits im Vorhinein als eigenkapitalersetzende Maßnahme zu bewerten ist (z. B. in dem Fall, dass die Gesellschaft unzureichend mit Eigenkapital ausgestattet ist und ihre Funktionsfähigkeit nur durch das entsprechende Darlehen seitens der Gesellschafter aufrechterhalten werden kann).

### **Zeitliche Anwendung**

Der geänderte § 1 AStG soll erstmals für den Veranlagungszeitraum 2012 anzuwenden sein. Somit hat er bereits heute für Unternehmen, deren aktuelles Wirtschaftsjahr erst im Jahr 2012 endet, einen maßgeblichen Einfluss.

### **Ausblick**

Es wurde erwartet, dass die Neufassung des § 1 AStG nach der Sommerpause in das Gesetzgebungsverfahren eingebracht wird und somit zum Jahresende in Kraft tritt. Am 6. März 2012 wurde der Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2013 veröffentlicht, der die geplante Änderung des § 1 AStG vorsieht. Ein Inkrafttreten ist für den 1. Januar 2013 geplant. Es ist daher empfehlenswert, dass Steuerzahler, die entweder bereits Betriebsstättenstrukturen implementiert haben oder planen dies zu tun, mögliche Konsequenzen bereits heute in der Steuerplanung bzw. Risikobeurteilung antizipieren. Es ist zu beobachten, dass insbesondere Konzerne der Financial Services Industrie aufgrund der regulatorischen Veränderungen zunehmend die Implementierung von Betriebsstätten der Begründung von rechtlichen Einheiten vorziehen. Die gegenwärtige Gesetzeslage räumt den Steuerpflichtigen insbesondere bei der Veränderung von Geschäftsmodellen mehr Handlungsoptionen ein als die dargestellten geplanten gesetzlichen Vorschriften mit den daraus resultierenden steuerlichen Konsequenzen.

## **2 Die Charakterisierung „Routineunternehmen“ als Diskussionschwerpunkt in Betriebsprüfungen**

Von Kati Fiehler und Dr. Christoph Sommer

***Um die Angemessenheit der Verrechnungspreisbildung zu belegen, sind Steuerpflichtige angehalten, eine Unternehmenscharakterisierung der Konzerngesellschaften vorzunehmen, die an der zu prüfenden Geschäftsbeziehung beteiligt sind. Wie die neuesten Erfahrungen bei Betriebsprüfungen zeigen, greift die Finanzverwaltung vermehrt die von Steuerpflichtigen vor-***

**genommenen Zuordnungen von Unternehmen als Routineunternehmen auf und hinterfragt diese kritisch. Insbesondere die Abgrenzung zu den in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren<sup>1</sup> genannten Hybridunternehmen führt dabei zunehmend zu Diskussionen.**

### **Unternehmenscharakterisierung und Verrechnungspreisbildung**

Um das ernsthafte Bemühen „um eine dem Fremdvergleich genügende Preisbildung für Zwecke seiner Einkünfteermittlung“<sup>2</sup> zu belegen, hat der Steuerpflichtige eine Unternehmenscharakterisierung der an der zu prüfenden Geschäftsbeziehung beteiligten Konzerngesellschaften vorzunehmen. Die deutsche Finanzverwaltung unterscheidet zwischen Unternehmen mit Routinefunktionen, Entrepreneuren und Hybridunternehmen.<sup>3</sup> Der letztgenannte Unternehmenstyp ist eine Besonderheit der deutschen Verrechnungspreisregelungen und hat bislang weder Eingang in die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien<sup>4</sup> noch in die Verrechnungspreisvorschriften anderer Länder gefunden.

### **Unternehmen mit Routinefunktionen**

Unternehmen mit Routinefunktionen sind Unternehmen, die lediglich Routinefunktionen ausüben, nur in geringem Umfang immaterielle Wirtschaftsgüter und vor allem keine einzigartigen immateriellen Wirtschaftsgüter einsetzen und nur geringe Risiken tragen. Solche Unternehmen erzielen bei einem üblichen Geschäftsablauf keine anhaltenden Verluste, sondern geringe, aber stabile Gewinne.

Eine dem Funktions- und Risikoprofil entsprechende fremdvergleichsübliche Vergütung kann in der Regel mit einer der drei Standardmethoden (also mit der Preisvergleichs-, Kostenaufschlags- oder Wiederverkaufspreismethode) oder mithilfe der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (Transactional Net

---

<sup>1</sup> Vgl. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren), IV B 4 – S. 1341 – 1/05, Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12.04.2005.

<sup>2</sup> Vgl. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, Tz. 3.4.12.3.

<sup>3</sup> Vgl. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, Tz. 3.4.10.2.

<sup>4</sup> Vgl. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris, 22.07.2010.

Margin Method, TNMM) unter Verwendung von Datenbankstudien ermittelt werden.<sup>5</sup>

### **Entrepreneure**

Konzerngesellschaften sind als Entrepreneure zu charakterisieren, wenn sie innerhalb einer Unternehmensgruppe die zur Durchführung von Geschäften wesentlichen Funktionen ausüben, über die wesentlichen materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter verfügen und die wesentlichen Risiken tragen. Solchen Konzerngesellschaften steht üblicherweise der unternehmerische Residualgewinn zu, der nach Abgeltung der anderen verbundenen Unternehmen im Konzern erwirtschaftet wird.

Insbesondere die TNMM (einschließlich Datenbankstudien) ist daher nicht geeignet, die fremdvergleichskonforme Vergütung von Entrepreneuren zu beurteilen.<sup>6</sup> Sind im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse mehrere Entrepreneure in einer Unternehmensgruppe identifiziert worden, ist der Residualgewinn zwischen diesen auf Basis eines Profit-Splits aufzuteilen.<sup>7</sup>

### **Hybridunternehmen**

Hybridunternehmen sind solche Konzerngesellschaften, die auf Grundlage ihrer ausgeübten Funktionen, der eingesetzten Wirtschaftsgüter und der übernommenen Risiken weder als Routineunternehmen noch als Entrepreneure einzustufen sind. Von ihrem Funktions- und Risikoprofil her nehmen Hybridunternehmen somit eine Mittelstellung zwischen Routineunternehmen und Entrepreneuren ein.

Sofern für Hybridunternehmen keine Fremdvergleichspreise feststellbar sind, sollte die Verrechnungspreisbildung zumeist auf Grundlage von Planrechnungen erfolgen. Die Anwendung der TNMM zur Bestimmung einer angemessenen Vergütung scheidet dagegen regelmäßig aus.<sup>8</sup>

### **Tendenzen in Betriebsprüfungen**

Während die Abgrenzung zwischen Routineunternehmen und Entrepreneuren gewöhnlich zu keinen Streitigkeiten zwischen Steuerpflichtigen und Finanz-

<sup>5</sup> Vgl. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, Tz. 3.4.10.2.a); vgl. auch OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2010, Tz. 2.4, 2.32.

<sup>6</sup> Vgl. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, Tz. 3.4.10.2.b); OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2010, Tz. 2.59.

<sup>7</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2010, Tz. 2.102; vgl. hierzu auch Fiehler, K./Sommer, C., „Die Wertschöpfungsbeitragsanalyse als Instrument der Verrechnungspreisbildung“, Transfer Pricing Perspective Deutschland, Ausgabe 8, November 2010.

<sup>8</sup> Vgl. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, Tz. 3.4.10.2.c).

verwaltung führt, wird die Zuordnung von Routine- und Hybridunternehmen bei Betriebsprüfungen vermehrt diskutiert.

Von Betriebsprüfern wird zunehmend angeführt, dass insbesondere Marketing- und Kundendienstaktivitäten keine Routinefunktionen, sondern vielmehr durch den hierzu notwendigen Einsatz immaterieller Wirtschaftsgüter (z. B. Marketing- oder technisches Know-how) komplexe Nicht-Routinetätigkeiten darstellen.

Die Finanzverwaltung geht bisweilen sogar so weit, eine Umklassifizierung von Routine- zu Hybridunternehmen anzustreben. Für die Verrechnungspreisbildung des Steuerpflichtigen hätte dies gravierende Folgen, denn es würde bedeuten, dass die für Routineunternehmen grundsätzlich anwendbare TNMM (einschließlich der Verwendung von Datenbankstudien) für die Bestimmung von fremdüblichen Verrechnungspreisen als dem Grunde nach ungeeignet abzulehnen wäre.

### ***Der Spielraum für Umklassifizierungen von Routineunternehmen durch die deutsche Finanzverwaltung***

Die Charakterisierung einer Konzerngesellschaft als Unternehmen mit Routinefunktionen, als Entrepreneur oder als Hybridunternehmen kann grundsätzlich nur anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls auf Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse erfolgen. Somit ist eine mögliche Argumentation von Betriebsprüfern, dass es sich bei einer vom Steuerpflichtigen als Routineunternehmen charakterisierten Konzerngesellschaft tatsächlich um ein Hybridunternehmen handelt, auch für jeden Einzelfall separat zu prüfen. Eine solche Prüfung muss auch die im Rahmen einer Wertschöpfungsanalyse identifizierten werttreibenden Aktivitäten einer Unternehmensgruppe berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang ist insbesondere zu beachten, dass Routineunternehmen nicht notwendigerweise nur einfache Funktionen ausüben, die keinen Einsatz immaterieller Wirtschaftsgüter erfordern und somit nur einen geringen Beitrag zur Gesamtwertschöpfung im Konzern leisten. Zutreffend ist vielmehr, dass Routinefunktionen solche Tätigkeiten darstellen, die ohne den Einsatz einzigartiger immaterieller Wirtschaftsgüter ausgeübt werden, mit limitierten Risiken verbunden sind und die zumindest in vergleichbarer Form auch von Dritten erbracht werden könnten. Demnach ist eine Tätigkeit, die eine Kernkompetenz<sup>9</sup> des Konzerns darstellt, als Nicht-Routinefunktion zu werten, da diese häufig auf den Einsatz einzigartiger immaterieller Wirtschaftsgüter zurückzuführen ist. Einschlägiges Abgrenzungsmerkmal zwischen Routine-

---

<sup>9</sup> Vgl. grundlegend Prahalad, C. K./Hamel, G., „The Core Competence of the Corporation“, Harvard Business Review, 1990, Jg. 90, Ausgabe 3, S. 79–91.

und Nicht-Routinetätigkeiten ist somit die Existenz bzw. Abwesenheit von einzigartigen immateriellen Wirtschaftsgütern.

Vor dem Hintergrund dieses Abgrenzungsmerkmals wird auch deutlich, dass eine Konzerngesellschaft nicht allein durch die gleichzeitige Ausübung mehrerer Routinefunktionen als Hybridunternehmen oder gegebenenfalls sogar als Entrepreneur zu klassifizieren ist. Entscheidend ist immer, ob die Kombination verschiedener Routinetätigkeiten, von denen jede für sich betrachtet die vorgenannten Kriterien erfüllt, zu einer unternehmerischen und somit wertschöpfenden Gesamttätigkeit führt. Erst wenn das Ganze mehr ist als die Summe seiner Einzelteile und ökonomische Übergewinne erwirtschaftet werden, ist nicht mehr von einem Routineunternehmen auszugehen.

### **Fazit**

Die neuesten Erfahrungen in Betriebsprüfungen bezüglich der für die Verrechnungspreisbildung notwendigen Unternehmenscharakterisierung bestätigen einmal mehr, dass die Festsetzung von Verrechnungspreisen keine exakte Wissenschaft ist.<sup>10</sup> Grundsätzlich gilt, dass die Einstufung einer Konzerngesellschaft als Routineunternehmen, Hybridunternehmen oder Entrepreneur anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls zu erfolgen hat. Dabei sind aus ökonomischer Sicht das Vorliegen einzigartiger immaterieller Wirtschaftsgüter, ein limitiertes Risikoprofil sowie die Substituierbarkeit am Markt (zumindest in vergleichbarer Form) regelmäßig ein Indiz für das Vorliegen einer Routinetätigkeit. Nicht-Routinetätigkeiten sind dagegen durch den Einsatz einzigartiger immaterieller Wirtschaftsgüter charakterisiert. Abzuwarten bleibt, nach welchen detaillierten Kriterien die deutsche Finanzverwaltung zukünftig die Unternehmenscharakterisierung vornehmen wird. Antworten hierauf dürfte die angekündigte Rechtsverordnung zu § 1 des Außensteuergesetzes geben.

## **3 Betriebsprüfung: Vorlage von Management Accounts versus Grenzen der Mitwirkungspflichten**

Von Kati Fiehler und Marie-Melanie Bentzien

***In laufenden Betriebsprüfungen kann beobachtet werden, dass der Betriebsprüfer nicht nur die Verrechnungspreisdokumentation entsprechend § 90 Abs. 3 AO anfordert,***

---

<sup>10</sup> Vgl. OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2010, Tz. 3.55.



***sondern auch Informationen und Dokumente, die nicht originär Gegenstand der Dokumentationsvorschriften sind.***

Als ein Schwerpunkt hat sich in diesem Zusammenhang die Abfrage von Auswertungen aus den sogenannten Management Accounts herausgestellt. Es handelt sich hierbei um Unterlagen, die ausschließlich zu internen Planungs- und Controllingzwecken erstellt wurden und der Unternehmenssteuerung dienen. Häufig weitet die Finanzverwaltung ihre Informationsanforderungen auf Informationen aus den Management Accounts anderer verbundener Unternehmen aus. Vor dem Hintergrund des genannten Beispiels stellt sich die Frage, ob die allgemeinen Mitwirkungspflichten (§ 90 I AO), die erweiterten Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 3 AO) und/oder die Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO zu einer Vorlagepflicht solcher Unterlagen führen.

Entsprechend den oben zitierten allgemeinen Mitwirkungspflichten der Abgabenordnung (AO) wird der Steuerpflichtige dazu verpflichtet, bei der Sachverhaltsaufklärung mitzuwirken und die für die Besteuerung erheblichen Tatsachen vollständig und wahrheitsgemäß offenzulegen und die ihm bekannten Beweismittel anzugeben. Die erweiterten Mitwirkungspflichten beziehen sich auf Vorgänge außerhalb der Bundesrepublik Deutschland und verpflichten den Steuerpflichtigen im Rahmen seiner tatsächlichen und rechtlichen Möglichkeiten unter anderem dazu, erforderliche Beweismittel, die sich im Ausland befinden, zu beschaffen und Beweisvorsorge zu treffen. Gemäß den Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO muss der Steuerpflichtige Aufzeichnungen über Art und Inhalt sowie die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen von grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen erstellen.

Bei Anforderung von Informationen aus den Management Accounts des deutschen Steuerpflichtigen ist daher zu prüfen, inwieweit diese für die Besteuerung erheblich sind (Vorlagepflicht nach § 90 Abs. 1 AO) oder sogar als Bestandteil der nach § 90 Abs. 3 AO zu erstellenden Dokumentation gewertet werden können. Weder im Gesetz noch in entsprechenden Verwaltungsanweisungen wird genauer spezifiziert, was steuerlich relevante Unterlagen sind. Ebenso bleibt offen, wo die Schranken der Mitwirkungspflicht im Hinblick auf das Verhältnismäßigkeitsprinzip zu ziehen sind. Die Mitwirkung muss zur Sachaufklärung geeignet, erfüllbar und zumutbar sein, das heißt, der dem Steuerpflichtigen abverlangte Aufwand darf nicht außerhalb eines vernünftigen Verhältnisses zur steuerlichen Bedeutung stehen. Die Grenzziehung ist in der Praxis häufig schwierig. Insbesondere die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass alle existierenden Unterlagen einschließlich der in den Management Accounts enthaltenen Informationen vorgelegt werden sollten. Dem kann entgegengehalten werden, dass Management Accounts grundsätzlich nicht zu den steuerlich relevanten Unterlagen gehören, da diese einerseits

nicht zu den gesetzlich zu erstellenden Unterlagen gehören (z. B. nach HGB erforderlich) und andererseits nicht der Erstellung der Steuererklärung dienen, sondern lediglich zu Unternehmens- und Steuerungszwecken erstellt und verwendet werden.

Sofern Informationen aus den Management Accounts bei der Bestimmung und dem Nachweis von Verrechnungspreisen keine Relevanz haben, liegt kein Anhaltspunkt vor, diese als Gegenstand der Sachverhaltsaufklärung zu sehen, sodass eine Vorlage bzw. Aufzeichnung dieser Informationen in diesem Zusammenhang weder nach § 90 Abs. 1 noch nach § 90 Abs. 3 AO gerechtfertigt erscheint. Häufig können Management Accounts jedoch eine Auswirkung auf die Bestimmung von Verrechnungspreisen haben. Dies ist dann der Fall, wenn Verrechnungspreise unter Heranziehung von Daten aus Management Accounts festgesetzt bzw. verifiziert werden. In diesen Fällen handelt es sich um Dokumente, die zum einen steuerliche Relevanz haben und zum anderen ebenso unter die Dokumentationsvorschriften des § 90 Abs. 3 AO fallen können. Auf Anfrage müssen solche Dokumente dem Betriebsprüfer vorgelegt werden. Dies erstreckt sich jedoch keinesfalls auf die Gesamtheit der Management Accounts, sondern lediglich auf die tatsächlich für die steuerliche Verrechnungspreisbildung relevanten Informationen. Die Finanzverwaltung muss konkrete Anhaltspunkte haben, um eine derartige Informationsanforderung zu stellen. Eine pauschale Aufforderung zur Vorlage und somit eine Ermittlung „ins Blaue“ erscheint nicht gerechtfertigt.

Liegen die angeforderten Informationen dem deutschen Steuerpflichtigen nicht vor, kann eine Vorlage von Informationen wie beispielsweise Auswertungen aus den Management Accounts auf Basis der erweiterten Mitwirkungspflichten (§ 90 Abs. 2 AO) bzw. der Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO erforderlich sein. Gemäß § 90 Abs. 2 AO besteht eine erweiterte Mitwirkungspflicht bei Auslandsverhalten, sodass auch Unterlagen vorzulegen sind, die zwar nicht im Eigentum des Steuerpflichtigen stehen, die er jedoch beschaffen kann oder die er im Rahmen einer Beweisvorsorge hätte beschaffen müssen. Der Steuerpflichtige kann sich hier nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht darauf berufen, dass er den Sachverhalt nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach der Lage des Falls bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeiten dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können. Ebenso ist die Finanzverwaltung der Auffassung, dass der Steuerpflichtige die Beweisvorsorge dadurch treffen muss, dass er sich bei Beginn der Geschäftsbeziehung mit der nahestehenden Person den Zugang zu Informationen und Unterlagen vertraglich sichert.

Bezüglich der Vorlagepflicht von Management Accounts, die nur auf Ebene anderer verbundener Gesellschaften vorhanden sind, bedeutet dies, dass unter

Umständen eine Vorlagepflicht dann besteht, wenn die Management Accounts in die Verrechnungspreisbildung eingeflossen sind. Dies könnte der Fall sein, wenn beispielsweise der deutsche Steuerpflichtige einen Auftragnehmer auf Basis der Kostenaufschlagsmethode vergütet und es in diesem Fall fremdüblich ist, sich ein Recht auf Einsicht in die Unterlagen und die Prüfung der entstandenen Kosten zusichern zu lassen. Werden die der Leistungsverrechnung zugrunde liegenden Kosten anhand von Management Accounts ermittelt, kann der Betriebsprüfer die Vorlage der zur Prüfung notwendigen Informationen aus den Management Accounts verlangen. Abhängig davon, aus welchen Reportingsystemen die der Verrechnungspreisbildung zugrunde liegenden Daten stammen, sieht sich die deutsche Finanzverwaltung ebenfalls berechtigt, in weiteren Fällen von einer Beweisvorsorgepflicht des Steuerpflichtigen auszugehen. Dies betrifft insbesondere die zu verteilenden Aufwendungen im Rahmen von Poolverträgen, bei der Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter gegen umsatzabhängige Lizenzgebühr die Umsatzerlöse, bei der Anwendung der Wiederverkaufspreismethode die Abgabepreise und bei der Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode den Gesamtgewinn und/oder die Aufteilungsschlüssel. Eine Pflicht zur Vorlage solcher Dokumente bzw. zur Aufzeichnung von Informationen ergibt sich dann nach § 90 Abs. 2 bzw. Abs. 3 AO.

Abschließend kann geschlussfolgert werden, dass der klaren Tendenz der deutschen Betriebsprüfer, immer weiter reichende Unterlagen und Informationen zu verlangen, durchaus Einhalt geboten werden kann. Dies ist insbesondere der Fall, wenn Management Accounts pauschal angefordert werden, die steuerliche Relevanz nicht erkennbar ist und somit eine Ermittlung „ins Blaue“ erfolgt. Allerdings kann in anderen Fällen der Informationsbedarf der Finanzverwaltung hinsichtlich Management Accounts berechtigt sein, nämlich dann, wenn diese der Verrechnungspreisbildung zugrunde lagen und es fremdüblich gewesen wäre, sich die Unterlagen zu beschaffen, bzw. wenn diese bereits Gegenstand der Dokumentationspflichten sind.

## 4 Verrechnungspreise und Steuerstrafrecht

Von Dr. Hilmar Erb und Jörg Hanken

***Die Liaison von Steuerstrafrecht und Verrechnungspreisen spielte bis vor einigen Jahren keine große Rolle; auch heute noch haben Ermittlungsverfahren Seltenheitswert. Wenn sich aber der Tatverdacht unzulässiger Gestaltungen und unvollständiger Steuererklärungen erhärtet, können die Strafen sehr empfindlich ausfallen.***

Grundsätzlich gilt: Wer sein Finanzamt über Besteuerungsgrundlagen unrichtig oder unvollständig informiert oder pflichtwidrig gar keine Erklärungen abgibt, macht sich wegen Steuerhinterziehung strafbar, wenn er dadurch Steuern verkürzt. Bei Verrechnungspreisen drohen im Wesentlichen drei Risiken:

### ***Steuererklärungen basieren auf erkennbar unangemessenen Verrechnungspreisen***

Zutreffend ist: Die Vereinbarung unangemessener Verrechnungspreise ist noch nicht strafbar; geahndet wird das falsche Erklärungsverhalten gegenüber dem Finanzamt, nicht aber die Vorbereitung dafür. Deshalb ist es strafrechtlich auch noch nicht relevant, wenn Dokumentationspflichten verletzt werden. Kritisch wird es erst dann, wenn eine Steuererklärung auf unzutreffenden Verrechnungspreisen beruht.

Zutreffend ist auch: Den „richtigen“ Verrechnungspreis gibt es nicht; bewegt er sich innerhalb der zulässigen Bandbreite (§ 1 Abs. 3 AStG), ist eine Steuerhinterziehung ausgeschlossen. Allerdings: Eine Gestaltung, die erkennbar „unrichtig“ ist, etwa weil fremdübliche Vergleichspreise zweifelsfrei ermittelt werden können, macht die Steuererklärung zur Tatwaffe.

### ***Die Grundlagen einer (zu) aggressiven Verrechnungspreisgestaltung werden dem Finanzamt nicht offenbart***

Aus dem ausgefüllten Formular einer Steuererklärung kann ein Veranlagungsbeamter nur die Besteuerungsgrundlagen erkennen, die der Steuerpflichtige für die richtigen hält, nicht aber, wie der Steuerpflichtige die Steuergesetze angewendet hat. Deshalb verpflichtet die Rechtsprechung den Steuerpflichtigen dazu, die Tatsachenbasis seiner Erklärungen wahrheitsgemäß und vollständig offenzulegen, wenn er in diesen Erklärungen von einer gefestigten Verwaltungspraxis oder der ständigen Rechtsprechung abweicht oder sonst eine – aus Behördensicht – zweifelhafte Rechtsansicht vertritt.

Demzufolge empfiehlt es sich, jedenfalls bei aggressiven Gestaltungen, deren Hintergründe gegenüber dem Finanzamt offenzulegen – etwa in Form einer Dokumentation, die der Steuererklärung beigelegt wird. Auf dieser Grundlage kann sich der Fiskus ein eigenes Bild von der zutreffenden Besteuerung machen, und dies eröffnet eine geregelte Auseinandersetzung mit dem Steuerpflichtigen im Einspruchsverfahren und vor dem Finanzgericht.

### ***Unzutreffende oder unvollständige Steuererklärungen der Vergangenheit werden nicht korrigiert***

Erkennt ein Vorstand oder Geschäftsführer, dass eine Steuererklärung des Unternehmens in der Vergangenheit unzutreffend oder unvollständig war und deshalb Steuern verkürzt wurden, ist er verpflichtet, den Fehler gegenüber

seinem Finanzamt unverzüglich anzuzeigen und die Besteuerungsgrundlagen anschließend zu korrigieren. Das gilt beispielsweise, wenn ihm auffällt, dass unzutreffende Verrechnungspreise verwendet oder abweichende Rechtsauffassungen nicht hinreichend deutlich gemacht wurden. Verletzt die Unternehmensleitung ihre Nacherklärungspflicht, macht sie sich wegen Steuerhinterziehung durch Unterlassen strafbar.

Die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren bestimmen, dass strafrechtliche Ermittlungen einzuleiten sind, wenn sich – zum Beispiel in der Betriebsprüfung – herausstellt, dass ein Steuerpflichtiger zuverlässige Fremdvergleiche ignoriert oder seine Korrekturpflichten verletzt hat, um Steuern zu sparen. Außerdem verpflichtet die Betriebsprüfungsordnung die Beamten dazu, die Strafverfolgungsbehörden zu informieren, wenn in der Prüfung der Verdacht eines Steuerdelikts aufkommt.

Daher sollten Unternehmen und Vertretungsorgane ihrer Dokumentations- und Erklärungsstrategie künftig besonderes Augenmerk schenken.

## 5 Die Bedeutung von Tax Rulings in der Verrechnungspreisgestaltung

Von Jobst Wilmanns

***Im Kontext der nationalen und internationalen Entwicklungen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise stehen multinationale Konzerne vor der Fragestellung, wie sie das Risiko von steuerlichen Gewinnberichtigungen bezüglich ihrer bestehenden Verrechnungspreissysteme minimieren können.***

### ***Verständigungsverfahren gemäß Art. 25 des OECD-Musterabkommens***

Auf bilateraler bzw. multilateraler Ebene steht Steuerpflichtigen hinsichtlich der Beseitigung einer bereits eingetretenen bzw. einer drohenden Doppelbesteuerung das Instrumentarium des Verständigungsverfahrens entsprechend Art. 25 des OECD-Musterabkommens zur Verfügung. In einer zunehmenden Anzahl neu abgeschlossener bzw. revidierter Doppelbesteuerungsabkommen wurde der Verständigungsartikel um eine Schiedsklausel erweitert, das heißt, die zuständigen Steuerbehörden der jeweiligen beteiligten Staaten werden verpflichtet, eine Einigung über die vom Abkommensberechtigten geltend gemachte abkommenswidrige Besteuerung zu finden.

### **Advance Pricing Agreement**

Des Weiteren steht Konzernen die Möglichkeit der Beantragung eines sogenannten Advance Pricing Agreement (APA) zur Verfügung. Hierbei handelt es sich um ein Vorabverständigungsverfahren, wonach sich die zuständigen Steuerbehörden entweder auf bilateraler oder auf multilateraler Ebene im Vorhinein über die Anwendung von Verrechnungspreismethoden und über die Bestimmung sowie gegebenenfalls über die Höhe eines fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises einigen. Grundlage der Vorabverständigung ist ebenfalls Art. 25 des OECD-Musterabkommens. Entsprechend nationalem Recht erfolgt das Vorabverständigungsverfahren durch eine Vorabzusage gegenüber dem Steuerpflichtigen und durch entsprechende Steuerbescheide. International kann zudem beobachtet werden, dass eine steigende Anzahl von Ländern sogenannte unilaterale APAs bzw. „Rulings“ zulässt, bei denen nur eine Verständigung über die Besteuerung zwischen Steuerpflichtigen und der lokalen Steuerbehörde erfolgt. Der wesentliche Vorteil derartiger unilateraler Vereinbarungen liegt grundsätzlich in der schnellen administrativen Abwicklung und dem hiermit verbundenen niedrigeren Aufwand bei der Abstimmung zwischen den Beteiligten. Anträge unilateraler APAs werden entsprechend dem Merkblatt des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) für bilaterale und multilaterale Vorabverständigungsverfahren vom 5. Oktober 2006 in Deutschland jedoch prinzipiell nicht zugelassen.

### **Praxisbeobachtungen**

In der Praxis zeigt sich allerdings, dass gerade bei Konzernen, deren Konzernsitz in Deutschland liegt, ein gesteigertes Interesse an einer unilateralen Vorabverständigung hinsichtlich ihrer Verrechnungspreissystematik mit den zuständigen Finanzbehörden besteht. Das Anliegen der Konzerne richtet sich hierbei weniger auf eine begünstigende Vereinbarung mit der Finanzbehörde, sondern vielmehr auf die Streitvermeidung bei zukünftigen Betriebsprüfungen. Vom Grundsatz her erwähnt § 78 Nr. 3 AO die Möglichkeit des Abschlusses eines öffentlich-rechtlichen Vertrags zwischen Finanzbehörde und Steuerpflichtigen. In der Konkretisierung bestehen folgende Möglichkeiten der Vorabverständigung mit der deutschen Finanzbehörde:

- Verbindliche Zusage nach § 204 AO aufgrund einer Außenprüfung hinsichtlich der künftigen steuerlichen Behandlung eines für die Vergangenheit geprüften und im Prüfungsbericht dargestellten Sachverhalts.
- Verbindliche Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO. Gegenstand des Antrags ist die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, noch nicht verwirklichten Sachverhalten. Der Steuerpflichtige muss jedoch das besondere Interesse bezüglich der erheblichen steuerlichen Auswirkungen darlegen. Die verbindliche Auskunft dient vor allem der Rechtssicherheit des Steuerpflichtigen, der eine verbindliche Stellungnahme der Finanzverwaltung erhalten kann, bevor er einen Sachverhalt realisiert. Der Antrag kann sowohl

beim zuständigen Finanzamt als auch beim Bundeszentralamt für Steuern gestellt werden. Zuständig für die Erteilung der verbindlichen Auskunft ist jedoch die Finanzbehörde, die für die Verwirklichung des dem Antrag zugrunde liegenden Sachverhalts zuständig wäre.

- Manfred Naumann vom BMF weist in seinem in Internationales Steuerrecht (IStR) 2011, 20. Jg., Heft 17, S. 683 abgedruckten Seminarbeitrag im Rahmen der Jahrestagung der International Fiscal Association ergänzend darauf hin, dass das Bundeszentralamt für Steuern in Ausnahmefällen auch unilaterale APAs abschließen kann. Als Beispiel führt er die Fallgestaltung an, dass ein anderer Staat ein unilaterales APA mit dem Steuerpflichtigen abgeschlossen hat und das Bundeszentralamt für Steuern dieses APA für zutreffend hält.

In der Praxis kann festgestellt werden, dass insbesondere das Instrumentarium der verbindlichen Auskunft bei der Abstimmung von verrechnungspreisbezogenen Fragestellungen zwischen Steuerpflichtigen und Finanzbehörde zunehmend eine Rolle spielt. Vielfach finden bereits im Vorfeld der Antragstellung informelle Konsultationen hinsichtlich des Gegenstands und des Verfahrens zwischen den Beteiligten statt. In der Regel ist der Gegenstand des Antrags die steuerrechtliche Behandlung geplanter Verrechnungspreisgestaltungen, wie zum Beispiel die Anwendbarkeit bestimmter Methoden oder Berechnungssysteme, die Beziehung zwischen Funktions- und Risikoanalyse und der Verrechnungspreisbestimmung, die Anerkennung von Vorteilsausgleichen, die Zulässigkeit von Aufteilungsschlüsseln in Kostenumlageverträgen oder die steuerliche Behandlung einer Funktionsverlagerung. Entsprechend den vorliegenden Erfahrungen sind die Finanzbehörden jedoch nicht bereit, eine verbindliche Auskunft über die Angemessenheit des Verrechnungspreises an sich zu geben.

### **Beispiel**

Eine multinationale Bank plant im Bereich Global Trading einen Residual-Profit-Split einzuführen. Gegenstand der verbindlichen Auskunft ist hier die steuerliche Akzeptanz der Anwendung des Residual-Profit-Splits als Ausfluss des Fremdvergleichsgrundsatzes und die Bestimmung von geeigneten Schlüsseln zur Aufteilung des verbleibenden Restgewinns. Nicht geeignet für die verbindliche Auskunft wäre im vorliegenden Fall etwa die Bestätigung von Margen, wie zum Beispiel bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode der Kostenaufschlagsatz für die Vorabvergütung von Routinefunktionen.

### **Fazit und Ausblick**

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass in Ergänzung zur Möglichkeit der Durchführung von multilateralen bzw. bilateralen Vorabverständigungsverfahren den Konzernen auch die Möglichkeit der unilateralen Abstimmung

von verrechnungspreisbezogenen Fragestellungen mit der Finanzverwaltung zur Verfügung steht. Die Anträge werden jedoch seitens der Finanzverwaltung nur insoweit akzeptiert, als dass sich das Anliegen nicht auf begünstigende Vereinbarungen mit der Finanzbehörde, sondern vielmehr auf die Streitvermeidung in zukünftigen Betriebsprüfungen bezieht. Des Weiteren sind geeignete Rechtsfragen für eine verbindliche Auskunft verrechnungspreissystematische Aspekte, jedoch nicht Verrechnungspreise an sich. Im Hinblick auf die Komplexität der Rechtslage und die zunehmende Unsicherheit der steuerlichen Beurteilung von Verrechnungspreissystemen in Betriebsprüfungen ist die unilaterale Abstimmung von Verrechnungspreisfragestellungen mit der Finanzverwaltung dennoch vielfach ein geeignetes Instrumentarium, um zum einen im Vorhinein Rechtssicherheit zu erreichen und zum anderen Betriebsprüfungsprozesse zu verkürzen.

## 6 Vereinbarung von Zielmargen bei Vertriebsgesellschaften: Verrechnungspreismethodik, nachträgliche Preis- anpassungen und deren zollrechtliche Implikationen

Von Gert Wöllmann, Verena Ebert, Jochen Schmidt und Thomas Peterka

***Für Vertriebsgesellschaften werden bei der Festlegung angemessener Verrechnungspreise (VPs) zunehmend Zielmargen berücksichtigt. Werden diese nicht erreicht, sehen einige Vereinbarungen nachträgliche Preisanpassungen vor. Neben den ertragsteuerlichen Anforderungen an die Verrechnungspreismethodik und die Akzeptanz nachträglicher Preisanpassungen sind bei Einführen aus Drittländern zudem zollrechtliche Konsequenzen zu berücksichtigen. Insbesondere die Voraussetzungen für die Anerkennung von Zollwertänderungen und Aspekte für deren praktische Durchführung sind hierbei entscheidend.***

Die Ermittlung angemessener VPS unter Berücksichtigung von vorher festgelegten Zielmargen ist zunehmend gängige Praxis in internationalen Konzernen. Die von der Vertriebsgesellschaft innerhalb einer Bandbreite zu erreichende Zielmarge wird in der Regel unter Anwendung der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (Transactional Net Margin Method, TNMM) ermittelt und regelmäßig überprüft. In der Praxis wird die Überprüfung häufig jährlich vorgenommen. Liegt das Istergebnis der Vertriebsgesellschaft außerhalb der Bandbreite angemessener Nettomargen, werden teilweise VP-Anpassungen für den Überprüfungszeitraum vorgenommen, um die angemessene Zielmarge zu erreichen.



### **Ertragsteuerliche Sicht**

Aus ertragsteuerlicher Sicht sind bei derartigen Sachverhalten deutscher Konzernvertriebsgesellschaften insbesondere zwei Fragestellungen zu beachten: die Anwendbarkeit der TNMM sowie die Akzeptanz von nachträglichen Preisanpassungen.

Die TNMM ist eine sogenannte gewinnorientierte Methode, bei der die von einem verbundenen Unternehmen erzielte Nettogewinnmarge mit aus Datenbankanalysen gewonnenen Margen von vergleichbaren unverbundenen Unternehmen verglichen werden. Die Nettogewinnspanne wird durch die Anwendung einer geeigneten Renditekennziffer, das heißt der Bezugnahme des Gewinns, auf eine geeignete Basis (Umsatz, Kapital oder Kosten) ermittelt.

Aufgrund der internationalen Verbreitung und Akzeptanz der TNMM hat die deutsche Finanzverwaltung ihre vormals ablehnende Haltung gegenüber dieser Methode zumindest teilweise aufgegeben. So wird für Unternehmen mit einem geringen Funktions- und Risikoprofil (Routineunternehmen) die TNMM zugelassen, sofern die Anwendung einer der drei Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- oder Kostenaufschlagsmethode) aufgrund fehlender oder nicht vergleichbarer Fremdvergleichsdaten ausgeschlossen ist. Dementsprechend wäre die Vergütung einer funktions- und risikoarmen Routinevertriebsgesellschaft (sog. Low Risk Distributor), die auf Basis einer Rendite am unteren Ende der eingeschränkten Bandbreite von Vergleichsunternehmen festgelegt wurde, steuerlich nicht zu beanstanden. Sobald die deutsche Vertriebsgesellschaft aufgrund der Übernahme von weiteren bedeutenden Funktionen und/oder Risiken nicht mehr als Routineunternehmen zu qualifizieren ist, kann nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung die TNMM allerdings nicht angewendet werden. Gerade bei dieser Abgrenzung ergibt sich regelmäßig Konfliktpotenzial im Rahmen von Betriebsprüfungen, sodass eine hinreichende Dokumentation zur Methodenwahl zu empfehlen ist.<sup>11</sup>

### **Nachträgliche Preisanpassungen**

Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung (vgl. Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 12. April 2005, Tz. 3.4.12.8) sind nachträgliche Preisanpassungen nur ausnahmsweise zugelassen, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft machen kann, dass in vergleichbaren Fällen auch zwischen fremden Dritten Preisanpassungen vorgenommen würden oder wenn die Preisanpassung allein auf vorher festgelegten Rechenvorgängen beruht. Anpassungen in Abhängigkeit vom erzielten Ergebnis der Vertragsparteien werden grundsätzlich aus-

---

<sup>11</sup> Siehe hierzu auch den Artikel „Die Charakterisierung ‚Routineunternehmen‘ als Diskussionschwerpunkt in Betriebsprüfungen“ von Kati Fiehler und Dr. Christoph Sommer auf S. 11 in diesem Jahrbuch.

geschlossen. Das gilt insbesondere für rückwirkende Preisanpassungen, die das Ergebnis einer Gesellschaft, die gegenüber einer Routinegesellschaft weitergehende Funktionen und Risiken ausübt (sog. Hybridgesellschaft), den Nettoertragskennzahlen von Vergleichsunternehmen anpassen. Diese Anforderungen der Finanzverwaltung erscheinen überzogen und praxisfern, insbesondere wenn an der Transaktion Unternehmen aus Staaten beteiligt sind, in denen Verrechnungspreise im Nachhinein angemessen korrigiert werden können oder sogar müssen, wie zum Beispiel in den USA. Mittlerweile ist allerdings zu beobachten, dass von der Finanzverwaltung in der Praxis auch ergebnisorientierte Preisanpassungen akzeptiert werden, wenn die Bedingungen für die Korrektur zwischen den Parteien im Vorhinein klar und eindeutig vereinbart wurden und es sich um funktions- und risikoarme Unternehmen handelt.

### ***Sicht des Zolls***

Aus Sicht des Zolls stellen sich ebenfalls Fragen hinsichtlich der Akzeptanz nachträglicher Preisanpassungen sowie deren praktische Durchführung.

Beim Import der Waren durch die deutsche Vertriebsgesellschaft entsteht die Zollschuld auf Basis des angemeldeten Zollwerts mit der Annahme der Zollanmeldung durch die Zollverwaltung im Rahmen der Abfertigung zum freien Verkehr (maßgeblicher Zeitpunkt). Berichtigungen des Zollwerts nach diesem maßgeblichen Zeitpunkt auf Basis nachträglicher Vereinbarungen zwischen den Vertragsparteien sind grundsätzlich nicht mehr möglich.

### ***Nachträgliche Änderungen der Verrechnungspreise***

Nachträgliche Änderungen der Verrechnungspreise haben nur dann einen Einfluss auf den bereits angemeldeten Zollwert, wenn die Grundlage für die Änderung bei der Annahme der Zollanmeldung, also zum maßgeblichen Zeitpunkt, bereits feststeht. Daher ist für die Änderung des Zollwerts eine im Voraus geschlossene vertragliche Vereinbarung zwischen Verkäufer und Käufer im Hinblick auf die genauen Bedingungen einer nachträglichen Verrechnungspreiskorrektur erforderlich. Diese müssen dem Grunde nach bereits bei der Einfuhr feststehen und nur die Bestimmung der Höhe darf von nachträglichen Ereignissen abhängen. Erfolgt – wie vereinbart – im Nachhinein eine Erhöhung der Verrechnungspreise gegenüber dem Käufer, hat dieser die Nachbelastung den Zollbehörden unverzüglich gemäß § 153 Abs. 1 AO anzuzeigen, um nicht eine Steuerstraftat oder Steuerordnungswidrigkeit nach den §§ 370 ff. AO zu begehen. Bei einer vereinbarten, nachträglichen Senkung der Verrechnungspreise durch eine Gutschrift kann der Zollanmelder grundsätzlich eine Erstattung der Zollabgaben begehren, wobei jedoch die Antragsfristen zu beachten sind, die nicht verlängert werden können.

In den Fällen, in denen bis zum maßgeblichen Zeitpunkt keine nachträgliche Verrechnungspreiskorrektur vereinbart wurde, nimmt die Zollverwaltung mangels dieser keine Änderung mehr an den ursprünglich angemeldeten Zollwerten vor. Allerdings darf bezweifelt werden, dass die Zollverwaltung in den Fällen, in denen eine Nachbelastung, also eine mögliche Zollwerterhöhung vorgenommen wird, tatsächlich keine Änderung der Zollwerte anstreben wird, um letztlich mehr Zolleinnahmen zu generieren. Beispielsweise könnte eine nachträgliche Verrechnungspreiskorrektur ohne entsprechende vorherige Vereinbarung im Rahmen einer Zollprüfung dazu führen, dass die Zollprüfer den ursprünglich vereinbarten Verrechnungspreis als von der Konzernverbundenheit offenbar beeinflusst qualifizieren. Die Verrechnungspreise würden folglich für die Zollwertermittlung (auf Basis der Transaktionsmethode) nicht anerkannt, sodass sich bei der Wahl einer anderen Zollwertmethode eventuell höhere Zollwerte ergeben würden.

