

## A. Grundlagen

(Jobst Wilmanns)

### I. Bedeutung von Verrechnungspreisen in der Konzernpolitik

#### 1. Einleitung

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

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

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

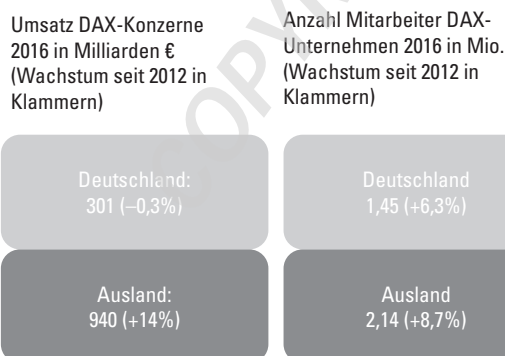


Abb. A.1: Internationale Präsenz deutscher Konzerne

Im Zusammenhang mit der Internationalisierung von Konzernen sind zum einen die Märkte und die hiermit verbundenen Bedingungen zu analysieren, zum anderen die

Einflussfaktoren, die die Konzerne mehr oder weniger dazu zwingen, den Weg ins Ausland zu gehen.

Die Märkte sind im Wesentlichen in vier Segmente zu unterscheiden:

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

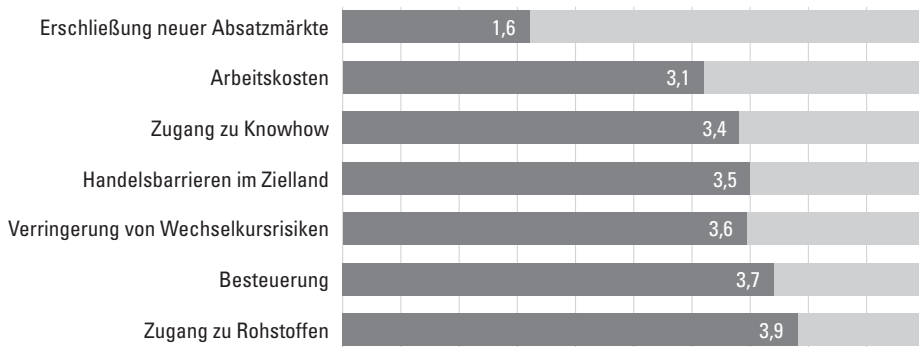
Beschaffungsmärkte bedeuten nicht nur Zugang zu Ressourcen im Sinne von Rohstoffen, sondern auch die Verfügbarkeit von qualitativem Personal, beispielsweise in Branchen wie der IT-Industrie oder auch in ingenieurlastigen Industrien. Konzerne richten zunehmend Wertschöpfungsketten nach dem Kriterium »Verfügbarkeit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

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

3. *Kapitalmärkte*: Bei den Kapitalmärkten ist zu differenzieren zwischen den unterschiedlichen Anteilseignermärkten und den Märkten von Fremdkapitalgebern. Durch die zunehmende Zentralisierung von Finanzierungsfunktionen in den Konzernen verlieren kleinere regionale Finanzgeber zunehmend an Bedeutung, während globale Finanzgeber für die Konzerne an Bedeutung gewinnen.

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

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



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

Abb. A.2: Gründe der Internationalisierung von Konzernen

<sup>1</sup> O.V., »Jedes dritte Geschäftsmodell wird bis 2020 sterben«, FAZ Nr. 223 vom 25.9.2013, S. 13.

### Leitsatz

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

## 2. Verrechnungspreise als Schnittstelle zwischen Unternehmensführung und Steuerquote

### 2.1 Konzerninterne Wertschöpfungsketten und die Relevanz von Verrechnungspreisen

Konzerne internationalisieren ihre Wertschöpfungskette – wie bereits oben dargestellt – aus diversen Gründen. Hiermit verbunden ist entweder die Gründung eigenständiger rechtlicher Einheiten, die Begründung von Betriebsstätten, die Gründung von Repräsentanzen und/oder die Strukturierungen von digitalen Präsenzen in den jeweiligen Ländern. In all den Fällen, in denen es sich um konzerninterne Organisationseinheiten handelt und diese in die konzerninternen Wertschöpfungsketten direkt oder indirekt eingebettet sind, wird das Interesse der Finanzbehörden geweckt, sicherzustellen, dass der Ort, an dem steuerpflichtige Gewinne ausgewiesen werden, mit dem Ort, an dem die tatsächliche wirtschaftliche Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung stattfindet, übereinstimmt. Die Finanzbehörden haben ein gesteigertes Interesse, zu verstehen, wie der »Gewinnkuchen« eines Konzerns sich zwischen den aktiv am Wertschöpfungsprozess beteiligten Ländern aufteilt. Es ist jedoch auch von Bedeutung, dass die Finanzbehörden gleichermaßen verstehen, dass die Geschäftsleiter von Konzernen und Unternehmen die Unternehmensstrategie am Konzerninteresse und zum Wohl des Konzerns auszurichten haben, um eine langfristige Rentabilität des Konzerns zu sichern.<sup>2</sup>

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

- Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte, da diesen keine rechtliche Vereinbarung zugrunde liegt, oder

<sup>2</sup> Greil, *ifst-Schrift* 512 (2016), S. 12.

- Umlagesysteme: Unternehmen eines Konzerns schließen sich zu einer Gemeinschaft (fiktive Art einer BGB-Gesellschaft) zusammen, um im gemeinsamen Interesse durch Zusammenwirken in einem Pool Leistungen zu erlangen bzw. zu erbringen.<sup>3</sup> Ein Beispiel hierfür ist ein Forschungs- und Entwicklungspool, in dem jeder Teilnehmer die Ergebnisse verwertet.

Typische Geschäftsvorfälle sind:

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

In Abbildung A.3 wird auf einer funktionellen Betrachtungsweise eine typische konzerninterne Wertschöpfungskette dargestellt.

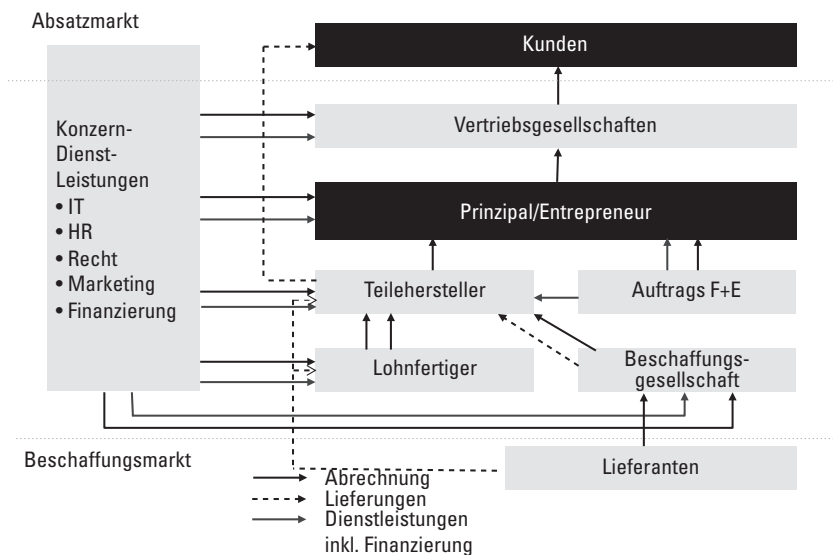


Abb. A.3: Typische Wertschöpfungskette

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

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

<sup>3</sup> BMF, Schreiben vom 30.12.1999 (Umlageerlass), *BStBl* I 1999 S. 1122 ff, Tz. 1.1.

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

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

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

Die Regelung der Verrechnung wird als Verrechnungspreismethode bezeichnet. Mit der Auswahl der Verrechnungspreismethode wird bestimmt, wer im Konzern die sog. Übergewinne realisiert und wer im Konzern als Dienstleister vergütet wird.

#### **Leitsatz**

Grenzüberschreitende Leistungsbeziehungen im Konzern sind vollständig zu erfassen und zu vergüten. Finanzverwaltungen haben ein gesteigertes Interesse daran, konzerninterne Wertschöpfungsketten zu verstehen, und wollen die Systematik der Vergütung hinsichtlich der Bestimmung des zu versteuernden Einkommens nachvollziehen.