Denkbar ist außerdem, dass die Zollverwaltung eine solche Bewertung (auch) bei künftigen Einfuhren vornehmen würde – mit den dargestellten möglichen Folgen.

### ***Durchführung in der Praxis***

Die praktische Durchführung der Korrekturen wird dadurch erschwert, dass bei nachträglichen Preisanpassungen zum Erreichen einer bestimmten Zielmarge der Vertriebsgesellschaft diese in der Regel pauschal und nicht bezogen auf einzelne Warenlieferungen vorgenommen werden. Zollrechtlich ist indes jeder einzelne Warenimport zu korrigieren, das heißt es besteht eine Anzeigepflicht unter Bezugnahme auf jeden einzelnen betroffenen Einfuhrabgabenbescheid.

Zusätzliche Schwierigkeiten können sich durch eine Vielzahl unterschiedlicher Waren mit unterschiedlichen Zollsätzen ergeben, da hier eine gleichmäßige Aufteilung des Korrekturbetrags auf die zurückliegenden Warenimporte zu unzutreffenden Zollbelastungen führen kann. In derartigen Fällen ist eine vorherige Absprache mit dem zuständigen Hauptzollamt zu empfehlen, wodurch häufig eine vereinfachte Korrektur der betroffenen Zollanmeldungen vereinbart werden kann.

### ***Alternative Anpassungsmechanismen***

Zur Vermeidung der vorgenannten Beanstandungen sowie von möglichen negativen Konsequenzen nachträglicher Preisanpassungen im Rahmen von ertragsteuerlichen Betriebsprüfungen und Zollprüfungen bieten sich alternative Anpassungsmechanismen an, die für jeden Einzelfall auf ihre Geeignetheit zu überprüfen sind. So kann zum einen die Überprüfung unterjährig in engeren Zeitabständen vorgesehen werden (z. B. monatlich oder vierteljährig), gepaart mit einer zeitnahen Anpassung der VPs für die Zukunft. Bei stark volatilen

Geschäftsfeldern (z. B. im Projektgeschäft) kann umgekehrt auch der Betrachtungszeitraum für die zu erzielende Marge erweitert werden (z. B. auf drei oder fünf Jahre, je nach Produkt- bzw. Projektzyklus), in der die Zielmarge im Durchschnitt erreicht werden muss. Kurz- und mittelfristige Abweichungen führen hierbei nicht zu einer jährlichen Anpassung der VPs, sondern erst dauerhaft abweichende Entwicklungen. Neben den vorgenannten Beispielen gibt es noch zahlreiche weitere Varianten zur VP-Anpassung, die – nicht nur für Vertriebsgesellschaften – individuell je nach Industrie sowie Funktions- und Risikoprofil der jeweiligen Gesellschaft berücksichtigt werden können.

---

## **B Entwicklungen in der OECD und der EU**

Auch das Jahr 2011 stand auf internationaler Ebene im Lichte der überarbeiteten Kapitel I bis III der Richtlinien der OECD. Darüber hinaus hat die OECD einen überarbeiteten Entwurf der Kommentierung zu Art. 5 des OECD-Musterabkommens zur Begründung von Betriebsstätten veröffentlicht. Daneben befasste sich die OECD mit bestehenden Vereinfachungsregelungen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise und präsentierte die Ergebnisse ihrer Untersuchung in einer Studie.

Auf EU-Ebene lag der Fokus mit der Veröffentlichung des Richtlinienvorschlags der Europäischen Kommission zur Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) auf der Harmonisierung der Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Unternehmensgruppen in der EU. Über diesen Richtlinienvorschlag hinaus gehen die bilateralen Bestrebungen Deutschlands und Frankreichs zu einer gemeinsamen deutsch-französischen Körperschaftsteuer.

Die nachfolgenden Beiträge widmen sich zunächst den Entwicklungen in der OECD, bevor die GKKB und die gemeinsame deutsch-französische Körperschaftsteuer näher beleuchtet werden.

### **1 Neue OECD-Richtlinien: Kapitel I bis III**

Von Martin Renz

***Am 22. Juli 2010 hat die OECD die seit Langem erwartete Überarbeitung der Verrechnungspreisrichtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen (OECD RL 2010) veröffentlicht. Der nachfolgende Beitrag beschäftigt sich mit den Änderungen der Kapitel I bis III, die das Ergebnis mehrjähriger Arbeit der OECD-Arbeitsgruppen im Bereich Vergleichbarkeitsanalysen (Comparability) und transaktionsbezogene Gewinnmethoden (Transactional Profit Methods) sind. Im Folgenden werden die wesentlichen Änderungen zu den bisherigen Verrechnungspreisrichtlinien aus dem Jahr 1995 (OECD RL 1995) dargestellt.***

#### **Kapitel I: Fremdvergleichsgrundsatz**

Inhaltlich entsprechen die Aussagen des neuen Kapitels I im Wesentlichen denen der OECD RL 1995. Die bisher in Kapitel III enthaltene Darstellung zur

globalen formelbezogenen Gewinnverteilung und deren strikte Ablehnung wurden nahezu unverändert in Kapitel I übernommen. Die fünf Fremdvergleichsfaktoren (Charakteristika der betroffenen Wirtschaftsgüter und Dienstleistungen, Funktions- und Risikoverteilung, Vertragsbedingungen, wirtschaftliche Rahmenbedingungen sowie Geschäftsstrategien) werden um Aussagen hinsichtlich ihrer möglichen Bedeutung ergänzt. Dabei wird deutlicher als bisher ausgeführt, dass nicht allen Faktoren ein gleich hohes Gewicht beizumessen ist, und konstatiert, dass diesbezügliche Informationen für Transaktionen zwischen unabhängigen Dritten zum Teil häufig nicht zu finden sein werden. Dieser Umstand soll nicht notwendigerweise dazu führen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz nicht erfüllt wird. In Bezug auf Funktionsanalysen wurde darüber hinaus der Hinweis aufgenommen, dass eine fehlende Genauigkeit der Funktionsanalyse potenzieller Vergleichsunternehmen nicht durch eine Erhöhung der Datenquantität ausgeglichen werden kann.

### **Kapitel II: Verrechnungspreismethoden**

Die wohl signifikanteste Änderung in Kapitel II ist die Einführung des Grundsatzes der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode (*most appropriate transfer pricing method*) und einer damit verbundenen Aufweichung des klaren Vorrangs der traditionellen transaktionsbezogenen Methoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode) vor den transaktionsbezogenen Gewinnmethoden (Transactional Net Margin Method, TNMM, und Transactional Profit Split Method, PSM). Kriterien für die Auswahl der am besten geeigneten Methode sind neben Stärken und Schwächen der jeweiligen Methode an sich die Angemessenheit der Methode im Hinblick auf die Art der konkreten Transaktion, die Verfügbarkeit verlässlicher Fremdvergleichsdaten sowie die Möglichkeit, potenzielle Anpassungsrechnungen durchführen zu können. Sofern anwendbar, ist die Preisvergleichsmethode allerdings nach wie vor allen anderen Methoden vorzuziehen. Darüber hinaus sind die traditionellen transaktionsbezogenen Methoden den transaktionsbezogenen Gewinnmethoden dann vorzuziehen, wenn beide Methoden gleich gut geeignet erscheinen (Tz. 2.2). Einen Zwang zur Anwendung mehrerer Methoden gibt es nicht (Tz. 2.11).

Darüber hinaus wurden die OECD RL 2010 um umfangreiche Erläuterungen zur Anwendung der TNMM sowie der PSM ergänzt. Erwähnenswert sind in diesem Zusammenhang die detaillierten Ausführungen zur Ermittlung des maßgeblichen Gewinns (Tz. 2.77 bis Tz. 2.85) sowie zur Identifikation geeigneter Gewinnkennzahlen, welche im Rahmen der TNMM anzuwenden sind, wie zum Beispiel die Umsatzrendite (Tz. 2.90 bis 2.91), das Gewinn-Kosten-Verhältnis (Tz. 2.92 bis 2.96), die Rendite des eingesetzten Kapitals bzw. des Vermögens (Tz. 2.97 bis 2.98) oder der „Berry Ratio“, also das Verhältnis des Rohgewinns zu den operativen Kosten (Tz. 2.100 bis 2.102).

### **Kapitel III: Vergleichbarkeitsanalyse**

Die Ausführungen zur Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse wurden in einem gesonderten Kapitel zusammengefasst und die bereits in den OECD RL 1995 zu diesem Themenkreis gemachten Ausführungen umfangreich ergänzt. Hauptziel der Vergleichbarkeitsanalyse ist es, die verlässlichsten Vergleichsdaten (*most reliable comparables*) zu identifizieren (Tz. 3.2). Hierzu wurde beispielhaft ein neun Schritte umfassender typisierter Prozess (*9-step process*) aufgenommen (Tz. 3.4), an welchem sich Steuerpflichtige und Behörden orientieren können.

Neben der Festlegung des Zeitraums (Schritt 1) und der Analyse der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen des Steuerpflichtigen (Schritt 2) wird eine detaillierte Analyse der konkreten konzerninternen Transaktionen gefordert (Schritt 3). In diesem Zusammenhang wird unter anderem darauf hingewiesen, dass Gegenstand der Prüfung auch zusammengefasste Transaktionsgruppen sein können. Neben der bereits in den OECD RL 1995 genannten Palettenbetrachtung wurde das Beispiel der Anwendung von Mischkalkulationen (Tz. 3.10) als Grund für eine sinnvolle und notwendige Zusammenbetrachtung mehrerer Transaktionen neu aufgenommen. Bei der Suche nach Vergleichsdaten sollen zunächst interne Fremdvergleichsdaten identifiziert werden (Schritt 4), bevor dann die verfügbaren Datenquellen für einen externen Fremdvergleich bestimmt (Schritt 5) und die am besten geeignete Methode sowie die relevanten Finanzkennzahlen ausgewählt werden (Schritt 6). Im Anschluss daran sind potenzielle Vergleichsdaten zu suchen (Schritt 7) und deren Vergleichbarkeit – sofern notwendig – mittels Anpassungsrechnungen zu erhöhen (Schritt 8). Als Beispiel hierfür wurde im Anhang eine Anpassungsrechnung auf Basis des Working Capital neu aufgenommen. In einem letzten Schritt sind die gewonnenen Daten auszuwerten und der Fremdvergleichspreis festzulegen (Schritt 9). Den Steuerpflichtigen wird darüber hinaus empfohlen, einen Prozess zur Bildung, Überwachung und Prüfung der Verrechnungspreise sowie zur Sicherstellung von Anpassungen bei materiellen Änderungen (Tz. 3.82) zu implementieren.

Im nächsten Beitrag von Peter Kuske und Bartosz Bochnak wird ergänzend zu diesem Beitrag auf die in der OECD RL 2010 neu aufgenommenen Aussagen näher eingegangen.

## 2 Vergleichbarkeitsanalysen vor dem Hintergrund der OECD-Richtlinie

Von Peter Kuske und Bartosz Bochnak

***Seit der Veröffentlichung der überarbeiteten Kapitel I bis III der OECD-Richtlinie 1995/96/97 am 22. Juli 2010 haben die praktischen Erfahrungen bei der Umsetzung der in Kapitel III ausgesprochenen Empfehlungen gezeigt, dass sich der Fokus der Vergleichsanalysen erheblich erweitert hat, da dem Steuerpflichtigen nunmehr ein bisher fehlender typisierender Prozess zur Durchführung von Vergleichbarkeitsanalysen zur Verfügung gestellt wird.***

Kapitel III stellt ausdrücklich voran, dass die Suche nach Vergleichsdaten nur ein Teil der Vergleichbarkeitsanalyse ist. So ist mit der Auswahl von Vergleichsdaten eine eingehende Analyse der ökonomischen Aspekte der zugrunde liegenden Transaktion verknüpft. Hierbei wird ein typisierter Prozess im Sinne einer Best Practice für die Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse vorgestellt, welcher als Leitlinie herangezogen werden kann und neun typische Schritte umfasst. Diese müssen nicht streng linear ablaufen, sondern können bzw. müssen zum Teil auch wiederholt werden, um zu befriedigenden Ergebnissen zu gelangen.

Ein Hauptfokus richtet sich zudem auf interne Vergleichsdaten, denen eine besondere Bedeutung zukommt. Dabei werden als interne Vergleichsdaten nicht nur Fremdpreise, sondern auch Margen und Aufschläge verstanden. Die Richtlinie befasst sich mit der Stellung und Abgrenzung der internen Vergleichsdaten mit ebenfalls vorliegenden externen Vergleichsdaten. Es wird festgestellt, dass interne Vergleichsdaten keinesfalls per se aussagekräftiger sind als externe, sondern dass vielmehr in jedem Einzelfall geprüft werden muss, welche Vergleichsdaten auf der Grundlage der Vergleichbarkeitsfaktoren einen besseren Fremdvergleich zulassen. In Fällen, in denen interne Vergleichsdaten nicht vergleichbar sind, kann dennoch ein indizieller Charakter nicht ganz ausgeschlossen werden. Aus diesem Grund kommt der Dokumentation des Ausschlusses oder der Akzeptanz interner Vergleichsdaten eine erhöhte Bedeutung zu.

Zu begrüßen ist, dass die OECD-Richtlinie nun auch auf weiterführende Hinweise zur praktischen Anwendung und Akzeptanz von Vergleichsanalysen durch die Finanzverwaltungen eingeht.



Nachfolgend werden einige wesentliche Aspekte vorgestellt:

- Die Gewinnung von Vergleichsdaten aus Datenbanken wird grundsätzlich als ein praktikables und kosteneffizientes Mittel zur Durchführung von Vergleichsanalysen angesehen. Gleichwohl wird auch herausgestellt, dass eine alleinige datenbankgestützte Analyse Bedenken in Bezug auf die Zuverlässigkeit der Daten aufwerfen kann. Aus diesem Grund ist es wichtig, die Daten mit weiteren Quellen (z. B. aus dem Internet) zu verifizieren.
- Bei der Bestimmung der Suchstrategie sind sowohl die monetären als auch die zeitlichen Belastungen für den Steuerpflichtigen zu berücksichtigen, das heißt, die Finanzverwaltungen sollten bei ihren Anforderungen den Maßstab der Verhältnismäßigkeit zugrunde legen (mit anderen Worten: Nicht alles, was möglich ist, kann von den Finanzverwaltungen gefordert werden.).
- Klar äußert sich die OECD-Richtlinie in Bezug auf die Datenbasis der sogenannten Secret Comparables und die Ausweitung der Datenbasis auf ausländische Vergleichsunternehmen. Unter „Secret Comparables“ werden Vergleichsdaten verstanden, deren Ursprung aufgrund des Steuergeheimnisses von den Finanzverwaltungen nicht aufgedeckt wird. Von der OECD-Richtlinie werden diese abgelehnt, wohingegen ausländische Vergleichsunternehmen akzeptiert werden sollen, wenn diese die Vergleichskriterien erfüllen.
- Anpassungsrechnungen – zum Beispiel im Rahmen von Working Capital Adjustments – sollen akzeptiert werden, jedoch nur, wenn zu erwarten ist, dass diese die Vergleichbarkeit der potenziellen Vergleichsdaten erhöhen.
- Als ein Grundsatz wird herausgestellt, dass jeder Vergleichspreis als Fremdvergleichspreis anzuerkennen ist, wenn dieser die Vergleichskriterien erfüllt. Da nicht alle Vergleichsdaten die Vergleichskriterien in gleich hohem Maße erfüllen, sollen zunächst die weniger vergleichbaren Daten ausgesondert werden. Statistische Methoden – wie etwa Bandbreiten (sog. Interquartile Ranges) – können ein probates Mittel sein, um die Vergleichbarkeit weiter zu erhöhen. Anschließend ist vom Grundsatz her wiederum jeder Vergleichspreis innerhalb der verbliebenen Bandbreite als Fremdvergleichspreis anzuerkennen.
- Mittels statistischer Methoden kann auch ein Mittelwert (z. B. Median, arithmetisches Mittel, gewichteter Durchschnitt) als Vergleichspreis bestimmt werden.
- Vergleichsdaten, die einen Verlust oder erkennbar extreme Ergebnisse ausweisen, sollen nicht generell ausgeschlossen werden und bedürfen einer besonderen Betrachtung, ob die Daten tatsächlich vergleichbar sind. Routine- oder Low-Risk-Unternehmen sollten über einen längeren Zeitraum keine Verluste erwirtschaften. Dies sollte aber nicht bedeuten, dass Verlustunternehmen per se nicht berücksichtigt werden dürfen.
- Im Rahmen der zeitlichen Anwendung besteht der Grundsatz, dass die Vergleichsdaten aus dem Zeitraum stammen sollten, für den auch die Über-

prüfung vorzunehmen ist. Dies soll die beste Vergleichbarkeit sicherstellen, was jedoch zu praktischen Umsetzungsproblemen führen kann, da derartige Daten oftmals nicht zeitgleich mit der Erstellung der Vergleichsanalysen zur Verfügung stehen. Die OECD unterscheidet nun zwischen dem Zeitpunkt, in dem die Verrechnungspreise bestimmt werden und dem Zeitpunkt, in dem diese überprüft werden (z. B. am Jahresende). Sowohl bei der Auswahl der Vergleichsdaten als auch bei möglichen Anpassungen ist zu berücksichtigen, für welchen Zweck (Verteidigung vs. Planung) sie benötigt werden. Hierbei können durchaus auch aktuelle Entwicklungen oder zukünftige Erwartungen berücksichtigt werden.

- Die Verwendung von Mehrjahresdaten kann für die Erhöhung der Vergleichbarkeit nützlich sein. Dieser Ansatz ist aber systematisch nicht notwendig. Im Einzelfall kann entschieden werden, welche Jahre in eine Mehrjahresbetrachtung mit einbezogen werden sollten.
- Abschließend spricht die OECD die Empfehlung aus, dass Steuerpflichtige Maßnahmen und Prozesse implementieren sollten, um ihr Verrechnungspreissystem zu kontrollieren und zu überwachen. Je nach Art und Umfang der Transaktion sollte dies in regelmäßigen Abständen erfolgen.

### **Fazit**

Die Ergänzungen der OECD hinsichtlich der Erstellung von Vergleichbarkeitsanalysen sind zu begrüßen, da diese Klarheit schaffen und dabei auch auf strittige Punkte in der Vergangenheit eingehen. In der Praxis sollte das Hauptaugenmerk auf das enge Zusammenspiel der Funktions- und Risikoanalyse, des wirtschaftlichen und industriellen Umfelds und der finanziellen Situation, in der die zu testende Transaktion stattfindet, gelegt werden, wobei den internen Vergleichsdaten eine besondere Bedeutung zukommt.

## **3 Diskussionsentwurf zu geplanten Änderungen der Definition von Betriebsstätten im Rahmen des OECD-Musterabkommens**

Von Kati Fiehler und Marie-Melanie Bentzien

***Am 12. Oktober 2011 hat die OECD einen Vorschlag zur Änderung der Kommentierung zu Art. 5 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) zur Begründung von Betriebsstätten veröffentlicht.<sup>12</sup> Neben den angestrebten Begriffsklärungen soll unter anderem die***

<sup>12</sup> Vgl. OECD, Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention, Paris, 12.10.2011.

***Kommentierung zu Ausnahmetatbeständen, zur Vertreterbetriebsstätte, zur Anwendung des Betriebsstättenkonzepts im Fall von Personengesellschaften und zum Einfluss von Unternehmensumstrukturierungen auf eine Betriebsstättenbegründung präziser formuliert werden.***

***Klarstellung der Definition der „Verfüugungsmacht“ und des „Ortes der Geschäftsleitung“***

Die derzeitige Kommentierung zu Art. 5 OECD-MA weist darauf hin, dass zur Begründung einer Betriebsstätte allein der Umstand genügt, dass ein Unternehmen über eine bestimmte Geschäftseinrichtung verfügt, die es für Geschäftstätigkeiten nutzt. Da derzeit nicht klar kommentiert ist, wann eine solche Verfügungsmacht vorliegt, soll die Kommentierung diesbezüglich erweitert werden und zukünftig auch ausdrücklich das Ausmaß an Präsenz und ausgeübten Funktionen eines Unternehmens am Ort der eventuellen Betriebsstätte beinhalten. Insbesondere wird vorgeschlagen, die Frage nach der Begründung einer Betriebsstätte eines Prinzipals am Tätigkeitsort eines Auftragsfertigers in die Kommentierung aufzunehmen.

In Bezug auf den „Ort der Geschäftsleitung“ wird empfohlen, noch klarer darauf hinzuweisen, dass dieser nur vorliegt, wenn die in Art. 5 Abs. 2 OECD-MA aufgelisteten Beispiele (z. B. Zweigniederlassung, Büro, Fabrik) tatsächlich die in Abs. 1 enthaltenen Voraussetzungen (feste Geschäftseinrichtung, durch die die Geschäftstätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird) erfüllen.

***Personengesellschaften und -vereinigungen***

Des Weiteren soll verdeutlicht werden, dass sich der in Art. 5 OECD-MA verwendete Begriff des Unternehmens auf jede Gesellschaftsform bezieht, in der ein Ansässiger eines Vertragsstaates tätig wird, sei es eine Personengesellschaft oder eine juristische Person. Es wird weiter vorgeschlagen, die Kommentierung insoweit zu ergänzen, als nun ausdrücklich erwähnt wird, dass jeder Gesellschafter einer Personengesellschaft mit dem ihm zuzurechnenden Anteil am Ergebnis einer Betriebsstätte Betriebsstättengewinne nach Art. 7 OECD-MA erzielt. Ebenso wird vorgeschlagen, ein Beispiel in die Kommentierung einzufügen, das aufzeigt, wie in Fällen zu verfahren ist, in denen mehrere Personen (Gesellschafter der Personengesellschaft) in verschiedenen Jurisdiktionen involviert sind.

***Klarstellung der Ausnahmetatbestände (Art. 5 Abs. 4 OECD-MA)***

Art. 5 Abs. 4 OECD-MA enthält einige Ausnahmetatbestände. So gelten beispielsweise nicht als Betriebsstätte (Art. 5 Abs. 4 Nr. a) bis d)): Einrichtungen oder Bestände, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung

von Gütern oder Waren benutzt werden; Bestände von Gütern oder Waren, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, um durch ein anderes Unternehmen bearbeitet oder verarbeitet zu werden oder feste Geschäftseinrichtungen, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten werden, um Güter oder Waren einzukaufen oder Informationen zu beschaffen. Ergänzend zur vorgenannten Aufzählung werden auch alle sonstigen Tätigkeiten, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen, nicht als eine Betriebsstättenbegründung angesehen.

Die OECD schlägt nunmehr vor klarzustellen, dass die in den Nummern a) bis d) aufgeführten Tatbestände für sich genommen Ausnahmefälle darstellen und nicht die Voraussetzung der vorbereitenden Tätigkeit oder der Hilfstätigkeit erfüllen müssen. Auch soll näher ausgeführt werden, dass die Ausnahmen in den Ziffern a) und b) anwendbar sind, solange die Waren dem Unternehmen gehören, unabhängig davon, ob bereits ein Kaufvertrag mit einem Kunden geschlossen wurde. Unbewegliches Vermögen und Datenmaterial sollen in der Kommentierung eindeutig von den Ausnahmetatbeständen ausgenommen werden. Letztlich soll auch klargestellt werden, dass das aktive Verhandeln wichtiger Vertragsbestandteile nicht als Hilfstätigkeit oder Tätigkeit vorbereitender Art zu betrachten ist. Vielmehr sollte hier das Vorliegen einer Vertreterbetriebsstätte geprüft werden.

### ***Vertreterbetriebsstätte (Art. 5 Abs. 5 OECD-MA)***

Im Rahmen der Arbeitsgruppe wurde intensiv diskutiert, inwieweit eine Vertreterbetriebsstätte durch einen Agenten begründet wird, der keine Vertretungsvollmacht innehat, also seinen Prinzipal rechtlich nicht binden kann. Geführt wurde diese Diskussion insbesondere vor dem Hintergrund der Urteile zu Kommissionärsstrukturen in Frankreich (Zimmer Ltd.)<sup>13</sup> und Norwegen (Dell DUF)<sup>14</sup>.

Als Ergebnis der Diskussion wird nun vorgeschlagen, die Kommentierung dahin gehend zu präzisieren, dass in einigen Ländern ein Unternehmen rechtlich durch einen Agenten gebunden werden kann, auch wenn dieser Agent nicht offenlegt, dass er für das Unternehmen agiert, und das Unternehmen auch nicht explizit im Vertrag genannt wird.

---

<sup>13</sup> Steuerfall Zimmer, Urteil vom 31.03.2010, Conseil d'État (French Administrative Supreme Court), Nr. 304715.

<sup>14</sup> Steuerfall Dell, Urteil vom 02.03.2011, Borgarting Lagmannsrett, Saksnr. 10-032855ASD-BORG/03.

### **Sonstige Vorschläge**

Darüber hinaus hat die OECD zu folgenden Themen eine Änderung bzw. Ergänzung der Kommentierung vorgeschlagen: Betriebsstättenbegründung bei landwirtschaftlichen Betrieben, Heimarbeitsplätzen, „Shops on Ships“, Beständigkeit der Tätigkeit (nicht nur vorübergehender Charakter), Betriebsstättenbegründung im Zusammenhang mit Secondments, Unterbeauftragungen, Bau- und Montagetätigkeiten, Aktivitäten von Venture Capital Fonds, Leasingaktivitäten und Versicherungsagenten.

### **Ausblick**

Die Öffentlichkeit konnte bis zum 10. Februar 2012 ihre Kommentare zum veröffentlichten Diskussionsentwurf abgeben. Nach der Prüfung wird die OECD über die Veröffentlichung einer überarbeiteten Version von Art. 5 OECD-MA entscheiden. Allerdings wird eine überarbeitete Kommentierung nicht vor 2014 erwartet.

## **4 OECD-Studie präsentiert aktuelle Ergebnisse zum Thema bestehender Vereinfachungsregeln bei Verrechnungspreisen**

Von Susann van der Ham, Friederike Körner und David Frigan

***Neben der inhaltlichen Weiterentwicklung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien mit der zuletzt veröffentlichten Überarbeitung der Kapitel I bis III und IX werden nun administrative Aspekte im Zusammenhang mit Verrechnungspreisregelungen im Rahmen einer von der OECD angestoßenen Studie auf den Prüfstand gestellt. Die Studie zielt darauf ab, die administrativen Anforderungen bei Verrechnungspreisen zu hinterfragen und Verbesserungs- sowie Erleichterungsmöglichkeiten für Steuerpflichtige und die Finanzverwaltung aufzuzeigen.***

Hierzu wurde im Juli 2010 ein Fragebogen an alle Mitgliedsstaaten und Beobachter versendet, um bestehende Vereinfachungsregeln im Hinblick auf die Gestaltung und Dokumentation angemessener Verrechnungspreise zu erfassen. Am 10. Juni 2011 hat die OECD die Ergebnisse aus der Länderbefragung veröffentlicht. Mit Veröffentlichung der Studie wurden Interessierte aufgefordert, ihre Meinung und Erfahrung in diesem Bereich mit der OECD zu teilen. Dieser Möglichkeit ist auch das PwC-Netzwerk gefolgt und hat der OECD eigene Erfahrungen mitgeteilt sowie Verbesserungsvorschläge unterbreitet. Am 8. Juli 2011 hat die OECD die bisher erhaltenen Stellungnahmen veröffentlicht. Die Erkenntnisse der Studie sowie des Meinungsaustauschs sollen insbesondere

dazu dienen, die bestehende Richtlinie betreffend Safe-Harbour-Regelungen (Kapitel IV, Abschnitt E, OECD-Verrechnungspreisrichtlinien) zu überdenken und gegebenenfalls anzupassen sowie Empfehlungen zu administrativen Vereinfachungsmaßnahmen bei Verrechnungspreisen zu entwickeln.

### **Wesentliche Ergebnisse**

Während einerseits der Bedarf an konkreten Richtlinien für die Verrechnungspreisgestaltung komplexer Transaktionen ständig steigt, ist es andererseits von großer Bedeutung, dass administrative Anforderungen im Zusammenhang mit der Gestaltung und Dokumentation von Verrechnungspreisen so effizient wie möglich gestaltet werden. Nicht nur für Unternehmen stellen die Dokumentationsanforderungen eine nicht zu unterschätzende administrative Belastung dar. Auch Finanzverwaltungen verfügen oftmals nur über begrenzte Ressourcen, um Verrechnungspreisregeln durchzusetzen bzw. deren Umsetzung sicherzustellen. Es bestehen daher vielfältige Forderungen aus Industrie und Verwaltung zur Vereinfachung der Regelungen als solche, aber auch hinsichtlich der Entschlackung umfangreicher und undifferenzierter Dokumentationsanforderungen. In vielen Fällen steht beispielsweise der entstandene Verwaltungsaufwand in keinem Verhältnis zur Größe der Gesellschaft oder zur Anzahl der von ihr getätigten konzerninternen Transaktionen bzw. deren Volumina. Aus diesem Grund wird häufig die Ansicht vertreten, dass sich der Untersuchungsfokus hauptsächlich auf risikoreiche und volumenstarke Transaktionen beschränken sollte.

Es ist zu begrüßen, dass bereits einige Vereinfachungsmöglichkeiten diesbezüglich in den verschiedenen Ländern implementiert wurden. Die Studie, an der insgesamt 33 OECD- und Nicht-OECD-Länder teilgenommen haben, identifizierte insgesamt 58 verschiedene Vereinfachungsmaßnahmen. Diese betreffen vorrangig kleine und mittelständische Unternehmen oder niedrige Transaktionsvolumina.

Im Rahmen der Studie wurden die folgenden fünf wesentlichen Kategorien bestehender Vereinfachungsmaßnahmen ermittelt, von denen die ersten beiden auch in Deutschland gesetzlich anerkannt sind:

- Befreiung von Dokumentationspflichten oder Vereinfachung der Dokumentationsanforderungen
- vereinfachtes Prozedere oder verminderte Gebühren bei sogenannten Advance Pricing Arrangements
- Befreiung von Verrechnungspreisregelungen oder von einer Verrechnungspreisanpassung
- vereinfachte Verrechnungspreismethoden, Safe-Harbour-Fremdvergleichsbandbreiten und Safe-Harbour-Zinssätze
- Befreiung oder Erleichterung von Strafmaßnahmen

Trotz bestehender Vereinfachungsmöglichkeiten sollten die administrativen Anforderungen bei Verrechnungspreisen jedoch noch effizienter ausgestaltet werden. Wünschenswert sind aus Sicht des PwC-Netzwerks dabei beispielsweise eine weiter gehende Akzeptanz von englischsprachigen Verrechnungspreisdokumentationen, die Überarbeitung bzw. Vereinheitlichung von Freigrenzen für dokumentationspflichtige Transaktionen sowie die Vermeidung von unnötigen Informationsanforderungen seitens der Finanzverwaltung durch die Einführung einer vorausgehenden Risikoprüfung. Darüber hinaus erhofft sich das PwC-Netzwerk von der OECD weitere Klarstellungen im Zusammenhang mit der Dokumentation konzerninterner Dienstleistungen sowie Erleichterungen bei der Nutzung und Interpretation von Daten aus Benchmarkingstudien.

### **Fazit**

Das Ziel der OECD, mögliche Vereinfachungen bei den administrativen Anforderungen von Verrechnungspreisen aufzuzeigen, ist sowohl seitens der Steuerpflichtigen als auch seitens der Finanzverwaltung zu begrüßen. Die Umfrage der OECD zeigt zudem, dass es bereits viele Vereinfachungsmaßnahmen im administrativen Bereich der Verrechnungspreise gibt. Diese sind jedoch von Land zu Land unterschiedlich, da es an einer entsprechenden Harmonisierung fehlt. Das PwC-Netzwerk begrüßt deshalb die Bestrebungen der OECD in diesem Zusammenhang und hofft, dass die gewonnenen Erkenntnisse aus der Studie zu einer Anpassung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien führen. Das PwC-Netzwerk wird den weiteren Fortschritt in diesem Zusammenhang verfolgen und sich auch künftig an dem Meinungs austausch mit der OECD beteiligen. Neuere Entwicklungen in diesem Zusammenhang werden auf der folgenden Internetseite der OECD veröffentlicht: [www.oecd.org/ctp/tp](http://www.oecd.org/ctp/tp).

## **5 Der Richtlinien vorschlag zur GKKB – quo vadis, Konzernbesteuerung in der EU?**

Von Gert Wöllmann und Dr. Christoph Sommer

***Am 16. März 2011 hat die Europäische Kommission ihren bereits seit längerer Zeit erwarteten Richtlinien vorschlag zur Harmonisierung der Besteuerung grenzüberschreitend tätiger Unternehmensgruppen in der EU veröffentlicht: die Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)<sup>15</sup>***

---

<sup>15</sup> Vgl. Europäische Kommission, KOM (2011) 121 endg.

Durch die GKKB sollen steuerliche Befolungs- und Verwaltungskosten reduziert, Doppelbesteuerung beseitigt und zusätzliche Investitionsanreize für Unternehmen in der EU geschaffen werden. Die GKKB nimmt eine Schlüsselstellung bei der Umsetzung der von der Kommission verfolgten Strategie „EUROPA 2020“<sup>16</sup> zur Steigerung der Wettbewerbsfähigkeit der EU ein. Dieser Aspekt wird auch durch den im Richtlinienentwurf eingeräumten Vorrang der Regelungen der GKKB vor den zwischen EU-Mitgliedsstaaten geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen betont.

### **Überblick über die GKKB-Initiative**

Die GKKB sieht die Einführung eines einheitlichen Regelwerks zur Berechnung, Konsolidierung und formelbasierten Aufteilung des in der EU erzielten Gesamterfolgs einer Unternehmensgruppe in den Mitgliedsstaaten vor. Eine Anwendung der GKKB über die territorialen Grenzen der EU hinaus ist ausgeschlossen (das sog. Water's-Edge-Prinzip). Optiert eine Gruppe für die GKKB, würde diese in Zukunft unionsweit nur einem körperschaftsteuerlichen Regelwerk unterliegen und nicht wie derzeit bis zu 27 unterschiedlichen nationalen Vorschriftenkatalogen. Nicht angestrebt ist eine Angleichung der Körperschaftsteuersätze im Binnenmarkt. Vielmehr würden die EU-Länder diese entsprechend dem Subsidiaritätsprinzip weiterhin autonom gemäß ihrer steuerpolitischen Ziele festlegen können.

### **Definition der Gruppe im vorliegenden GKKB-Entwurf**

Eine Gruppe zwecks Anwendung der GKKB können in einem Mitgliedsstaat ansässige, körperschaftsteuerpflichtige Unternehmen mit ihren EU-Tochtergesellschaften und Betriebsstätten bilden. Auch Steuerpflichtige aus Drittstaaten können die Aktivitäten ihrer in der EU ansässigen Tochtergesellschaften und Betriebsstätten zu einer Gruppe zusammenfassen.

Tochtergesellschaften qualifizieren sich nur dann zur Mitgliedschaft in einer Gruppe, wenn kumulativ

- Beherrschung (mehr als 50 Prozent der Stimmrechte) sowie
- Eigentum (mehr als 75 Prozent des Eigenkapitals oder mehr als 75 Prozent der Ansprüche auf Gewinnbeteiligung)
- durch die Muttergesellschaft (Hauptsteuerpflichtige) während des gesamten Steuerjahres vorliegen. Zudem muss eine Tochtergesellschaft einer Gruppe für mindestens neun Monate angehören, um sich für eine steuerlich anerkannte Gruppenmitgliedschaft zu qualifizieren. Die im Richtlinienentwurf verwendete Definition der Betriebsstätte orientiert sich an der des OECD-Musterabkommens.

---

<sup>16</sup> Vgl. Europäische Kommission (2010) 2020.



### **Steuerbemessungsgrundlage der GKKB**

Die konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage einer Gruppe bestimmt sich aus den in einem Geschäftsjahr von allen Gliedgesellschaften erwirtschafteten Erträgen abzüglich steuerfreier Erträge, abziehbarer Aufwendungen und weiterer abziehbarer Posten. Zwecks Konsolidierung sind gruppeninterne Transaktionen einschließlich der Zwischenergebnisse zu eliminieren und Unternehmen ist ein grenzüberschreitender Verlustausgleich zu gewähren.

Die Notwendigkeit der Bestimmung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise für gruppeninterne Transaktionen entfällt. Ebenfalls scheidet eine Erhebung von Quellensteuern auf solche Transaktionen aus. Für Geschäftsbeziehungen mit verbundenen Unternehmen, welche nicht die Kriterien zur Aufnahme in den Konsolidierungskreis erfüllen, ist jedoch weiterhin der Fremdvergleichsgrundsatz einschlägig.

Aufwendungen und Erträge würden in dem Jahr erfasst, in dem sie verursacht werden. Generell sind alle Aufwendungen abziehbar, die Gruppenmitgliedern im Zusammenhang mit der Erzielung und Sicherung des Einkommens entstehen. Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen sowie Aufwendungen für die betrieblich veranlasste Beschaffung von Fremd- oder Eigenkapital wären in voller Höhe abzugsfähig.

Von Nichtgruppenmitgliedern vereinnahmte Dividenden, Erlöse aus der Veräußerung von Beteiligungen an Nichtgruppenmitgliedern sowie Einkünfte von in Drittstaaten gelegenen Betriebsstätten bleiben bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage außer Ansatz. Von einer Gruppe erzielte Einkünfte aus Zinsen und Lizenzgebühren wären dagegen steuerbar und hierauf erhobene Quellensteuern anrechenbar. Außerdem ermöglichen die Regelungen der GKKB, innereuropäische Konzernumstrukturierungen oder Sitzverlagerungen von Gliedgesellschaften steuerneutral durchzuführen.

Erzielt die Gruppe insgesamt einen Verlust, kann dieser unbegrenzt vorgetragen werden; ein Verlustrücktrag ist jedoch nicht möglich.

### **Formelaufteilung**

Die ermittelte konsolidierte Steuerbemessungsgrundlage würde auf Basis einer definierten Formel auf die EU-Mitgliedsstaaten, in der die Gruppe operativ tätig ist, zerlegt. Vorgesehen ist derzeit ein Aufteilungsschlüssel, der die Faktoren Arbeit, Vermögen und Außenumsätze jeweils gleichgewichtet berücksichtigt.

Der Faktor Arbeit würde die Lohnsumme sowie die Anzahl der Beschäftigten jeweils hälftig enthalten. Der Faktor Vermögen würde die Sachanlagen einer

Gruppe entsprechend ihres Belegenheitsorts in der EU erfassen; Finanzanlagen und immaterielle Wirtschaftsgüter blieben außer Ansatz. Der Faktor Außenumsätze bestimmt sich aus den Erlösen, die mit Verkäufen von Waren und Dienstleistungen an fremde Dritte erzielt werden. Die Erlöse sind nach Maßgabe des Bestimmungslandprinzips den Mitgliedsstaaten zuzuordnen. Beispielsweise würde sich der Anteil des EU-Lands A am konsolidierten Konzernergebnis ergeben als:

Anteil Land A =

$$\frac{1}{3} \cdot \left[ \frac{\text{Außenumsatz}^A}{\text{Außenumsatz}_{\text{Gruppe}}} + \frac{\text{Vermögen}^A}{\text{Vermögen}_{\text{Gruppe}}} \right] + \frac{1}{2} \cdot \left( \frac{\text{Lohnsumme}^A}{\text{Lohnsumme}_{\text{Gruppe}}} + \frac{\text{Beschäftigte}^A}{\text{Beschäftigte}_{\text{Gruppe}}} \right) \cdot \text{GKKB}$$

Sollte die Standardformel nach übereinstimmender Auffassung vom Hauptsteuerpflichtigen und der zuständigen Steuerbehörde zu keiner verursachungsgerechten Aufteilung des Konzerngewinns führen, kann abweichend eine Alternativmethode angewendet werden.

### **Verhinderung von Missbrauch bei der GKKB**

Der Richtlinienentwurf sieht eine generelle Vorschrift zur Verhinderung missbräuchlicher Gestaltungen bei der GKKB vor. Nach dieser werden Transaktionen, die keine echte wirtschaftliche Grundlage haben und nur der Steuervermeidung dienen, bei der Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage außer Ansatz gelassen. Diese generelle Vorschrift wird durch spezielle Einzelregelungen ergänzt, allen voran durch die Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Zinszahlungen an verbundene Unternehmen, die in einem Niedrigsteuerland ansässig sind, das keinen Informationsaustausch mit der zuständigen EU-Steuerbehörde unterhält. Unter bestimmten Voraussetzungen können zudem vereinnahmte Dividenden von verbundenen Unternehmen wieder der konsolidierten Steuerbemessungsgrundlage hinzugerechnet werden.

### **Administrative Aspekte der GKKB**

Mit der GKKB würde Konzernen die Möglichkeit eröffnet, für ihre gesamten unternehmerischen Aktivitäten in der EU lediglich eine einzige konsolidierte Steuererklärung bei der jeweils zuständigen Hauptfinanzverwaltung einzureichen (One-Stop-Shop). Die Hauptfinanzverwaltung würde auch Betriebsprüfungen initiieren und koordinieren. Auftretende Streitigkeiten zwischen Steuerbehörden und Gruppengesellschaften würden erstinstanzlich durch ein Verwaltungsorgan entsprechend den Rechtsvorschriften des Mitgliedsstaats der zuständigen Hauptfinanzverwaltung entschieden.

Die GKKB wäre für Steuerpflichtige fakultativ. Wählt ein Hauptsteuerpflichtiger die GKKB als Steuerbemessungsgrundlage, wären sämtliche qualifizierte Tochtergesellschaften in den Konsolidierungskreis einzubeziehen (sog. All-in-or-all-out-Prinzip). Bei erstmaliger Anwendung der GKKB wären Unternehmen verpflichtet, die GKKB für zunächst fünf aufeinanderfolgende Jahre beizubehalten. Dieser Zeitraum würde sich anschließend um jeweils drei weitere Jahre verlängern, sofern der Hauptsteuerpflichtige die Teilnahme an der GKKB nicht widerruft.

### **Fazit**

Trotz der nun erfolgten Veröffentlichung des Richtlinienentwurfs bleibt abzuwarten, ob und wann die GKKB in der EU Wirklichkeit wird. Zwar mehren sich die Stimmen, die eine Umsetzung der Richtlinie in einem Zeitraum von zwei bis drei Jahren für realistisch halten. Aber insbesondere die mit dem Vorschlag der Europäischen Kommission verbundene inhärente Abkehr vom Fremdvergleichsgrundsatz – dem derzeitigen internationalen Standard der Konzernbesteuerung – dürfte noch einigen politischen Zündstoff bergen. Doch unabhängig davon, ob in Zukunft Konzerne in Europa nach dem Fremdvergleichsgrundsatz oder nach der GKKB besteuert werden, dürfte die Feststellung von Edmund Burke nichts an ihrer Richtigkeit verlieren: „To tax and to please ... is not given to men.“<sup>17</sup>

## **6 Gemeinsame deutsch-französische Körperschaftsteuer**

Von Gert Wöllmann und Dr. Christoph Sommer

***Um den derzeitigen finanz- und wirtschaftspolitischen Herausforderungen der EU zu begegnen, haben die Bundeskanzlerin Dr. Angela Merkel und der französische Staatspräsident Nicolas Sarkozy auf ihrem Sondergipfel am 16. August 2011 die Einführung einer gemeinsamen deutsch-französischen Körperschaftsteuer als einen Eckpfeiler ihres Maßnahmenkatalogs vorgestellt.***<sup>18</sup>

### **Hintergrund und Ziel des Vorhabens**

Beide Regierungschefs erhoffen sich von einer Kooperation ihrer Länder eine Reduzierung der steuerlichen Befolgungs- und Verwaltungskosten von grenzüberschreitend operierenden Unternehmensgruppen sowie die Verhinderung

---

<sup>17</sup> Siehe auch Jorewitz, G., „GKKB – Wie verändert sich die Steuerlast?“ im Kapitel „Konzepte“.

<sup>18</sup> Vgl. Bundestagsdrucksache 17/7158, S. 1–2.

eines Unterbietungswettbewerbs auf dem Gebiet der Unternehmensbesteuerung (sog. *race to the bottom*) zwischen Deutschland und Frankreich.<sup>19</sup>

Dies soll nicht nur die Wettbewerbsfähigkeit beider Volkswirtschaften verbessern, sondern auch die beschlossene verstärkte Zusammenarbeit beider Staaten in der Finanz- und Wirtschaftspolitik stützen. Von dieser Kooperation soll zudem eine Signalwirkung für einen engeren Zusammenhalt in der EU insgesamt ausgehen.<sup>20</sup> Erste Zustimmungsbekundungen aus Belgien lassen eine Beteiligung anderer EU-Mitgliedsstaaten an der geplanten deutsch-französischen Körperschaftsteuer möglich erscheinen. Auch die deutsche Wirtschaft bewertet das Vorhaben überwiegend positiv.<sup>21</sup>

### ***Inhalt des Vorhabens und Vergleich mit der GKKB***

Das deutsch-französische Projekt sieht die Erarbeitung und Implementierung einer gemeinsamen Körperschaftsteuer in beiden Ländern mit harmonisierter Bemessungsgrundlage und harmonisierten Steuersätzen vor.<sup>22</sup> Eine Schlechterstellung deutscher oder französischer Kapitalgesellschaften durch die geplante Angleichung der beiden nationalen Besteuerungssysteme wurde von der Bundeskanzlerin auf der Pressekonferenz ausgeschlossen.

Die bilateralen Bestrebungen Deutschlands und Frankreichs würden damit über den Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission zur Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)<sup>23</sup> hinausgehen: Zwar wird auch mit der GKKB-Initiative die Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage verfolgt, jedoch wird keine Angleichung der Körperschaftsteuersätze im EU-Binnenmarkt anvisiert. Vielmehr würden die EU-Länder diese weiterhin entsprechend dem Subsidiaritätsprinzip autonom gemäß ihrer steuerpolitischen Ziele festlegen können.<sup>24</sup>

<sup>19</sup> Vgl. Sorge, N.-V., „Großes Symbol, geringer Nutzen“, *Manager Magazin* vom 18.08.2011.

<sup>20</sup> Vgl. Pressekonferenz von Bundeskanzlerin Merkel und dem französischen Staatspräsidenten Sarkozy am 16.08.2011 sowie Pressemitteilung der Bundesregierung Nr. 291 (Gemeinsamer Deutsch-Französischer Brief an EU-Ratspräsident Herman Van Rompuy) vom 17.08.2011.

<sup>21</sup> Vgl. Pressemitteilung des Bundesverbands der Deutschen Industrie e. V. Nr. 51/2011 vom 17.08.2011.

<sup>22</sup> Vgl. Bundestagsdrucksache 17/7158, S. 2.

<sup>23</sup> Vgl. Europäische Kommission, KOM (2011) 121 endg.

<sup>24</sup> Vgl. Wöllmann, G./Sommer, C., „Der Richtlinienvorschlag zur GKKB – quo vadis, Konzernbesteuerung in der EU?“ ebenfalls im Kapitel „Internationale Entwicklungen in der OECD und der EU“.

### ***Hindernisse einer Harmonisierung***

Ob sich eine Harmonisierung der Besteuerungssysteme beider Staaten tatsächlich realisieren lässt, wird bereits seit Ende 2010 von einer deutsch-französischen Arbeitsgruppe analysiert. Die Veröffentlichung des Abschlussberichts der Untersuchung der bestehenden nationalen Unternehmensbesteuerungsvorschriften wird in Kürze erwartet. Der Bericht wird Grundlage für die Einführung der angestrebten gemeinsamen Körperschaftsteuer und für die weitere Vorgehensweise in zeitlicher und sachlicher Hinsicht sein.<sup>25</sup>

Insbesondere die unterschiedlichen Steuerstrukturen in Deutschland und Frankreich werden als größtes Hindernis bei der Einführung einer gemeinsamen Körperschaftsteuer angesehen. Die Unterschiede liegen sowohl in divergierenden Vorschriften zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage (z. B. verschiedene Regelungen beim Betriebsausgabenabzug) als auch in unterschiedlich hohen Körperschaftsteuersätzen. Hieraus resultiert derzeit nicht nur eine höhere effektive Steuerbelastung französischer Kapitalgesellschaften, sondern auch ein höheres erzieltetes Steueraufkommen aus der direkten Besteuerung von Kapitalgesellschaften in Frankreich. Nach Berechnungen von Eurostat betrug dieses im Jahr 2009 in Frankreich 24 Milliarden Euro im Vergleich zu 16,4 Milliarden Euro in Deutschland.<sup>26</sup> Soll es tatsächlich zu keiner Schlechterstellung von Kapitalgesellschaften kommen, müsste folglich im Wesentlichen die Steuerbelastung in Frankreich reduziert werden.

### ***Fazit und Ausblick***

Nach dem bekundeten Willen beider Regierungschefs soll die gemeinsame Körperschaftsteuer im Jahr 2013 – dem 50. Jahr nach der Unterzeichnung des Elysée-Vertrags – eingeführt werden. Vor dem Hintergrund der unterschiedlichen Steuerstruktur in Deutschland und Frankreich bleibt jedoch abzuwarten, ob dieser ambitionierte Zeitplan tatsächlich eingehalten werden kann. Erste Antworten hierauf dürfte der angekündigte Abschlussbericht der deutsch-französischen Arbeitsgruppe geben.

---

<sup>25</sup> Vgl. Bundestagsdrucksache 17/7158, S. 2.

<sup>26</sup> Vgl. Bundestagsdrucksache 17/6933, S. 1.

## **C Brennpunkt Funktionsverlagerung und immaterielle Wirtschaftsgüter – aus der Praxis**

Die nachfolgenden Beiträge geben einen Überblick über die aktuellen Entwicklungen im Themenkomplex Funktionsverlagerungen sowie bei der steuerlichen Behandlung von immateriellen Wirtschaftsgütern.

### **1 Praktische Erfahrungen bei der Bewertung von Funktionsverlagerungen**

Von Dr. Ludger Wellens und Norman Wingen

***In einem dynamischen Marktumfeld entwickeln sich auch Unternehmen fortlaufend weiter. Dies können kleine Änderungen sein oder umfassende Restrukturierungen. In jüngster Zeit erleben Prinzipalstrukturen über einen Schweizer Prinzipal eine Renaissance.***

Bei der Einführung von Prinzipalstrukturen werden regelmäßig Liefer- und Leistungsströme neu sortiert. Damit erscheinen die Tatbestandsmerkmale einer Funktionsverlagerung dem Grunde nach aus deutscher Sicht schnell erfüllt, da ja augenscheinlich Veränderungen vorliegen und das Gewinnniveau im Inland sinkt. Aus Sicht der zumeist ausländischen Muttergesellschaften kann die Beurteilung einer Funktionsverlagerung jedoch anders ausfallen. Zunächst wird regelmäßig vorgebracht, dass die Organisation grundsätzlich unverändert bleibt und darüber hinaus keine immateriellen Wirtschaftsgüter übertragen werden. Auch wird der Übergang von Gewinnpotenzialen negiert, da aus ihrer Sicht ein möglicher Abfall des Gewinns im Einklang mit dem reduzierten Risikopotenzial steht.

Leider bringt die sehr vage Definition einer Funktion in der Rechtsverordnung zu § 1 Abs. 3 AStG keine Klarheit und verschärft die Diskussionen mit dem Ausland.

Sofern die Frage der Funktionsverlagerung dennoch – im Sinne des deutschen Fiskus – positiv beantwortet wird, ist zunächst zu hinterfragen, ob dabei die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs einschlägig ist. In § 1 Abs. 3 S. 9 AStG wird sehr kryptisch formuliert, dass dann eine Transferpaketbewertung vorzunehmen ist, wenn für das Transferpaket als Ganzes keine zumindest eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte vorliegen. Demzufolge stellt die Finanzverwaltung in Tz. 6 der Verwaltungsgrundsätze

Funktionsverlagerung auch dar, dass in Fällen von Funktionsverlagerungen Verrechnungspreise grundsätzlich auf der Grundlage einer Verlagerung der Funktion als Ganzes (Transferpaket) zu bestimmen seien. Da es jedoch mit praktischen Schwierigkeiten verbunden sein dürfte, Preisvergleiche für Transferpakete, deren Inhalte darüber hinaus nicht fest definiert sind, zu finden, erscheint die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs nahezu zwangsläufig. In jedem Fall ist es nicht einfach, einem ausländischen Unternehmensvertreter das Konzept des deutschen hypothetischen Fremdvergleichs zu vermitteln. In der Terminologie der OECD findet sich dieser Begriff so nicht, wenngleich mit gutem Willen Anklänge zu finden sind.

In der Praxis werden darüber hinaus regelmäßig die Öffnungsklauseln hinterfragt. Hiernach kann auf eine Transferpaketbewertung verzichtet werden, wenn keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung sind, die Summe der Einzelverrechnungspreise – gemessen an der Bewertung des Transferpakets als Ganzes – dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht oder zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist. Die Anwendung dieser Öffnungsklauseln ist jedoch weitgehend unklar. Zunächst wird dabei regelmäßig auf den Wert des Transferpakets abgestellt, sodass auch bei der Anwendung der Öffnungsklauseln eine Bewertung nach den Maßstäben des Transferpakets notwendig ist. Weiterhin ist der Wesentlichkeitsbegriff nicht ausreichend in der Funktionsverlagerungsverordnung definiert. Letztlich stellt sich die Frage, ob bei einer Einzelbewertung die Summe der Einzelwerte identisch mit dem Wert des Transferpakets sein muss.

Sofern diese Fragen jeweils bejaht wurden, ist die Bewertung des übertragenen Transferpakets (Ermittlung der Funktionsverlagerung der Höhe nach) durchzuführen. Dies stellt mittlerweile gängige Praxis dar. Dennoch ergeben sich auch hier zahlreiche Praxisfragen bei der Umsetzung der gesetzlichen Vorgaben.

Grundlage der Bestimmung eines Transferpakets ist eine kapitalwertorientierte Bewertung. Das Bundesministerium der Finanzen erwähnt in den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung die vom Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e. V. (IDW) veröffentlichten Standards, so den IDW S 1 zur Unternehmensbewertung oder den IDW S 5 zur Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter. Dabei sind zukünftige Gewinne (Ertragswertverfahren) oder Zahlungsüberschüsse (Discounted-Cash-Flow-Verfahren) auf der Basis realistischer Vorhersagen zu schätzen. Die Zahlungsreihen sind dann auf den Betrachtungszeitpunkt unter Anwendung bestimmter Parameter abzuzinsen. Grundsätzlich sind die Planungen von elementarer Bedeutung, egal welches spezielle Bewertungsverfahren im Einzelfall gewählt wird.

In der Praxis ist zu beobachten, dass sich Unternehmen bei der Vorhersage der zukünftigen Erwartungen schwertun bzw. dass solche Planungen nicht in verwertbarer Form vorliegen. Ein Rückgriff auf historische Daten ist ebenfalls nur bedingt möglich, da gerade Zukunftserwartungen dargestellt werden sollen. Weiterhin können sich in den vergangenheitsbezogenen Daten Sondereffekte oder gruppeninduzierte Ergebnisallokationen (z. B. zugeteiltes Intercompany-Geschäft o. Ä.) befinden. Daher müssen solche Planungen aufgrund von Unternehmens- und Industrieerfahrungen erstellt werden.

Das Transferpaket kann grundsätzlich nach der direkten oder der indirekten Methode bewertet werden. Bei der indirekten Bewertung wird der Wert des Transferpakets als Differenz der Unternehmenswerte sowohl des verlagernden als auch des übernehmenden Unternehmens jeweils vor und nach der Funktionsverlagerung ermittelt (vierfache Bewertung). Die direkte Bewertung ermittelt dagegen direkt die finanziellen Überschüsse (Gewinnpotenziale) bezogen auf das identifizierte Transferpaket jeweils aus Sicht des verlagernden und des übernehmenden Unternehmens (zweifache Bewertung). Die direkte Bewertung wird grundsätzlich aus praktischen Erwägungen bevorzugt (siehe Tz. 44 des Entwurfs der IDW-Arbeitshilfe zur Funktionsverlagerung), jedoch ist dann die Anwendung differenzierter Kapitalisierungszinssätze jeweils vor und nach der Funktionsverlagerung ausgeschlossen. Per definitionem verändert sich bei Funktionsverlagerungen das Risikoprofil einer Gesellschaft (z. B. bei Abschmelzungen auf einen Auftragsfertiger), sodass folgerichtig ein differenzierter Risikozuschlag im Sinne von § 5 S. 1 FVerIV vor und nach der Funktionsverlagerung angewendet werden kann. In Beispiel 10 des Entwurfs der IDW-Arbeitshilfe zur Funktionsverlagerung wurde das verminderte Risikoprofil zum Beispiel mithilfe eines veränderten  $\beta$ -Faktors aufgrund einer differenzierten Peergroup berücksichtigt. Inwiefern eine solche Differenzierung jedoch sinnvoll ist, muss im Einzelfall entschieden werden.

Daneben werden in der Praxis weitere Parameter diskutiert, die zum Teil erheblichen Einfluss auf den Wert des Transferpakts haben können. Hierzu gehört insbesondere der Kapitalisierungszeitraum. Grundsätzlich ist zwar auf der Grundlage der Funktionsverlagerungsverordnung von einem unbegrenzten Kapitalisierungszeitraum auszugehen, den der IDW S 1 analog für Unternehmensbewertungen vorsieht. Dennoch muss das Bewertungsobjekt als solches fremdvergleichskonform bewertet werden, sodass nicht automatisch eine ewige Rente (unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum) realistisch ist. Bei der Funktionsverlagerung wird gerade eine Funktion und kein Unternehmen bzw. Teilbetrieb bewertet (i. S. v. Tz. 9.93 der OECD-Guidelines). Folglich sollte versucht werden, den Kapitalisierungszeitraum anhand der in Tz. 110 der Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung genannten Gründe (i) Technologiezyklus, (ii) Produktlebenszyklus, (iii) Dauer eines Patentschutzes,



(iv) Dauer eines Vertriebsrechts oder (v) garantierte Dauer der Funktionsausübung zu begrenzen. Bei eindeutig identifizierten immateriellen Wirtschaftsgütern sollte auch auf Tz. 25 des IDW S 5 verwiesen werden, welcher bei der Bewertung von einzelnen immateriellen Wirtschaftsgütern grundsätzlich von einer begrenzten Nutzungsdauer ausgeht. In vielen Praxisfällen kann vorgebracht werden, dass Verträge (fremdvergleichskonform) gekündigt wurden, sodass ein Nutzungs- oder Verwertungsrecht nur noch zeitlich begrenzt vorliegt.

### **Fazit**

Wie diese ausgewählten Punkte zeigen, bestehen im Vorfeld einer Funktionsverlagerung sowie bei der Bewertung von Funktionsverlagerungen zahlreiche Interpretationsmöglichkeiten. Diese können im Sinne des Steuerpflichtigen genutzt werden, um den Wert zu beeinflussen. Allerdings verheißt dies für zukünftige Betriebsprüfungen, in denen die momentan durchgeführten Bewertungen erstmals auf dem Prüfstand stehen werden, ein enormes Streitpotenzial.

## **2 Die Bewertung von Funktionsverlagerungen: Kapitalisierungszinssätze**

Von Dr. Yves Hervé und Dirk Wilcke

***Spätestens seit den Änderungen des § 1 AStG im Rahmen der Unternehmenssteuerreform 2008 sowie der erneuten Änderung im Rahmen des Wachstumsbeschleunigungsgesetzes im Jahr 2010 müssen sich Verrechnungspreispraktiker mit der Fragestellung beschäftigen, wie ertragswertorientierte Bewertungsverfahren im Verrechnungspreiskontext anzuwenden sind.***

In der Praxis werden folgende Fragestellungen hinsichtlich der Umsetzung der gesetzlichen Regelungen aufgeworfen: Wie sind die Zahlungsüberschüsse zu ermitteln, die einer Funktion zuzurechnen sind? Welche Kapitalisierungszeiträume sind bei Funktionen anzusetzen? Wie sind funktions- und risiko-adäquate Kapitalisierungszinssätze zu ermitteln? Mit diesem sowie mit dem folgenden Beitrag sollen Denkanstöße und Anregungen angeboten werden, wie hiermit in der Praxis umgegangen werden kann.

### **Bestimmung von Kapitalisierungszinssätzen laut VerwGrFVerl und CAPM**

Den Ausgangspunkt zur Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes stellt laut den Verwaltungsgrundsätzen zur Funktionsverlagerung (VerwGrFVerl) vom

13. Oktober 2010 der risikolose Basiszinssatz dar. Auf diesen sind funktions- und risikospezifische Zuschläge vorzunehmen. Diese „orientieren sich an marktüblichen Renditen vergleichbarer Funktionen“.

In der Unternehmensbewertungspraxis wird für die Bestimmung von Eigenkapitalkosten üblicherweise das Capital Asset Pricing Model (CAPM) herangezogen. Das CAPM ist ein Kapitalmarktgleichgewichtsmodell, das erklärt, wie risikobehaftete Anlagemöglichkeiten am Kapitalmarkt bewertet werden. Die zentrale Aussage des CAPM ist, dass sich die erwartete Rendite eines Wertpapiers aus dem Basiszinssatz und der (unternehmensspezifischen) Risikoprämie zusammensetzt. In dieser Hinsicht entspricht es konzeptionell der in den VerwGrFVerl vorgeschlagenen Definition von Kapitalisierungszinssätzen.

### ***Kapitalisierungszinssätze: praktische Ansätze***

Die Risikoprämie eines börsennotierten Unternehmens kann auf Basis des CAPM und öffentlich zugänglicher Finanzdaten ermittelt werden. Auch die Risikoprämien nicht börsennotierter Unternehmen können auf Basis des CAPM und der Finanzdaten vergleichbarer börsennotierter Unternehmen geschätzt werden. Ist damit die Frage nach der Bestimmung von funktions- und risiko- adäquaten Kapitalisierungszinssätzen geklärt?

Die Antwort lautet „nein“: Die einer Funktion zuzurechnenden Zahlungsüberschüsse werden in der Regel mit anderen Kapitalisierungszinssätzen zu diskontieren sein als die Zahlungsüberschüsse, die dem gesamten Unternehmen (oder dem gesamten Konzern) zuzurechnen sind. Tatsächlich weisen singuläre Funktionen oft bedeutend andere Risikoprofile auf als das in Betracht stehende Gesamtunternehmen. So wird etwa ein Lohnfertiger, der auf der Basis eines langfristigen Liefervertrags einfache Fertigungsdienstleistungen ausführt, ein anderes Risikoprofil aufweisen als die Gesamtheit aller Funktionen eines hochentwickelten Automobilkonzerns. Des Weiteren sind marktübliche Renditen von Funktionen fast niemals direkt auf Basis des CAPM bestimmbar, da es an marktgängigen/börsennotierten Funktionen fehlt.

Die Verrechnungspreispraxis von PwC hat jedoch ein Verfahren entwickelt, mit dem die Risikoprämie einer einzelnen Funktion approximiert werden kann. Dieses statistische Verfahren leitet quantitative Anpassungen der Risikoprämien des Gesamtkonzerns auf das Risikoprofil und die Risikoausprägung der in Betracht stehenden Funktion ab. Sie steht methodisch sowohl mit den Prinzipien des CAPM als auch mit den Arm's-Length-Grundsätzen der OECD sowie mit den VerwGrFVerl im Einklang.

Diese ökonomisch begründbaren Anpassungen der Risikoprämie können signifikante Auswirkungen auf die anzuwendenden Kapitalisierungszinssätze

und somit auch elementare Auswirkungen auf den Wert des Transferpakets haben. Insbesondere in den Fällen von Funktionsverlagerungen, bei denen das abgebende Unternehmen nach der Funktionsverlagerung mit einem reduzierten Risikoprofil operiert, kann eine Senkung der angewandten Kapitalisierungszinssätze (für die Bewertung der Zahlungsüberschüsse des abgebenden Unternehmens nach der Restrukturierung) dazu führen, dass es zu keiner prohibitiv hohen „Exit“-Besteuerung mehr kommt. Bei einer ausreichend starken Risikoabschmelzung ist es sogar denkbar, dass die Funktionsverlagerung keine Ausgleichszahlungen auslöst.

### 3 Die Bewertung von Funktionsverlagerungen: Kapitalisierungszeiträume

Von Dr. Yves Hervé und Dirk Wilcke

***Die Serie „Die Bewertung von Funktionsverlagerungen“ soll Denkanstöße und Anregungen bieten, wie mit diesen Fragen in der Praxis umgegangen werden kann. Dieser Beitrag widmet sich den bei Bewertungen von Funktionsverlagerungen anzusetzenden Kapitalisierungszeiträumen.***

#### ***Bestimmung von Kapitalisierungszeiträumen laut Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV), Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung (VerwGrFVerl) und dem Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)***

Neben den Gewinngrößen und den anzuwendenden Kapitalisierungszinssätzen spielt der Kapitalisierungszeitraum eine wesentliche Rolle bei der Bestimmung der Höchst- und Mindestpreise bei der Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs, sowohl bei Funktionsverlagerungen als auch bei der Bewertung (einzelner) immaterieller Wirtschaftsgüter.

Zumindest für Funktionsverlagerungen bestimmt § 6 FVerlV, dass grundsätzlich ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum zur Anwendung kommen soll. Allerdings kann der Steuerpflichtige einen hiervon abweichenden kürzeren Zeitraum wählen, wenn er dafür Gründe glaubhaft machen kann. Wie diese Glaubhaftmachung geschehen soll, bleibt sowohl in der FVerlV als auch in den VerwGrFVerl unerwähnt, mit Ausnahme des Hinweises in Tz. 2.6 VerwGrFVerl, die besagt, dass, sofern einzelne Bestandteile eines Transferpakets eine unterschiedliche Nutzungsdauer haben, eine Orientierung an der längsten Nutzungsdauer sachgerecht sei.

Das IDW hingegen geht bei der Bewertung einzelner (immaterieller) Wirtschaftsgüter grundsätzlich von einer beschränkten Nutzungsdauer und daher von endlichen Kapitalisierungszeiträumen aus. Bei der Bewertung ganzer Unternehmen (steile) ist laut IDW in der Mehrzahl der Bewertungsfälle von einer unbegrenzten Lebensdauer des zu bewertenden Unternehmens auszugehen. In bestimmten Fällen kann es aber auch hier sachgerecht sein, eine begrenzte Lebensdauer des zu bewertenden Unternehmens zu unterstellen.

### **Kapitalisierungszeiträume: praktische Ansätze**

Eine mangelnde (selbstständige) Lebensfähigkeit der verlagerten Funktion deutet regelmäßig auf eine begrenzte Lebensdauer hin. Die Funktion ist in diesem Fall nicht auf permanente Erneuerung ausgelegt und die im Transferpaket übertragenen Wirtschaftsgüter und (sonstigen) Vorteile sind aufgrund von Produktlebenszyklen, wesentlichen (erwarteten) Veränderungen auf dem Absatz- und Beschaffungsmarkt, technischen Neuerungen oder Nachfrageänderungen nicht unbegrenzt wertbeständig. Auch wenn die Funktion nur für einen befristeten Zeitraum überlassen wird oder wenn die Funktionsausübung auf der Nutzung eines immateriellen Wirtschaftsguts beruht, das wiederum nur für eine begrenzte Zeitdauer werthaltig ist, sollte ein endlicher Kapitalisierungszeitraum zur Anwendung kommen.

Ein begrenzter Kapitalisierungszeitraum ist schließlich insbesondere dann anzunehmen, wenn die im Transferpaket übertragenen Chancen und Risiken im Zeitverlauf ihren Wert verlieren und stattdessen durch eigene Initiativen des aufnehmenden Unternehmens ersetzt werden.

In der Bewertungspraxis bedarf die Bestimmung des relevanten Kapitalisierungszeitraums einer sorgfältigen Analyse. Da der Ansatz eines unendlichen Kapitalisierungszeitraums, etwa im Vergleich zu einer nur zehnjährigen Kapitalisierung, zu einer Verdoppelung der Zahlungsüberschüsse führen kann, sollte diese Analyse einen Schwerpunkt der Vorarbeiten für die Bewertung darstellen.

## **4 Innovative Ansätze zur Verprobung von Markenlizenzraten**

Von Susann van der Ham und Jan Feldtkeller

***Es sind verschiedene Ansätze denkbar, um den Nachweis der Fremdüblichkeit einer Markenlizenzrate zu führen. Die klassischen Ansätze fußen auf datenbankgestützten Vergleichsanalysen (insbesondere royaltystat® oder RoyaltySource®) oder***

***alternativen Verprobungsmechanismen wie beispielsweise der Verprobung einer Lizenzrate mittels internationaler Lizenzkarteien bzw. unter Anwendung einer Gewinnaufteilungsmethodik (sog. Knoppe-Formel).***

Aus einer Vielzahl von Diskussionen mit der Finanzverwaltung und auch aus den überarbeiteten OECD-Guidelines (Kapitel 3) wissen wir, dass in zunehmendem Maße die Qualität von Fremdvergleichsdaten von entscheidender Bedeutung für die steuerliche Akzeptanz des Angemessenheitsnachweises ist. Die oben angeführten Datenbanken enthalten hauptsächlich nord-amerikanische Daten, was bei Inlandssachverhalten die Vergleichbarkeit infrage stellt. Zwar empfehlen auch die Finanzbehörden aufgrund der Nichtverfügbarkeit von spezifisch europäischen oder deutschen Datenquellen dem Steuerpflichtigen die Verwendung der US-Datenquellen bzw. greifen selbst auf diese Quellen zurück, doch erscheint es vor diesem Hintergrund sinnvoll, dass sich der Steuerpflichtige zukünftig auch um alternative Verprobungs- bzw. Verteidigungsmechanismen bezüglich der Angemessenheit von Lizenzraten bemüht, bei denen die Qualität bzw. Akzeptanz der Daten gesichert werden kann. Innovativ erscheint uns die Verprobung einer Markenlizenzrate über die Anwendung einer Wertschöpfungsbeitragsanalyse.

***Ermittlung einer fremdüblichen Lizenzrate über einen hypothetischen Fremdvergleich***

Gemäß § 1 (3) AStG sind Standardmethoden vorrangig vor anderen Verrechnungsmethoden zur Ermittlung des Verrechnungspreises bei Geschäftsbeziehungen mit ausländischen verbundenen Unternehmen anzuwenden, sofern uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte oder eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte nach sachgerechten Anpassungen ermittelt werden können („Methodenhierarchie“).

Ist es nicht möglich, eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte zu ermitteln, hat der Steuerpflichtige für seine Einkunftsermittlung einen hypothetischen Fremdvergleich (sog. Fremdvergleich durch „Nachdenken“) durchzuführen, bei dem ein (fiktiver) Einigungsbereich (Mindest- und Höchstgrenze) zu bestimmen ist. Solch eine (fiktive) Bandbreitenbetrachtung lässt sich allerdings nur schwer umsetzen, insbesondere dann, wenn – wie häufig bei internationalen Großkonzernen – nachfolgende Voraussetzungen zutreffen:

- Vorliegen eines Mischkonzerns
- Vorhandensein unterschiedlicher Arten von immateriellen Wirtschaftsgütern
- komplexe Zusammenhänge wirtschaftlicher und technischer Art
- mögliche Existenz regionaler Besonderheiten

Die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 12. April 2005 sehen vor, dass mangels anderer (externer) Datenquellen Fremdüblichkeit auch aus innerbetrieblichen Plandaten, beispielsweise mithilfe einer Wertschöpfungsbeitragsanalyse, abgeleitet werden kann (Tz. 3.4.12.6 Buchstabe b) dritter Spiegelstrich).

Möglich erscheint vor diesem Hintergrund die Verprobung einer Markenlizenzrate über die Bestimmung der Wertschöpfungsbeiträge einer bestimmten Marke. Diesem Ansatz liegt der Gedanke zugrunde, dass die Markenlizenzrate nichts anderes sein kann als der Beitrag der Marke zum ökonomischen Erfolg des Lizenznehmers.

Die Analyse besteht aus den fünf folgenden Schritten:

1. Bestimmung des Ertrags aus immateriellen Wirtschaftsgütern

In einem ersten Schritt muss der Teil der erwarteten Erträge des Lizenznehmers ermittelt werden, der auf die Marke bzw. das Logo zurückzuführen ist. Grundlage hierfür ist eine Prognose der zukünftigen Ergebnisse des Lizenznehmers. Hieraus ist der Ertragsanteil, der dem Einsatz immaterieller Wirtschaftsgüter zuzuordnen ist, abzuleiten.

2. Ermittlung des Stellenwerts der Marke

In einem zweiten Schritt ist der Teil des Ertrags aus immateriellen Vermögenswerten, der auf die Marke entfällt, dem Grunde nach zu bestimmen. Hierzu muss der Einfluss der Marke auf den Geschäftserfolg erfasst werden. Dies kann über die Analyse von Nachfragetreibern erfolgen. Danach wird untersucht, inwieweit die Nachfragewirkung jedes Nachfragetreibers auf die Marke zurückzuführen ist.

3. Bestimmung des Ertragsanteils der Marke

In einem dritten Schritt muss der erwartete Markenertrag der Höhe nach ermittelt werden. Dieser entspricht dem Stellenwert der Marke multipliziert mit dem Ertrag aus immateriellen Vermögenswerten.

4. Aufteilung des Markenertrags

In einem vierten Schritt ist der ermittelte Markenertrag entsprechend der Beiträge auf Lizenznehmer und Lizenzgeber aufzuteilen. Die Ermittlung des Anteils des Lizenznehmers erfolgt mithilfe einer Prozessbeitragsanalyse. Hierzu müssen zunächst alle Geschäftsprozesse identifiziert werden, die zur Erwirtschaftung des Markenerfolgs auf der Ebene des Lizenznehmers erfolgen. Anschließend ist die relative Bedeutung der einzelnen Geschäftsprozesse für die Wertschöpfung zu gewichten. Danach ist für jeden Prozess zu bestimmen, in welchem Umfang der Lizenzgeber und die Lizenznehmer für den jeweiligen Prozess verantwortlich sind.

## 5. Bestimmung des Lizenzsatzes

Anhand des dem Lizenzgeber zuzurechnenden Anteils am Markenertrag ist in einem fünften Schritt der Lizenzsatz für die Marke zu bestimmen.

### **Fazit**

Der Steuerpflichtige muss damit rechnen, dass die Finanzverwaltung die Messlatte für die steuerliche Akzeptanz datenbankgestützter Angemessenheitsnachweise zukünftig deutlich anhebt.

Innovativ und zukunftsweisend erscheinen insofern alternative Verprobungsmechanismen, die auf unternehmensinternen Daten – in der Regel zuverlässige Plandaten – aufbauen, da hier ein hohes Niveau der Datenqualität sichergestellt werden kann.

## 5 OECD startet neues Projekt zum Thema Verrechnungspreise und immaterielle Wirtschaftsgüter

Von Jobst Wilmanns und Stephan Habisch

***Die OECD verabschiedete am 25. Januar 2011 den Umfang des neuen Projekts zu Verrechnungspreisfragestellungen bei Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern. Dabei geht die OECD davon aus, dass die Entwicklung klarer und eindeutiger internationaler Richtlinien zu Transferpreisgestaltungen von immateriellen Wirtschaftsgütern dazu beiträgt, Unsicherheiten zu beseitigen und das Risiko der Doppelbesteuerung zu minimieren.***

Zielsetzung des Projekts ist es, Richtlinien zu spezifischen Fragestellungen im Kontext immaterieller Wirtschaftsgüter zu entwickeln, die bisher noch nicht in der überarbeiteten Version der *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* aus dem Jahr 2010 behandelt wurden. Entsprechend der OECD zielt das Projekt darauf ab, eine grundlegende und klarstellende Überarbeitung des Kapitels VI „Special Considerations for Intangible Property“ zu veröffentlichen und eine Einheit mit den Kapiteln VII „Special Considerations for Intra-Group Services“ und VIII „Cost Contribution Arrangements“ herzustellen, um eine gemeinsame Terminologie und Anwendungsgrundlage zu finden.

Der Umfang des Projekts ist wie folgt beschrieben:

1. Entwicklung eines Rahmenwerks zur Analyse von Verrechnungspreisfragestellungen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern

- Aufbau allgemeiner Good-Practice-Richtlinien zur Analyse immaterieller Wirtschaftsgüter entsprechend des Multi-Step-Frameworks zur Vergleichbarkeitsanalyse.
- 2. Definitionen
  - Behandlung verschiedener Definitionsaspekte von immateriellen Wirtschaftsgütern unter Zugrundelegung der aktuellen Version des Kapitels VI, welches bisher eine beispielhafte Auflistung typischer immaterieller Wirtschaftsgüter enthält. Dadurch soll eine angemessene und einheitliche Terminologie erreicht werden. Insbesondere geht es auch darum, inwieweit Parallelen zu anderen Quellen, etwa Buchhaltungs- und Bewertungsgrundsätzen, Rechtsquellen oder zu Kapitel IX („Something of Value“) gezogen werden können.
- 3. Einzelne Kategorien immaterieller Wirtschaftsgüter
  - Überarbeitung der Richtlinien für spezielle Transaktionsgruppen, welche immaterielle Wirtschaftsgüter beinhalten, etwa F&E-Aktivitäten, Marketing Services sowie die Erbringung sonstiger Dienstleistungen unter Einbeziehung immaterieller Wirtschaftsgüter. Hierbei soll im Anschluss mittels eines Kontinuitätschecks geprüft werden, inwiefern diese Ausführungen im Einklang mit Kapitel VII stehen.
- 4. Transfer immaterieller Wirtschaftsgüter
  - Identifikation von Verlagerungsvorgängen immaterieller Wirtschaftsgüter sowie ihre Ausprägung und Behandlung in Kapitel IX.
- 5. Recht eines Unternehmens, am Gewinn eines nicht selbst gehaltenen Wirtschaftsguts teilzuhaben
  - Klarstellung des Begriffs „wirtschaftliches Eigentum“ und Abgrenzung zu Termini wie etwa „funktionales Eigentum“.
- 6. Kostenumlagevereinbarungen
  - Hierbei geht es um eine inhaltliche Vereinheitlichung der Kapitel VI und VIII.
- 7. Bewertung
  - Es wird keine gesonderte Anpassung der fünf OECD-Bewertungsmethoden für immaterielle Wirtschaftsgüter geben. Jedoch wird überprüft, ob und inwieweit eine Anpassung hinsichtlich der Anforderungen an die Vergleichbarkeit (Kapitel I bis III) für immaterielle Wirtschaftsgüter zu erfolgen hat.
  - Entwicklung von Richtlinien zur Beurteilung der Angemessenheit der genutzten Parameter und der gewählten Annahmen bei der Anwendung der fünf Vergleichbarkeitsfaktoren für immaterielle Wirtschaftsgüter.
  - Analyse der Zusammenfassung von immateriellen Wirtschaftsgütern für Bewertungszwecke an hoch ungewisse Bewertungen.

Aus Sicht des Steuerpflichtigen ist die Überarbeitung der Richtlinien zu immateriellen Wirtschaftsgütern, insbesondere im Kontext von Definitionen, Verlagerungen und Bewertungen, sehr zu begrüßen, zumal sie die Anzahl



langwieriger Verständigungen in Zukunft reduzieren wird. Die neuen Richtlinien werden sicherlich auch Einfluss auf Steuergesetze haben, die bisher im Widerspruch zur Auffassung der OECD standen. So ist schon jetzt absehbar, dass es keine gesonderte Behandlung von Transaktionen mit Unternehmen mit Sitz in Niedrigsteuerländern geben wird. Dies zielt unter anderem auf die deutschen Regelungen ab, die die effektive Steuerrate der Unternehmen als integralen Bestandteil bei der Bewertung von Funktionsverlagerungen ansehen.

Die OECD beabsichtigt den Dialog mit der Wirtschaft zu führen und wird deshalb Wirtschaftsvertreter bei einzelnen Sitzungen involvieren. Es ist geplant, der Öffentlichkeit einen ersten Entwurf Ende 2013 vorzustellen.

Wir gehen davon aus, dass der Ausfluss dieser überarbeiteten Richtlinien eindeutig eine zunehmende Bedeutung für die Auslegung des hypothetischen Fremdvergleichs haben wird. Hierbei stellen sich insbesondere die Fragen nach dem definitorischen Begriff immaterieller Wirtschaftsgüter, nach der Auswahl des Fremdvergleichsmaßstabs (hypothetischer Fremdvergleich vs. tatsächlicher Fremdvergleich) und die daraus resultierende Ableitung eines Bewertungsschemas. Offen bleibt, inwieweit die deutschen gesetzlichen Vorschriften mit diesem Fremdvergleichsmaßstab in Übereinstimmung zu bringen sind. Weiterhin bleibt abzuwarten, inwiefern firmenwertähnliche Werte ebenfalls als immaterielles Wirtschaftsgut laut OECD definiert werden. Diese Punkte sind aus deutscher Sicht von tragender Bedeutung und es bleibt spannend abzuwarten, ob die überarbeiteten OECD-Richtlinien diese oder ähnliche Fragestellungen klären können.

## 6 Lizenzvergütungen von Personengesellschaften an ausländische Gesellschafter – BFH-Urteil vom 8. September 2010

Von Jörg Hanken und Alexander Kölmel

***Die Besonderheiten bei der Besteuerung von Personengesellschaften in Deutschland können bei grenzüberschreitenden Transaktionen zu Problemen führen. Strittig ist seit längerer Zeit die Frage der abkommensrechtlichen Behandlung von Vergütungen (z. B. Zinsen oder Lizenzgebühren) von Personengesellschaften in Deutschland an ausländische Gesellschafter.***

### ***Gegenstand des BFH-Urteils***

Im Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 8. September 2010 (Az. I R 74/09) klagte eine in Deutschland ansässige Kommanditgesellschaft, an der unter

anderem eine in den USA ansässige Corporation (Inc.) als Kommanditistin beteiligt war. Die amerikanische Corporation gewährte der Kommanditgesellschaft die Erlaubnis, ihre Produkte zu vertreiben, Dienstleistungen zu erbringen sowie ihren Handelsnamen zu benutzen. Hierfür musste die Kommanditgesellschaft eine Lizenzgebühr von 8 Prozent des Jahresumsatzes an die Corporation entrichten.

Streitpunkt war die Frage, ob die Lizenzzahlungen der Kommanditgesellschaft an die Corporation nach dem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) Deutschland-USA 1989 a. F. als gewerbliche Gewinne nach Art. 7 zu qualifizieren sind oder als Lizenzgebühr nach Art. 12, wonach das Besteuerungsrecht ausschließlich den USA zustehen würde. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass es sich um Sondervergütungen handle, die der deutschen Betriebsstätte der Corporation zuzurechnen seien. Demnach würde der Art. 7 DBA USA 1989 a. F. greifen, wonach das Besteuerungsrecht in Deutschland liegen würde. Der BFH widersprach der Auffassung des Finanzamts und entschied zugunsten der Kommanditgesellschaft.

### **Grundproblem**

Grundsätzlich geht es um die Frage, nach welchem Artikel im OECD-Musterabkommen (OECD-MA) Vergütungen einer Personengesellschaft an ausländische Gesellschafter (sog. Inbound-Fall) zu qualifizieren sind und welchem Staat damit das Besteuerungsrecht zusteht. Da das Transparenzprinzip des deutschen Steuerrechts in Bezug auf Personengesellschaften in den meisten ausländischen Rechtssystemen nicht existiert, haben nur wenige deutsche DBAs Regelungen zur Behandlung von Personengesellschaften (u. a. vorhanden bei den DBAs mit Österreich, der Schweiz und mit Singapur).

Unstrittig ist, dass ausländische Gesellschafter einer deutschen Personengesellschaft durch eine Betriebsstätte in Deutschland eine gewerbliche Tätigkeit ausüben. Abkommensrechtlich gesehen bildet der ausländische Gesellschafter ein Unternehmen. Da der Ort der Geschäftsleitung der Personengesellschaft im Inland ist, ergibt sich dort die Betriebsstätte des ausländischen Gesellschafters gemäß Art. 5 OECD-MA. Der Gesellschafter im Ausland muss sich die deutsche Betriebsstätte als eigene zurechnen lassen.

Werden nun Vergütungen von der deutschen Personengesellschaft an den ausländischen Gesellschafter als Unternehmensgewinne der deutschen Betriebsstätte nach Art. 7 OECD-MA behandelt, sind diese in Deutschland voll steuerpflichtig und unterliegen der Einkommensteuer und der Gewerbesteuer. Behandelt man hingegen die Vergütungen nach den spezielleren Vorschriften des OECD-Musterabkommens, wie etwa Zinsen (Art. 11 OECD-MA) oder Lizenzgebühren (Art. 12 OECD-MA), muss man den Zahlungsempfänger als

Entscheidungsgrundlage nehmen, wodurch das Besteuerungsrecht im anderen Vertragsstaat des DBA liegen würde.