## **2.2 Der Parameter »Steuern« als Einflussfaktor**

Steuerliche Vorschriften werden vielfach als eine »Last« angesehen, die aufgrund der gesetzlichen Anforderungen (»Compliance«) zu erfüllen ist. Erhöhte Aufmerksamkeit erfährt die Konzernsteuerquote dann, wenn Möglichkeiten bestehen, diese zu optimieren, und dies auch ohne weitergehende Risiken umgesetzt werden kann. Vorstände und Geschäftsführungen sind berichtspflichtig gegenüber den Anteilseignern der Gesellschaft, so dass die geschäftsführenden Organe unterjährig, aber insbesondere am Geschäftsjahresende, berichtspflichtig hinsichtlich der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage sind. Kontrollorgane, wie der Aufsichtsrat und die Hauptversammlung, hinterfragen insbesondere, inwieweit die Geschäftsführung den Unternehmenswert gesteigert und zugleich zusätzliche flüssige Mittel für kurzfristige Dividendenausschüttungen realisiert hat.

Steuerlich getriebene Projekte werden sehr stark danach beurteilt, welchen Nutzen diese für das Unternehmen bzw. für den Konzern bringen. Auf dem Gebiet der Verrechnungspreise sind grundsätzlich folgende Maßnahmen zu unterscheiden:

1. *Strukturierung von Verrechnungspreisen mit dem Ziel der Steueroptimierung*: Verrechnungspreissysteme werden unter Berücksichtigung bestimmter rechtlicher

und wirtschaftlicher Parameter derart bestimmt, dass die maßgeblichen Gewinne an einem Standort realisiert werden, der eine möglichst niedrige Steuerbelastung aufweist. Im Lichte des OECD-Aktionsplans zu BEPS und der hiermit verbundenen Umsetzung in den OECD Verrechnungspreisrichtlinien 2017 ist der Steuerpflichtige aktiv aufgefordert, die betriebliche Substanz (Entscheidungs- und Kontrollstrukturen) bezogen auf die implementierten Verrechnungspreissysteme nachzuweisen.

2. »Tax follows business« – *Bestimmung der konzerninternen Verrechnungspreissystematik als Ausfluss der konzerninternen Steuerung des Geschäftsmodells*: Bestehende Verrechnungspreissysteme in den Konzernen werden auf den Prüfstand hinsichtlich der Erfüllung gesetzlicher Vorgaben bzw. internationaler Standards gestellt, um potenzielle Gewinnkorrekturen bzw. Doppelbesteuerungen zu vermeiden. Für identifizierte grenzüberschreitende Liefer- und Leistungsbeziehungen zwischen Konzerneinheiten wird die vollständige Erfassung und die fremdvergleichskonforme Vergütung sichergestellt, d. h. die Verrechnungspreissystematik folgt dem betriebswirtschaftlichen Verständnis des Geschäftsmodells (»Tax follows business«). Es findet somit kein steuerinduzierter Eingriff in das bestehende Geschäftsmodell, wie z. B. die Bestimmung steueroptimierter Abrechnungsströme, statt.
3. »Minimalistischer Ansatz« – *Vermeidung etwaiger Strafzuschläge und eines strafrechtlichen Aufgriffs*: In diesem Ansatz folgt die Verrechnungspreissystematik der konzerninternen Steuerungssystematik, ohne eine weitergehende Untersuchung der Auswirkung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf konzerninterne Geschäftsbeziehungen durchzuführen. Dies kann insbesondere in den Konzernen festgestellt werden, in denen die Verrechnungspreissystematik der betrieblichen Controller-Logik folgt. Es wird zwar die vollständige Erfassung aller Geschäftsbeziehungen sichergestellt, eine ausreichende Funktions- und Risikoanalyse und die hiermit verbundene Herleitung einer Verrechnungspreismethodik für steuerliche Zwecke wird aber vielfach nur für Dokumentationszwecke durchgeführt. Mit anderen Worten, die Verrechnungspreisdokumentation soll Diskrepanzen zwischen der Steuerung von Geschäftsmodellen und der steuerlichen Beurteilung dieser heilen. Das Gewinnberichtigungsrisiko ist jedoch bei einer derartigen Verfahrensweise erheblich. Es ist zu beachten, dass in einigen Ländern sowohl die Erhebung von Strafzuschlägen als auch die strafrechtliche Verfolgung unmittelbar an die steuerstrafrechtlichen Vorschriften gekoppelt ist.

#### Leitsatz

Steueroptimierung ohne Steuersicherheit sollte vermieden werden. Die Strukturierung von Verrechnungspreissystemen ist nicht nur nach Cashflow- und Compliance-Aspekten auszurichten, sondern vielmehr nach dem Gesichtspunkt der steuerlichen Anerkennung und somit der Vermeidung von materiellen Gewinnberichtigungen in den jeweiligen Vertragsstaaten.