Der BFH hat bereits in seinem Urteil vom 17. Oktober 2007 (Az. I R 5/06) entschieden, dass es sich bei Vergütungen nur dann um Unternehmensgewinne nach Art. 7 OECD-MA handeln kann, wenn der Betriebsstätte die zugrunde liegenden Rechte zuzurechnen sind. Bei einem Darlehen, das ein ausländischer Gesellschafter einer inländischen Personengesellschaft gewährt, ist dies nur der Fall, wenn die Forderung aus Sicht der Betriebsstätte einen Aktivposten bildet. Im Fall der Lizenzgebühr würde dies bedeuten, dass die der Lizenz zugrunde liegenden Rechte oder Vermögenswerte (z. B. Patente, Marken) der deutschen Betriebsstätte zuzurechnen sind. Andernfalls greift der sogenannte Spezialitätenvorrang in Art. 7 OECD-MA, wonach Einkünfte, die in anderen Artikeln des OECD-MA behandelt werden, auch diesen Vorschriften unterliegen.

### ***Frage der Anwendbarkeit des § 50d Abs. 10 EStG***

Der Gesetzgeber hat nach dem BFH-Urteil vom 17. Oktober 2007 mit der Einführung des § 50d Abs. 10 EStG im Rahmen des JStG 2009 reagiert, der nach § 52 Abs. 59a S. 8 EStG rückwirkend für alle noch nicht bestandskräftigen Steuerbescheide anzuwenden ist. Nach § 50d Abs. 10 EStG gelten Sondervergütungen ausschließlich als Unternehmensgewinne, falls im DBA keine ausdrückliche Regelung zu Sondervergütungen enthalten ist.

Mit seinem Urteil vom 8. September 2010 hat der BFH diese Regelung allerdings faktisch als nicht anwendbar erklärt. Zunächst sieht er einen Zirkelchluss in § 50d Abs. 10 EStG: Dieser verweist auf den Art. 7 OECD-MA, der wiederum den Spezialitätenvorrang beinhaltet. Daher läuft der § 50d Abs. 10 EStG laut BFH bereits im Ansatz ins Leere. Doch selbst wenn man § 50d Abs. 10 EStG für anwendbar erachtet, gilt laut BFH die bisherige Rechtsprechung fort, nach der das zugrunde liegende Recht der Vergütung der Betriebsstätte zurechenbar sein muss, damit Art. 7 OECD-MA anwendbar ist.

### ***Fazit: weiterhin Rechtsunsicherheit***

Folgt man der Meinung des BFH, dürfte der § 50d Abs. 10 EStG in den meisten Fällen bei Vergütungen von Personengesellschaften an ausländische Gesellschafter nicht mehr anwendbar sein. Sollte die Finanzverwaltung allerdings trotz des BFH-Urteils an ihrer Meinung festhalten, sind weitere Rechtsstreitigkeiten unumgänglich. Daher werden leider weiterhin Doppelbesteuerungsrisiken verbleiben.

## 7 BMF-Schreiben zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter

Von Daniel Keller, Andre Henning und Jörg Hanken

***Im Grundsatz nicht mehr neu, aber nicht minder interessant ist die Veröffentlichung des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 8. Juni 2011 (Az. IV D 2 – S 7100/08/10009) bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Übertragungen immaterieller Wirtschaftsgüter. In diesem Schreiben stellt die Finanzverwaltung klar, wie die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter umsatzsteuerlich abgebildet werden muss.***

Das BMF gelangt hierbei zu der Auffassung, dass die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter eine Dienstleistung und keine Lieferung ist. Die jahrelange Diskussion über die umsatzsteuerliche Behandlung, die mit dem Urteil des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 22. Oktober 2009 (Rs. C-242/08, „Swiss RE“) ihren Beginn hatte, hat nunmehr ein spätes Ende gefunden.

In diesem Rechtsstreit ging es um die umsatzsteuerliche Behandlung der Übertragung von Lebensrückversicherungsverträgen, wobei einigen Verträgen ein negativer Wert beigemessen wurde. Der EuGH entschied auf Basis des Vorabentscheidungsersuchens des Bundesfinanzhofs, dass eine Übertragung von Lebensversicherungsverträgen als Dienstleistung zu beurteilen ist, die dort steuerbar und auch steuerpflichtig (!) ist, wo der Leistende (sprich: Verkäufer) seinen Sitz hat (vgl. § 3a Abs. 1 UStG-alt).

Der EuGH stellte ferner klar, dass die Übertragung der Lebensversicherungsverträge als Portfolio nicht steuerfrei ist. Weder § 4 Nr. 8c oder 8g (Umsätze im Geschäft mit Forderungen bzw. Übernahme von Verbindlichkeiten), Nr. 10 (Versicherungsumsätze bzw. Rückversicherungsumsätze) noch Nr. 28 UStG (Lieferung von Gegenständen, die ausschließlich für steuerfreie Umsätze nach Nr. 8–27 verwendet wurden) sind einschlägig. Steuerbefreiungsvorschriften sind eng nach ihrem Wortlaut auszulegen und keine der vorgenannten war einschlägig.

Obwohl der EuGH bei Vorabentscheidungsersuchen nur zur Auslegung der Steuerrechtsnormen Stellung nimmt und damit regelmäßig kein Vertrauensschutz nach § 176 AO gilt, gewährt das BMF den Unternehmern eine Nichtbeanstandungsregel für Umsätze, die bis zum 1. Juli 2011 erbracht und als Lieferung beurteilt wurden.

### **Auswirkungen und Ausblick**

Veräußerungen von sogenanntem Intellectual Property (IP) – sei es in Form von Kundenstamm, Marken- und Lizenzrechten, Firmenwerten, Patentrechten oder auch Versicherungsverträgen – haben im Rahmen zunehmender Globalisierung und Optimierung von Wertschöpfungsketten an Bedeutung gewonnen. Die umsatzsteuerliche Behandlung ist jedoch zwingend vorab zu untersuchen, um umsatzsteuerliche Risiken zu vermeiden, zum Beispiel wenn es um die Frage geht, ob einzelne oder mehrere immaterielle Wirtschaftsgüter übertragen werden (Geschäftsveräußerung im Ganzen oder nicht?). Auch aus Verrechnungspreissicht ist die Differenzierung, ob ein Einzelwirtschaftsgut oder ein Transferpaket veräußert wird, ebenso bedeutsam und risikobehaftet. Aber auch die Art des zu veräußernden immateriellen Wirtschaftsguts kann entscheidend für die umsatzsteuerliche Behandlung sein. Beispielsweise ist die Übertragung eines Lebensversicherungsvertrags grundsätzlich steuerpflichtig, während hingegen die Übertragung von Kreditverträgen steuerfrei sein kann.<sup>27</sup>

Dabei können solche Übertragungen entweder als

- nicht steuerbare Geschäftsveräußerung im Ganzen (siehe § 1 Abs. 1a UStG),
- als steuerbarer, aber steuerfreier Umsatz oder
- als steuerbarer und steuerpflichtiger Umsatz behandelt werden.

An weiterer Bedeutung gewonnen hat die umsatzsteuerliche Behandlung der Übertragung von IP im grenzüberschreitenden Kontext seit dem sogenannten VAT Package (Geltung ab 1. Januar 2010). Während vor Geltung der VAT-Package-Regelungen in der Regel lokale (z. B. deutsche) Umsatzsteuer anfiel, gilt seit dem 1. Januar 2010 das Empfängerortsprinzip. Das bedeutet, dass der Leistungsort für Dienstleistungen zwischen Unternehmen dort ist, wo der Empfänger seinen Sitz hat. Seit dem 1. Januar 2010 fällt somit für IP-Übertragungen in der Regel keine lokale Umsatzsteuer mehr an. Jedoch ist Vorsicht geboten, wenn immaterielle Wirtschaftsgüter etwa an reine Holdinggesellschaften übertragen werden. Dann gilt nämlich der Sitzort des leistenden Unternehmers als Leistungsort (siehe § 3a Abs. 1 UStG) und deutsche Umsatzsteuer wird fällig.

Die genaue Untersuchung der – zumeist hochpreisigen – Übertragungen immaterieller Wirtschaftsgüter aus umsatzsteuerlichen und verrechnungspreisspezifischen Gesichtspunkten vor Abschluss entsprechender Vereinbarungen ist daher stets zu empfehlen.

---

<sup>27</sup> Vgl. z. B. Philipowski, in: Umsatzsteuer-Rundschau, 2/2010, S. 45–50.

## ***D Aktuelle Entwicklungen im nationalen Recht***

Auch das Jahr 2011 war geprägt von neuen gesetzlichen Regelungen, Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) und Gerichtsurteilen. Erkennbar ist, dass Praxisfragen hinsichtlich der Umsetzung der relevanten steuerlichen Vorgaben auf dem Gebiet der Verrechnungspreise weiter im Fokus der Betriebsprüfungen stehen.

Ein Brennpunkt im Jahr 2011 war das im März 2011 veröffentlichte BMF-Schreiben zu Teilwertabschreibungen auf grenzüberschreitende Darlehen. Denn bei dem neuen BMF-Schreiben zur „Anwendung des § 1 AStG auf Fälle von Teilwertabschreibungen und andere Wertminderungen auf Darlehen an verbundene ausländische Unternehmen“ handelt es sich nicht nur um ein Schreiben, in dem es, wie der Titel suggeriert, um die Anerkennung von Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen geht, sondern es behandelt sehr weitgehend die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei grenzüberschreitenden Finanzierungsverhältnissen.

Des Weiteren werden die Auswirkungen des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes auf die Verrechnungspreisbildung diskutiert. Ergänzend werden praxisbezogene Aspekte der Umsetzung von verrechnungspreisbezogenen Anpassungsklauseln im Jahresabschluss, der deutschen Versicherungsteuer im Rahmen von Konzernumlagen sowie der Einführung der E-Bilanz dargestellt.

Darüber hinaus werden ergangene Urteile zu partiarischen Darlehen, der Aussetzung der Vollziehung, der Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 Abs. 5 AStG sowie der nahestehenden Person erläutert und ihre Auswirkungen auf Verrechnungspreissachverhalte diskutiert.

### **1 Teilwertabschreibungen auf grenzüberschreitende Darlehen: Neues BMF-Schreiben**

Von Jobst Wilmanns und Florian Gimmler

***Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 29. März 2011 ein Schreiben zur „Anwendung des § 1 AStG auf Fälle von Teilwertabschreibungen und andere Wertminderungen auf Darlehen an verbundene ausländische Unternehmen“ veröffentlicht (Az. IV B 5 – S 1341/09/10004). Das angegebene BMF-Schreiben ist die Reaktion auf das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 14. Januar 2009 (Az. I R 52/08 – BStBl II, S. 674), wonach Teilwertabschreibungen***

***auf sogenannte eigenkapitalersetzende Darlehen als nicht abzugsfähige Gewinnminderung im Sinne von § 8b Abs. 3 KStG anzusehen sind. Das Urteil gilt jedoch nur für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2007. Das angegebene Urteil betrifft einen inländischen Sachverhalt, lässt jedoch offen, inwieweit eine Berichtigung nach § 1 AStG im Fall von vergleichbaren grenzüberschreitenden Darlehensgewährungen an nahestehende ausländische Personen vorgenommen werden kann. Das BMF-Schreiben behandelt die Anwendung des § 1 AStG in vergleichbaren Fällen.***

### ***Bisherige Rechtsauffassung der Finanzverwaltung***

Entsprechend § 1 Abs. 1 AStG sind grenzüberschreitende Finanzierungsleistungen – und somit auch Darlehens- und Sicherheitsgewährungen – entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz zu vergüten. Der Fremdvergleich bezieht sich hierbei nicht nur auf die Bestimmung des Verrechnungspreises an sich, sondern auch auf die Bedingungen der Vertragsbeziehung. Maßstab der Prüfung ist, dass diese unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen wie zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbart worden sind. Das BMF-Schreiben „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen vom 23. Februar 1983“ (BMF-Schreiben 1983) konkretisiert die zu prüfenden Bedingungen in Tz. 4.2.2 insoweit, dass insbesondere zu prüfen sind: Kredithöhe und -laufzeit, Art und Zweck des Kredits, gewährte Sicherheiten und Kreditwürdigkeit des Schuldners, die Kreditgewährung, Wechselkursrisiken und gegebenenfalls Refinanzierungskosten. Tz. 4.2.5 des angegebenen Schreibens stellt des Weiteren klar, dass maßgeblich für die Beurteilung der Darlehensbeziehung die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Kreditgewährung sind. Bei Unsicherheit in Bezug auf die zukünftige Entwicklung sind gegebenenfalls entsprechende Kündigungs- und Zinsanpassungsklauseln zu vereinbaren. Soweit die gewährten Kreditverhältnisse eigenkapitalersetzenden Charakter haben, kann entsprechend Tz. 4.2.6 des angegebenen Schreibens keine Teilwertabschreibung geltend gemacht werden. Bei zinslosen bzw. niedrig verzinsten Darlehen sind die Bedingungen der Gewährung gesondert zu prüfen.

### ***Gegenstand des neuen BMF-Schreibens***

#### **Auslegung des Begriffs „Geschäftsbeziehung“**

Das neue BMF-Schreiben zur „Anwendung des § 1 AStG auf Fälle von Teilwertabschreibungen und andere Wertminderungen auf Darlehen an verbundene ausländische Unternehmen“ ersetzt nicht die im BMF-Schreiben von 1983 dargestellten Grundsätze, sondern ergänzt diese aufgrund der oben dargestellten Rechtsentwicklung. In Gliederungspunkt 2 des neuen Schreibens wird explizit auf die Auslegung des § 1 Abs. 5 AStG in Bezug auf die Auslegung des Begriffs

„Geschäftsbeziehung“ eingegangen. Hiernach sind Darlehensverhältnisse selbst dann als Geschäftsbeziehung auszulegen, wenn bereits zum Zeitpunkt der Darlehenshingabe aufgrund der wirtschaftlichen Situation des Darlehensnehmers mit hoher Wahrscheinlichkeit eine Rückzahlung des Darlehens auszuschließen war und somit keine Rückzahlungsverpflichtung bestand. Die Rechtsfolgen anderer steuerlicher Vorschriften sind zu klären. Das BMF geht somit auch in Fällen von Darlehensvereinbarungen, die zum Zeitpunkt der Vereinbarung eigenkapitalersetzenden Charakter haben und nicht gesellschaftsvertraglich verankert sind, von einer schuldrechtlichen Beziehung aus, deren Angemessenheit im Sinne des § 1 AStG zu prüfen ist.

### **Rückhalt im Konzern**

Im neuen BMF-Schreiben werden verschiedene Modelle für Darlehensgewährungen an ausländische Gesellschaften behandelt. Im Fall der Darlehensgewährung eines inländischen beherrschenden Gesellschafters an eine ihm nahestehende, ausländische Gesellschaft wird die Fragestellung der Notwendigkeit der Sicherheitengestellung aufgeworfen. Entsprechend der Tz. 10 des Gliederungspunktes 3.1 ist es in Anlehnung an die laufende Rechtsprechung des BFH vereinbart, dass „bei einer Darlehensgewährung im Konzern keine Sicherheiten vereinbart werden, weil die Konzernbeziehung („Rückhalt“) für sich gesehen eine ausreichende Sicherheit darstellt“. Somit führt das Fehlen einer Sicherheit nicht unmittelbar zur Anpassung des Zinssatzes.

### **Anerkennung der Teilwertabschreibung**

In Gliederungspunkt 3.2 differenziert das neue BMF-Schreiben jedoch zwischen Fallgestaltungen von Darlehensgewährungen ohne Bezugnahme auf den Konzernrückhalt (entweder Sicherheitengestellung oder Zinsrisikozuschlag für die fehlende Sicherheit) und der Bezugnahme auf den Konzernrückhalt (kein Risikozuschlag für die fehlende Sicherheit). Nur in Fallgestaltungen der Darlehensgewährung ohne Berücksichtigung des Konzernrückhalts wird eine bilanzsteuerliche Teilwertabschreibung anerkannt, soweit der Darlehensgeber während der Laufzeit wie ein fremder ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter alle Möglichkeiten zur Sicherung seiner Forderungen gewahrt hat. Im Fall der Bezugnahme auf den Konzernrückhalt wird grundsätzlich die Teilwertabschreibung verweigert, da der Rückhalt im Konzern als „fortbestehende fremdübliche Sicherheit“ angesehen wird. Von diesem Grundsatz kann nur abgewichen werden, wenn die wirtschaftliche Situation des Darlehensnehmers für einen fremden Dritten erkennbar gewesen wäre und andere Sicherungsmöglichkeiten bestanden hätten und wenn der Darlehensgeber Sicherungsmaßnahmen hätte ergreifen können.



### **Darlehensgewährungen im Konzern, die nicht durch einen beherrschenden Gesellschafter erfolgen**

Nach dem oben angegebenen BMF-Schreiben entspricht bei Darlehensverhältnissen durch einen nicht beherrschenden Gesellschafter an eine nachgeordnete, nahestehende, ausländische Gesellschaft die Vereinbarung ohne ausreichende tatsächliche Sicherheit nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz. Insofern ist dann zwingend ein fremdüblicher Risikozuschlag anzusetzen, um das Fehlen einer tatsächlichen Sicherheit zu berücksichtigen. Auch dann wird eine Teilwertabschreibung entsprechend dem Schreiben (Gliederungspunkt 6.1 Tz. 28) nur anerkannt, soweit in einer vergleichbaren Situation ein fremder dritter Darlehensgeber maßgeblich die Möglichkeit gehabt hätte, Sicherungsmaßnahmen zu ergreifen. Im Fall, dass keine tatsächlichen Sicherheiten vereinbart worden sind bzw. diese nicht durch einen fremdüblichen Risikozuschlag auf den Zinssatz kompensiert werden, wird grundsätzlich die steuerliche Anerkennung einer Teilwertabschreibung nach § 1 ASTG verweigert.

### **Forderungen aus laufenden Geschäftsbeziehungen**

Das neue BMF-Schreiben stellt bei Vereinbarungen von Lieferungen und Leistungen klar, dass als Sicherheit eine über einen Eigentumsvorbehalt hinausgehende Sicherheit, wenn keine Krise erkennbar ist, für laufende Geschäftsbeziehungen regelmäßig als nicht fremdüblich anzusehen ist. Werden Forderungen bei Zahlungsschwierigkeiten „stehen gelassen“, sind die oben angegebenen Grundsätze zur Darlehensgewährung analog anzuwenden.

### ***Zeitliche Anwendung***

Für Veranlagungszeiträume vor 2003 findet grundsätzlich die Einkünfteberichtigung nach der Fassung des § 1 ASTG i.d.F. des StÄndG 1992 statt. Hiernach wurde die Gewährung eigenkapitalersetzender zinsloser oder zinsgünstiger Darlehen durch eine inländische Konzernobergesellschaft nicht als Geschäftsbeziehung bestimmt. Für Veranlagungszeiträume ab 2003 ist dieses Schreiben auch dann anzuwenden, wenn die Darlehensgewährung in den Jahren vor 2003 erfolgte, das Darlehen aber ab dem Veranlagungszeitraum 2003 noch weiter besteht. Für Veranlagungszeiträume ab 2008 gilt die sogenannte Idealkonkurrenz des § 1 Abs. 1 S. 3 ASTG, das heißt, die Anwendung von § 8b Abs. 3 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2008 hat Vorrang gegenüber § 1 ASTG, soweit § 1 ASTG keine weiter gehenden Rechtsfolgen vorsieht.

### ***Zusammenfassung und Ausblick***

Bei dem neuen BMF-Schreiben zur „Anwendung des § 1 ASTG auf Fälle von Teilwertabschreibungen und andere Wertminderungen auf Darlehen an verbundene ausländische Unternehmen“ handelt es sich nicht nur um ein Schreiben, in dem es, wie der Titel suggeriert, um die Anerkennung von

Teilwertabschreibungen auf Darlehensforderungen geht, sondern es behandelt sehr weitgehend die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei grenzüberschreitenden Finanzierungsverhältnissen.

Im Folgenden werden die wesentlichen Grundsätze und ihre steuerlichen Folgen zusammengefasst:

1. Das neue BMF-Schreiben ist als Ergänzung zum BMF-Schreiben 1983, insbesondere der Tz. 4, zu sehen. Im neuen BMF-Schreiben werden die Kriterien für die Anerkennung einer Teilwertabschreibung auf grenzüberschreitende Darlehensbeziehungen zwischen nahestehenden Personen konkretisiert.
2. Darlehensvereinbarungen, die zum Zeitpunkt der Vereinbarung eigenkapitalersetzenden Charakter haben und nicht gesellschaftsvertraglich verankert sind, werden aufgrund der schuldrechtlichen Beziehung als Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 Abs. 5 AStG behandelt. Auf die vorgeschlagenen Änderungen des § 1 AStG<sup>28</sup> hinsichtlich der Möglichkeit des Gegenbeweises wird im neuen BMF-Schreiben nicht eingegangen.
3. Bei Darlehensverhältnissen zwischen einem inländischen beherrschenden Gesellschafter und einer ihm nahestehenden ausländischen Gesellschaft führt das Fehlen einer Sicherheit nicht unmittelbar zur Verneinung der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Dies wird damit begründet, dass die Konzernbeziehung („Rückhalt im Konzern“) für sich gesehen eine ausreichende Sicherheit darstellt. Jedoch ist darauf hinzuweisen, dass in derartigen Fallgestaltungen die Teilwertabschreibung grundsätzlich verweigert wird.
4. Im Fall von Darlehensverhältnissen zwischen einem nicht beherrschenden Gesellschafter und einer nahestehenden ausländischen Gesellschaft ist die Vereinbarung einer Sicherheitengestellung bzw. ein fremdüblicher Risikozuschlag bei Fehlen einer tatsächlichen Sicherheit zwingende Voraussetzung für die Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Ansonsten besteht während der Laufzeit des Darlehensverhältnisses das Risiko der Gewinnberichtigung nach § 1 AStG sowie die Nichtanerkennung der Teilwertabschreibung im Fall der Uneinbringlichkeit der Darlehensforderungen.
5. Für den Steuerpflichtigen hat des Weiteren das zitierte neue BMF-Schreiben zur Folge, dass im Zusammenhang mit den Mitwirkungspflichten nach §§ 88 ff. AO und insbesondere mit den Dokumentationspflichten entsprechend § 90 Abs. 3 AO erhöhte Anforderungen hinsichtlich der dargestellten Kriterien zu erfüllen sind. Ansonsten droht insbesondere bei einer späteren Uneinbringlichkeit der Darlehensforderung die Nichtanerkennung der Teilwertberichtigung.

---

<sup>28</sup> Vgl. hierzu den Artikel „Geplante Änderung des § 1 AStG“ in der Rubrik „Schwerpunktthemen“ auf S. 8 in diesem Jahrbuch.

## 2 Finanzierungen im Konzern: BFH-Urteil zu partiarischen Darlehen

Von Manuel Imhof und Adam Wallus

***Mit Urteil vom 22. Juni 2010<sup>29</sup> hat der BFH entschieden, dass die für ein partiarisches Darlehen charakteristische Erfolgsbeteiligung sich nicht auf den Gewinn oder Umsatz des Unternehmens des Darlehensnehmers beziehen muss. Nach Ansicht des Gerichtshofs liegt ein partiarisches Darlehen auch dann vor, wenn sich die Erfolgsbeteiligung auf ein einziges Geschäft, insbesondere das mit dem Darlehen finanzierte Geschäft, bezieht. Zur Qualifizierung als partiarisches Darlehen sollen ebenfalls Vereinbarungen führen, die die Fälligkeit der Darlehenszinsen an die Liquidität des Schuldners knüpfen.***

Die Auswirkungen der Entscheidung betreffen sämtliche Finanzierungsvereinbarungen unabhängig davon, ob sie zwischen Dritten oder innerhalb eines Konzerns geschlossen wurden, da mit der Qualifikation als partiarisches Darlehen die Zinszahlungen der Kapitalertragsteuer unterliegen. Für Letztere fügt sich die Entscheidung in den zunehmenden steuerlichen Fokus auf Finanzierungsstrukturen zwischen nahestehenden Unternehmen ein und unterstreicht, dass dieser nicht mehr auf die Angemessenheit des Zinssatzes begrenzt ist, sondern ebenso die Vereinbarungen an sich betrifft. Die Differenzierung zwischen „normalen“ und partiarischen Darlehen und ihre kapitalertragsteuerliche Relevanz sind nur ein Beispiel für die steuerliche Bedeutung der Details der getroffenen Finanzierungsvereinbarungen.

### ***Entscheidung des BFH***

Die streitgegenständliche Darlehensvereinbarung zwischen einer inländischen KG (Darlehensnehmerin), deren Unternehmensgegenstand im Erwerb und im Betrieb eines Containerschiffs besteht, und einer zyprischen Ltd. (Darlehensgeberin) machte die Fälligkeit der Zinsen von der Liquiditätslage der Darlehensnehmerin abhängig. Ferner sollten der Darlehensbetrag sowie die aufgelaufenen Zinsen dann erlassen werden, wenn der Veräußerungserlös des mit dem Darlehen finanzierten Schiffs die Zahlung dieser Beträge nicht deckte. Für den Fall, dass der Verkaufserlös des Schiffs die obigen Beträge sowie eine Rückzahlung auf das Kommanditkapital übersteigt, hatten die Parteien eine Beteiligung der Darlehensgeberin an den verbleibenden Veräußerungserlösen

---

<sup>29</sup> Siehe BFH-Urteil vom 22.06.2010 – Az. I R 78/09, BFH/NV 2011, 12, DStR 2010, S. 2448 ff.

vereinbart. Neben der vom Finanzamt und vom Finanzgericht auf die vereinbarte Beteiligung der Darlehensgeberin an den Veräußerungserlösen gestützte Qualifikation der Vereinbarung als partiarisches Darlehens sah der BFH zusätzlich in der Verknüpfung der Fälligkeit der Zinsen mit der Liquiditätssituation der Darlehensnehmerin eine ergebnisabhängige Vergütung, die ebenfalls eine Qualifizierung als partiarisches Darlehen rechtfertigt. Nach Ansicht des Gerichtshofs könne die Darlehensgeberin einen rechtlich durchsetzbaren Anspruch auf den Darlehenszins faktisch nur begründen, wenn die Darlehensnehmerin ein hinreichend positives Betriebsergebnis aufweise.

### ***Auswirkungen und Handlungsempfehlungen***

Die Entscheidung des BFH wirft die Frage auf, ob künftig neben der bisher in Schrifttum und Rechtsprechung vorherrschenden Definition und Abgrenzungssystematik eines partiarischen Darlehens ein weiteres Abgrenzungskriterium zu berücksichtigen ist. Bis dato ging die herrschende Meinung von einem partiarischen Darlehen aus, wenn der Darlehensgeber nicht oder nicht ausschließlich durch einen fixen periodischen Betrag, sondern durch einen Anteil des vom Darlehensnehmer erwirtschafteten Erfolg vergütet wird.<sup>30</sup> Die im Ausgangsfall getroffenen Vereinbarungen, welche die Zinszahlungen von der Liquidität der Darlehensnehmerin abhängig machen, ist je nach Liquiditätslage und -entwicklung wirtschaftlich als zeitlich unbegrenzte Stundungsregelung zu verstehen. Die Fälligkeitsabrede wirkt im Ausgangsfall unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten wie eine klassische erfolgsabhängige Vergütung, die eine Qualifikation als partiarisch rechtfertigt. Mit der Ergänzung der Abgrenzungssystematik um das Kriterium der Liquiditätsabhängigkeit hat der Gerichtshof das Spektrum der als partiarische Darlehen zu qualifizierenden Finanzierungsvereinbarungen merklich erweitert. In der Konsequenz unterliegen damit Zinszahlungen liquiditätsabhängiger Darlehen der Kapitalertragsteuer, was für im Inland unbeschränkt Steuerpflichtige aufgrund der Anrechnungsmöglichkeit allenfalls zu kurzfristigen Liquiditätswirkungen führt. Im Gegensatz dazu ist die bei Zinszahlungen an einen im Ausland ansässigen beschränkt steuerpflichtigen Darlehensgeber einzubehaltende Kapitalertragsteuer den beschränkt steuerpflichtigen Einkünften im Inland zuzurechnen. Die Möglichkeit einer Erstattung oder Freistellung richtet sich nach den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen.

---

<sup>30</sup> Vgl. BFH-Urteil vom 13.09.2000, Az. I R 61/99, BFHE 193, 286, BStBl II 2001, S. 81; Urteil des BGH vom 22.10.1997, Az. XII ZR 142/95, DB 1998, S. 875; Intemann, in: H/H/R, EStG, § 20 Rz. 191 m. w. N.; K/S/M, EStG, § 20 Rz. C/4 45; Storg, in: Frotscher, EStG, § 20 Rz. 117.

Auch wenn die Eignung des Kriteriums der Liquiditätsabhängigkeit zur Beurteilung einer erfolgsabhängigen Vereinbarung wegen des – wenn überhaupt – nur mittelbaren Bezugs zum unternehmerischen Erfolg des Darlehensnehmers angezweifelt werden darf, ist das Urteil für den Rechtsanwender zu berücksichtigen. In der Konsequenz sollten Darlehensvereinbarungen auf etwaige liquiditätsabhängige Fälligkeitsabreden hin überprüft und gegebenenfalls angepasst werden. Für künftige Finanzierungstransaktionen sollten vor dem Hintergrund der Entscheidung liquiditätsabhängige Fälligkeitsabreden sowie zeitlich unbegrenzte Stundungsvereinbarungen vermieden werden. Neben den unmittelbaren steuerlichen Auswirkungen einer Kapitalertragsteuerpflicht für die Zinszahlungen ist das Urteil ein deutlicher Fingerzeig, dass die Angemessenheit einer Darlehensvereinbarung zwischen nahestehenden Unternehmen nicht auf die Fremdüblichkeit des vereinbarten Zinssatzes beschränkt ist. Die Entscheidung des BFH sollte daher zum Anlass genommen werden, bestehende Darlehensvereinbarungen zwischen nahestehenden Unternehmen über die streitgegenständliche Frage hinaus auf ihre Angemessenheit dem Grunde und der Höhe nach zu überprüfen.

### 3 Verrechnungspreise und BilMoG: Wie wirkt sich die Neubewertung der Pensionsrückstellungen nach BilMoG auf die Vergütung konzerninterner Dienstleister aus?

Von Jörg Hanken und Ina Sprenger

***Im Rahmen der laufenden Prüfungssaison der Jahresabschlüsse zum 31. Dezember 2010 ist für Verrechnungspreiszwecke insbesondere die folgende Frage von höchster Aktualität: Wie wirkt sich die Neubewertung der Pensionsrückstellungen nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz (BilMoG) auf die Vergütung konzerninterner Dienstleister aus? Ist der Neubewertungsaufwand etwa Teil der Kostenbasis bei Anwendung der Kostenaufschlagsmethode?***

#### ***Rechtlicher Hintergrund und Rahmenbedingungen***

Der deutsche Gesetzgeber hat am 29. Mai 2009 das BilMoG erlassen. Die meisten Regelungen sind verpflichtend zum 1. Januar 2010 anzuwenden. Vor diesem Hintergrund hat die deutsche Finanzverwaltung das BMF-Schreiben vom 12. März/22. Juni 2010 zur „Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung“ veröffentlicht. In der aktuellen Prüfungsphase der Jahresabschlüsse zum 31. Dezember 2010 (bzw. für das vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahr 2011) treffen insofern erstmals die Regelungen des BilMoG auf die Berechnung der angemessenen Verrechnungspreise für

grenzüberschreitende konzerninterne Leistungsbeziehungen, weil die Verrechnungspreisbildung oftmals auf handelsrechtlichen Größen, wie zum Beispiel direkte/indirekte Kosten, Bruttoergebnis oder EBIT aufsetzt. Das heißt, die Neubewertung der Pensionsrückstellungen nach BilMoG wirkt sich nicht nur auf die handelsrechtliche Ergebnissituation als solche direkt aus, sondern auch auf die maßgeblichen Kennzahlen für Zwecke der Verrechnungspreisermittlung.

Die in der Handelsbilanz bestehenden Pensionsrückstellungen sind nach BilMoG anzupassen (Aufgabe der umgekehrten Maßgeblichkeit) und im Regelfall zu erhöhen, das heißt ergebniswirksam als außerordentlicher Aufwand zu erfassen (Wahlrecht: Einmalbetrag oder über bis zu 15 Jahre verteilt). Im Folgenden ist dies am Beispiel eines konzerninternen Dienstleisters dargestellt.

### ***Praxisfall: konzerninterner Dienstleister – Anwendung der Kostenaufschlagmethode und Neubewertung der Pensionsrückstellungen***

Im vorliegenden Fall erbringt die D-GmbH ausschließlich Auftragsforschungstätigkeiten für die A-Corp. Die Vergütung wird vertragsgemäß auf Basis der Kostenaufschlagmethode mit einem Gewinnaufschlag in Höhe von 10 Prozent vergütet. Die Parteien haben vereinbart, dass in die Kostenbasis unter anderem der gesamte Personalaufwand der Mitarbeiter der Forschungs- und Entwicklungsabteilung zu berücksichtigen ist. In der Vergangenheit wurden insofern auch Zuführungen zu Pensionsrückstellungen in der Kostenbasis erfasst.

### ***Steuerliche Effekte***

Die handelsrechtliche Qualifizierung des Anpassungsbetrags der Pensionsrückstellung als außerordentlicher Aufwand ist aus steuerrechtlicher Sicht nicht maßgeblich für die Kostenbasis im Rahmen der Vergütung nach der Kostenaufschlagmethode. Außerordentlicher Aufwand dient dem Betriebszweck, ist jedoch periodenfremd.

Dies hat folgende steuerliche Effekte:

- Für die D-GmbH erhöht sich für den Fall der vertragskonformen und zur Vergangenheit konsistenten Berücksichtigung des außerordentlichen Aufwands als Personalaufwand im Ergebnis die Kostenbasis und damit die Vergütung für die Auftragsforschungstätigkeit trotz unveränderter Wertschöpfung.
- Mangels (umgekehrter) Maßgeblichkeit existiert auf der Ebene der D-GmbH jedoch kein korrespondierender steuerlicher Aufwand.
- Die D-GmbH erzielt somit ein „zweifach“ erhöhtes zu versteuerndes Einkommen (1. höhere Vergütung und 2. steuerlich nicht anerkannter Aufwand) und unterliegt insofern einer stark erhöhten Ertragsteuerlast.

In dem dargestellten Fall zeigt sich eine signifikante Erhöhung des EBIT, der Steuerbelastung sowie des effektiven Steuersatzes.

	ohne BilMoG Effekt (z. B. Jahr 2009)	mit BilMoG Effekt (z. B. Jahr 2010)
operativer Aufwand	-900	-900
+ ao Aufwand aus BilMoG	0	-400
Kostenbasis C+	-900	-1300
Gewinnaufschlag 10 %	90	130
= Umsatz	990	1430
- tatsächlicher Aufwand	-900	-1300
EBIT	90	130
steuerliche Korrektur	0	400
zu versteuerndes Einkommen	90	530
Steueraufwand (28,08 % nominal)	25	149
Steuersatz (effektiv)	28 %	114 %

Demnach sind für die D-GmbH folgende Aspekte aufgrund der Änderung der Bewertung der Pensionsrückstellungen nach BilMoG (§ 253 II HGB) für die angemessene Vergütung bei inhaltlich unveränderter Auftragsforschungstätigkeit relevant:

1. Ist der handelsrechtliche Anpassungsbetrag in der Kostenbasis der Vergütung der D-GmbH im Rahmen der Kostenaufschlagsmethode zu berücksichtigen?
2. Was sieht der zugrunde liegende Vertrag vor bzw. wie wurde bisher verfahren?
3. Was ist wirtschaftlich sinnvoll bzw. wäre es fremdüblich, eine bilanzrechtlich verursachte Höherbewertung der Pensionsrückstellung über den Verkaufspreis gegenüber einem fremden Dritten unverzüglich in 2010 oder in den Folgejahren durchzusetzen?
4. Kann der Aufwand aus der Neubewertung der Pensionsrückstellung bei der Kostenbasis (in 2010 und in den Folgejahren) unberücksichtigt bleiben mit dem Argument, dass sich der Bewertungseffekt in den Folgejahren wieder umkehrt?

### **Fazit**

Um böse Überraschungen zu vermeiden, sollten die Auswirkungen des BilMoG – hier: der Behandlung der Neubewertung der Pensionsrückstellungen – zunächst quantifiziert und die Frage der Einbeziehung in die

Kostenbasis aus vertraglicher, aber auch aus fremdüblicher Sicht überprüft werden.

## 4 Umsetzung von verrechnungspreisbezogenen Anpassungsklauseln im Jahresabschluss

Von Jobst Wilmanns und Conny Soehlke

***Abhängig von der Verrechnungsmethodik und den vertraglichen Vereinbarungen können sowohl unterjährig als auch am Ende des Geschäftsjahres Anpassungszahlungen notwendig sein. Insbesondere bei der Anwendung der sogenannten Transactional Net Margin Method (TNMM) sind entsprechende Ausgleichsleistungen üblich. Im folgenden Beitrag wird analysiert, welche Parameter beim bilanziellen Ausweis zu beachten sind und welche Konsequenzen dabei auftreten.***

In der Praxis werden insbesondere Vertriebsgesellschaften und Produktionsgesellschaften, soweit sie mit einem eingeschränkten Funktions- und Risikoprofil (Routineunternehmen) hinterlegt sind, entweder auf der Grundlage der Kostenaufschlagsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder auch der TNMM vergütet. Bei allen drei Methoden ist gleichermaßen zu analysieren, ob sie auf der Plan- oder der Istbasis angewendet werden. Insbesondere bei der Anwendung auf der Istbasis werden sowohl unterjährig als auch am Ende des Jahres Anpassungsrechnungen und hiermit verbundene Ausgleichszahlungen notwendig. Vielfach ist jedoch unzureichend geklärt, ob sich diese unmittelbar auf die Lieferbeziehungen beziehen, oder ob es sich um anderweitige Unterstützungsleistungen im Zusammenhang mit dem vereinbarten Funktions- und Risikoprofil handelt. In der Gliederung der jeweiligen Gewinn- und Verlustrechnung muss somit die Frage beantwortet werden, ob die Anpassungszahlung als Korrekturbuchung auf den jeweiligen Wareneinsatz oder als sonstiger betrieblicher Aufwand/Ertrag auszuweisen ist.

Drei maßgebliche Einflussgrößen sind hierbei in die Analyse der bilanziellen Umsetzung der Anpassungszahlungen einzubeziehen:

1. Vertraglich vereinbarte Lieferbedingungen: Hier wird bestimmt, welche mit den Lieferbeziehungen vereinbarten Bedingungen gelten. Korrekturen, die sich unmittelbar auf die Lieferbedingungen beziehen, stehen im unmittelbaren Zusammenhang mit dem Lieferpreis und sind entsprechend zu verbuchen.
2. Funktions- und Risikoprofil: Das Funktions- und Risikoprofil definiert die Verteilung der Funktionen und Risiken zwischen den Vertragsparteien. Im



Fall einer Vertriebsgesellschaft kann dies bedeuten, dass die liefernde Einheit neben der reinen Distribution ausdrücklich zusätzliche Funktionen übernimmt, beispielsweise im Bereich Marketing.

3. Gewählte Verrechnungspreismethode: Die gewählte Verrechnungspreismethode induziert basierend auf dem Funktions- und Risikoprofil die Bestimmung der Lieferbeziehung zwischen den Vertragsparteien. Während sich die Kostenaufschlagsmethode auf die definierte Kostenbasis der liefernden Partei bezieht und das Kostenrisiko bei der empfangenden Vertragspartei liegt, basieren die Wiederverkaufspreismethode und die TNMM in ihrer Anwendung maßgeblich auf der Gewinnsituation der empfangenden Vertragspartei mit der entsprechenden Risikoverlagerung auf die liefernde Vertragspartei. Der Unterschied zwischen der Wiederverkaufspreismethode und der TNMM ist, dass die erstgenannte Methode den Bruttogewinn und die TNMM den Nettogewinn (operativer Gewinn) als Korrekturmaßstab heranzieht. Somit ist im Fall der Anwendung der TNMM in Abhängigkeit vom Funktions- und Risikoprofil und von den vertraglich vereinbarten Lieferbedingungen die Anpassungszahlung unterhalb des Bruttogewinns denkbar.

Soweit es sich bei unterjährigen Anpassungszahlungen hinsichtlich der Verrechnung von Lieferungen um Ausgleichsleistungen im Zusammenhang mit dem Funktions- und Risikoprofil handelt, sind diese im Vorhinein klar zu definieren. Insbesondere die TNMM auf Istbasis zielt auf eine garantierte Nettomarge ab, und zwar unabhängig von der Kosteneffizienz der Vertriebsgesellschaft. Jedoch sind pauschale Gewinnanpassungen grundsätzlich nicht zulässig. So sollten sich die Vertragsparteien bei der Anwendung der TNMM im Vorhinein darauf einigen, dass sich beispielsweise die Ausgleichszahlung auf marketing- oder vertriebsbezogene Maßnahmen bezieht und somit in der Gewinn- und Verlust-Rechnung entsprechend auszuweisen ist. Eine entsprechende Vereinbarung ist nicht nur aus Verrechnungspreissicht, sondern auch aus umsatzsteuerlicher Sicht notwendig, da ansonsten Widersprüche zwischen umsatz- und ertragsteuerlicher Sicht entstehen können.<sup>31</sup>

### **Fazit**

Bei der steuerlichen Behandlung von Anpassungszahlungen bezogen auf vereinbarte Lieferverrechnungspreise hat der Steuerpflichtige kein Wahlrecht hinsichtlich des Ausweises in der Gewinn- und Verlust-Rechnung. Nur bei der

---

<sup>31</sup> Hinsichtlich der zollrechtlichen Implikationen bei der Anwendung der TNMM verweisen wir auf den Artikel „Vereinbarung von Zielmargen bei Vertriebsgesellschaften: Verrechnungspreismethodik, nachträgliche Preisanpassungen und deren zollrechtliche Implikationen“ in der Rubrik „Schwerpunkthemen“ auf S. 23 dieses Jahrbuchs.

Anwendung der TNMM ist unter bestimmten Bedingungen denkbar, dass sich die Ausgleichszahlung nicht unmittelbar auf den Lieferpreis, sondern auf leistungsbezogene Maßnahmen in Abhängigkeit vom vereinbarten Funktions- und Risikoprofil bezieht. Somit ist – und zwar auch aus umsatzsteuerlicher Sicht – zwingend eine klare, im Vorhinein geschlossene Vereinbarung notwendig.

## 5 Aussetzung der Vollziehung darf dem Steuerpflichtigen nicht aufgezwungen werden

von Jörg Hanken und Marianne Müller

***Gegenstand des Urteils des Finanzgerichts (FG) Köln vom 8. September 2010 ist die Frage, ob der Fiskus dem Steuerpflichtigen ohne dessen Zustimmung eine Aussetzung der Vollziehung (AdV) „aufdrängen“ kann, um so mögliche Zinsvorteile für den Steuerpflichtigen zu verhindern.***

Im Streitfall hatte die Klägerin Einspruch gegen die aufgrund einer Außenprüfung geänderten Steuerbescheide eingelegt. Ohne Antrag der Klägerin verfügte das Finanzamt die Aussetzung der Vollziehung des strittigen Betrags in Millionenhöhe. Begründet wurde dieses Vorgehen damit, dass die Aussetzung der Vollziehung gemäß § 361 Abs. 2 S. 1 AO keinen Antrag des Steuerpflichtigen voraussetze.

Die Verzinsung des ausgesetzten Betrags erfolgt mit einem Zinssatz von 6 Prozent p. a. (§ 237 in Verbindung mit § 238 AO). Die Klägerin führte an, dass sie sich am Markt zu einem deutlich günstigeren Zinssatz finanzieren könne. Zudem sind externe Finanzierungszinsen grundsätzlich steuerlich abzugsfähig (eventuelle Beschränkungen ergeben sich durch gewerbesteuerliche Hinzurechnungen sowie durch die Zinsschranke), während die AdV-Zinsen stets einem Abzugsverbot unterliegen.

Die folgende Berechnung illustriert die Überlegungen am Beispiel eines Streitbetrags abzüglich Steuern von 10.000.000 Euro, einem Verzinsungszeitraum von drei Jahren, einem Zinssatz von 3,5 Prozent p. a. bei externer Finanzierung (100 Prozent Fremdfinanzierung):

Alternativen	Einspruch/Klage erfolglos – Finanzamt obsiegt	Einspruch/Klage erfolgreich – Steuerpflichtiger obsiegt
mit AdV	AdV-Verzinsung 6 %: –1.800.000 €	keine AdV-Verzinsung: 0 €
ohne AdV	Kosten externe Finanzierung 3,50 %: –1.050.000 €	+ Verzinsung zugunsten des Steuerpflichtigen 6 %: 1.800.000 €  – Kosten externe Finanzierung 3,50 %: 1.050.000 €  = insgesamt: 750.000 €

Im obigen Beispiel ist der Verzicht auf die AdV unabhängig vom Ausgang des Verfahrens für den Steuerpflichtigen hinsichtlich der Verzinsung vorteilhafter.

Das FG entschied, dass die Verfügung der AdV ermessensfehlerhaft erfolgt ist. Insbesondere dürfe das finanzielle Interesse des Staates nicht in die Ermessensentscheidung einfließen. Die erzwungene AdV ist somit rechtswidrig.

Für die Verrechnungspreispraxis ist das Urteil insbesondere im Hinblick auf mögliche Einspruchs-, Klage- oder Verständigungsverfahren im Nachgang von Betriebsprüfungsfeststellungen interessant. So sind Verständigungsverfahren trotz Beschleunigungsbestrebungen (z. B. im Rahmen des EU-Schiedsverfahrens oder des Schiedsverfahrens im Doppelbesteuerungsabkommen mit den USA) derzeit noch mit erheblichen zeitlichen Unsicherheiten verbunden. Bei der Entscheidung des Steuerpflichtigen, seine Rechte im Einspruchs-, Klage- oder Verständigungsverfahren geltend zu machen, spielen neben den Kosten des Verfahrens immer auch Zinseffekte unter Abwägung der Erfolgchancen des Verfahrens im Einzelfall eine Rolle. Dies gilt umso mehr, wenn sich Marktzinssätze und Aussetzungzinssätze so deutlich unterscheiden, wie dies momentan der Fall ist, oder wenn der Steuerpflichtige keine externe Finanzierung in Anspruch nehmen muss, da er über einen Liquiditätsüberschuss verfügt. Im letzteren Fall stehen den Aussetzungszinsen nur die Opportunitätskosten gegenüber, das heißt die Habenzinssätze einer externen Anlage.

Das FG-Urteil bietet dem Steuerpflichtigen zumindest hinsichtlich der Verzinsungseffekte vorerst Rechtssicherheit. Der Steuerpflichtige kann selbst entscheiden, ob er entweder die fällige Steuer entrichtet und im Fall des Ob-siegens eine Verzinsung zu seinen Gunsten erfolgt, oder ob er AdV beantragt und im Fall einer Abweisung AdV-Zinsen entrichtet. Die Revision gegen das Urteil wurde zugelassen. Ein Revisionsverfahren ist beim BFH gegenwärtig anhängig.

## 6 E-Bilanz: Auswirkungen auf international tätige Unternehmen

Von Claudia Kühnlein, Jens Briese und Rimante Groß

***Durch das Steuerbürokratieabbaugesetz vom 20. Dezember 2008 ergibt sich nach § 5b EStG die Notwendigkeit, neben der Steuererklärung künftig auch die handelsrechtliche Bilanz sowie die Gewinn- und Verlust-Rechnung (GuV) zuzüglich der Anpassungen an die steuerrechtlichen Vorschriften oder die Steuerbilanz nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz elektronisch an das Finanzamt zu übermitteln. § 5b EStG hat keine materiell-rechtliche Auswirkung auf die steuerliche Gewinnermittlung, sondern ist unter dem Stichwort „Elektronik statt Papier“ nur eine Formvorschrift, um die bisherige Einreichung in Papierform durch die elektronische Übermittlung zu ersetzen. Anhang, Lagebericht und Prüfungsbericht sind wie bisher in Papierform einzureichen.***

Die erstmalige Anwendung des § 5b EStG war ursprünglich für Wirtschaftsjahre vorgesehen, die nach dem 31. Dezember 2010 beginnen. Allerdings ist dies inzwischen um ein Jahr verschoben worden, sodass die erstmalige elektronische Übermittlung für nach dem 31. Dezember 2011 beginnende Wirtschaftsjahre verpflichtend ist; das heißt Unternehmen, deren Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht, haben frühestens im Jahr 2013 die Steuerbilanz für das Wirtschaftsjahr 2012 an das Finanzamt zu übermitteln.

Für die Übertragung der Bilanz- und GuV-Daten ist es zwingend erforderlich, dass die zu übertragenden Daten einer standardisierten Gliederung folgen. Durch die Gesetzesbestimmung, dass die Daten nach „amtlich vorgeschriebenem Datensatz“ zu übertragen sind, ist erstmalig eine Ausweisvorschrift für steuerliche Zwecke in das Gesetz aufgenommen worden. Der amtliche Datensatz ist vom Bundesministerium der Finanzen als Gliederungsschema, die sogenannte Taxonomie, veröffentlicht worden, welche dem XBRL-Format (Datenformat zur Übertragung von Finanzdaten) entspricht. Diese Taxonomie baut auf der handelsrechtlichen Taxonomie auf und ist um besondere steuerliche Anforderungen ergänzt worden. Bestimmte Eingaben sind dabei Mussfelder. Insgesamt sind circa 500 solcher Mussfelder vorgesehen. Trotz anderslautender Stimmen in der Literatur sind diese obligatorischen Felder allerdings nicht als Mindestgliederung der Buchhaltung zu verstehen. Vielmehr ist es auf Basis der geltenden gesetzlichen Regelungen ausreichend, wenn die Daten, die bisher in Papierform geliefert wurden, zukünftig elektronisch geliefert werden. Für eine weitergehende Mindestgliederung mit der Folge, dass

beispielsweise neue Konten in die Buchhaltung aufgenommen werden müssen, fehlt es momentan an einer Gesetzesgrundlage.

Im Zuge der Vorbereitung auf die elektronische Datenübertragung der Steuerbilanzen haben die Unternehmen mit einem einmaligen Aufwand zu rechnen. Dieser umfasst insbesondere die folgenden Tätigkeiten:

- Aufnahme und Zusammenfassung der Quellen, aus denen bisher die Daten für die Steuererklärung inklusive der Abweichungen zwischen der Handels- und Steuerbilanz ermittelt werden. Ein Teil der Daten wird regelmäßig aus dem Buchungssystem ermittelt, während andere Daten durch Tabellenkalkulationsprogramme generiert werden. Eventuell werden bisher auch Kontenbestände noch einmal manuell aufgeteilt, um steuerlich relevante Daten zu ermitteln.
- Sämtliche Datenquellen müssen in einem elektronischen Format mit standardisiertem Aufbau erfasst werden, der auch in den Folgejahren grundsätzlich nicht verändert werden sollte.
- Zuordnung der einzelnen Daten (z. B. Buchhaltungskonten, Werte aus Tabellenkalkulationen) zu dem Schema der Taxonomie. Diese Zuordnung ist von jedem Unternehmen manuell vorzunehmen, da die Softwarehersteller keine automatische Zuordnung individueller Kontenpläne und Tabellen zu dem Taxonomie-Schema vornehmen können. Die Möglichkeit einer manuellen Eingabe der Steuerbilanz in eine Eingabemaske der Finanzverwaltung ist bisher nicht vorgesehen.

Die in standardisierter Form aufbereiteten Daten der Steuerbilanz und GuV eröffnen dann aber auch zahlreiche Chancen. Neben der Automatisierung der Prozesse für die Ermittlung der tatsächlichen und latenten Steuern im Jahres- und Konzernabschluss und damit auch der Steuererklärung verdienen zum Thema Verrechnungspreise insbesondere die folgenden Punkte Beachtung:

- Daten und Informationen zu den Transaktionsströmen innerhalb des Konzerns, die den Dokumentationspflichten nach § 90 Abs. 3 AO unterliegen, können schneller und mit verringertem Ressourceneinsatz direkt aus den Systemen abgelesen werden.
- Bei entsprechender Ausgestaltung der Systeme wird es möglich sein, diese Daten automatisiert in die Dokumentation zu übernehmen.
- Validitätsprüfungen und Verprobungen von Verrechnungspreisen und Finanzkennzahlen können einfacher und unterjährig fortlaufend durchgeführt werden.
- Die Notwendigkeit, das Verrechnungspreissystem zu justieren, kann dadurch frühzeitig erkannt werden.

### **Fazit und Ausblick**

Natürlich ist zu erwarten, dass auch die Finanzverwaltung von der künftig höheren Transparenz für Zwecke der Prüfung von Verrechnungspreisen Gebrauch machen wird. Hier gilt es, vorbereitet zu sein und mögliche Auswertungen weitgehend vorweg zu nehmen, also zum Beispiel Auffälligkeiten im Mehrjahresvergleich frühzeitig zu erkennen und fundiert erklären zu können.

So ist einerseits für die Einführung der E-Bilanz sicher mit hohen Aufwendungen in der Anfangsphase zu rechnen, andererseits ergeben sich – auch zum Thema Verrechnungspreise – zahlreiche Chancen. Diese gilt es zu nutzen. Das Projekt E-Bilanz sollte daher kurzfristig angegangen werden. Nicht nur, um die Einhaltung der künftigen gesetzlichen Anforderungen zu gewährleisten, sondern auch, um Gestaltungs- und Optimierungsmöglichkeiten wahrzunehmen.

## **7 Die deutsche Versicherungssteuer im Rahmen von Konzernumlagen**

Von Ingrid von Rönn und Irina Gerner

***International operierende Unternehmen gehen zunehmend dazu über, ihr Versicherungsmanagement zentral zu steuern. So werden Versicherungspolices oft zentral von einer Konzerngesellschaft für viele Konzerngesellschaften abgeschlossen. Globale Versicherungsverträge führen jedoch nicht zu einer Zentralisierung der Versicherungssteuerpflicht. Diese ist daher für jedes Land und für jedes Risiko gesondert zu prüfen.***

Die Entstehung der Versicherungssteuer ist von der Verpflichtung zur Anmeldung und Entrichtung der Steuer zu trennen. Der Versicherungsnehmer ist gemäß § 7 Abs. 1 S. 1 VersStG zwar stets Schuldner der Versicherungssteuer, an deren Entrichtung jedoch nur ausnahmsweise beteiligt. Sowohl bei der Frage der Entstehung der Versicherungssteuer als auch bei der Verpflichtung zu deren Entrichtung kommt es maßgeblich darauf an, ob der Versicherer innerhalb oder außerhalb der EU bzw. des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) ansässig ist.

Ist der Versicherer im EU/EWR-Raum ansässig, entsteht gemäß § 1 Abs. 2 und 3 VersStG Versicherungssteuer, wenn das versicherte Risiko in Deutschland gelegen ist. Hierbei kann es sich zum Beispiel um Gebäude und Anlagen, aber auch um Betriebs- und Produkthaftpflichtrisiken des Unternehmens des Versicherungsnehmers oder auch einer deutschen Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft eines ausländischen Versicherungsnehmers handeln. Die

Verpflichtung zur Anmeldung sowie zur Entrichtung von Versicherungssteuer ergibt sich hier jedoch direkt beim Versicherer. Im Regelfall entfällt damit eine Verpflichtung des Versicherungsnehmers zur Entrichtung der deutschen Versicherungssteuer. Nur wenn der Versicherer im Drittland (z. B. in den USA) ansässig ist, verlagert sich gemäß § 7 Abs. 3 VersStG die Anmelde- und Entrichtungspflicht auf den Versicherungsnehmer.

Ist der Versicherer im Drittland (z. B. in den USA) ansässig, gibt es nach § 1 Abs. 4 VersStG zwei Grundfälle, in denen es zur Versicherungssteuerpflicht in Deutschland und der entsprechenden Anmelde- und Entrichtungspflicht des Versicherungsnehmers kommen kann:

Versicherungssteuerpflicht in Deutschland entsteht, wenn der Versicherungsnehmer seinen Sitz in Deutschland hat. Ist der Versicherer in einem Drittland ansässig und die deutsche Konzerngesellschaft als Versicherungsnehmer zu qualifizieren, dann schuldet die deutsche Gesellschaft die Versicherungssteuer und muss diese selbst anmelden und abführen. Auch wenn der Vertrag mit dem Versicherer von einer anderen Konzerngesellschaft abgeschlossen wurde, kann die deutsche Gesellschaft als Versicherungsnehmer zu qualifizieren sein. Hier kommt es auf die Auslegung der vertraglichen Regelungen zu den wesentlichen Pflichten (Prämienzahlung) und Rechten (insbesondere Kündigungsrecht) im Versicherungsvertrag an.

Ist der Versicherer im Drittland (z. B. in den USA) ansässig und hat der Versicherungsnehmer seinen Sitz nicht in Deutschland, entsteht Versicherungssteuer nur, soweit sich der Versicherungsschutz auf körperliche Gegenstände in Deutschland erstreckt. Dies ist zum Beispiel dann der Fall, wenn eine Gebäudeversicherung sich auf ein in Deutschland gelegenes Gebäude bezieht. Bei der Betriebs- und Produkthaftpflichtversicherung fällt hingegen keine deutsche Versicherungssteuer an.

### **Handlungsempfehlung**

Nach unserer Erfahrung wird dieses Thema in letzter Zeit verstärkt in Betriebsprüfungen aufgegriffen. Die Betriebsprüfer können den Verrechnungspreisdokumentationen leicht entnehmen, dass Versicherungsbeiträge im Rahmen der Konzernumlagen weiterbelastet werden. Aufgrund von Kontrollmitteilungen an das für ausländische Versicherer zuständige Bundeszentralamt für Steuern ergehen dann häufig Aufforderungen an deutsche Konzerngesellschaften zur Anmeldung und Entrichtung der Versicherungssteuer als Versicherungsnehmer gemäß § 7 Abs. 3 VersStG. Wir empfehlen, die Aufforderungen seitens des Bundeszentralamts für Steuern sehr sorgfältig zu prüfen. In der Regel lohnen sich in derartigen Fällen eine genaue Sachverhaltsaufnahme und eine Überprüfung der Steuerpflicht, die in vielen Fällen faktisch

nicht oder jedenfalls nicht über die gesamte Höhe des Versicherungsbeitrags besteht. Unsere Versicherungssteuerexperten verfügen hierbei über umfangreiche Erfahrung und unterstützen Sie beim Umgang mit diesem Thema sehr gern.

## 8 Der Begriff der „Geschäftsbeziehung“ im Sinne des § 1 Abs. 5 AStG

Von Norman Wingen und Henning Stemmer

***Tatbestandsmerkmal für eine Einkunfts-korrektur nach § 1 AStG ist eine Geschäftsbeziehung zwischen nahestehenden Personen. Nach § 1 Abs. 5 AStG ist die Geschäftsbeziehung als schuldrechtliche Beziehung definiert, aus der einer der Beteiligten Einkünfte im Sinne der §§ 13, 15, 18, 21 EStG erzielt oder erzielen würde, falls die Tätigkeit im Inland ausgeübt wird. Lange Zeit war strittig, ob die Hingabe zinsloser/zinsverbilligter Darlehen oder Garantien als Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 AStG zu qualifizieren sind.***

Im Patronatsurteil vom 29. November 2000 (Az. I R 85/99) hatte der Bundesfinanzhof (BFH) bereits entschieden, dass keine Geschäftsbeziehung im Sinne von § 1 AStG vorliegt, wenn eine Konzernobergesellschaft eine Garantieerklärung (harte Patronatserklärung) zugunsten einer ausländischen Tochtergesellschaft abgibt, weil die begünstigte Gesellschaft mangels ausreichender Eigenkapitalausstattung ihre Funktion innerhalb des Konzerns nicht erfüllen kann (fehlende funktionsgerechte Kapitalausstattung). Aus diesem Grund verbessere die Patronatserklärung nicht die Kreditwürdigkeit der ausländischen Tochtergesellschaft, sondern stelle diese erst her und sei damit gesellschaftsrechtlich veranlasser Eigenkapitalersatz.

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) reagierte auf das Patronatsurteil am 17. Oktober 2002 mit einem Nichtanwendungserlass (welcher erst am 12. Januar 2010 aufgehoben worden ist), um auch gesellschaftsrechtlich begründete Sachverhalte durch eine mögliche Einkunfts-korrektur nach § 1 AStG zu erfassen. Ein neues Urteil vom 23. Juni 2010 (Az. I R 37/09) verdeutlicht, dass der BFH seine Argumentation beibehalten hat und auch bei einer zinslosen Darlehensvergabe keine Geschäftsbeziehung annimmt, wenn die Darlehensvergabe nach den maßgeblichen gesellschaftsrechtlichen Vorschriften des Darlehensnehmers als Zuführung von Eigenkapital anzusehen ist, oder wenn eine steuerrechtliche Gleichbehandlung zur Eigenkapitalzuführung geboten ist (wie z. B. im Fall einer unzureichenden Kapitalausstattung). Anders als der BFH nimmt das BMF laut Schreiben vom 12. Januar 2010 bei der



Vergabe zinsloser oder zinsgünstiger Darlehen grundsätzlich aber immer eine Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 AStG an. Es sei denn, die Anschaffungskosten der Beteiligung beim Darlehensgeber werden erhöht, sodass die steuerrechtlichen Tatbestandsmerkmale einer verdeckten Einlage – welche § 1 AStG ohnehin vorgeht – erfüllt sind.

Beide besprochenen Urteile sind noch zur alten Rechtslage (vor 2003) ergangen. Nach der aktuellen Gesetzesfassung des § 1 Abs. 5 AStG werden als Geschäftsbeziehung alle schuldrechtlichen Beziehungen erfasst, die keine gesellschaftsvertraglichen Vereinbarungen sind. Durch diese Neufassung wurde der Begriff der Geschäftsbeziehung insofern erweitert, dass auch gesellschaftsrechtlich veranlasste Beziehungen von § 1 AStG erfasst werden, wenn sie nicht Bestandteil des Gesellschaftsvertrags sind oder gesellschaftsvertragliche Formvorschriften erfüllen. Bei entsprechenden Gestaltungen, die auf flexible und kurzfristige Änderungen des Gesellschaftsvertrags beruhen, besteht jedoch die Gefahr, dass sie als Missbrauch im Sinne des § 42 AO angesehen werden.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die weite Auslegung des Begriffs der Geschäftsbeziehung und die alleinige Ausnahme gesellschaftsvertraglicher Vereinbarungen im Widerspruch zur Rechtsprechung des BFH sowie des internationalen Verständnisses der OECD steht, welche sämtliche gesellschaftsrechtlichen Vorgänge von der Definition der Geschäftsbeziehung ausnehmen. Der Gesetzgeber bleibt aufgefordert, seine enge Auslegung der Geschäftsbeziehung wieder aufzugeben.

## 9 Nahestehende Person im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 1 AStG – Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 23. März 2011

Von Ronald Steinert

***Mit seinem Urteil vom 23. März 2011 (Az. 4 K 419/10) hat das Hessische Finanzgericht (FG) entschieden, dass unter „nahestehende Personen“ im Sinne des § 1 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 1 AStG auch Personen zu verstehen sind, die die Möglichkeit der mittelbaren Einflussnahme haben. Das Gericht war der Meinung, dass es nicht auf eine tatsächliche Einflussnahme ankomme. Überdies sei die Dokumentationspflicht nach § 90 Abs. 3 AO nicht europarechtswidrig.***

Die Regelung des § 90 Abs. 3 AO verpflichtet den Steuerpflichtigen bei Sachverhalten, die Vorgänge mit Auslandsbezug betreffen, über die Art und den

Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG Aufzeichnungen zu erstellen. Eine Person im vorgenannten Sinne ist dann nahestehend, wenn zwischen ihr und dem Steuerpflichtigen ein Beherrschungsverhältnis (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG), eine Einflussmöglichkeit außerhalb der Geschäftsbeziehungen (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 1 AStG) oder eine Interessenidentität besteht (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 2 AStG). Die Anknüpfungspunkte sind abschließend. Daher kann eine Verrechnungspreisdokumentation für Geschäftsbeziehungen mit Personen, die die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG nicht erfüllen, nicht verlangt werden.

### **Entscheidung**

In seinem Urteil vom 23. März 2011 hat das Hessische FG über die Rechtsfrage entschieden, welche Qualität eine Einflussnahmemöglichkeit haben muss, damit der Tatbestand des § 1 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 1 AStG erfüllt wird.

Das Schrifttum zu § 1 AStG biete hinsichtlich dieser im vorliegenden Fall strittigen Frage kein einheitliches Bild. Einigkeit bestehe nach Auffassung des Gerichts lediglich darin, dass es sich um eine Einflussnahmemöglichkeit außerhalb der konkreten Geschäftsbeziehung handeln müsse. Darüber hinaus würde wohl ein vager Grundkonsens dahin gehend bestehen, dass die fragliche Tatbestandsalternative wegen ihrer weit gefassten Formulierung einer eingrenzenden Auslegung in dem Sinne bedürfe, dass nicht jede Art der Einflussnahmemöglichkeit ausreiche. Diese müsse vielmehr von einigem Gewicht sein.

Dass die Möglichkeit einer mittelbaren Einflussnahme im Rahmen des § 1 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 1 AStG ausreichen könne, ergibt sich nach Ansicht des Hessischen FG aus dem Wortlaut des Gesetzes. Danach müsse die (potenziell nahestehende) Person oder der Steuerpflichtige lediglich imstande sein, Einfluss auszuüben. Der Gesetzestext lasse also die Möglichkeit der Einflussnahme ausreichen und begrenze diesen weit gefassten Tatbestand lediglich dadurch, dass die Einflussnahmemöglichkeit ihren Grund nicht (allein) in der zu beurteilenden Geschäftsbeziehung haben dürfe. Nach dem Gesetzestext komme es nicht darauf an, dass tatsächlich eine Einflussnahme stattgefunden habe. Es komme auch nicht darauf an, ob die Einflussnahme unmittelbar oder über andere Personen mittelbar möglich sei, oder ob es sich um einen beherrschenden Einfluss handle.

Diese Auslegung würde durch eine systematische Betrachtungsweise der Tatbestände des § 1 Abs. 2 AStG bestätigt. Sowohl bei § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG als auch bei § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG handle es sich um typisierende Tatbestände. Sie hätten zum Regelungsinhalt, dass bei Vorliegen einer bestimmten Beteiligungskonstellation oder bei Vorliegen einer bestimmten (unmittelbaren oder mittelbaren) Beherrschungsmöglichkeit von einem Nahestehen auszugehen sei –

unabhängig von weiteren vorliegenden Besonderheiten des Einzelfalls. Dass im Rahmen des Auffangtatbestands § 1 Abs. 2 Nr. 3 Alt. 1 AStG nicht zwischen unmittelbarer und mittelbarer Einflussnahme unterschieden wird, habe auch damit zu tun, dass Möglichkeiten der Einflussnahme auch unabhängig von einer gegebenenfalls vorliegenden wechselseitigen Beteiligung unter dem Aspekt des Nahestehens erfasst werden sollten.

Im Übrigen sei die Regelung des § 90 Abs. 3 AO mit dem europäischen Gemeinschaftsrecht vereinbar. Die Dokumentationspflicht berühre zwar bei grenzüberschreitend tätigen Steuerpflichtigen das Diskriminierungsverbot und die Niederlassungsfreiheit, diese Beeinträchtigungen seien aber zur Gewährleistung einer wirksamen Steueraufsicht gerechtfertigt.

Die Revision ist wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache beim Bundesfinanzhof anhängig (Az. I R 45/11).

### **Praxisfolgen**

Im Regelfall wird für das Vorliegen einer „nahestehenden Person“ bereits der Anwendungsbereich der Nummern 1 und 2 des § 1 Abs. 2 AStG einschlägig sein. Gleichwohl sollte die Erweiterung des Begriffs der nahestehenden Person durch § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG nicht unterschätzt werden, insbesondere durch die vom Hessischen FG hier vorgenommene Auslegung der ersten Tatbestandsalternative von Nr. 3.

## **E Internationale Verrechnungspreisentwicklungen 2011**

Die nachfolgenden Beiträge fassen die wichtigsten internationalen Verrechnungspreisentwicklungen zusammen, soweit sie nicht an anderer Stelle in diesem Jahrbuch diskutiert werden. Im Fokus stehen dabei vor allem Neuerungen bei den Dokumentationsvorschriften und den Doppelbesteuerungsabkommen diverser Länder in Europa, Amerika, Afrika und Asien. Daneben werden Betriebsprüfungserfahrungen, veröffentlichte verrechnungspreisrelevante Schreiben lokaler Finanzverwaltungen sowie aktuelle Rechtsprechungen in verschiedenen Ländern dargestellt.

### **1 Europa**

#### **1.1 Niederlande: Betriebsstättenverwaltungsgrundsätze**

Von Gert Wöllmann und Mirja Pollack

***Am 27. Januar 2011 wurde der neue Betriebsstättenerlass der niederländischen Finanzverwaltung veröffentlicht. Die Verwaltungsgrundsätze beschreiben die Betriebsstättenallokation vor dem Hintergrund des OECD-Betriebsstättenberichts 2010 und der Überarbeitung der Kommentierung zu Art. 7 des OECD-Musterabkommens.***

Auch in Deutschland sind derzeit Entwicklungen in dieser Hinsicht zu verzeichnen,<sup>32</sup> die auf eine Annäherung der deutschen Gesetzeslage an den OECD-Betriebsstättenansatz abzielen.

Die niederländische Finanzverwaltung folgt grundsätzlich den OECD-Regelungen und behandelt eine Betriebsstätte entsprechend dem „Functionally Separate Entity Approach“ als eine fiktive rechtlich selbstständige Einheit. Daher werden die Regelungen der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien analog angewendet und Innentransaktionen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte fremdvergleichskonform vergütet.

---

<sup>32</sup> Vgl. hierzu den Artikel „Geplante Änderung des § 1 ASTG“ in der Rubrik „Schwerpunkthemen“ auf S. 8 in diesem Jahrbuch.

Die wichtigsten Punkte der Verwaltungsgrundsätze sind:

- Verwaltungs- und Managementdienstleistungen sollten – anders als bisher in den Niederlanden und auch in Deutschland – unter Berücksichtigung eines fremdüblichen Gewinnaufschlags vergütet werden. Die niederländische Finanzverwaltung wird für Fälle, in denen das Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) eine Vorversion des neuen Art. 7 enthält, auch weiterhin die bisherige Vorgehensweise (keine Berücksichtigung eines Gewinnzuschlags) akzeptieren.
- Grundsätzlich werden Lizenzzahlungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte anerkannt. Dies stellt eine Abkehr von der bisherigen Auffassung dar, da Lizenzen als Innentransaktionen im Einheitsunternehmen bisher nicht anerkannt wurden.
- Die niederländische Finanzverwaltung präferiert die Ermittlung der erforderlichen Kapitalausstattung der Betriebsstätte anhand der Aufteilung des Gesamtkapitals („Capital Allocation Approach“) anstelle der Aufteilung auf Basis von Kapitalstrukturen vergleichbarer Unternehmen („Thin Capitalisation Approach“). Der letztere Ansatz wird hingegen in Spezialfällen wie bei Unterkapitalisierung favorisiert.
- Bezüglich der Zurechnung der Zinskosten zu einer Betriebsstätte präferieren die Niederlande die Übertragbarkeitsmethode („Fungibility Approach“) gegenüber der Rückverfolgungsmethode („Tracing Approach“). Bei der erstgenannten Methode wird unterstellt, dass finanzielle Mittel, die eine Betriebsstätte aufnimmt, die Zwecke des gesamten Unternehmens finanzieren. Nach der zweiten Methode hingegen werden die finanziellen Mittel nach der primären Bereitstellung des Kapitals zugeordnet.
- In Ausnahmefällen können Zinsen auf interne Finanzierungsbeziehungen der Betriebsstätte zugeordnet werden, beispielsweise, um die Aufgaben einer Finanzierungsabteilung mit Significant People Functions zu vergüten.
- Es wird davon ausgegangen, dass Stammhaus und Betriebsstätte eine einheitliche Kreditwürdigkeit aufweisen. Daher werden Garantievereinbarungen zwischen diesen nicht anerkannt.
- Bei Prinzipalstrukturen mit einem ausländischen Strategieträger und einem niederländischen Agenten/Kommissionär soll nach Ansicht der Finanzverwaltung in der Regel keine niederländische Betriebsstätte durch den Prinzipal in Form eines abhängigen Vertreters entstehen. Voraussetzung ist, dass der niederländische Agent/Kommissionär eine fremdübliche Vergütung erhält. Im Gegensatz dazu könnte in Deutschland bei derartigen Strukturen weiterhin analog ein Betriebsstättenrisiko bestehen. Diesbezüglich wäre eine ähnliche pragmatische Verwaltungsanweisung der deutschen Finanzverwaltung wünschenswert.

Die niederländische Finanzverwaltung wird die neue Kommentierung zum OECD-Musterabkommen auch für bestehende DBAs anwenden, die noch nicht die neue Fassung des Art. 7 beinhalten.

Deutschen Unternehmen, die eine Betriebsstätte in den Niederlanden unterhalten, empfehlen wir die Überprüfung ihrer Betriebsstättengewinnabgrenzung. In diesem Zusammenhang ist es sehr begrüßenswert, dass sich auch die deutsche Gesetzgebung dem OECD-Ansatz für Betriebsstätten annähert. Leider bestehen weiterhin Unterschiede bei der Behandlung von Betriebsstätten in den Doppelbesteuerungsabkommen weltweit und abhängig von der Rechtslage in den einzelnen Ländern. Daher ist zu hoffen, dass die Umsetzung in den OECD-Ländern – wie aktuell in den Niederlanden – zu einer Harmonisierung der Behandlung führt. Die niederländische Finanzverwaltung hat hierzu erste interessante Regelungen getroffen, empfiehlt jedoch die Beantragung eines Advance Pricing Agreements, um Rechtssicherheit zu erlangen.

## 1.2 Luxemburg: Richtlinien für konzerninterne Finanzierungsgeschäfte

Von Gert Wöllmann und Mirja Pollack

***Mit einem Rundschreiben vom 28. Januar 2011 hat die Luxemburger Steuerbehörde zur steuerlichen Behandlung von Finanzierungsgeschäften zwischen verbundenen Unternehmen Stellung genommen (L.I.R. n°164/2). Neben der Darstellung der Prinzipien zur Bestimmung einer dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Vergütung für Finanzierungsdienstleistungen im Konzern gibt das Rundschreiben Informationen zu den Voraussetzungen für die Erteilung einer verbindlichen Auskunft durch die Finanzverwaltung in Luxemburg.***

Die wichtigsten Punkte des Rundschreibens sind:

- In den Geltungsbereich fallen die Gesellschaften, die hauptsächlich konzerninterne Finanzierungsgeschäfte ausführen. Als Finanzierungsgeschäfte gilt dabei die Gewährung von Krediten, die durch Finanzmittel und Finanzinstrumente refinanziert werden (z. B. Anleihen, Bankkredite).
- Grundsätzlich wendet die Finanzverwaltung den Fremdvergleichsgrundsatz an und verweist in diesem Zusammenhang auf Art. 9 des OECD-Musterabkommens.
- Eine Vergleichbarkeitsanalyse soll durchgeführt werden um zu prüfen, ob die Dienstleistungen unabhängiger Finanzinstitute mit der des verbundenen

Unternehmens vergleichbar sind. Dazu werden die Funktionen, Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgüter analysiert. Grundsätzlich nimmt die Finanzverwaltung hierbei eine Vergleichbarkeit mit den Finanzinstituten an, die der luxemburgischen Banken- und Finanzaufsicht unterliegen. Bei der Gewährung von Kreditgeschäften im Konzern liegt ein besonderer Schwerpunkt auf der Risikoanalyse. Wie bei der Kreditvergabe an fremde Dritte soll diese durchgeführt werden, um die Faktoren identifizieren zu können, die einen Einfluss auf die Ermittlung des (Verrechnungs-)Preises haben. Zudem muss der Kreditgeber über ausreichend Eigenkapital verfügen, um die entsprechenden Risiken tragen zu können.

Die Finanzverwaltung erteilt eine verbindliche Auskunft in Bezug auf Finanzierungsgesellschaften nur in Fällen, in denen die betreffende Gesellschaft in Luxemburg ansässig ist, über Substanz verfügt und Risiken im Rahmen der Kreditgewährung (Eigenkapital mindestens ein Prozent des Nennwerts der Kredite oder zwei Millionen Euro) trägt. An die Erfüllung des Ansässigkeits- und Substanzkriteriums werden gewisse Voraussetzungen geknüpft, wie zum Beispiel Ansässigkeit der Mehrheit der Mitglieder der Geschäftsführung und Treffen der wichtigen geschäftsleitenden Entscheidungen in Luxemburg, Verfügen über die relevanten beruflichen Fähigkeiten oder Unterhalt eines Bankkontos in Luxemburg. Für einen Antrag auf Erteilung einer (unilateralen) verbindlichen Auskunft sind im Rundschreiben näher bestimmte Unterlagen einzureichen. Die Gültigkeitsdauer der Auskunft kann maximal fünf Jahre betragen, bestimmt sich aber nach den Umständen des Einzelfalls.

### 1.3 Erfahrungsberichte aus ausländischen Betriebsprüfungen: Italien

Von Elke Bresch und Katja Preker

***Im direkten Vergleich zeigen sich hinsichtlich des Ablaufs der steuerlichen Betriebsprüfung in Deutschland und in Italien einige Unterschiede.***

#### ***Verlauf der Betriebsprüfung***

Im direkten Vergleich zeigen sich hinsichtlich des Ablaufs der steuerlichen Betriebsprüfung in Deutschland und in Italien einige Unterschiede. So wird die Betriebsprüfung in Italien nicht zwingend formell im Vorfeld angekündigt, sondern beginnt häufig mit einem Überraschungsbesuch der Betriebsprüfer. Die Dauer der Betriebsprüfung ist in der Regel auf maximal 60 Tage begrenzt, wobei der Betriebsprüfungsbericht teilweise auch ohne die vorherige Durch-

führung einer Schlussbesprechung nach deutschem Muster übermittelt wird. Daher ist es möglich, dass der Steuerpflichtige im Betriebsprüfungsbericht zunächst mit zum Teil überraschenden rechtlichen Auslegungen sowie Anpassungen unerwarteten Umfangs konfrontiert wird. Allerdings besteht die Möglichkeit, innerhalb von 60 Tagen nach Zustellung des Betriebsprüfungsberichts zu den Beanstandungen schriftlich oder mündlich Stellung zu beziehen. Frühestens nach Ablauf dieser 60-Tage-Frist wird dem Steuerpflichtigen dann das rechtsgültige Prüfungsergebnis mitgeteilt.

### **Prüfungsfeststellungen**

Die Prüfung von Verrechnungspreisen steht auch in Italien zunehmend im Fokus von Betriebsprüfungen. Nach unseren praktischen Erfahrungen haben die Prüfungsfeststellungen in letzter Zeit zunehmend auch subjektiven Charakter. Dies zeigt sich unter anderem bei der Nichtanerkennung von konzerninternen Dienstleistungsentgelten mangels Akzeptanz des Nutzens, „Rosinenpicken“ bei Benchmarkingstudien, Festlegung von Höchstlizensätzen für die Nutzungsüberlassung von Marken oder auch der zweifelhaften Auffassung, dass Prinzipale eines italienischen Kommissionärs grundsätzlich eine Betriebsstätte in Italien begründen.

### **Strafzuschläge und Strafverfahren**

Führt die Betriebsprüfung zu Anpassungen der Steuerbasis, sieht das italienische Steuerrecht zusätzlich zur Steuernachzahlung Strafzuschläge in Höhe von 100 Prozent bis zu 240 Prozent der Steuernachzahlung vor. Allerdings ist eine Reduktion der Strafzuschläge auf 16,66 Prozent der Steuernachzahlung möglich, sofern der Steuerpflichtige die im Betriebsprüfungsbericht aufgeführten steuerlichen Anpassungen vollständig akzeptiert und die Steuernachzahlung innerhalb von 30 Tagen nach Zustellung des Betriebsprüfungsberichts erfolgt (*adesione al processo verbale di constatazione*).

Überschreiten die Steuernachforderungen bestimmte Grenzen, versendet das Finanzamt automatisch eine Kontrollmitteilung zur Einleitung eines Strafverfahrens. Großen Konzernen drohen somit angesichts der hohen Transaktionsvolumina nicht nur empfindliche Nachzahlungen, sondern auch ein unerwartetes Strafverfahren. Insbesondere hinsichtlich des eingeleiteten Strafverfahrens gilt es proaktiv vorzugehen, um weitere Verhandlungswege (z. B. Verständigungsverfahren) hinsichtlich des Anpassungsbetrags offen zu halten.

### **Außergerichtliche Verhandlung mit den Finanzbehörden**

Ist der Steuerpflichtige nicht bereit, die Feststellungen der Betriebsprüfung zu akzeptieren, kann er innerhalb von 60 Tagen nach der Bekanntgabe des Betriebsprüfungsergebnisses (ansonsten wird das Prüfungsergebnis auto-



matisch bestandskräftig) entweder eine außergerichtliche Verhandlung (*accertamento con adesione*) mit den Behörden anstoßen oder vor Gericht ziehen. Entscheidet sich der Steuerpflichtige zunächst für die außergerichtliche Verhandlung, wird die 60-Tage-Frist gehemmt, sodass dem Steuerpflichtigen der spätere Weg zum Gericht weiterhin offen steht. Der Antrag für die außergerichtliche Einigung, die eine Einigung innerhalb von 90 Tagen vorsieht, ist bei dem Amt einzureichen, das auch die Betriebsprüfung durchgeführt hat.

Als Vorteil des außergerichtlichen Verfahrens ist neben der Kürze des Verfahrens anzuführen, dass die Strafzuschläge im Fall einer erfolgreichen Einigung auf höchstens 33 Prozent (statt 100 bis 240 Prozent) reduziert werden und der Weg ins Gerichtsverfahren offen bleibt. Stellt der Steuerpflichtige jedoch im Anschluss an die außergerichtliche Einigung einen Antrag auf ein Verständigungsverfahren, wird dieser nach unserer Erfahrung abgelehnt. Schließlich ist bei der Entscheidung für ein Gerichtsverfahren zu bedenken, dass im außergerichtlichen Verfahren bereits sämtliche Argumente gegenüber der Finanzverwaltung offengelegt werden, sodass sich diese für das eventuell folgende Gerichtsverfahren bereits bestens vorbereiten kann.

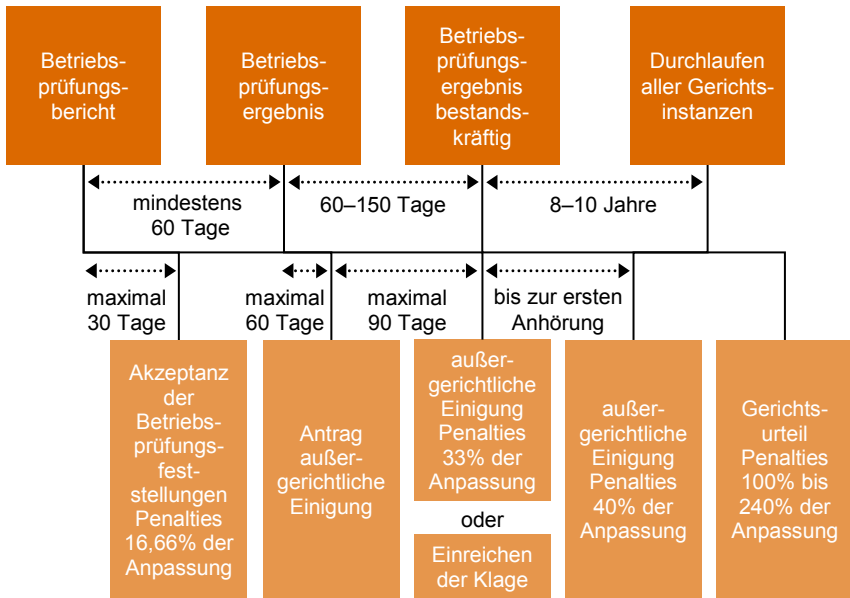
### **Gerichtsverfahren**

Die Gerichtsbarkeit in Italien erfolgt in drei Instanzen, deren Durchschreiten in der Regel acht bis zehn Jahre dauert. Die Möglichkeit, ein Gerichtsverfahren anzustoßen, besteht nur in der – noch verbliebenen – 60-Tage-Frist nach Bekanntgabe des Prüfungsergebnisses. Ein schnelles Handeln ist somit geboten. Wird der strittige Fall im Gerichtsverfahren entschieden, sind die Strafzuschläge auf die (ggf. noch verbleibende) Steueranpassung in voller Höhe zu zahlen. Allerdings steht dem Steuerpflichtigen auch während des Gerichtsverfahrens, aber spätestens vor der Ladung zum ersten Gerichtstermin, noch die Möglichkeit offen, eine außergerichtliche Einigung mit der Finanzverwaltung zu erzielen. Für diesen Fall reduzieren sich die Strafzuschläge auf 40 Prozent der Steuernachzahlung.