### 2.3 Steueroptimierung versus Steuersicherheit

Es ist zu beobachten, dass im Rahmen von Hauptversammlungen, Aufsichtsratsitzungen und Investoren-Telefonkonferenzen das Management mit der Frage konfrontiert wird, welche Maßnahmen dieses ergreift, um die effektive Steuerbelastung zu reduzieren. Hierzu werden vielfach sog. Benchmarks aus der gleichen Branche herangezogen. Die G20-Länder und in der Folge die OECD haben mit dem sog. BEPS-Aktionsplan auf die aggressive Steuerpolitik einzelner Konzerne reagiert. So sieht der Aktionspunkt 13 »Verrechnungspreisdokumentation« sowie in der Folge Kapitel V der OECD-Richtlinien in Zukunft die Vorlage des sog. »Country-by-Country Reports« (kurz CbCR) für Konzerne mit einem konsolidierten Konzernumsatz von mehr als 750 Mio. € vor. Dieser umfasst die Höhe der Einkünfte, die Vorsteuergewinne, die gezahlten und noch zu zahlenden Ertragsteuern für jede Steuerjurisdiktion, in der eine Geschäftstätigkeit ausgeübt wird (Table 1) sowie eine »high-level«-Funktionsanalyse für jede rechtliche selbstständige und unselbstständige Einheit (Table 2).<sup>4</sup> Mit dieser Maßnahme möchte die OECD zum einen eine weitergehende Transparenz hinsichtlich der steuerlichen Einkünfte erreichen, aber auch zum anderen die Finanzverwaltung in die Lage versetzen, eine Vorab-Verrechnungspreis-Risikoanalyse durchzuführen. Die Finanzverwaltungen sind seitens der OECD angehalten, keine vertraulichen Informationen, die dem Steuergeheimnis unterliegen, an die Öffentlichkeit zu geben. Der Aspekt der Geheimhaltung ist für die Steuerpflichtigen nicht nur im Hinblick auf steuerlich relevante Daten bedeutend, sondern insbesondere im Hinblick auf Geschäftsgeheimnisse und vertrauliche Finanzdaten.<sup>5</sup> Hiergegen hat die Europäische Kommission in einem Kommissionsvorschlag vom 12.4.2016 einen Vorschlag zur Veröffentlichung von bestimmten Ertragsinformationen aus dem CbCR im Internet unterbreitet.<sup>6</sup> Unabhängig hiervon veröffentlichen bereits mehrere namhafte international operierende Konzerne Teile des CbCR im Internet. Auch Aktionärsvertreter fragen zunehmend im Rahmen von Hauptversammlungen nach diesen Informationen. Eine weitergehende Offenlegung dieser Daten gegenüber der Öffentlichkeit ist jedoch aufgrund des übergeordneten Schutzes von Geschäftsgeheimnissen abzulehnen.

In Abschnitt 2.5 wird später auf die Einflussfaktoren der effektiven Steuerquote eingegangen. Insofern ist zu prüfen, welche Parameter die Konzernsteuerquote beeinflussen und bei den in Frage kommenden Optionen ist die Beziehung zwischen operativen Veränderungen und dem Steuereffekt zu analysieren.

In Konzernen werden vielfach Prinzipalmodelle diskutiert, in denen in einer Konzerneinheit, die typischerweise in einem Niedrigsteuerg Gebiet wie der Schweiz liegt,

<sup>4</sup> Vgl. [www.oecd-library.org/taxation/guidance-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting\\_9789264219236-en](http://www.oecd-library.org/taxation/guidance-on-transfer-pricing-documentation-and-country-by-country-reporting_9789264219236-en).

<sup>5</sup> Rasch/Mank/Tomson, Die finale Fassung des neuen OECD Kapitels zur Dokumentation und zum »Country-by-Country Reporting« – Neue Herausforderungen für Unternehmen, *ISr* 12/2015, S. 428.