Aufgrund der Langwierigkeit italienischer Gerichtsverfahren ist es somit für den Steuerpflichtigen empfehlenswert, auch nach Einleitung des Gerichtsverfahrens parallel eine außergerichtliche Lösung mit den Steuerbehörden anzustreben.

Die folgende Grafik fasst die wesentlichen Eckpunkte der verschiedenen lokalen Rechtsbehelfsverfahren übersichtlich zusammen.

**Zeitlicher Ablauf einer Betriebsprüfung in Italien**



**Verständigungsverfahren**

Eine Alternative zu den lokalen Rechtsbehelfsverfahren kann bei Verrechnungspreissachverhalten das Verständigungsverfahren nach der EU-Schiedskonvention darstellen. Das Verständigungsverfahren kann grundsätzlich parallel zu den lokalen Rechtsbehelfsverfahren geführt werden. Da innerhalb der EU Einigungszwang zwischen den am Verfahren beteiligten Ländern besteht, ist sichergestellt, dass die aus Anpassungen bei Verrechnungspreissachverhalten resultierende Doppelbesteuerung vermieden wird. Strafzuschläge auf die nach Abschluss des Verständigungsverfahrens in Italien verbleibende steuerliche Anpassung bleiben jedoch bestehen.

Allerdings sind bei Verständigungsverfahren mit Italien Besonderheiten zu beachten. Führt der Steuerpflichtige parallel zum Verständigungsverfahren das lokale Gerichtsverfahren und ergeht ein Urteilsspruch in erster Instanz vor Erzielung einer Lösung im Verständigungsverfahren, führt dies regelmäßig zur Einstellung des Verständigungsverfahrens, da die italienischen Steuerbehörden nicht vom gesprochenen Urteil abweichen dürfen. Der Steuerpflichtige kann dann nur noch die weiteren Gerichtsinstanzen durchlaufen. Insofern sollte der Steuerpflichtige hier im Vorfeld sorgfältig abwägen, ob Gerichtsverfahren und

Verständigungsverfahren tatsächlich parallel geführt werden sollen. Für das Verständigungsverfahren – zumindest innerhalb der EU – spricht, dass eine Doppelbesteuerung definitiv vermieden wird und das Verständigungsverfahren eine kürzere Verfahrensdauer aufweist als das Durchlaufen sämtlicher lokaler Gerichtsinstanzen.

Kritisch ist die Durchführung des Verständigungsverfahrens, wenn bezüglich des präsentierten Sachverhalts auch ein Steuerstrafverfahren anhängig ist. Wird dem Steuerpflichtigen im Rahmen des Strafverfahrens ein Steuervergehen nachgewiesen, wird das Verständigungsverfahren eingestellt bzw. gar nicht erst eingeleitet. Hat sich der Steuerpflichtige für diesen Fall nicht dazu entschieden neben dem Verständigungsverfahren auch das Gerichtsverfahren zu führen, steht ihm dann kein weiterer Rechtsweg mehr offen und die Steuernachforderung sowie die Strafzuschläge sind in voller Höhe zu entrichten.

### **Empfehlung**

Aufgrund der vielschichtigen Problemkreise im Zusammenhang mit italienischen Betriebsprüfungen sowie der verhältnismäßig kurzen Fristen zur Beantragung von Rechtsbehelfen ist hier besondere Aufmerksamkeit geboten.

Sofern der Steuerpflichtige die Anpassungen durch die lokale Finanzbehörde für ungerechtfertigt hält, sollte zunächst in jedem Fall die außergerichtliche Einigung mit den Finanzbehörden gesucht werden. Vorteile der außergerichtlichen Einigung sind die sehr kurze Verfahrensdauer und die erhebliche Reduzierung der Strafzuschläge auf die gegebenenfalls verbleibende Steuernachforderung. Wird eine außergerichtliche Einigung erzielt, wird ein daran anschließender Antrag auf ein Verständigungsverfahren erfahrungsgemäß abgelehnt. Bleibt die außergerichtliche Einigung hingegen erfolglos, ist abzuwägen, ob das lokale Gerichtsverfahren, das Verständigungsverfahren nach der EU-Schiedskonvention oder beide Verfahren parallel geführt werden sollen. Grundsätzlich weist das Verständigungsverfahren gegenüber dem Gerichtsverfahren Vorteile hinsichtlich der Verfahrensdauer und der definitiven Vermeidung der Doppelbesteuerung auf. Für den Fall, dass ein Steuerstrafverfahren anhängig ist, sollte allerdings auf das Klageverfahren nicht verzichtet werden.

## 1.4 Dänemark

Von Gert Wöllmann und Mirja Pollack

***Die Neuwahlen in Dänemark im November 2011 führen bereits im Vorfeld zu einer angeregten Diskussion über Maßnahmen gegen internationale Konzerne, die keine oder nur geringe Steuern in Dänemark zahlen.***

### ***Verschärfte Haltung gegenüber internationalen Konzernen***

Die Neuwahlen in Dänemark im November 2011 führen bereits im Vorfeld zu einer angeregten Diskussion über Maßnahmen gegen internationale Konzerne, die keine oder nur geringe Steuern in Dänemark zahlen.

Die Vorschläge der Regierung beziehen sich unter anderem auf die Einführung einer Bestätigung des Wirtschaftsprüfers zur Verrechnungspreissystematik für Verlustunternehmen und auf die Erhöhung der Strafen für unverwertbare Verrechnungspreisdokumentation (bis zu 50 Prozent der Einkommensanpassung in schweren Fällen). Das Bestreben der Opposition geht noch weiter und sieht zum Beispiel die Ausweitung der Beweislast des Steuerpflichtigen, die Erweiterung der Möglichkeiten der Finanzverwaltung zum Einsatz von (auch externen) Spezialisten, die Möglichkeit zur Prüfung von bereits festsetzungsverjährten Jahren bei Verlustunternehmen sowie die Ausweitung der Kooperation mit anderen europäischen Finanzverwaltungen vor.

Insgesamt sind sich die Vorschläge von Regierung und Opposition sehr ähnlich, sodass unabhängig vom Ausgang der Wahlen eine aggressivere Einstellung gegenüber multinationalen Unternehmen zu erwarten ist.

## 1.5 Niederlande

Von Jobst Wilmanns, Guido Schepers und Rimante Groß

***Deutsche Unternehmen wählen oft die Niederlande als Standort für ihre Finanzierungsgesellschaften oder Intellectual-Property-(IP)-Verwertungsgesellschaften. Neben steuerlichen Vorteilen sind viele Gründe, die zu solch einer Entscheidung führen, auch nicht steuerlicher Natur. Beispielsweise zählen zu den außersteuerlichen Gründen das umfangreiche Netzwerk der Niederlande an Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs) sowie günstige Rahmenbedingungen für die Emission von Anleihen.***

### **Tochtergesellschaften in den Niederlanden als Niedrigsteuerland: Auslösung einer Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland?**

Deutsche Unternehmen wählen oft die Niederlande als Standort für ihre Finanzierungsgesellschaften oder Intellectual-Property-(IP)-Verwertungsgesellschaften. Neben steuerlichen Vorteilen sind viele Gründe, die zu solch einer Entscheidung führen, auch nicht steuerlicher Natur. Beispielsweise zählen zu den außersteuerlichen Gründen das umfangreiche Netzwerk der Niederlande an Doppelbesteuerungsabkommen (DBAs) sowie günstige Rahmenbedingungen für die Emission von Anleihen.

In den Niederlanden wird bei der Besteuerung von Kapitalgesellschaften eine sogenannte Schedulenbetrachtung angewendet. Danach wird für die ersten 200.000 Euro ein Steuersatz von 20 Prozent angewendet. Die weiteren Einkünfte werden seit 2011 mit einem Steuersatz in Höhe von 25 Prozent versteuert. Bis zum Jahr 2011 wurde ein Steuersatz von 25,5 Prozent angewendet. Eine Senkung auf 24 Prozent ist für die kommenden Jahre geplant. Folglich werden Kapitalgesellschaften in den Niederlanden ab 2011 mit einem Steuersatz, der effektiv unter 25 Prozent liegt, besteuert.

Allerdings mangelt es im deutschen Außensteuergesetz (AStG) an einer Regelung für die Berücksichtigung der Schedulenbetrachtung. Der unter 25 Prozent liegende effektive Steuersatz führt dazu, dass die Niederlande seit Anfang 2011 als Niedrigsteuerland gemäß § 8 Abs. 3 AStG qualifiziert werden. Um eine Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland auszulösen, müssen folgende Voraussetzungen des § 7 ff. AStG kumulativ erfüllt sein: das Vorliegen einer ausländischen Gesellschaft, die Beherrschung durch Steuerinländer und die Erzielung von Einkünften aus passivem Erwerb.

Eine Beherrschung durch Steuerinländer liegt gemäß § 7 Abs. 2 AStG bei einer Beteiligung mit mehr als der Hälfte am Nennkapital an der niederländischen Gesellschaft bzw. bei einer Verfügung über mehr als die Hälfte der Stimmrechte vor. Diese Regelung wird für Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter verschärft, indem eine Beteiligung von mindestens 1 Prozent ausreichend ist. Sind die bisher erwähnten Voraussetzungen erfüllt, so hängt die Auslösung der Hinzurechnungsbesteuerung bei dem deutschen Unternehmen lediglich davon ab, ob die Einkünfte der niederländischen Gesellschaft als Einkünfte aus passivem Erwerb qualifiziert werden.

Eine niederländische Finanzierungsgesellschaft, die für ihre Tätigkeit Darlehen von verbundenen Unternehmen aufnimmt, erzielt grundsätzlich passive Einkünfte gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 7 AStG. Auch eine IP-Verwertungsgesellschaft, bei der es sich nicht um die Überlassung der Nutzung von Rechten, Plänen,

Mustern etc. aus eigener Forschungs- oder Entwicklungsarbeit handelt, erzielt passive Einkünfte gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 6 a) AStG.

Somit erfolgt bei der kumulativen Erfüllung der Voraussetzungen des § 7 ff. AStG grundsätzlich eine Qualifikation der niederländischen Gesellschaft als Zwischengesellschaft. Folglich werden die Einkünfte der niederländischen Gesellschaft bei Überschreitung der Freigrenze nach § 9 AStG der deutschen Gesellschaft hinzugerechnet. Die Auswirkungen der Hinzurechnungsbesteuerung für die niedrig besteuerten niederländischen Tochtergesellschaften im Inland sind erheblich. Dabei könnte sich die Gesamtsteuerbelastung auf 39 Prozent erhöhen.<sup>33</sup>

Eine Abschwächung dieser Auswirkung kann unter bestimmten Bedingungen aufgrund der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofs (EuGH) vom 12. September 2006 in der Rechtssache von Cadbury Schweppes (Az. C-196-04) erreicht werden. Gemäß einem dieser Entscheidung folgenden Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 8. Januar 2007 und durch die Ergänzung des § 8 AStG um den Abs. 2 besteht für den Steuerpflichtigen eine Möglichkeit nachzuweisen, dass die Gesellschaft einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit in den Niederlanden nachgeht. Die Möglichkeit eines Gegenbeweises besteht nach der Gesetzesformulierung nur für Beteiligungen im Sinne des § 7 Abs. 2 AStG, also nur, wenn eine Beherrschung durch Steuerinländer vorliegt. Folglich besteht für die IP-Verwertungsgesellschaften die Möglichkeit, einen Gegenbeweis zu erbringen und somit die Hinzurechnungsbesteuerung zu vermeiden.

Etwas komplexer ist es bezüglich der niederländischen Finanzierungsgesellschaften. Sind diese von Steuerinländern beherrscht, liegt also eine Beteiligung von über 50 Prozent vor, greift somit die Ausnahmemöglichkeit nach § 8 Abs. 2 AStG. Davon unberührt bleiben Beteiligungen zwischen 1 Prozent und 50 Prozent, die aufgrund einer verstärkten Regelung für die Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter der Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 7 Abs. 6 AStG unterworfen werden. Für diese Beteiligungen wird die Erbringung eines Gegenbeweises nicht eingeräumt. Die Gründe für eine solche Unterscheidung liegen darin, dass der EuGH in seinem Urteil sich lediglich zur Niederlassungsfreiheit und nicht zur Kapitalverkehrsfreiheit geäußert hat.<sup>34</sup>

---

<sup>33</sup> Vgl. hierzu Schnitger, Arne, Die Niederlande als Niedrigsteuerland im Sinne des § 8 Abs. 3 AStG und die gewerbsteuerliche Kürzung des Hinzurechnungsbetrags, IStR 9/11, S. 328 ff.

<sup>34</sup> Vgl. hierzu Schönfeld, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 8 Rn. 448 ff.

Ein Gegenbeweis, für den eine segmentierte Betrachtung der niederländischen Gesellschaft nach einzelnen Tätigkeiten durchzuführen ist, erfordert eine Darstellung der niederländischen Gesellschaft als „tatsächlich wirtschaftlich tätig“. Hierzu wäre es empfehlenswert, hinsichtlich der Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland die bestehenden Strukturen in den Niederlanden dahin gehend überprüfen zu lassen, ob sie ausreichen, um den Gegenbeweis zu erbringen.

Zuletzt ist anzumerken, dass der Festsetzung von angemessenen Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen eine besondere Bedeutung zukommt, wenn ein Gegenbeweis erbracht wird und somit Hinzurechnungsbeträge nicht festgestellt werden (siehe auch Nr. 4 des BMF-Schreibens vom 8. Januar 2007).

## 1.6 Russland und Frankreich: Ausweitung der internationalen Dokumentationsvorschriften – ein Überblick

Von Florian Gimmler, Dr. Tina Klautke und Immanuel Weidlich

***Die Dokumentation von Verrechnungspreisen gewinnt sowohl national als auch international noch immer an Bedeutung. In Deutschland wurden bereits 2003 Verrechnungspreisvorschriften eingeführt, welche im Wesentlichen auf den Nachweis der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise abzielen. Sofern Steuerpflichtige den gesetzlichen Dokumentationsvorschriften nicht nachkommen, drohen neben dem Risiko von Gewinnkorrekturen auch Strafzahlungen und Beweislastnachteile. So ist eine stetige Verschärfung der gesetzlichen Vorgaben insbesondere im europäischen Ausland zu beobachten.***

Einige Länder haben ihre verrechnungspreisspezifischen Vorschriften derart verschärft, dass bereits mit der Abgabe der Steuererklärung bestätigt werden muss, dass die Verrechnungspreisdokumentation vorliegt. Die wesentlichsten dieser Änderungen in Russland und Frankreich in den Jahren 2010/2011 werden in diesem Beitrag kurz skizziert.

### **Russland**

Am 7. und 8. Juli 2011 wurden in Russland signifikante Änderungen der Verrechnungspreisdokumentationsvorschriften beschlossen, die ab dem 1. Januar 2012 rechtskräftig werden. Das folgende Kapitel gibt einen Überblick über die wesentlichen Eckpunkte der neuen russischen Regelungen.

### **1. Meldepflicht im Rahmen der Steuererklärung**

Der Steuerpflichtige muss im Rahmen seiner Steuererklärung folgende transaktionsbezogene Informationen bis zum 20. Mai des Folgejahres (der Transaktion) an die russische Finanzbehörde übermitteln:

- Liste der Transaktionen, die während der jeweiligen Steuerperiode durchgeführt wurden
- Aufstellung der an den Transaktionen beteiligten Gesellschaften
- Übersicht über die aggregierten Einnahmen und/oder Ausgaben

Die Angabe von Preisen, die Transaktionsbedingungen, die Bestimmung der Verrechnungspreise sowie der Nachweis der Angemessenheit müssen zu diesem Zeitpunkt noch nicht vorgelegt werden.

### **2. Dokumentationsvorschriften – Neueinführung**

Zusätzlich zur Meldepflicht werden Dokumentationsvorschriften eingeführt, welche sich im Wesentlichen an den OECD-Richtlinien orientieren. Die Finanzbehörde darf die Vorlage einer Dokumentation während einer Betriebsprüfung ab dem 1. Juni des Folgejahres einer dokumentationspflichtigen Transaktion verlangen. Die Dokumentation muss auf Anfrage der Steuerbehörde innerhalb von 30 Werktagen vorgelegt werden und folgende Informationen enthalten:

- Überblick über den Konzern, inklusive des Organisationsaufbaus
- allgemeine Geschäftsbedingungen bezüglich der konzerninternen Transaktionen
- Funktionsanalyse für die ausgeübten Funktionen, getragenen Risiken und verwendeten Wirtschaftsgüter für jede beteiligte Gesellschaft (optional)
- Begründung der Auswahl der Verrechnungspreismethode(n) und Angabe der benutzten Informationsquelle(n)
- Berechnung der Bandbreite
- Anpassungen an die Steuerbemessungsgrundlage des Steuerpflichtigen

### **3. Dokumentationsvorschriften – kontrollierte Transaktionen**

Zukünftig müssen folgende Transaktionen dokumentiert werden:

- grenzüberschreitende Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen<sup>35</sup>
- inländische Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, sofern diese das nachfolgende Transaktionsvolumen überschreiten:
  - 2012: 3 Milliarden Rubel (ca. 105 Mio. US-Dollar)
  - 2013: 2 Milliarden Rubel (ca. 70 Mio. US-Dollar)
  - ab 2014: 1 Milliarde Rubel (ca. 35 Mio. US-Dollar)

---

<sup>35</sup> Im Allgemeinen wird eine Gesellschaft, die mit mindestens 25 Prozent an einer anderen Gesellschaft beteiligt ist, als verbunden betrachtet.



- oder in Spezialfällen, wenn eine Gesellschaft im Bereich der Gewinnung von Bodenschätzen (ab 60 Mio. Rubel, ca. 2,1 Mio. US-Dollar) oder im Bereich Agrar (ab 100 Mio. Rubel, ca. 3,5 Mio. US-Dollar) tätig ist
- grenzüberschreitende Transaktionen mit bestimmten Rohstofftypen, wie zum Beispiel Öl und Ölprodukten, eisenhaltigem und nicht eisenhaltigem Metall sowie bestimmten kostbaren Metallen und Steinen, sofern ein Transaktionsvolumen von 60 Millionen Rubel (ca. 2,1 Mio. US-Dollar) pro Kalenderjahr überschritten wird
- Transaktionen zwischen russischen Gesellschaften (auch Betriebsstätten von ausländischen Gesellschaften in Russland oder von russischen Privatpersonen) und Gesellschaften (oder Privatpersonen) in Niedrigsteuermändern, die auf der Offshoreliste des russischen Finanzministeriums sind (Schwellenwert: 60 Mio. Rubel, ca. 2,1 Mio. US-Dollar)
- Transaktionen zwischen verbundenen Gesellschaften, die über ein unverbundenes Unternehmen, welches keine zusätzliche Funktion übernimmt und somit auch keine Risiken trägt, ablaufen

Für die Dokumentationsvorschriften gelten die gleichen Voraussetzungen wie für die Meldepflicht. Zusätzlich müssen die kontrollierten Transaktionen gemeldet und dokumentiert werden, sobald sie den Schwellenwert übersteigen, ansonsten drohen Strafzahlungen.<sup>36</sup>

#### **4. Dokumentationsvorschriften – Verrechnungspreismethoden**

Von den gegenwärtigen russischen Verrechnungspreisvorschriften können bislang die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode angewandt werden. Ab Januar 2012 sollen auch die transaktionsbezogene Nettomargenmethode und die Gewinnaufteilungsmethode Anwendung finden.<sup>37</sup>

#### **Frankreich**

Am 1. Januar 2010 sind Dokumentationsvorschriften in Frankreich in Kraft getreten. Grundsätzlich orientieren sich diese an dem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation des EU Joint Transfer Pricing Forum,<sup>38</sup>

---

<sup>36</sup> Die Strafzahlung beträgt zwischen 2014 und 2016 (ab dem 01.01.2017) 20 Prozent (40 Prozent) des Mehrbetrags der Einkünfte, der sich nach einer Berichtigung ergibt. Vor diesem Zeitraum wird keine Strafzahlung verhängt.

<sup>37</sup> Vgl. hierzu auch den Artikel „Russland: Neue Melde- und Dokumentationspflichten in Russland zum 1. Januar 2012“ von Florian Gimmler und Alexander Gerter auf S. 98 in diesem Jahrbuch.

<sup>38</sup> Entschließung des Rats und der im Rat vereinigten Vertreter der Regierungen der Mitgliedsstaaten vom 27.06.2006 zu einem Verhaltenskodex zur Verrechnungspreisdokumentation für verbundene Unternehmen in der Europäischen Union (Az. 2006/C 176/01).

wonach die Dokumentation zur Vermeidung von Strafzuschlägen ein Master File und einen länderspezifischen Teil, das Country File, beinhalten sollte.<sup>39</sup> Das Master File stellt einen generellen Überblick über die Funktionen und Risiken des Konzerns dar und erläutert das Verrechnungspreissystem. Das Country File wird speziell für jedes Unternehmen des Konzerns angefertigt und beschreibt das Funktions- und Risikoprofil sowie die angewandte Verrechnungspreismethode der lokalen Gesellschaft. Beide Dokumentationsabschnitte stellen die Gesamtdokumentation dar.

Ähnlich der Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen (GAufzV) ist in Frankreich ein Ansatz implementiert worden, bei dem inländische Unternehmen, die eines der nachfolgenden Kriterien erfüllen, eine Verrechnungspreisdokumentation erstellen müssen:

1. Umsatz oder Bruttovermögen liegt über 400 Millionen Euro
2. Unternehmen, die direkt oder indirekt mit mehr als 50 Prozent (des Kapitals oder der Stimmrechte) an einer der unter 1. genannten Gesellschaften beteiligt sind
3. Unternehmen, deren Kapital oder Stimmrechte von einer der unter 1. genannten Gesellschaften mit einem Anteil von mindestens 50 Prozent gehalten werden
4. Unternehmen, die Teil einer inländischen Organschaft sind, bei der mindestens eine Gesellschaft eine der unter 1. bis 3. aufgeführten Bedingungen erfüllt

Auf Anfrage der Steuerbehörde muss die Dokumentation innerhalb von 30 Tagen vorgelegt werden. Eine Verlängerung um 30 Tage kann bei Vorliegen einer unvollständigen Dokumentation beantragt werden, ansonsten drohen Strafzahlungen.<sup>40</sup>

### **Fazit**

Durch die steigenden Anforderungen an Verrechnungspreisdokumentationen sowohl in Europa als auch weltweit sowie durch die Tendenz zu zeitgleich ablaufenden Betriebsprüfungen erhöhen sich die Ansprüche an eine ordnungsgemäße und konzernweit widerspruchsfreie Verrechnungspreisdokumentation stetig.

Der Steuerpflichtige hat zudem bei der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation eine Mitwirkungspflicht. Die Dokumentationsvorschriften für grenzüberschreitende Transaktionen mit verbundenen Unternehmen sind in

---

<sup>39</sup> Die beiden Teile können auch in eine einzige Dokumentation einfließen.

<sup>40</sup> Die Strafzahlungen betragen maximal 5 Prozent der Steueranpassung, mindestens aber 10.000 Euro.

§ 90 Abs. 3 AO geregelt. Die entsprechenden Sanktionen sind in § 162 AO dargelegt. Ferner werden die Dokumentationsvorschriften durch die GAufzV und die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren untermauert.

In Zukunft wird es daher immer wichtiger sein, innerhalb eines multinationalen Konzerns einen übergreifenden, einheitlichen Ansatz zu implementieren, um eine schnelle, vollständige, widerspruchsfreie und kosteneffiziente Verrechnungspreisdokumentation vorlegen zu können.

## 1.7 Russland: Neue Melde- und Dokumentationspflichten in Russland zum 1. Januar 2012

Von Florian Gimmler und Alexander Gerter

***Nach mehrmaliger Überarbeitung der Gesetzesentwürfe wurden am 18. Juli 2011 in Russland neue Verrechnungspreisvorschriften veröffentlicht, die zum 1. Januar 2012 in Kraft treten. Das neue Gesetz beinhaltet die Einführung von Melde- und Dokumentationspflichten und stellt einen weiteren Schritt zur Angleichung der russischen Verrechnungspreisregelungen an die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien dar. Der folgende Beitrag gibt einen Überblick über die neuen Melde- und Dokumentationspflichten sowie über weitere relevante Neuregelungen.***

### **Meldepflichten**

Das neue Gesetz verpflichtet russische Unternehmen, die Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen pflegen, erstmalig bis zum 20. Mai 2013 eine Meldung über sogenannte kontrollierte Transaktionen im Jahr 2012 bei der Steuerbehörde einzureichen.<sup>41</sup>

Die neuen Regelungen definieren Unternehmen als nahestehende Personen, wenn einer der drei folgenden Sachverhalte begründet wird:

- Beteiligungsquote von mindestens 25 Prozent oder
- wenn (i) es sich bei mehr als 50 Prozent der Vorstandsmitglieder beider Gesellschaften um dieselben Personen handelt und (ii) über 50 Prozent der Vorstandmitglieder durch dieselbe Person bestellt werden oder

---

<sup>41</sup> Eine jährliche Meldung hat grundsätzlich bis zum 20. Mai des auf die Transaktion folgenden Kalenderjahres zu erfolgen.

- per Gerichtsbeschluss<sup>42</sup>

Unterhält ein russisches Unternehmen Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen, dann sind diese zur Meldung verpflichtet, wenn sie folgende kontrollierte Transaktionen getätigt haben:

- grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen
- besondere Geschäftsbeziehungen im russischen Binnenmarkt<sup>43</sup>
- Außenhandelstransaktionen mit sogenannten Exchange Traded Commodities (ETCs) (Erdöl und Erdölprodukte, eisenhaltige und nicht eisenhaltige Metalle, Düngemittel, Edelmetalle sowie Edelsteine) bei einem Gesamteinkommen von über 60 Millionen Rubel (ca. 1,5 Mio. Euro) pro Kalenderjahr
- Geschäftsbeziehungen mit Partnern in Offshore-Ländern (diese Länder sind in einer Liste des Finanzministeriums vermerkt) bei einem Schwellenwert von 60 Millionen Rubel (ca. 1,5 Mio. Euro)
- Geschäftsbeziehungen mit verbundenen Personen, unter Einschluss unabhängiger Zwischengesellschaften, die keine zusätzlichen Funktionen übernehmen, keine Risiken tragen und keine Vermögenswerte eingesetzt haben

Die Meldung muss folgende inhaltliche Angaben umfassen:

- relevantes Kalenderjahr
- Gegenstand der Geschäftsbeziehung
- Informationen über die Geschäftsparteien
- aggregierte Einnahmen und/oder Ausgaben aus gewöhnlichen Geschäftsbeziehungen sowie aggregierte Einnahmen und/oder Ausgaben aus der Geschäftsbeziehung mit Waren, deren Preise staatlich reguliert sind

Gleichartige Geschäftsbeziehungen können zu Transaktionsgruppen zusammengefasst werden. Angaben zu den Preisen, Geschäftsbedingungen sowie der Bestimmung von Verrechnungspreisen müssen im Rahmen der gesetzlichen Meldepflicht nicht gemacht werden.

Die Meldung, deren genaue Ausgestaltung von den Steuerbehörden in Abstimmung mit dem russischen Finanzministerium noch vorgegeben wird, kann sowohl in Papierform als auch in digitaler Form erfolgen. Es ist dem Steuerpflichtigen freigestellt, ob er die Meldung der Steuererklärung beilegt oder separat bei der Steuerbehörde einreicht.

---

<sup>42</sup> Im Rahmen einer Öffnungsklausel erhalten russische Gerichte die Möglichkeit, eine Person auch entgegen den im Gesetz spezifizierten Kriterien als „nahestehend“ zu qualifizieren, wenn besondere Umstände auf ein Nahestehen hindeuten.

<sup>43</sup> Das neue Gesetz sieht dafür eine Reihe spezieller Regelungen und Ausnahmen vor.

### **Dokumentationspflichten**

Neben den Meldepflichten kann der Steuerpflichtige zusätzlich von der Steuerbehörde zur Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation aufgefordert werden. Hierbei sind die angefragten kontrollierten Transaktionen detailliert zu dokumentieren. Eine Pflicht zur proaktiven Dokumentation besteht nicht.

Die Verrechnungspreisdokumentation kann von den Steuerbehörden nicht vor dem 1. Juni des auf die Transaktion folgenden Kalenderjahrs verlangt werden. Nach der Anfrage durch die Steuerbehörden haben die Steuerpflichtigen 30 Tage Zeit, die Verrechnungspreisdokumentation vorzulegen. Die Dokumentation kann grundsätzlich in beliebiger Form eingereicht werden. Aus dem Gesetzeswortlaut ist derzeit nicht erkennbar, ob die Dokumentation in einer anderen als der russischen Sprache vorgelegt werden kann.

Folgende geschäftsvorfallbezogene Informationen soll die Dokumentation unter anderem beinhalten:

- ausgeübte Funktionen
- übernommene Risiken
- eingesetzte Vermögenswerte
- detaillierte Darstellung der angewandten Verrechnungspreismethode
- Angemessenheitsanalyse

Zur Bestimmung von fremdüblichen Verrechnungspreisen erlaubt das neue Gesetz die Anwendung der in den Verrechnungspreisrichtlinien der OECD festgelegten Verrechnungspreismethoden. Somit ist neben den Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode) zugleich die Anwendung der Gewinnmethoden (Gewinnaufteilungs- und transaktionsbezogene Nettomargenmethode) zulässig. Eine Methodenreihenfolge gibt es nicht, jedoch soll die Preisvergleichsmethode vorrangig Anwendung finden. Für den Angemessenheitsnachweis (z. B. mittels Benchmarkingstudien) sind mindestens vier vergleichbare Unternehmen anzugeben. Wenn dies nicht möglich ist, kann gemäß dem Gesetzeswortlaut das Unabhängigkeitskriterium von 25 Prozent auf 50 Prozent (Beteiligungsquote) erhöht werden, um mehr Vergleichsunternehmen zu identifizieren. Erlaubt ist auch eine Kombination von mehreren Verrechnungspreismethoden.

Des Weiteren werden im neuen Gesetz verschiedene Informationsquellen aufgezählt, die für die Verrechnungspreisbestimmung herangezogen werden können, wobei vorrangig öffentlich zugängliche Daten verwendet werden sollen. Es können aber auch Daten vergleichbarer Geschäftsbeziehungen zwischen Steuerpflichtigen und fremden Dritten (sog. interne Comparables) zur Bestimmung von fremdüblichen Preisen herangezogen werden. Für die Bestimmung der Fremdvergleichspreise anhand von Finanzkennzahlen, zum

Beispiel mittels einer fremdüblichen Gewinnmarge bei der Anwendung der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode, dürfen ausländische Vergleichsdaten nur dann herangezogen werden, wenn es keine vergleichbaren Daten zu russischen Unternehmen gibt.

Das neue Gesetz erlaubt dem Steuerpflichtigen, Jahresendanpassungen durchzuführen, wenn die vereinbarten Preise nicht fremdüblich waren. Derartige Anpassungen werden jedoch nur dann anerkannt, wenn die Jahresendanpassung zu einem höheren Steueraufkommen führt. Lediglich bei inländischen kontrollierten Transaktionen können Jahresendanpassungen auch im umgekehrten Fall durchgeführt werden.

Eine Verrechnungspreisdokumentation muss nicht eingereicht werden, wenn

- Geschäfte mit fremden Dritten getätigt werden,
- die Verrechnungspreise auf den Vorgaben der Antimonopolbehörde basieren,
- Transaktionen mit börsennotierten Wertpapieren oder Finanzinstrumenten erfolgen oder
- die Verrechnungspreise im Rahmen eines Vorabverständigungsverfahrens geregelt wurden.

### ***Temporäre Schwellenwerte für die Melde- und Dokumentationspflichten***

Unternehmen müssen eine Meldung leisten und eine Verrechnungspreisdokumentation erstellen, wenn das Transaktionsvolumen all ihrer kontrollierten Transaktionen mit Nahestehenden die Schwelle von 100 Millionen Rubel (ca. 2,5 Mio. Euro) im Jahr 2012 und von 80 Millionen Rubel (ca. 2 Mio. Euro) im Jahr 2013 überschritten hat.

### ***Konsequenzen bei Vernachlässigung der Melde- und Dokumentationspflichten***

Für eine verspätete Vorlage bzw. bei Vorlage einer unkorrekten jährlichen Meldung sieht das neue Gesetz ein Bußgeld in Höhe von 5.000 Rubel (ca. 120 Euro) vor.

Wird die angeforderte Verrechnungspreisdokumentation nicht eingereicht und werden später Verrechnungspreisanpassungen durch die Steuerbehörde vorgenommen, wird ein zusätzlicher Strafzuschlag in Höhe von 40 Prozent der festgestellten zusätzlichen Steuerschuld (jedoch mindestens 30.000 Rubel [ca. 700 Euro]) fällig. Im Rahmen einer vorübergehenden Erleichterungsregelung werden für die Jahre 2012 und 2013 keine Strafzuschläge festgesetzt. Für die Steuerperioden 2014 bis 2016 ist ein ermäßigter Strafzuschlagssatz von

20 Prozent vorgesehen. Die Erleichterungen gelten nicht für die entstehenden Zinsen im Fall einer verspäteten Zahlung der zu wenig gezahlten Steuern.

### ***Vorabverständigungsverfahren***

Das neue Gesetz ermöglicht es Steuerpflichtigen, die zu den großen Unternehmen (z. B. jährliche Steuerzahlung von über 1 Mrd. Rubel [ca. 24 Mio. Euro]) zählen, mit der Steuerbehörde eine Vorabvereinbarung zu den Verrechnungspreisen abzuschließen. Dabei sind die Steuerbehörden verpflichtet, den Antrag innerhalb von maximal neun Monaten zu bearbeiten. Die getroffenen Vereinbarungen sollen für einen Zeitraum von drei Jahren gelten und können auf Antrag um zwei weitere Jahre verlängert werden.

### ***Fazit und Ausblick***

Trotz der grundsätzlichen Annäherung der neuen Regelungen an die internationalen Verrechnungsgrundsätze der OECD sind einzelne Regelungen wie die Akzeptanz von Jahresendanpassungen oder Informationsquellen sehr strikt gehalten. Zudem werden Bereiche wie die Vergütung von immateriellen Wirtschaftsgütern oder Cost Sharing Arrangements von den russischen Regelungen weiterhin nicht erfasst.

Auch wenn der russische Gesetzgeber zunächst einige Erleichterungen, zum Beispiel hohe Schwellenwerte oder Bußgeldbefreiungen, für die Meldung oder Dokumentation von Transaktionen vorgesehen hat, sind deutsche Unternehmen angehalten, ihre Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden russischen Gesellschaften hinsichtlich der Verrechnungspreismethodik zu überprüfen und die Erstellung einer lokalen Verrechnungspreisdokumentation für das Geschäftsjahr 2012 einzuplanen. Gegebenenfalls sind Benchmarkingstudien, die nach neuen Regelungen nur auf russischen Vergleichsunternehmen (falls ausreichend vorhanden) basieren sollen, neu zu erstellen oder an die neuen gesetzlichen Anforderungen anzupassen.

Es bleibt spannend zu beobachten, wie die neuen gesetzlichen Regelungen in der täglichen Praxis umgesetzt werden bzw. inwieweit sich die gesetzlichen Regelungen in Russland in der nahen Zukunft ändern werden. So hat der russische Gesetzgeber bereits jetzt bei der Methodenanwendung eine Ergänzung des Gesetzes angekündigt, die bis Ende des Jahres veröffentlicht werden soll.

## 1.8 Großbritannien: Deutsch-britisches Doppelbesteuerungsabkommen: Verständigungsvereinbarung zur Durchführung des Schiedsverfahrens

Von Jobst Wilmanns, Semera Heravi und Kevin Lüking

***Wenn ein Verständigungsverfahren zur Beilegung einer nach dem Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und Großbritannien (DBA D-GB) abkommenswidrigen Besteuerung in einem Zeitraum von zwei Jahren nicht erfolgreich abgeschlossen werden konnte, kann der Steuerpflichtige entsprechend Art. 26 Abs. 5 S. 4 DBA D-GB ein Schiedsverfahren zur Beilegung der abkommenswidrigen Besteuerung anrufen. Entsprechend der Vereinbarung mit dem britischen Finanzministerium vom 20. September 2011 sind die Regelungen des DBA D-GB zum Schiedsverfahren konkretisiert worden (BMF-Schreiben vom 10. Oktober 2011, Az. IV B 3 – S. 1301 – GB/11/10003).***<sup>44</sup>

Der schriftliche Antrag zur Einleitung eines Schiedsverfahrens („Schiedsantrag“) ist unter Angabe aller für die Identifizierung des Falls notwendigen Informationen an die zuständigen Behörden zu richten. Innerhalb von drei Monaten nach Eingang des Schiedsantrags sollen sich die beteiligten Behörden auf die zu lösenden Fragen verständigen und sie dem Antragsteller schriftlich mitteilen („Schiedsauftrag“). Anschließend berufen die zuständigen Behörden (jeweils) einen Schiedsrichter. Diese wiederum wählen einen dritten Schiedsrichter, der den Vorsitz der Schiedskommission übernimmt. Der Antragsteller kann den Schiedsrichtern seine Auffassung entweder persönlich oder über seine Bevollmächtigten schriftlich darlegen. Fragen der Abkommensauslegung werden von den Schiedsrichtern unter Beachtung des OECD-Musterabkommens in der aktuellen Fassung entschieden. Fragen, die die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes betreffen, sollen dementsprechend unter Beachtung der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien entschieden werden. Der Schiedsspruch ergeht mit einfacher Mehrheit der Schiedsrichter in der Regel innerhalb von sechs Monaten, nachdem der Vorsitzende bestätigt hat, dass er alle für den Beginn der Prüfung des Falls erforderlichen Informationen erhalten hat, und stellt im Allgemeinen eine endgültige Entscheidung dar. Die Umsetzung des Schiedsspruchs erfolgt innerhalb von sechs Monaten durch die zuständigen Behörden, indem eine Verständigungsvereinbarung getroffen wird – wenn die

---

<sup>44</sup> Das einfache Schiedsverfahren, das auch in der Verständigungsvereinbarung beschrieben ist, wird in diesem Schreiben nicht dargestellt.



zuständigen Behörden nicht in der Zwischenzeit alle offenen Fragen gelöst haben.

## 1.9 Türkei: Neues Doppelbesteuerungsabkommen

Von Gert Wöllmann und Mirja Pollack

***Am 19. September 2011 wurde in Berlin das neue Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Türkei unterzeichnet.***

Am 19. September 2011 wurde in Berlin das neue Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Türkei unterzeichnet. Das neue DBA wird nach Austausch der Ratifikationsurkunden rückwirkend ab dem 1. Januar 2011 in Kraft treten. Der Neuabschluss wurde aufgrund der Kündigung des bisherigen DBA von 1985 notwendig (Anwendung bis 31. Dezember 2010). Das neue DBA basiert auf dem OECD-Musterabkommen und beinhaltet im Vergleich zum vorherigen DBA Anpassungen an die aktuelle internationale Abkommenspolitik.

## 1.10 Schweiz: Neue Schiedsklausel im DBA Deutschland/Schweiz

Von Jobst Wilmanns

***Am 27. Oktober 2010 wurde das revidierte Doppelbesteuerungsabkommen zwischen Deutschland und der Schweiz (DBA Schweiz) seitens der jeweiligen Finanzminister unterzeichnet. Aus Verrechnungspreissicht haben insbesondere die Anpassungen von Art. 26 hinsichtlich der Einigungsverpflichtung im Verständigungsverfahren des DBA Schweiz elementare Auswirkungen.***

### ***Bisher geltendes Recht***

Mit dem revidierten DBA Schweiz wurde insbesondere der Art. 26 DBA Schweiz um eine Schiedsgerichtsklausel erweitert. Nach der bisherigen Regelung war nur vorgesehen, dass sich die zuständigen Behörden der beiden Vertragsstaaten über die Vermeidung der Doppelbesteuerung in Einzelfällen verständigen (Sollverständigung). Es bestand somit für beide Vertragsstaaten keine Verpflichtung zur Einigung. Dies hat in vielen Verrechnungspreisfällen zwischen nahe-

stehenden Personen mit Sitz in Deutschland und der Schweiz aufgrund der mangelnden Einigung zu einer Mehrfachbesteuerung geführt.

### **Die neuen Regelungen**

Der revidierte Art. 26 DBA Schweiz wurde nun um eine Schiedsklausel (Abs. 5, 6 und 7) erweitert, nach der beide Vertragsstaaten verpflichtet sind, eine Einigung zu erzielen. Die neue Schiedsklausel ist vergleichbar mit der Regelung, die im DBA Deutschland/USA (DBA USA) vereinbart worden ist, das heißt, sie ist nicht ausgerichtet an der EU-Schiedskonvention. Es wird vielmehr die sogenannte Baseball-Arbitration angewendet, nach der jeder Vertragsstaat bei der Schiedsstelle einen Lösungsvorschlag unterbreiten kann. Die Schiedsstelle kann sich nur für einen der beiden eingereichten Lösungsvorschläge entscheiden, aber keinen eigenen Vorschlag machen. Bereits in der Praxis mit dem DBA USA hat sich gezeigt, dass demnach der Druck auf die Vertragsstaaten gestiegen ist, sich im Rahmen des vorgeschalteten Verständigungsverfahrens zu einigen.

Das Schiedsverfahren kann hierdurch eingeleitet werden, wenn im Rahmen eines Verständigungsverfahrens nach dem bisherigen Stand innerhalb von drei Jahren keine Einigung gefunden wurde und wenn folgende Voraussetzungen erfüllt werden:

- Zumindest in einem der beiden Staaten wurde im Streitjahr mindestens eine Steuererklärung abgegeben oder ein Steuerabzug vorgenommen.
- Die zuständigen Behörden kommen im Vorhinein nicht überein, dass der konkrete Fall nicht für ein Schiedsverfahren geeignet ist.
- Die Betroffenen stimmen vorab zu, keine Informationen – mit Ausnahme der Schiedseinigung – an Dritte weiterzugeben.
- Soweit keine Einigung im Verständigungsverfahren erzielt worden ist und eine Entscheidung durch die Schiedsstelle ergeht, gilt diese als Beilegung durch Verständigung der beiden Vertragsstaaten.

### **Inkrafttreten**

Das Inkrafttreten des revidierten DBA Schweiz erfolgt nach Beendigung des Ratifizierungsprozesses (Austausch der Ratifizierungsurkunden). Voraussichtlich wird dies im Sommer 2011 der Fall sein. Die neue Schiedsklausel soll dann auf alle zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des revidierten DBA bereits anhängige Verständigungsverfahren und auf nach diesem Zeitpunkt eingeleitete Verständigungsverfahren Anwendung finden.

### **Bedeutung für den Steuerpflichtigen**

Aus dem Blickwinkel des Steuerpflichtigen ist die Einführung der Schiedsklausel sehr zu begrüßen, da hiermit ein wichtiger Beitrag zur Erreichung von Rechts- und Planungssicherheit geleistet wird. Gerade bei Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen in der Schweiz und Deutsch-

land hat der mangelnde Einigungszwang zu vielfachen Doppelbesteuerungen geführt. Des Weiteren ist von Interesse, dass die sogenannte Baseball-Arbitration zunehmend in revidierten DBAs Anwendung findet. Hintergrund dieser Entwicklung ist, dass ein entsprechender Druck auf die Vertragsstaaten aufgebaut werden soll, sich bereits im Verständigungsverfahren zu einigen und die Einleitung eines Schiedsverfahrens damit nicht notwendig zu machen. Dies würde gleichermaßen die Dauer von Verständigungsverfahren deutlich verkürzen.

## 2 Amerika

### 2.1 Kanada und USA: Transfer Pricing und laufende Rechtsprechung

Von Jobst Wilmanns, Dr. Tina Klautke und Semera Heravi

***In der vergangenen Dekade hat sich die Verrechnungspreisthematik zu einem der zentralen Themen in internationalen Betriebsprüfungen entwickelt. Grundlage hierfür ist die Befürchtung der Steuerbehörden, dass Unternehmensgewinne aus Hochsteuerländern in Niedrigsteuere Länder verschoben werden könnten und folglich die steuerliche Bemessungsgrundlage der Hochsteuerländer gemindert wird. Bislang existiert jedoch nur wenig Rechtsprechung, die eine rechtssichere Bestimmung vorgibt. In Bezug auf Verrechnungspreise lassen sich zwischen der deutschen und der US-amerikanischen bzw. der kanadischen Rechtsprechung einige Gemeinsamkeiten erkennen. Allerdings lassen sich auch gravierende Differenzen ausmachen, wie beispielsweise die steuerlichen Konsequenzen einer Funktionsverlagerung. Die anhängenden Rechtsprechungen zeigen, dass international keine einheitliche Auffassung zu Verrechnungspreisfragen besteht.***

#### ***Internationale Rechtsprechung zu Verrechnungspreisen – Gemeinsamkeiten und Unterschiede zur deutschen Rechtslage***

Die nachfolgenden Beispielfälle<sup>45</sup> beleuchten kurz die Auffassungen der jeweiligen Finanzbehörde:

---

<sup>45</sup> Vgl. Ditz, Xaver; Schneider, Markus, Internationale Rechtsprechung zu Verrechnungspreisen, in: Der Betrieb, 08.04.2011, S. 773–828.

## **General Electric Capital Canada Inc. – Vergütung von Garantieverhältnissen**

Der kanadische Finanzdienstleister General Electric Capital Canada Inc. (GEC-C) war eine 100-prozentige Tochtergesellschaft des US-Finanzdienstleisters General Electric Capital Corp. (GEC-US), der die Bestnote (AAA bzw. Aaa) bei den Ratingagenturen S&P und Moody's vorweisen konnte. Die kanadische Tochtergesellschaft besaß kein eigenes Rating. 1988 gab GEC-US eine Garantieerklärung zugunsten von GEC-C ab, ohne eine Garantiegebühr zu erheben. Im Zuge der Ausgabe von Schuldinstrumenten berief sich GEC-C auf die amerikanische Muttergesellschaft.

1996 wurde eine Garantiegebühr (i. H. v. 1 Prozent) eingeführt, die von nun an vom kanadischen Dienstleister als Betriebsausgabe behandelt wurde. Die kanadische Finanzverwaltung erkannte die Gebühr nicht an, da sie die Auffassung vertrat, dass sich GEC-C auch ohne ausdrückliche Unterstützung der Mutter zu den gegebenen Bedingungen hätte refinanzieren können.<sup>46</sup>

Das kanadische Finanzgericht hingegen vertrat in dieser Rechtsangelegenheit<sup>47</sup> die Ansicht, dass die Gewährung einer gruppeninternen Garantie (*implicit guarantee*) – gemäß dem Fremdvergleichsgrundsatz – die Zahlung einer Garantiegebühr dem Grunde nach rechtfertige. Somit folgte das kanadische Finanzgericht den Vorgaben der OECD. Auch die deutsche Finanzbehörde teilt diese Auffassung.

Laut dem kanadischen Finanzgericht hat das Bonitätsrisiko einen maßgeblichen Einfluss auf die Höhe der Garantiegebühr. Die Ermittlung der Garantiegebühr der Höhe nach basiere auf dem Zinsvorteil,<sup>48</sup> den die kanadische Tochtergesellschaft bei der Ausgabe von Schuldinstrumenten realisiert habe, so das kanadische Finanzgericht. Dieser Zinsvorteil stelle den Nutzen dar, wodurch die Zahlung einer Garantiegebühr gerechtfertigt sei. Das kanadische Finanzgericht berechnete in diesem Fall einen Zinsvorteil von 1,83 Prozent. Somit lag die von GEC-C gezahlte Gebühr in Höhe von 1 Prozent unter dem Fremdvergleichspreis. Eine Einkünftekorrektur wurde dementsprechend abgewiesen.

---

<sup>46</sup> Basierend u. a. auf Rn. 7.13 der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 1995/96.

<sup>47</sup> General Electric Capital Canada, Urteil des amerikanischen Finanzgerichts vom 04.12.2009. Der Revisionsantrag der kanadischen Finanzverwaltung wurde mit Entscheidung vom 15.12.2010 des Berufungsgerichts abgewiesen.

<sup>48</sup> Der Zinsvorteil wird aus dem Vergleich der Bonität für den Fall, dass eine Garantie für eine Gesellschaft besteht, mit dem Fall, dass keine Garantie besteht, ermittelt.

Mit diesem Urteil wurde eine internationale Diskussion entfacht, inwiefern die Vorteile aus der Konzernzugehörigkeit mitvergütet werden müssen. In diesem Fall hat sich die kanadische Finanzverwaltung entschieden, dass Garantien zu vergüten sind, sofern eine klare Rechtsbeziehung vorliegt. Dies entspricht sowohl der Auffassung der OECD als auch der deutschen Rechtsauffassung.

### **Veritas Software Corporation – Funktionsverlagerung**

Die Entscheidung des amerikanischen Finanzgerichts in Sachen der US-amerikanischen Veritas Software Corporation (Veritas)<sup>49</sup> bezüglich der steuerlichen Konsequenzen einer Funktionsverlagerung zeigt Unterschiede zwischen der amerikanischen und der deutschen Rechtsprechung auf. Das Softwareunternehmen agierte in den Bereichen Entwicklung, Herstellung und Vertrieb von Datensicherungssoftware. Die Software wurde sowohl direkt an den Kunden vertrieben als auch an externe Händler und Original Equipment Manufacturers, welche eine Lizenzgebühr sowie eine Einmalzahlung im Fall eines Neuabschlusses eines Lizenzvertrags an Veritas entrichteten. Zwecks Expansion wurde 1999 eine Tochtergesellschaft in Irland gegründet, die den europäischen Markt als Strategieträger bedienen sollte.

Zwischen den beiden Gesellschaften wurden ein Kostenumlagevertrag, ein Lizenzvertrag sowie diverse Vertriebsverträge geschlossen. Die irische Tochtergesellschaft leistete eine Einmalzahlung (i. H. v. 118 Mio. US-Dollar) – basierend auf der Preisvergleichsmethode – für die Überlassung der immateriellen Wirtschaftsgüter (IWGs) an die Mutter.

Die amerikanische Finanzbehörde Internal Revenue Service (IRS) forderte aufgrund des europäischen Erfolgs eine Einkünftekorrektur, die im Laufe des Verfahrens auf 1,675 Milliarden US-Dollar festgesetzt wurde. Der IRS beabsichtigte eine Gesamtbewertung der auf die irische Tochtergesellschaft übertragenen Wirtschaftsgüter (technische IWGs, Vertriebsrechte, Zugang zu den Vertriebskanälen, zum Kundenstamm und zur amerikanischen F&E-Abteilung) zu erreichen, da dies als Unternehmensverkauf zu sehen sei, bei dem eine unendliche Nutzungsdauer (ewige Rente) zu erwarten wäre. Die Auffassung entspricht den Grundsätzen der deutschen Funktionsverlagerung.

Mit dem Urteil vom 10. Dezember 2009 stimmte das amerikanische Finanzgericht der Einkünftekorrektur seitens des IRS nicht zu, sondern stellte auf die Einzelpreisbewertung der übertragenen Wirtschaftsgüter ab und folgte somit dem Ansatz von Veritas. Den softwarebezogenen IWGs wurde eine vierjährige Nutzungsdauer zugerechnet, den Marken- und Warenrechten eine siebenjährige. Somit wurde eine ewige Rente abgelehnt. Der IRS teilte am

---

<sup>49</sup> Urteil des amerikanischen Finanzgerichts vom 10.12.2009.

10. November 2010 in seiner Action on Decision mit, dass er der Entscheidung des amerikanischen Finanzgerichts nicht zustimme und diese nicht generell angewendet werde.

Während die amerikanische Finanzbehörde in diesem Fall entschieden hat, dass die Funktionsverlagerung keine Gesamtbewertung eines übergelassenen Betriebsteils, sondern eine Einzelpreisbewertung der transferierten IWGs veranlasst, verweist die deutsche Gesetzgebung in solchen Fällen auf § 1 Abs. 3 S. 9 AStG (Transferpaket). Somit teilt der IRS die deutsche Auffassung einer Transferpaketbewertung, obwohl diese Vorgehensweise nicht im Einklang mit geltendem amerikanischem Recht steht. Insofern bleibt abzuwarten, inwieweit der amerikanische Gesetzgeber die entsprechenden Regelungen in Zukunft anpassen wird oder nicht.

### **Xilinx Inc. – Kostenumlage**

1995 schloss die amerikanische Xilinx Inc. (Xilinx) einen Kostenumlagevertrag zwecks gemeinsamer Forschung mit ihrer Enkelgesellschaft in Irland (Xilinx Ireland Ltd.) ab. Dieser Vertrag deckte direkte und indirekte Kosten sowie Kosten für erworbene IWGs ab. Seitens Xilinx wurden Aktienoptionen an Mitarbeitende ausgegeben. Die Ausgabe und die Ausübung der Optionsrechte wurden allerdings nicht in der Kostenumlage berücksichtigt, was zum damaligen Zeitpunkt als fremdüblich anzusehen war. Dennoch vertrat der IRS die Auffassung, dass die so entstehenden Kosten in der Kostenumlage erfasst werden müssten und somit anteilig von der irischen Gesellschaft zu tragen seien. Daher erfolgte eine Einkünftekorrektur.

In Sachen Xilinx<sup>50</sup> hat das amerikanische Berufungsgericht entschieden, dass eine Kostenumlage die Kosten, die aus der Ausgabe von Aktienoptionen an Mitarbeitende entstehen, nicht beinhalten kann. Laut Auffassung des Gerichts sollten verbundene und unverbundene Unternehmen gleichbehandelt werden. In seiner Action on Decision teilte der IRS am 16. August 2010 mit, dass er die Auffassung des Gerichts nicht teilt. Lediglich in Bezug auf Aktienoptionen, die vor 2003 ausgegeben wurden, finde die Auffassung Anerkennung.

Das BMF-Schreiben vom 30. Dezember 1999 regelt die Umlage von Forschungs- und Entwicklungskosten in Deutschland. Das Poolkonzept sieht vor, dass alle beteiligten konzerninternen Gesellschaften Dienstleistungen im Interesse des Konzerns für die Mitglieder des Pools erbringen. Das Risiko wird dabei geteilt. Alle angefallenen (direkten und indirekten) Kosten werden ohne

---

<sup>50</sup> Urteil des amerikanischen Finanzgerichts vom 30.08.2005, Urteil des amerikanischen Berufungsgerichts vom 22.03.2010. Das Urteil des amerikanischen Berufungsgerichts vom 27.05.2009 fiel zugunsten des IRS aus.

Gewinnaufschlag weiterbelastet. Die deutsche Rechtsprechung vertritt die Auffassung, dass erst die Ausübung einer Aktienoption zu einem Zufluss zum Arbeitslohn führt.<sup>51</sup> Somit können nur die damit verbundenen Kosten, wie zum Beispiel andere Lohnbestandteile, in der Kostenumlage berücksichtigt werden.<sup>52</sup>

### **Fazit**

Dies sind nur einige Beispiele für die unterschiedliche Rechtsauffassung verschiedener Steuerbehörden. Neben den Einzelstaaten reagiert auch die OECD auf internationaler Ebene mit Stellungnahmen zu speziellen Verrechnungspreisfragestellungen. Die zunehmende Komplexität der nationalen und internationalen Auslegungen der Verrechnungspreisvorschriften erhöht den Informations- und Koordinationsbedarf multinationaler Unternehmen.

## **2.2 USA: Zunehmender Fokus auf Inbound-Transaktionen**

Von Gert Wöllmann und Mirja Pollack

### ***Im Rahmen der „Tax Executives Institute Conference“ am 13. Oktober 2011 diskutierte die US-Finanzverwaltung (IRS) die unverhältnismäßig hohe Anzahl an Verrechnungspreis-anpassungen von ausländischen Finanzverwaltungen auf US-Inbound-Transaktionen.***

Dabei beobachtete der IRS, dass ausländische Finanzverwaltungen oftmals aggressiv und prinzipienlos vorgehen. Ferner setzen einige ausländische Verwaltungen den Verzicht auf ein (bilaterales) Verständigungsverfahren voraus, um eine Einigung in der ausländischen Betriebsprüfung überhaupt erzielen zu können. Auch in Deutschland ist vermehrt zu beobachten, dass die Finanzverwaltung einen Verzicht auf ein Verständigungsverfahren anstrebt. In diesem Zusammenhang sind die Voraussetzungen in den US-Vorschriften (sec. 901 Internal Revenue Code) für eine Anrechnung der ausländischen Steuer in den USA zu beachten. Danach muss der Steuerpflichtige zunächst alle Möglichkeiten zur Reduzierung der ausländischen Steuerlast ausgeschöpft

---

<sup>51</sup> Vgl. BFH vom 23.07.1999 – Az. VI B 116/99. Die Gewährung einer Option stellt lediglich die Einräumung einer Chance dar. Dies wird noch nicht als ein Zufluss zum Arbeitslohn angesehen. Eine vermögenswerte Sachzuwendung liegt dagegen vor, wenn der Arbeitnehmer die Aktienoptionen ausübt und der Kurswert der Aktie den Übernahmepreis übersteigt (BFH vom 10.03.1972 – Az. VI R 278/68).

<sup>52</sup> Vgl. BMF vom 09.11.2001 – Az. IV B 4.

haben, inklusive der Beantragung eines Verständigungsverfahrens im Sinne der DBA. Der IRS könnte daher die Anrechnung der ausländischen Steuern versagen, sofern der Steuerpflichtige in derartigen Fällen auf ein Verständigungsverfahren verzichtet.

Den Angaben des IRS zufolge lag der Fokus der Verrechnungspreisprüfungen bisher auf Outbound-Transaktionen. Daher ist zu erwarten, dass zukünftig verstärkt auch US-Gesellschaften von ausländischen Konzernen verrechnungspreisspezifisch geprüft werden. Konkrete Transaktionen im Blickfeld der IRS wurden nicht benannt. PwC konnte in letzter Zeit einen Schwerpunkt der IRS auf konzerninterne Darlehensvereinbarungen (Angemessenheit der vereinbarten Zinssätze, Charakterisierung als Eigenkapital/Fremdkapital) beobachten.

## 2.3 Brasilien: Neues Doppelbesteuerungsabkommen?

Von Gert Wöllmann und Mirja Pollack

***Das DBA zwischen Deutschland und Brasilien wurde zum 1. Januar 2006 gekündigt, sodass derzeit kein DBA besteht. Seitens der Wirtschaft wird aber angeregt, ein neues DBA mit Brasilien abzuschließen.***

Das DBA zwischen Deutschland und Brasilien wurde zum 1. Januar 2006 gekündigt, sodass derzeit kein DBA besteht. Seitens der Wirtschaft wird aber angeregt, ein neues DBA mit Brasilien abzuschließen. So wurden im Rahmen der Deutsch-Brasilianischen Wirtschaftstage im September 2011 die Notwendigkeit und Vorteilhaftigkeit eines DBA diskutiert. Im Vorfeld haben sich Experten in Arbeitsgruppen organisiert und bereits einen ersten Entwurf für ein neues DBA erstellt. Die weitere Entwicklung bis hin zu Vertragsverhandlungen bleibt abzuwarten.

## 2.4 Argentinien: Neues Formular zu grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen

Von Gert Wöllmann und Mirja Pollack

***Argentinien führte ein zusätzliches Formular (F. 969) zur Steuererklärung ein.***



Argentinien führte ein zusätzliches Formular (F. 969) zur Steuererklärung ein. Für Wirtschaftsjahre, die mit dem 31. Dezember 2010 enden, sind nun die konzerninternen Transaktionen zu verbundenen Unternehmen im Ausland zu melden. Wie Argentinien sehen viele Länder bereits im Rahmen der Steuererklärung eine Pflicht zur Übermittlung von detaillierten Informationen zu konzerninternen Transaktionen vor – darunter jedoch (noch) nicht Deutschland in dieser ausführlichen Form.

## 3 Afrika

### 3.1 Ägypten: Verwaltungsgrundsätze zur Verrechnungspreisdokumentation

Von Gert Wöllmann und Mirja Pollack

***Im November 2010 wurden in Ägypten Verwaltungsgrundsätze zur Verrechnungspreisdokumentation veröffentlicht. Verrechnungspreisvorschriften und eine entsprechende Dokumentationspflicht bestehen dort allerdings bereits seit 2005, sodass die Verwaltungsgrundsätze nur klarstellender Natur sind und ab 2005 Anwendung finden.***

Im Gegensatz zu den deutschen Vorschriften verlangt Ägypten eine zeitnahe Erstellung der Dokumentation mit der jährlichen Steuererklärung (grundsätzlich bis zu vier Monaten nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, ggf. zwei Monate Fristverlängerung).

Bislang nicht eindeutig für den Steuerpflichtigen geregelt war, welche inhaltlichen Anforderungen an eine verwertbare Dokumentation gestellt werden. Dies ist vor diesem Hintergrund besonders wichtig, da gemäß den steuerlichen Vorschriften die Beweislast bei Nichtvorlage oder bei Vorlage einer unzureichenden Dokumentation auf den Steuerpflichtigen zurückfällt. Die Erstellung einer Dokumentation ist daher dringend zu empfehlen, um die Beweislastumkehr und mögliche hohe Strafen (bis zu 80 Prozent der Einkommenserhöhung zuzüglich Zinsen) zu vermeiden.

Daher ist eine bereits erstellte Dokumentation für die Jahre ab 2005 schnellstmöglich auf etwaige Abweichungen zu den nunmehr klarstellenden inhaltlichen Anforderungen zu analysieren und gegebenenfalls zu überarbeiten, um potenzielle negative Konsequenzen zu vermeiden.

In diesem Zusammenhang ist auch zu beachten, dass in Ägypten noch keine hinreichenden administrativen Strukturen für die Durchführung internationaler Verständigungsverfahren bestehen (vgl. hierzu im Gegensatz Deutschland, wo mit dem Bundeszentralamt für Steuern eine für Verständigungsverfahren zuständige Behörde besteht). So sieht das Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland/Ägypten zwar eine Regelung zur Verständigung vor, aber die Chancen für die erfolgreiche Durchführung eines Verständigungsverfahrens sind bisher eher gering. Somit ist es in der Praxis unwahrscheinlich, dass eine Doppelbesteuerung aufgrund von Verrechnungspreiskorrekturen in Ägypten im Weg eines bilateralen Verfahrens beseitigt werden kann.

### 3.2 Mauritius: Neues Doppelbesteuerungsabkommen

Von Gert Wöllmann und Mirja Pollack

#### ***Deutschland hat mit Mauritius ein neues DBA unterzeichnet.***

Deutschland hat mit Mauritius ein neues DBA unterzeichnet. Das bisherige DBA aus dem Jahr 1978 wurde auf Basis des OECD-Musterabkommens verfasst und enthält zur Angleichung an die internationalen Anforderungen Regelungen zum Informationsaustausch und die Einführung der Möglichkeit der Amtshilfe. Das DBA wird nach Ratifizierung in Kraft treten.

## 4 Asien

### 4.1 Australien: Business Restructurings

Von Gert Wöllmann und Mirja Pollack

#### ***Die australische Finanzverwaltung (ATO) hat am 9. Februar 2011 ihre Verordnung zu grenzüberschreitenden Restrukturierungen (Business Restructurings) erlassen.***

Die australische Finanzverwaltung (ATO) hat am 9. Februar 2011 ihre Verordnung zu grenzüberschreitenden Restrukturierungen (Business Restructurings) erlassen. Neben Deutschland verfügt nunmehr auch Australien über eine Spezialregelung zu Funktionsverlagerungen. Die Verordnung entspricht weitestgehend dem Entwurf der ATO vom 2. Juni 2010. Die Verordnung gibt den Steuerpflichtigen einen grundlegenden Überblick über die benötigten Informationen und die erforderliche Dokumentation, die in Fällen

von Funktionsverlagerungen vorzulegen sind. Anleitungen für den Praktiker zu fachlichen und technischen Fragestellungen (wie z. B. Bewertung) sind jedoch nur eingeschränkt enthalten. Im Gegensatz zu früheren Entwürfen besagt die Verordnung nicht mehr eindeutig, dass den Regelungen der OECD zu Business Restructurings gefolgt wird. Stattdessen wurde eine schwächere Formulierung gewählt, die besagt, dass den Regelungen der OECD gefolgt werden sollte. Dies ist insbesondere vor dem maßgeblichen Einfluss der ATO bei der Erstellung der OECD-Grundsätze überraschend.

## 4.2 Korea: Anpassungen der Verrechnungspreisregelungen

von Gert Wöllmann und Mirja Pollack

***Die koreanischen Steuergesetze für internationale Sachverhalte und die entsprechende Durchführungsverordnung des Präsidenten wurden am 27. bzw. 30. Dezember 2010 angepasst. Die Neuerungen sind grundsätzlich ab dem 1. Januar 2011 anwendbar.***

Die wichtigsten Änderungen sind die folgenden:

- In Betriebsprüfungen wurden oftmals Anpassungen der Ergebnissituation an Fremdvergleichsergebnisse (z. B. Benchmarkingstudien) nur zu Ungunsten der Steuerpflichtigen und basierend auf einer Jahresbetrachtung durchgeführt. Die Neuregelung sieht eine Anpassung auch zugunsten der Unternehmen vor und erlaubt nun auch eine – international weit verbreitete – Mehrjahresbetrachtung zur Verprobung der Ergebnisse.
- Der bisherige Methodenvorrang der Standardmethoden (Preisvergleichs-, Wiederverkaufs- und Kostenaufschlagsmethode) vor den sonstigen Methoden (Transactional Net Margin Method, TNMM) und Gewinnaufteilungsmethode, Profit-Split), wie er auch in Deutschland besteht, wurde aufgegeben. Die Neuregelung sieht die Anwendung der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode entsprechend den neuen OECD-Grundsätzen vor. Die Steuerpflichtigen werden nun nicht mehr durch den Methodenvorrang in der Wahl der Methodik beeinflusst, müssen jedoch die gewählte Methode begründen.
- Der Strafzuschlag für eine nicht zeitgerechte Einreichung der Verrechnungspreisdokumentationen wurde signifikant von 30 Millionen KRW auf 100 Millionen KRW (ca. 60.000 Euro) angehoben.

Die Neuregelungen zielen auf eine Angleichung an die OECD-Regelungen ab und enthalten weitere Erläuterungen und Klarstellungen. Aufgrund der erhöhten Strafen für eine nicht zeitgerechte Dokumentation ist eine rechtzeitige Einreichung der Dokumentation zu empfehlen. Die Erhöhung dieser Strafe

könnte auch ein Indiz für eine gestiegene Aufmerksamkeit der Finanzverwaltung auf Verrechnungspreise und eine eventuell verschärfte Handhabung der sonstigen verrechnungspreisspezifischen Strafen sein.

### 4.3 Japan: Angleichung an OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2010

Von Gert Wöllmann und Mirja Pollack

***In Anlehnung an die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2010 gilt in Japan für Wirtschaftsjahre ab dem 1. Oktober 2011 die sogenannte Most Appropriate Method Rule. Danach muss die für die Transaktion unter Berücksichtigung der Funktionen, Risiken, eingesetzten Wirtschaftsgüter und wirtschaftlichen Rahmenbedingungen am besten geeignete Methode verwendet werden.***

Der bisherige Vorrang der Standardverrechnungspreismethoden (Preisvergleichs-, Kostenaufschlags- und Wiederverkaufspreismethode) vor den gewinnorientierten Methoden (Transactional Net Margin Method, TNMM, Gewinnvergleichsmethode, Profit-Split), wie er grundsätzlich auch in Deutschland besteht, wurde damit gesetzlich aufgegeben. Die wahrscheinlich meistverwendete Verrechnungspreismethode, die TNMM, ist damit nicht länger mehr zweitrangig, sondern erhält einen gleichwertigen Status im Vergleich zu den anderen Methoden. Für die nächsten Monate werden Einzelheiten zur Anwendung der Gesetzesänderung erwartet.

Weitere Änderungen der Verrechnungspreisgesetzgebung zur Angleichung an die OECD-Richtlinien 2010 waren im Rahmen der Steuerreform 2011 in Japan geplant. Durch das Erdbeben ist die Umsetzung derzeit jedoch ungewiss.

### 4.4 Indien: Aktuelle Entwicklungen

Von Gert Wöllmann, Marie-Melanie Bentzien und Arundhati Pandeya

***Zwei Entwicklungen sind in Indien in den letzten Jahren verstärkt zu verzeichnen: Nichtaufgriffsgrenze der Finanzverwaltung von plus/minus 5 Prozent bei Verrechnungspreisanpassungen sowie Nutzung von Einzeljahresvergleichsdaten bei Benchmarkingstudien.***

### ***Nichtaufgriffsgrenze***

In Indien werden Verrechnungspreise innerhalb eines Toleranzbereichs von plus/minus 5 Prozent Abweichung gegenüber dem von den Finanzbehörden als angemessen akzeptierten Verrechnungspreis anerkannt (Abschnitt 92C[2] des indischen Einkommensteuergesetzes). Keine Anpassung erfolgt, wenn die Differenz zwischen Fremdvergleichspreis und Transaktionspreis kleiner als plus/minus 5 Prozent ist. Ist die Differenz jedoch größer als plus/minus 5 Prozent, erfolgt eine Anpassung in Höhe der gesamten Differenz zwischen Fremdvergleichspreis und Transaktionspreis. Diese Regelung gilt ab dem Geschäftsjahr 2010/2011.

Für frühere Geschäftsjahre gilt die alte Fassung des Gesetzes, der zufolge lediglich eine Anpassung in Höhe der Differenz zwischen dem Fremdvergleichspreis und der Nichtaufgriffsgrenze (plus/minus 5 Prozent) erfolgte. Dem Steuerpflichtigen wurde so pauschal eine Abweichung von plus/minus 5 Prozent (auch beim Überschreiten der Grenze) zugestanden.

### ***Einjahresbetrachtung bei Benchmarkingstudien***

Ein weiterer regelmäßiger Diskussionspunkt mit der Finanzverwaltung ist die international übliche Mehrjahresbetrachtung bei Benchmarkingstudien. Es treten vermehrt Fälle auf, in denen die Steuerbehörden bei der Angemessenheitsanalyse lediglich Vergleichsdaten des jeweiligen Wirtschaftsjahres akzeptieren (Einjahresbetrachtung).

Dieses Vorgehen führt allerdings zu dem Dilemma, dass bei der Erstellung von Vergleichsanalysen vor dem Abgabetermin der Dokumentation (31. März, Abgabe der Steuererklärung) Finanzdaten für das Wirtschaftsjahr entweder nicht oder nur für sehr wenige Vergleichsunternehmen in den Datenbanken vorhanden sind. Die zu diesem Zeitpunkt eingeschränkt verfügbaren Daten halten einem Vergleichstest seitens der Betriebsprüfung üblicherweise nicht stand. In diesen Fällen lassen die Steuerbehörden jedoch Einzeljahresdaten des vorangegangenen Jahres ausnahmsweise zu. Der Steuerpflichtige muss jedoch belegen, dass diese zur Bestimmung der Verrechnungspreise herangezogen wurden. Eine entsprechende Beweisführung gelingt jedoch immer weniger Steuerpflichtigen.

Verrechnungspreisexperten von PwC Indien raten Steuerpflichtigen daher dazu, ihre Dokumentationen sowie den Verrechnungspreisplanungsprozess nicht allein auf Einzeljahresvergleichsdaten aufzubauen, sondern weiterhin den Dreijahresdurchschnitt der Finanzdaten als Vergleichsmaßstab heranzuziehen. Durch diese Herangehensweise folgt der Steuerpflichtige der von der OECD vertretenen Auffassung, dass Vergleichsdaten, die eine mehrjährige Periode abdecken, Schwankungen der Ergebnisse ausgleichen können.

## 4.5 Malaysia: Neues Formular zu grenzüberschreitenden konzerninternen Transaktionen

Von Gert Wöllmann und Mirja Pollack

***Ab dem 12. Juli 2011 wird die malaysische Finanzverwaltung (MIRB) ausgewählten Steuerpflichtigen ein neues Formular (MNE 1/2011) zur Erfassung der grenzüberschreitenden Transaktionen mit verbundenen Unternehmen zusenden.***

Neben der weltweiten Konzernstruktur, Einzelheiten zu verschiedenen Arten von Transaktionen und der Charakterisierung der Geschäftstätigkeit fragt die MIRB auch das Vorliegen einer Verrechnungspreisdokumentation ab. Es ist verstärkt zu beobachten, dass diese Informationen ausgewertet und für die Auswahl von Unternehmen, die intensiv auf dem Gebiet der Verrechnungspreise geprüft werden sollen, herangezogen werden.

## 4.6 Hongkong: Wirtschaft regt neues Doppelbesteuerungsabkommen an

Von Gert Wöllmann und Mirja Pollack

***Derzeit besteht zwischen Deutschland und Hongkong kein DBA. Daher regt die Wirtschaft an, Verhandlungen über ein DBA mit Hongkong aufzunehmen.***

Derzeit besteht zwischen Deutschland und Hongkong kein DBA. Da mit Nachbarländern wie zum Beispiel Österreich und Luxemburg DBAs abgeschlossen wurden, ist der Trend zu beobachten, dass deutsche Investoren über den Umweg über DBA-Länder in Hongkong und in weiteren asiatischen Staaten investieren.<sup>53</sup> Umgekehrt investieren chinesische Anleger über Hongkong gerade nicht (direkt) in Deutschland, sondern vorwiegend in Luxemburg. Daher regt die Wirtschaft an, Verhandlungen über ein DBA mit Hongkong aufzunehmen, um den wirtschaftlichen Vorteil aus diesen Investitionen in Deutschland nutzen zu können.

---

<sup>53</sup> Vgl. Internationales Steuerrecht (IStR), 20. Jg., Heft 19, S. III.

---

## **F Problemstellungen und Lösungen in ausgewählten Industrien**

Die nachstehenden Beiträge befassen sich mit Problemstellungen und Lösungsansätzen einzelner Industriebereiche aus Verrechnungspreissicht. Angesichts sich kontinuierlich wandelnder globaler Marktanforderungen, die die konzerninternen Verrechnungspreise beeinflussen, zeigen sich Gestaltungsmöglichkeiten im Konzern.

Global agierende Banken stehen vor der Herausforderung, ihre Leistungsbeziehungen im globalen Handels- und Kreditgeschäft auf Basis eines fremdvergleichskonformen Vergütungssystems abzubilden, das mit internationalen und nationalen Verrechnungspreisvorschriften übereinstimmt und zudem den entsprechenden Angemessenheitsnachweis führt. Am Beispiel der Vergütung von Sales-Funktionen mittels sogenannter Sales-Credit-Systeme wird die Komplexität der Analyse sowie die Bestimmung von fremdvergleichskonformen Verrechnungspreissystemen beleuchtet.

In der Pharmaindustrie sind zunehmend Überkapazitäten in der Fertigung zu beobachten. Infolgedessen konzentrieren sich viele forschende Pharmaunternehmen verstärkt auf ihr Kerngeschäft, die Forschung und Entwicklung, sowie auf den Vertrieb. In diesem Zuge werden Routinefunktionen an externe Lohn- und Auftragsfertiger ausgelagert. Die Abzugsfähigkeit der Kosten, die möglicherweise aus der Schließung inländischer Produktionsstätten entstehen, wird vermehrt in steuerlichen Betriebsprüfungen aufgegriffen. Daher ist es wichtig, potenzielle steuerliche Risiken zu minimieren.

Unternehmen der Versicherungsbranche sind oft in Betriebsstätten organisiert. Vor dem Hintergrund des OECD-Betriebsstätten-Erlasses wird daher der Begriff der Betriebsstätte speziell für diese Branche diskutiert.

### **1 Anwendung von Sales-Credit-Systemen im Bereich Global Trading**

Von Jobst Wilmanns, Yu Tao und Stephan Habisch

***Im Allgemeinen wird die Bezeichnung „Sales Credit“ im Bankensektor genutzt, um den Wert der Vertriebsfunktion im globalen Handels- und Kreditgeschäft abzubilden. Die Vertriebsfunktion einer Bank, zum Beispiel im Investment Banking, erhält Sales Credits in Form von Bargeldauszahlungen. Alternativ wird der***

## **Sales Credit auch als Performance-Indikator im Rahmen einer Schattenbuchhaltung verwendet.**

### **Vergütung von Sales-Funktionen**

Beide Ausprägungen werden aus Verrechnungspreissicht als Grundlage für ein fremdvergleichskonformes Vergütungssystem für konzerninterne Geschäftsbeziehungen zwischen Handels- und Sales-Funktionen im globalen Handelsgeschäft herangezogen. Somit werden Sales Credits (z. B. in Form einer Kommission) in der Regel zwischen rechtlich selbstständigen Einheiten innerhalb einer Bankengruppe, zwischen den Betriebsstätten und dem Hauptsitz einer Bank und zwischen den Betriebsstätten untereinander gezahlt bzw. gebucht.

Die Herausforderung aus Verrechnungspreissicht liegt in dem Nachweis, dass die Methodik in Übereinstimmung mit internationalen und nationalen Verrechnungspreisvorschriften steht, und darin, den entsprechenden Angemessenheitsnachweis zu führen. In diesem Zusammenhang ist zu unterscheiden zwischen Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte und zwischen rechtlichen Einheiten. Im Folgenden werden der OECD-Ansatz und die hiermit verbundenen praktischen Implikationen reflektiert.

### **Der OECD-Ansatz zu Global Trading**

Der OECD-Report „Attribution of Profits to Permanent Establishments“ (Tz. 28–33 Kapitel III Global Trading) vom 17. Juli 2008 ist nicht nur eine Orientierungshilfe im Kontext globaler Trading-Aktivitäten von Betriebsstätten, sondern beinhaltet auch Empfehlungen für vergleichbare Geschäftsbeziehungen zwischen rechtlich selbstständigen Einheiten. Entsprechend Art. 7 des OECD-Musterabkommens (OECD-MA) in Verbindung mit den angegebenen OECD-Reports wird die Zuordnung von Unternehmensgewinnen zu Betriebsstätten in zwei Schritten vorgenommen:

1. Unter der Annahme, die Betriebsstätte wie ein rechtlich selbstständiges Unternehmen zu betrachten, sind ihre Aktivitäten und die damit verbundenen Leistungsbeziehungen (*dealings*) zu identifizieren, die hiermit verbundene Funktions- und Risikoverteilung zu bestimmen sowie eine Zuordnung der eingebundenen Wirtschaftsgüter vorzunehmen.
2. Zusätzlich wird der Gewinn des fingierten eigen- und selbstständigen Unternehmens auf der Basis einer Vergleichsanalyse bestimmt. Hiernach ist die fremdvergleichskonforme Vergütung der sogenannten *dealings* durch die analoge Anwendung der OECD-Richtlinien zu Art. 9 OECD-MA zu bestimmen.

Entsprechend dem oben angegebenen OECD-Report basiert die Verwirklichung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Betriebsstätten maßgeblich auf der



Identifizierung und Zuordnung der sogenannten Key Entrepreneurial Risk Taking Function (KERT). Der KERT-Funktion liegt die Überlegung der Significant People Functions zugrunde. Sie bestimmt somit die Zuordnung der maßgeblichen Entrepreneurfunktionen in der Beziehung Stammhaus zu Betriebsstätte oder Betriebsstätte zu Betriebsstätte. Mit den KERT-Funktionen werden die Zuordnung der Wirtschaftsgüter und die hiermit verbundenen Risiken einschließlich der daraus resultierenden Einkommens- und Ausgabeströme definiert.

Das Kapitel III des oben angegebenen OECD-Reports gibt im Gegensatz zu Kapitel II des gleichen Reports („Traditionelle Bankgeschäfte“) keine klare Indikation hinsichtlich der Zuordnung der KERT-Funktionen. Dies liegt im Wesentlichen an der Komplexität und der Struktur des Global Tradings. Werden hiernach KERT-Funktionen in Bezug auf bestimmte Portfolios in mehreren Einheiten der Bankengruppe ausgeübt, so sieht der OECD-Report eine Aufteilung der Portfolios und folglich auch der daraus resultierenden Risiken vor. In der Konsequenz wird der Gewinn aus dem Handel, dem Risikomanagement und dem Verkauf der Finanzinstrumente auf der Grundlage gewinnorientierter Methoden entsprechend dem relativen Anteil der KERT-Funktionen den eingebundenen Einheiten zugeteilt.

In der Praxis kann bei Global-Trading-Geschäftsbeziehungen zwischen rechtlichen Einheiten beobachtet werden, dass international der OECD-Ansatz entsprechend dem oben angegebenen OECD-Report analog angewendet wird, das heißt, die Beurteilung der Geschäftsbeziehungen wird maßgeblich geprägt durch die Analyse der Personalfunktionen.

### ***Problemfelder bei der Verrechnungspreisbestimmung im Kontext von Intra-Group Global Trading***

Die Struktur des Global Tradings lässt sich nur schwerlich generalisieren. Insbesondere das große Spektrum an komplexen Finanzmarktinstrumenten sowie die zur Verfügung stehenden technischen Hilfsmittel erleichtern vielfach nicht die Implementierung eines einheitlichen Vergütungssystems. Bei den gehandelten Finanzmarktprodukten kann es sich um sogenannte Vanilla (standardisierte Produkte) mit einem geringen Risikoprofil oder um individuell strukturierte Finanzinstrumente mit einem hohen Gewinnpotenzial und damit auch einem risikoreichen Profil, das heißt um ein mit einem hohen Gewinnpotenzial verbundenen Produkt, handeln.

Ergänzend ist zu berücksichtigen, dass die Finanzinstitute im Bereich Investment Banking häufig in Abhängigkeit der gehandelten Finanzinstrumente und Regionen sehr unterschiedlich organisiert sind. Handelsmodelle moderner Banken unterscheiden sich heutzutage – wie der OECD-

Report richtigerweise feststellt – insbesondere durch den Grad der Integration von Verkaufs- und Handelsstandorten in die Wertschöpfungskette, durch die Ansiedlung des Handelsbuchs sowie durch die Verteilung maßgeblicher Entscheidungsbefugnisse und damit verbundener Risiken voneinander. Dabei reicht die Spanne von hoch integrierten Modellen bis hin zu maximal dezentralisierten Modellen. Der OECD-Report *Attribution of Profits to Permanent Establishments* (Tz. 28–33 Kapitel III Global Trading) vom 17. Juli 2008 enthält dazu drei Beispiele:

- Integrated Trading Model
- Centralized Product Trading Model
- Separate Entity Trading Model

In der Praxis wird der Steuerpflichtige bei der Beurteilung von Sales-Funktionen mit drei Problemstellungen konfrontiert:

- Wer ist Inhaber der Strategieführerschaft (KERT-Funktion) innerhalb des Handelsmodells? Vielfach gibt es keine einheitliche Antwort hierauf, sondern die Frage muss entsprechend der Gruppierung der Finanzprodukte (z. B. Fund Derivatives, Global FX Products, Cash Equity Products) beantwortet werden.
- Es fehlt häufig das Bewusstsein in den operativen Einheiten, dass Intrabank-Vertriebsaktivitäten zu bewertende konzerninterne Funktionen darstellen. Dies basiert insbesondere auf der Beobachtung, dass konzerninterne Controllingsysteme in der Regel nicht auf die Beurteilung der betrachteten Funktion aus Verrechnungspreissicht ausgerichtet sind. Des Weiteren erscheint es aufgrund der unterschiedlichen Ausprägungen der Vertriebsfunktion schwierig, die Wertigkeit dieser zu messen.
- Zudem ist der Steuerpflichtige verpflichtet, einen entsprechenden Angemessenheitsnachweis zu führen. Sales-Transaktionen sind in der Regel – wie bereits dargestellt – gekennzeichnet durch sehr unterschiedliche Ausprägungen. Somit können diese häufig nicht mit einem einheitlichen Vergütungssystem in Form des Sales Credit hinterlegt werden. In der Konsequenz ist es folglich notwendig, dass die zu definierenden Sales Credits sowohl der Komplexität der Handelsmodelle als auch der Produkteigenschaften angepasst werden müssen.

Wie bereits dargestellt können Sales-Aktivitäten hinsichtlich der oben genannten Komplexität verschiedener Finanzinstrumente und den damit verbundenen Definitions- bzw. Allokationsunterschieden als KERT-Funktion bzw. als Non-KERT-Funktion beurteilt werden. Unsere Erfahrung aus der Praxis zeigt, dass in diesem Zusammenhang ein breites Spektrum an Verrechnungspreismethoden für die Bestimmung von Sales Credits angewandt wird. In Abhängigkeit der Klassifizierung der Sales-Funktion und der hiermit verbundenen Zuordnung der KERT-Funktionen werden sowohl kostenbasierte

Ansätze als auch Profit-Split-Ansätze sowie gleichermaßen Mischansätze aus beiden Methoden verfolgt. Soweit die Kalkulationsmethodik nicht auf einem kostenorientierten Ansatz basiert, ist zu empfehlen, entsprechende Verplausibilisierungsmechanismen einzuführen.

Weiterhin ist vielfach erkennbar, dass sich bei der Anwendung von kostenorientierten Ansätzen eine sachgerechte Ermittlung der Kostenbasis und bei gewinnorientierten Methoden die Zuordnung von realisierten Umsätzen bzw. Gewinnen aufgrund mangelnder systemseitiger Unterstützung vielfach als sehr schwierig erweist. Direkte und indirekte Kosten müssen hierbei im ersten Schritt aus einem umfangreichen Kostenstellensystem identifiziert werden und im zweiten bzw. dritten Schritt dem Ertrag bzw. den involvierten Einheiten zugeordnet werden. Auf der Ertrags-/Gewinnseite finden sich ebenfalls entsprechende Schwierigkeiten. Des Weiteren erscheint es häufig schwierig, bei einer transaktionsbezogenen Betrachtung eine Identifizierung aller involvierten Einheiten innerhalb einer Transaktion vorzunehmen. Insofern stehen die Banken und insbesondere die Controllingabteilungen vor der Herausforderung, die bestehenden Systeme zunehmend auf Verrechnungspreisaspekte auszurichten.

### **Zusammenfassung**

Die Herausforderung für global operierende Banken ist, dass sich ihre Geschäftstätigkeit nur schwerlich generalisieren lässt. Die Verrechnungen hängen von der Geschäftsstrategie, der Art des Geschäfts, dem Portfolio der gehandelten Finanzinstrumente sowie von den intern verfügbaren Ressourcen, wie zum Beispiel von Controllingsystemen, ab. Finanzprodukte im Bereich Global Trading sind gekennzeichnet durch sehr unterschiedliche Risikoprofile und hiermit verbundene Gewinnpotenziale. Am Beispiel der Vergütung von Sales-Funktionen auf der Grundlage von sogenannten Sales-Credit-Systemen wurde die Komplexität der Analyse und die Bestimmung von fremdvergleichskonformen Verrechnungspreissystemen dargestellt. Die OECD schlägt in den angegebenen Reports zur Ermittlung des Betriebsstättengewinns eine zweistufige Vorgehensweise vor. Der kritische Faktor ist hierbei die Identifizierung und Zuordnung der sogenannten KERT-Funktionen und hieraus abgeleitet die Bestimmung einer Verrechnungspreissystematik. Diese Analyse erfordert bei komplexen Geschäftsmodellen in der Regel eine detailliertere Vorgehensweise. In der Praxis sind die bestehenden Controlling- und Reportingsysteme nicht auf eine verrechnungspreisbezogene Analyse ausgerichtet. Das steuerliche Risiko bei grenzüberschreitenden Handelsaktivitäten von Banken liegt nicht nur in der Erfüllung von Dokumentationsanforderungen und den hiermit verbundenen Angemessenheitsnachweisen, sondern insbesondere in der Implementierung und Umsetzung von Verrechnungspreissystemen.

## 2 Pharmabranche: Behandlung von Schließungskosten bei pharmazeutischen Routineproduzenten

Von Kati Fiehler und Jan Krause

***In der Pharmabranche sind zunehmend Überkapazitäten in der Fertigung zu beobachten. Als Antwort auf diese Entwicklung konzentrieren sich die forschenden Pharmaunternehmen vermehrt auf ihr Kerngeschäft – die Forschung und Entwicklung sowie den Vertrieb – und lagern Routinefunktionen an fremde dritte Lohnfertiger bzw. Auftragsfertiger aus. Die Behandlung der Schließungskosten im Fall eines Rückbaus der Produktion bildet hierbei immer häufiger einen Schwerpunkt in den steuerlichen Betriebsprüfungen.***

### **Ausgangslage**

Die Abzugsfähigkeit der gegebenenfalls aus der Schließung im Inland gelegener Produktionsstätten entstehenden Kosten wird in Deutschland zunehmend in steuerlichen Betriebsprüfungen thematisiert. Für die Beurteilung der Frage, ob die aus dem Rückbau der Produktion entstehenden Schließungskosten, insbesondere außerordentliche Abschreibung auf Anlagevermögen, Sozialplankosten sowie Rechts- und Beratungskosten, von dem als Routineproduzent auftretenden Konzernunternehmen oder vom Auftraggeber zu tragen sind, sind die ausgeübten Funktionen, getragenen Risiken und spezifischen Vertragskonditionen heranzuziehen. Darüber hinaus ist zu analysieren, ob die Vergütung des Routineproduzenten ein gegebenenfalls von ihm getragenes Investitionsrisiko reflektiert und ob die Laufzeiten bzw. Kündigungsfristen der vertraglichen Vereinbarungen zwischen dem Routineproduzenten und dem konzerninternen Auftraggeber fremdüblich sind und eingehalten wurden. Dem Investitionsrisiko wird hierbei eine besondere Rolle zugemessen, da die Investitionen in der Pharmabranche teilweise erheblich sind und die Übernahme des Investitionsrisikos einen bedeutenden Einfluss auf die Verrechnungspreisbildung hat.

### **Grundsätzliche Charakterisierung eines Routineproduzenten**

Grundsätzlich ist zwischen dem Eigenproduzenten und dem Routineproduzenten zu unterscheiden. Während der Eigenproduzent als Entrepreneur regelmäßig die volle Wertschöpfungskette, beginnend mit Forschung und Entwicklung über Produktionsplanung und -durchführung bis hin zum Vertrieb abdeckt, übt der Routineproduzent in der Regel nur beschränkte Produktions-tätigkeiten im Sinne von Werk- oder Dienstleistungen aus.

Gegenüber dem Eigenproduzenten, der grundsätzlich die wesentlichen Chancen und Risiken (inklusive dem Investitionsrisiko) trägt, wird das

Investitionsrisiko im Fall der Routineproduktion durch zumeist langfristige vertragliche Vereinbarungen zwischen dem Routineproduzenten und dem Auftraggeber aufgeteilt. Der Routineproduzent ist häufig abhängig vom Auftraggeber, da die Produktion nur auf wenige Produkte für zumeist einen Auftraggeber beschränkt ist. Daher wird der Routineproduzent in der Regel die Investitionsentscheidung bezüglich materieller Wirtschaftsgüter (wie z. B. Produktionsanlagen) von der Möglichkeit abhängig machen, seine Investitionen amortisieren zu können.

### ***Vergütung der Routineproduktion***

Entsprechend dem eher eingeschränkten Funktions- und Risikoprofil kann die pharmazeutische Routineproduktion als eine Werk- oder Dienstleistung angesehen werden. Nach Verwaltungsauffassung ist es nicht zu beanstanden, die Verrechnungspreise für die Routineproduktion anhand der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln. In der Praxis erfolgt oftmals eine Vollkostenkalkulation. Der tatsächlich fremdübliche Gewinnaufschlag ist anhand des im Einzelfall vorliegenden Funktions- und Risikoprofils des Routineproduzenten zu bestimmen und hängt maßgeblich von den getätigten Investitionen, dem übernommenen Investitionsrisiko und der Möglichkeit, die getätigten Investitionen zu amortisieren und einen angemessenen Gewinn zu erzielen, ab. Die Fremdüblichkeit des Gewinnaufschlags ist gegebenenfalls anhand eines internen Fremdvergleichs oder eines externen Fremdvergleichs mittels Datenbankstudien zu belegen.

### ***Abzugsfähigkeit von Schließungskosten***

Werden aus dem Rückbau konzerninterner Produktionskapazitäten in Deutschland resultierende Schließungskosten in Betriebsprüfungen thematisiert, so stellt sich zumeist die Frage, ob die Schließungskosten beim Routineproduzenten teilweise oder vollständig abzugsfähig sind. Die Beurteilung dieser Frage erfolgt hierbei grundsätzlich nach den getroffenen vertraglichen Regelungen, wobei unter anderem folgende Konstellationen denkbar sind:

#### **1. Der Routineproduzent trägt das Investitionsrisiko**

Trägt der Routineproduzent das Investitionsrisiko, so ist zu erwarten, dass ihm über die Vertragslaufzeit die Möglichkeit gegeben war, unter Berücksichtigung der Schließungskosten einen angemessenen Totalgewinn zu erwirtschaften. Durch die Übernahme des Investitionsrisikos hat der Routineproduzent Anspruch auf eine Vergütung, die dieses zusätzliche Risiko reflektiert. In diesem Fall ist die Tragung der Schließungskosten durch den Routineproduzenten grundsätzlich möglich, sofern er eine diesem Risiko entsprechende Vergütung erhalten hat und die Kündigung gemäß den (fremdüblichen) vertraglichen Vereinbarungen erfolgt ist.

## **2. Der Auftraggeber trägt das Investitionsrisiko**

Wird der Routineproduzent durch vertragliche Vereinbarungen vom Investitionsrisiko befreit und erfolgt die Beendigung der Produktion überwiegend im Konzerninteresse, so ist zu unterscheiden, ob die Kündigung der Vereinbarungen vorzeitig oder unter Einhaltung der vereinbarten Vertragslaufzeit bzw. Kündigungsfrist erfolgt ist. Erfolgt die Kündigung fristgerecht, so ist zu erwarten, dass sich die Investitionen des Routineproduzenten während der Vertragslaufzeit amortisiert haben und er darüber hinaus einen fremdüblichen Routinegewinn erwirtschaftet hat.

Erfolgte die Kündigung vorzeitig bzw. ohne Einhaltung der vereinbarten Kündigungsfrist, darf der Routineproduzent hierdurch nicht schlechter gestellt werden als bei Einhaltung der vertraglichen Vereinbarungen. Es ist demnach zu prüfen, ob der Routineproduzent gegenüber dem Auftraggeber zivilrechtliche Ausgleichs- oder Entschädigungsansprüche geltend machen kann.

In einer auf die Schließung der deutschen Produktionsstätte folgenden Betriebsprüfung werden regelmäßig die folgenden Schwerpunkte gesetzt:

- Berücksichtigung des Investitionsrisikos bei der Bemessung der Vergütung des Routineproduzenten
- Ermittlung eines Totalgewinns der Produktionsstätte unter Berücksichtigung der Kostenbasis (Plan- oder Istkosten)
- Fremdüblichkeit der zwischen Routineproduzent und Auftraggeber getroffenen Vertragsvereinbarungen
- abgeleitet aus dem Vorgenannten: Vorhandensein von zivilrechtlichen Ausgleichs- oder Entschädigungsansprüchen

### **Fazit**

Entscheidend für die Abzugsfähigkeit von Schließungskosten ist die Zuordnung des Investitionsrisikos zum Routineproduzenten oder zum Auftraggeber. Trägt der Routineproduzent das Investitionsrisiko, so steht ihm als Ausgleich für die Übernahme dieses Risikos eine höhere Vergütung zu als einem Routineproduzenten, der aufgrund von vertraglichen Vereinbarungen vom Investitionsrisiko befreit ist. Neben dem Gewinnaufschlag werden in Betriebsprüfungen die Ermittlung der Kostenbasis sowie der Totalgewinn des Routineproduzenten überprüft. Darüber hinaus werden die getroffenen vertraglichen Vereinbarungen zwischen Routineproduzent und Auftragsfertiger auf ihre Fremdüblichkeit untersucht und die Einhaltung von Kündigungsfristen und Vertragslaufzeiten geprüft.

### 3 Die Auslegung des Arbeitnehmerbegriffs bei Betriebsstätten im OECD-Kontext

Von Jobst Wilmanns, Dirk Wilcke und Dr. Tina Klautke

***Gerade in der Financial Services Industrie, sowohl bei Banken, als auch bei Versicherungen, sind viele Konzerne in Betriebsstättenstrukturen organisiert. Im Jahr 2008 hat die OECD Regelungen eingeführt, wie der Fremdvergleich auf Betriebsstätten anzuwenden ist. Kernaspekt dieser Regelungen ist eine Funktions- und Risikoanalyse, die die Betriebsstätte als selbstständige und rechtlich unabhängige Einheit fingieren soll. Auf diese fingierte rechtlich unabhängige Einheit sind dann die Verrechnungspreisprinzipien der OECD anzuwenden, die für rechtlich selbstständige Einheiten gelten.***

Um zu identifizieren, welche Funktionen von einer Betriebsstätte ausgeübt werden bzw. welche Betriebsstätte einer Gesamtunternehmung eine Funktion ausübt, soll laut OECD auf die „Personen“ abgestellt werden, die diese Funktionen ausüben und darauf, wo diese Mitarbeiter „angestellt“ sind. Es muss mithin identifiziert werden, welche Betriebsstätte Arbeitgeber der in Betracht stehenden „Arbeitnehmer“ ist.

Dieser Artikel erläutert, warum es wünschenswert wäre, dass sich die OECD eindeutiger dazu äußert, welcher Arbeitnehmerbegriff dieser Analyse zugrunde liegen soll.

#### ***Die Anwendung des Fremdvergleichs im Betriebsstättenkontext unter OECD-Prinzipien***

Der Authorised OECD Approach (AOA) zur Anwendung des Fremdvergleichs im Sinne des Art. 7 des OECD-Musterabkommens von 2010 sieht vor, dass einer Betriebsstätte steuerlich jene Gewinne zugeordnet werden, die sie erwirtschaftet hätte, wenn sie eine unabhängige und rechtlich selbstständige Einheit wäre. Um diese Zuordnung vorzunehmen, muss in erster Instanz identifiziert werden, welche Funktionen von der Betriebsstätte ausgeübt werden und welche Wirtschaftsgüter und Risiken ihr zuzuordnen sind.

Da in einem Betriebsstättenkontext kein spezifischer Teil der Gesamtunternehmung rechtlicher Eigentümer der in Betracht stehenden Wirtschaftsgüter ist, erfolgt bei Anwendung des AOA die Zuordnung von Wirtschaftsgütern (und Risiken) auf Basis der von den jeweiligen Betriebsstätten ausgeübten Funktionen. Insbesondere sollen einer Betriebsstätte die Wirtschaftsgüter und Risiken zugeordnet werden, die im Rahmen der Ausübung von sogenannten

Significant People Functions (SPFs) oder Key Entrepreneurial Risk Taking Functions (KERT-Funktionen) in der in Betracht stehenden Betriebsstätte eingesetzt bzw. übernommen und aktiv verwaltet werden.

Welche Betriebsstätte die oben genannten Funktionen ausübt, wird ermittelt, indem man identifiziert, welche „Personen“ diese Funktionen ausüben und wo diese Mitarbeiter „angestellt“ sind, welche „Arbeitnehmer“ also die entsprechenden Funktionen ausüben.

### ***Bedeutung des Arbeitnehmerbegriffs im Betriebsstättenkontext***

Leider nimmt die OECD keine Stellung dazu, was genau unter dem Begriff des „Angestellten“ oder „Arbeitnehmers“ zu verstehen ist. In erster Instanz könnte vermutet werden, dass eine Person dann „Angestellter“ einer Betriebsstätte ist, wenn er im Sinne des jeweils geltenden Arbeitsrechts einen Arbeitsvertrag mit der Betriebsstätte abgeschlossen hat.

Tatsächlich kann dies aber so nicht gemeint sein. Man stelle sich etwa die Situation vor, in der die Aktivitäten einer Person P in Land A im Auftrag des in Land B ansässigen Unternehmens X im Sinne von Art. 5 des OECD-Musterabkommens eine Betriebsstätte von X im Land A begründet. Ganz offensichtlich ist es hierzu nicht notwendig, dass P einen geltenden Arbeitsvertrag mit B besitzt und es ist schon gar nicht notwendig, dass P einen Arbeitsvertrag mit der Betriebsstätte von X in Land A abgeschlossen haben muss, da Arbeitsverträge ohnehin nur mit der Gesamtunternehmung abgeschlossen werden können. Würde man die Frage, wo sich die SPFs oder die KERT-Funktionen befinden, auf die rechtliche Interpretation des Arbeitnehmerbegriffs beziehen, würde die Betriebsstätte in Land A nur in wenigen Fällen über „Arbeitnehmer“ im Sinne des AOA verfügen, mithin wären der Betriebsstätte nur selten signifikante Wirtschaftsgüter, Risiken oder Gewinne zuzuordnen.

Es lassen sich leicht andere Beispiele finden: Viele Unternehmungen operieren aus regulatorischen Gründen oder aus Gründen der administrativen oder organisatorischen Effizienz mit konzerninternen oder gar mit konzernexternen Betriebsführungsgesellschaften. Aus der strikten Anwendung des arbeitsrechtlichen Arbeitnehmerbegriffs auf eine derart strukturierte Gesellschaft würde im Extremfall folgen, dass den in Betracht stehenden Betriebsstätten der Unternehmung oder ihr selbst überhaupt keine Arbeitnehmer und damit wiederum keine signifikanten Wirtschaftsgüter, Risiken oder Gewinne zuzuordnen wären.

Es ist leicht zu sehen, dass sich ähnliche Schwierigkeiten ergeben, wenn man der Analyse andere rechtliche Arbeitnehmerbegriffe (etwa aus dem Lohnsteuer-



recht) zugrunde legt. Sachlogisch sinnvoll scheint es hingegen, das Konzept des wirtschaftlichen Arbeitnehmers anzuwenden, also einer Person,

- die in die Organisationsstruktur der in Betracht stehenden Unternehmung bzw. Betriebsstätte integriert ist,
- die im Auftrag der in Betracht stehenden Unternehmung bzw. Betriebsstätte agiert,
- deren Kosten von der in Betracht stehenden Unternehmung bzw. Betriebsstätte getragen werden und
- die zudem in dem in Betracht stehenden Territorium (in der die steuerliche Betriebsstätte vorliegt) aktiv ist.

Da jedoch das Konzept des wirtschaftlichen Arbeitnehmers international nicht einheitlich definiert ist und die OECD sich zu dieser Thematik nicht eindeutig äußert, ist auch mit der Anwendung dieses Konzepts eine gewisse Rechtsunsicherheit verbunden.

### **Fazit**

Da dem Arbeitnehmerbegriff für die Funktions- und Risikoanalyse bei einer Anwendung des AOA eine fundamentale Bedeutung zukommt, wäre es erfreulich, wenn die OECD ausführlich zu dieser Thematik Stellung beziehen würde. Bis dies geschieht, sei Steuerzahlern empfohlen sorgfältig darauf zu achten, welche Interpretation des Arbeitnehmerbegriffs ihrer Funktions- und Risikoanalyse zugrunde liegt. Gerade in Industrien, in denen Mitarbeiter über Dienstleistungs- oder Betriebsführungsgesellschaften ihre Leistungen der eigentlich in Betracht stehenden Gesellschaft zur Verfügung stellen, ist sorgfältig zu prüfen, ob und inwieweit diese Mitarbeiter auch als für die Funktions- und Risikoanalyse relevante Personen angesehen werden können.

## G Konzepte

Cloud Computing, die Wertschöpfungskettenanalyse und die GKKB sind derzeit Gegenstand wachsenden Interesses und vermehrter Diskussionen.

Um sowohl die Herausforderungen als auch die steuerplanerischen Optionen des Cloud Computing effizient zu gestalten, die im Rahmen der Wertschöpfungskettenanalyse vorzunehmenden subjektiven Einschätzungen in objektivierte und quantitativ gestützte Ergebnisse umzuwandeln sowie die potenziellen Auswirkungen der GKKB auf die steuerliche Gewinnermittlung und die zukünftige Steuerlast aus europäischen Investments im Vergleich zur bestehenden Rechtslage zu ermitteln, hat PwC innovative Tools und Lösungsansätze entwickelt.

Diese werden in den nachfolgenden Beiträgen vorgestellt und ihr Nutzen für Steuerpflichtige aufgezeigt.

### 1 Cloud Computing und die Auswirkungen auf Transfer Pricing sowie Steuerplanung

Von Dr. Yves Hervé und Markus Vehlow

***Cloud Computing ist derzeit in aller Munde. Mittels Cloud Computing lassen sich IT-Ressourcen und Software per Internet beziehen – flexibel, wirtschaftlich und nahezu unbegrenzt bei verbrauchsabhängiger Bezahlung. IT-Ressourcen werden zukünftig nicht mehr gekauft und installiert, sondern flexibel und skalierbar konsumiert. Rechnerkapazitäten, Datenspeicher und Anwendungen müssen nicht mehr oder nicht in vollem Umfang von den Unternehmen vorgehalten und betrieben werden. Diese Entwicklung hat nicht nur Auswirkungen auf bisher unternehmensintern erstellte IT-Leistungen, sondern auch auf bestehende Outsourcingverträge, da diese bisher im Regelfall mit einer Laufzeit von mehreren Jahren abgeschlossen werden.***

Analysten schätzen, dass bei gleicher Leistung mittelfristig bis zu 30 Prozent der IT-Kosten eingespart werden können, in Teilssegmenten der IT sogar deutlich mehr. Berücksichtigt man, dass die Ausgaben für IT und IT-Dienstleistungen bei großen Konzernen die Milliarden-Euro-Grenze überschreiten können, so wird deutlich, dass durch die Nutzung von Cloud Computing signifikante Erhöhungen des Unternehmenswerts erreicht werden können.

Vor diesem Hintergrund wird mit einem stark steigenden Marktvolumen für Cloud-Computing-Technologien und Dienstleistungen gerechnet. So erwartet beispielsweise die Experton Group für Deutschland bis zum Jahr 2015 eine durchschnittliche Steigerung der Nachfrage um 52 Prozent pro Jahr.

Aus Transfer-Pricing-Sicht ist es relevant, dass durch Cloud Computing Transformationen in der IT-Wertschöpfungskette hervorgerufen werden und sich die Art und Weise, wie IT-Leistungen bereitgestellt und kontrahiert werden, substantiell verändert.

Cloud-Computing-Experten von PwC erwarten, dass hierdurch insbesondere auch das Aufgabenprofil und die Wertschöpfungsbeiträge der IT-Abteilung eines Konzerns erhebliche Veränderungen erfahren werden, und zwar weg vom Betrieb der internen IT und Betreuung von lang laufenden Outsourcingverträgen, hin zur flexiblen Auswahl, Integration und Überwachung einer größeren Anzahl von wechselnden externen Dienstleistern. Die bei Cloud Computing verwendeten neuen Technologien, die Vielfalt potenzieller Anbieter und Services, die sich ändernden Bereitstellungs- und Preismodelle, der steigende Anteil der extern erbrachten Leistungen, der häufigere Wechsel der Dienstleister sowie die Möglichkeit zum dezentralen Leistungsbezug erfordern spezielles, fachübergreifendes Know-how, um die Potenziale des Cloud Computing für das Unternehmen nutzbar zu machen. Beispielhaft seien hier IT-Governance, Risikomanagement, IT-Sicherheit, Compliance, Datenschutz, Vertragsgestaltung und -verhandlung, Providerauswahl und -steuerung, Integration der Leistungen verschiedener Anbieter sowie Wirtschaftlichkeitsanalysen für die verschiedenen Bereitstellungsmodelle genannt. In vielen Unternehmen sind diese Kompetenzen bisher nicht gebündelt, sondern in der Organisation verteilt. Darüber hinaus fehlt oft die Erfahrung mit Cloud-spezifischen Fragestellungen.

Aus dieser Konstellation ergeben sich nicht nur Herausforderungen, sondern auch interessante steuerplanerische Optionen für Konzerne. Zum Beispiel ist es denkbar, das Team der Cloud-Computing-Experten von vornherein in einem Competence Centre an einem steuerlich optimierten Standort anzusiedeln, welches zugleich als zentrale Konzerneinkaufsgesellschaft für Cloud-Computing-Leistungen fungiert. Die bestehende IT-Abteilung des Konzerns würde zunächst weiter wie bisher als interner Dienstleister arbeiten, gegebenenfalls aber nun für das Cloud Computing Competence Centre, welches dann die IT-Leistungen (intern erstellte wie extern bezogene) an die operativen Einheiten des Konzerns weiterverkaufen würde.

Dieses Cloud Computing Competence Centre kann mit seinen gebündelten Kompetenzen und dem gewonnenen Know-how die Potenziale des Cloud

Computing für den Konzern nutzbar machen und damit für den Konzern erhebliche Wertschöpfungsbeiträge erzielen. Diese Leistungen können über das Transfer Pricing mit substanziellen Anteilen an den Wertschöpfungsbeiträgen (z. B. Kosteneinsparungen) vergütet werden, welche deutlich über die Vergütung von Routinefunktionen hinausgehen. Durch Ansiedlung der Einheit an einem steuerlich optimierten Standort ergäben sich signifikante steuerliche Einsparungen für den Konzern. Dies gilt für den Fall, dass das neue Know-how im Wesentlichen noch nicht generiert worden ist bzw. sich die Transformation der IT-Abteilung hin zur Nutzung von Cloud Computing noch nicht in einem fortgeschrittenen Stadium befindet. In einem solchen Fall würden neue Wertschöpfungsaktivitäten direkt im Ausland angesiedelt, und die steuerlichen Entstrickungskosten in Deutschland sollten vernachlässigbar sein.

Hieraus wird auch deutlich, dass für Konzerne, die sich schon intensiv mit dem Thema auseinandersetzen, ein nur eingeschränktes Zeitfenster besteht um zu entscheiden, ob sie die Geschäftschance Cloud Computing noch unter Berücksichtigung steuerlicher Aspekte umsetzen wollen. Ist die Substanz erst einmal in Deutschland geschaffen, ist es für eine steuerliche Optimierung meist zu spät.

Weitere Informationen finden Sie in unserem Cloud-Portal unter [www.pwc.de/cloud](http://www.pwc.de/cloud).

## 2 Wertschöpfungsbeitragsanalyse bei Profit-Splits und anderen hypothetischen Fremdvergleichssituationen mithilfe von Rankingansätzen

Von Dr. Yves Hervé und Dirk Wilcke

***Erfahrungsgemäß schwierige und steuerlich umstrittene Verrechnungspreisanalysen im Leistungsaustausch zwischen verbundenen Unternehmen liegen vor, wenn mehrere involvierte Parteien nachgelagert in vertikalen Wertschöpfungsketten sogenannte Entrepreneurfunktionen ausüben und dabei wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter (IWGs) und/oder sonstige Wertschöpfungstreiber mit Schlüsselfunktionen einsetzen. Oft sind bei einem solchen Leistungsaustausch die traditionellen transaktionsbasierten Verrechnungspreismethoden (Preisvergleichsmethode, Kostenaufschlagsmethode, Wiederverkaufspreismethode) für die Verrechnungspreisbestimmung in ihrer Reinform (z. B. fixierte Gewinnaufschläge auf Kosten oder fixierte Gewinnmargen) nicht anwendbar.***

Demgegenüber kann eine fremdvergleichskonforme Lösung durch ergänzende Profit-Split-Elemente erzielt werden. Hierbei wird die Vergütung einer liefernden Entrepreneurfunktion an eine nachgelagerte empfangende Entrepreneurfunktion unter Berücksichtigung des gesamten Entrepreneurgewinns (d. h. nach Vergütung aller Routinefunktionen) in der Wertschöpfungskette bestimmt (z. B. über entrepreneurgewinnabhängige Kostenaufschläge oder Lizenzen).

Umstritten und aus steuerlicher Sicht entscheidend ist nun allerdings die Frage, wie die Gewinne zwischen den Parteien im Leistungsaustausch zu verteilen sind. Nach deutschem Steuerrecht befindet man sich unter diesen Voraussetzungen im Normalfall in einer hypothetischen Fremdvergleichssituation. Typischerweise wird es hier eine sehr große Einigungsbandbreite zwischen Mindestpreis des leistenden und Höchstpreis des empfangenden Unternehmens geben. Nach § 1 (3) ASTG ist dann „der Preis im Einigungsbereich [...] zugrunde zu legen, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht“.

Was bedeutet dies in einer Profit-Split-Situation konkret? Zunächst einmal besagt die Anwendung des Profit-Splits, dass die Parteien sich darüber einig sind, sich die Geschäftsrisiken (die zu einer Abweichung der unternehmerischen Residualgewinne von Planwerten führen) zu einem bestimmten Prozentsatz zu teilen – ungeachtet der Tatsache, bei welcher Entrepreneurfunktion das Risiko originär entsteht. Insofern ist die originäre Zuweisung von Risiken zu einzelnen Entrepreneurfunktionen und ihrer ökonomischen Wertmessung als Basis für einen Profit-Split nicht nur technisch komplex, sondern auch konzeptionell angreifbar, da das Ausmaß der Risikoübernahme von dem der Risikoentstehung fremdüblich abweichen kann (sonst gäbe es keine Versicherungen).

Gleichermaßen problematisch als Schlüsselungsgröße sind die bewerteten eingesetzten Wirtschaftsgüter der an der Wertschöpfung beteiligten Parteien, da die unternehmerischen Wertschöpfungstreiber (IWGs, sonstige Vorteile) größtenteils als stille Reserven gar nicht bilanziert sind. Hier liegt vielmehr eine inverse Beziehung vor. Aus einer fremdüblichen Profit-Split-Lösung ließe sich indirekt der Wert der der Wertschöpfung zugrunde liegenden stillen Reserven ermitteln.

Vor diesem Hintergrund ist eine Aufsplittung der Entrepreneurgewinne (nach Vergütung der Routinefunktionen) im Verhältnis der Kosten der an der Generierung der Übergewinne beteiligten Entrepreneurfunktionen in der Praxis eine sehr oft angewandte „objektivierte“ (bzw. die im Fremdvergleich wahrscheinlichste) Profit-Split-Lösung. In der Tat beobachtet man sowohl in Vorab- als auch in Verständigungsverfahren dann sehr oft, dass sich die beteiligten

Finanzverwaltungen auf relative Kostenanteile als Lösung für Profit-Splits einigen. Unter dem Aspekt, dass man Kosten als Maß der betrieblichen Wertschöpfung ansieht, erscheint eine solche Lösung auf den ersten Blick plausibel. Die Praxis, bei Kostenumlagesystemen auf Pooling-Basis Kostenanteile proportional zu Gewinnen/Nutzen zu gewichten, verstärkt diesen Eindruck.

Auf den zweiten Blick kommen allerdings starke Zweifel auf. Dies verdeutlichen wir an folgendem Beispiel, wo ein Entrepreneur (Produzent mit produkt-spezifischen IWGs) an einen anderen Entrepreneur (Vertrieb mit hochwertigen marktspezifischen IWGs) Produkte verkauft. Die Kosten für die Entrepreneur-funktionen sind gleich hoch. Ein Profit-Split auf relativer Kostenbasis bedeutet nichts anderes, als dass der (um Kostenunterschiede bereinigte) Wert-schöpfungsbeitrag von produktspezifischen IWGs zum wertschöpfungsketten-übergreifenden Konzerngewinn relativ zum Beitrag der marktspezifischen IWGs immer als gleich anzusehen ist.

Dass dies nicht plausibel ist, zeigt folgender Fallunterschied:

Im ersten Fall (z. B. ein namhafter Haushaltsgerätehersteller) stehen einzigartige Produkteigenschaften (für die der Produzent und Entwickler verantwortlich ist) im Mittelpunkt der selbst kreierten Marketingkampagnen der Entrepreneurvertriebsgesellschaft.

Im zweiten Fall (z. B. ein Lifestyleprodukthersteller mit lokalen Brands) stehen, ungeachtet des Einsatzes werthaltiger IWGs beim Hersteller, Konsumenten-imageaspekte im Mittelpunkt der selbst kreierten Marketingkampagnen der lokalen Vertriebsgesellschaft.

Wenn man die beiden Fälle direkt miteinander vergleicht, würde wohl eine deutliche Mehrheit von Branchen- und Transfer-Pricing-Experten zu der subjektiven Schlussfolgerung kommen, dass im Fall 1 kostenbereinigt der Wert-schöpfungsbeitrag der produktspezifischen IWGs höher ist als der Wert-schöpfungsbeitrag der marktspezifischen IWGs. Im Fall 2 verhält es sich umgekehrt.

Um solche subjektiven Einschätzungen in objektivierte und quantitativ gestützte Ergebnisse umzuwandeln, die bei der Bestimmung und Dokumentation von Wertschöpfungsbeitragsanalysen und angemessenen Profit-Split-Lösungen helfen und in denen von Kostenschlüsseln abgewichen wird, hat PwC einen neuen und innovativen Analyseansatz entwickelt:

1. Unter Verwendung eines Rankingtools werden die subjektiven Einschätzungen des Managements zu relativen Wertschöpfungsbeiträgen von IWGs und sonstigen Wertschöpfungstreibern in der Wertschöpfungskette

- erfasst. Der Prozess ist so gestaltet, dass die Analysen nicht ergebnisorientiert betrieben werden können (hierdurch ist eine Objektivierung der Analyse sichergestellt).
2. Mithilfe von mikroökonomischen Methoden werden die subjektiven Einschätzungen einzelner Personen auf Plausibilität und Konsistenz überprüft.
  3. Durch getrennte Abfragen unterschiedlicher Verantwortlicher des Mandanten werden die Aussagen Einzelner auf Stabilität und Plausibilität überprüft.
  4. Das Rankingtool erlaubt dann eine mathematische Überleitung der auf Plausibilität und Konsistenz geprüften subjektiven Ergebnisse auf eine konkrete Profit-Split-Lösung (Einigungspunkt mit der höchsten Wahrscheinlichkeit), bei der von relativen Kostenanteilen als Lösung abgewichen wird.
  5. Der gesamte Prozess wird für die Verrechnungspreisdokumentation transparent hinterlegt.

### 3 G(K)KB – Wie verändert sich die Steuerlast?

Von Dr. Gitta Jorewitz

***Nachdem die Europäische Kommission am 16. März 2011 ihren ambitionierten Richtlinienvorschlag zur Einführung der optionalen Gemeinsamen Konsolidierten Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB) veröffentlicht hat,<sup>54</sup> liegen mittlerweile die Reaktionen der Mitgliedsstaaten vor. Einige Mitgliedsstaaten, darunter Deutschland, stehen einer optionalen GKKB derzeit kritisch gegenüber und befürworten stattdessen die Einführung einer obligatorischen gemeinsamen körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage (GKB), also eine europaweit einheitliche Bemessungsgrundlage ohne Konsolidierungselemente. Im Rahmen der sogenannten verstärkten Zusammenarbeit könnte die GKB schon in 2013/2014 vom Europäischen Rat angenommen werden.***

Da die neue G(K)KB je nach Mitgliedsstaat zum Teil erheblich von den bestehenden nationalen Vorschriften zur steuerlichen Gewinnermittlung abweicht, sollten grenzüberschreitend tätige Unternehmen ihre langfristige Steuerstrategie in Europa überdenken.

---

<sup>54</sup> Vgl. hierzu den Artikel „Der Richtlinienvorschlag zur GKKB – quo vadis, Konzernbesteuerung in der EU?“ auf S. 38 in diesem Jahrbuch.

PwC hat dafür ein Tool entwickelt, mit dessen Hilfe die Auswirkungen der GKB auf die steuerliche Gewinnermittlung und die zukünftige Steuerlast aus europäischen Investments im Vergleich zur bestehenden Rechtslage ermittelt werden können. Bei Bedarf können mit diesem Tool zusätzlich die Auswirkungen unter Geltung der G(K)KB errechnet werden.



---

## *Unsere Expertise*

Wir PwC widmen uns seit 20 Jahren dem globalen Thema Verrechnungspreise mit dem Fokus auf Qualität, die Sie von einem der weltgrößten Dienstleistungsunternehmen zu Recht erwarten können. Unsere internationale Verrechnungspreispraxis besteht aus mehr als 200 Partnern und 1.800 engagierten Verrechnungspreisfachkräften in mehr als 70 Ländern.

Unsere Spezialisten arbeiten bei jedem Projekt grenzüberschreitend eng zusammen und schöpfen aus einem weltweiten Fundus an Ressourcen, um für jedes Verrechnungspreisprojekt das geeignete Team für Ihre Anforderungen zu finden. Dies ermöglicht uns, ein weites Spektrum an konzerninternen Transaktionen in Nord-, Mittel- und Südamerika, Europa, Afrika und Asien abzudecken und dabei eine für jeden unserer Mandanten maßgeschneiderte Beratungsleistung anzubieten – angefangen bei der Planung, Umsetzung und Dokumentation von Verrechnungspreissystemen bis hin zu der Verteidigung von Verrechnungspreisen in Betriebsprüfungen und der Beratung in Bezug auf den Abschluss von Advance Pricing Agreements.

### *Über uns*

Unsere Mandanten stehen tagtäglich vor vielfältigen Aufgaben, möchten neue Ideen umsetzen und suchen Rat. Sie erwarten, dass wir sie ganzheitlich betreuen und praxisorientierte Lösungen mit größtmöglichem Nutzen entwickeln. Deshalb setzen wir für jeden Mandanten, ob Global Player, Familienunternehmen oder kommunaler Träger, unser gesamtes Potenzial ein: Erfahrung, Branchenkenntnis, Fachwissen, Qualitätsanspruch, Innovationskraft und die Ressourcen unseres ExpertenNetzwerks in 158 Ländern. Besonders wichtig ist uns die vertrauensvolle Zusammenarbeit mit unseren Mandanten, denn je besser wir sie kennen und verstehen, umso gezielter können wir sie unterstützen.

PwC. 8.900 engagierte Menschen an 28 Standorten. 1,45 Mrd. Euro Gesamtleistung. Führende Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsgesellschaft in Deutschland.

---

## ***Ihre Ansprechpartner***

### ***Berlin***

PricewaterhouseCoopers AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Lise-Meitner-Straße 1  
10589 Berlin

#### **Lorenz Bernhardt**

Tel.: +49 30 2636-5218  
lorenz.bernhardt@de.pwc.com

### ***Düsseldorf***

PricewaterhouseCoopers AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Moskauer Straße 19  
40227 Düsseldorf

#### **Claudia Kühnlein**

Tel.: +49 211 981-5201  
claudia.kuehnlein@de.pwc.com

#### **Dr. Ludger Wellens**

Tel.: +49 211 981-2237  
ludger.wellens@de.pwc.com

#### **Susann van der Ham**

Tel.: +49 211 981-7451  
susann.van.der.ham@de.pwc.com

#### **Harald Kuckhoff**

Tel.: +49 211 981-7384  
harald.kuckhoff@de.pwc.com

### ***Frankfurt am Main***

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

#### **Loek de Preter**

Tel.: +49 69 9585-5735  
loek.de.preter@de.pwc.com

#### **Jobst Wilmanns**

Tel.: +49 69 9585-5835  
jobst.wilmanns@de.pwc.com

#### **Dr. Yves Hervé**

Tel.: +49 69 9585-6188  
yves.herve@de.pwc.com

#### **Prof. Dr. Andreas Oestreicher**

Tel.: +49 69 9585-6158  
andreas.oestreicher@de.pwc.com

### ***Hamburg***

PricewaterhouseCoopers AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
New-York-Ring 13  
22297 Hamburg

#### **Kati Fiehler**

Tel.: +49 40 6378-1304  
kati.fiehler@de.pwc.com

Ihre Ansprechpartner

### **Karlsruhe**

PricewaterhouseCoopers AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Blücherstraße 17  
76185 Karlsruhe

#### **Reiner Schweizer**

Tel.: +49 721 84002-137  
reiner.schweizer@de.pwc.com

### **München**

PricewaterhouseCoopers AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Bernhard-Wicki-Straße 8  
80636 München

#### **Jörg Hanken**

Tel.: +49 89 5790-5424  
joerg.hanken@de.pwc.com

#### **Dr. Jutta Menninger**

+49 89 5790-6400  
jutta.menninger@de.pwc.com

### **Stuttgart**

PricewaterhouseCoopers AG  
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft  
Friedrichstraße 14  
70174 Stuttgart

#### **Martin Renz**

Tel.: +49 711 25034-3107  
martin.renz@de.pwc.com

### ***Praxisorientiertes Kompendium für Verrechnungspreispraktiker***

Das Verrechnungspreisnetzwerk von PwC Deutschland veröffentlicht seit Anfang 2009 auf Quartalsbasis den Mandanten-Newsletter *Transfer Pricing Perspective Deutschland*. Der Anspruch dieses Newsletter ist es, unsere Leserinnen und Leser praxisorientiert und zeitnah über aktuelle Entwicklungen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise zu informieren. Die Artikel sind nach Themenstellungen gegliedert und fassen nationale und internationale Entwicklungen, aktuelle Fragestellungen, industriespezifische Lösungsansätze sowie Planungs- und Implementierungskonzepte zu Verrechnungspreisen zusammen. Aufgrund dieses breiten Spektrums an Themengebieten dürfte unser Newsletter für jede Leserin und jeden Leser wertvolle Hinweise für die tägliche Arbeit enthalten. Er fügt sich in die Reihe von Veröffentlichungen des weltweiten PwC-Verrechnungspreisnetzwerks unter dem Titel *Transfer Pricing Perspective* ein.

2010 haben wir das erste Jahrbuch veröffentlicht. Die Nachfrage war damals so groß, dass die Auflage erweitert werden musste. Anknüpfend an diesen Erfolg veröffentlichten wir 2011 unser zweites Jahrbuch, das die wesentlichen Fachbeiträge unserer Newsletter des Jahres 2010 zusammenfasste. Auch dieses Jahrbuch fand wiederum reißenden Absatz. Mit dem nun vorliegenden dritten Jahrbuch präsentieren wir Ihnen ein Kompendium der im Jahr 2011 veröffentlichten Fachbeiträge. Die Gliederung des Buches ist ausgerichtet auf die dargestellten Ausprägungen an Themenstellungen und ist – getreu unserem Motto „aus der Praxis für die Praxis“ – ein hervorragendes Nachschlagewerk für Verrechnungspreispraktiker.