<sup>6</sup> Da es sich bei den CbCR-Informationen um steuerliche Informationen handelt, die dem Steuergeheimnis unterliegen, bedarf es bei der Zustimmung zu dieser Regelung der Einstimmigkeit der EU-Mitgliedsstaaten; dies erscheint als sehr unwahrscheinlich.



strategische Funktionen und die wesentlichen für die Ausübung der Geschäftstätigkeit notwendigen immateriellen Wirtschaftsgüter gebündelt werden. Die Konzerne fungieren somit als Entrepreneur.<sup>7</sup> Die Produktions- und Vertriebsseinheiten des Konzerns werden vielfach als Routineeinheiten qualifiziert und über die Verrechnungspreise mit einem bestimmten, aber eher niedrigeren Gewinnniveau ausgesteuert. Somit realisiert die Prinzipalgesellschaft die Übergewinne aus der Geschäftstätigkeit, die wiederum einer niedrigeren Steuerbelastung unterliegen. Insofern ist es nachvollziehbar, dass Konzerne vielfach ein derartig für steuerliche Zwecke geeignetes Geschäftsmodell anstreben.

Es sind jedoch folgende operative Aspekte zu betrachten:

- Wie viel Substanz benötigt der Prinzipal, damit das Geschäftsmodell dem Grunde nach anerkannt wird? Die OECD spricht in diesem Kontext von dem sog. »Control-Over-Risk-Approach«, wonach die Charakterisierung einer Funktion auf Grundlage von (Personal-) Funktionen zur Kontrolle der Risiken sowie den finanziellen Mitteln zur Übernahme von Risiken abhängt. Die Kontrollfunktion setzt voraus, dass die Entscheidungsträger die notwendigen Erfahrungen und Kompetenzen zur Risikokontrolle haben. In der Regel reicht es nicht aus, dass nur das Topmanagement in der Prinzipalgesellschaft angesiedelt ist.
- Welche Folgen hat eine Prinzipalstruktur für das Supply-Chain-Management? In bestimmten Fallgestaltungen fallen mit den neuen Strukturen zusätzliche operative Aufwendungen an.
- Wie ist das generelle Kostenniveau im Prinzipalland? Umso mehr Mitarbeiter für die Steuerung und Kontrolle der Geschäftstätigkeit von Notwendigkeit sind, umso mehr Lohn- und Gehaltskosten fallen an.
- Ist der Ort der Prinzipalgesellschaft ausreichend attraktiv für das Management? Fluktuation im Management kann zusätzliche Aufwendungen erzeugen.
- Ist der Ort der Prinzipalgesellschaft logistisch ausreichend angeschlossen? Ohne die Nähe zu internationalen Flughäfen ist die Anbindung des Managements an die operative Tätigkeit des Konzerns nicht möglich.
- Welche Implementierungsaufwendungen fallen mit der Umstellung des Geschäftsmodells an? Konzerninterne Systeme und Prozesse müssen auf das neue Modell hin angepasst werden.

Des Weiteren sind steuerlich folgende Kriterien zu prüfen:

- Verursacht der Wechsel eines Geschäftsmodells zusätzliche Ausgleichszahlungen?<sup>8</sup> Bei der Übertragung von werthaltigen Funktionen und Wirtschaftsgütern sind diese vielfach marktkonform zu vergüten.
- Fallen ggf. Quellensteuern aufgrund von Zahlungsabflüssen in anderen Ländern an, die steuerlich nicht genutzt werden können?

<sup>7</sup> Jackstein, Das Verrechnungspreissystem von Procter & Gamble, in Raupach: *Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen*, S. 221 ff.

<sup>8</sup> Vgl. hierzu das Kapitel zur Funktionsverlagerung (Kapitel E).

- Des Weiteren sind die umsatzsteuerlichen Bedingungen und zollrechtlichen Aspekte zu prüfen.
- Es ist feststellbar, dass Finanzbehörden zunehmend aggressiv derartig steuerlich optimierte Geschäftsmodelle aufgreifen. Hier ist zu prüfen, ob es sinnvoll ist, neue Geschäftsmodelle vorab mit den jeweiligen Finanzverwaltungen abzustimmen.<sup>9</sup>
- In bestimmten gesellschaftsrechtlichen Strukturen und in Abhängigkeit der Qualifizierung der Geschäftstätigkeit im Prinzipalland, können trotzdem Hinzurechnungsbesteuerungen im Land der Anteilseigner anfallen.<sup>10</sup>

Im steuerlichen Umfeld ist zu beachten, dass die Finanzministerien zunehmend bestrebt sind, international steuerliche Aspekte, insbesondere auf dem Gebiet der Verrechnungspreise, detaillierter zu regeln (vgl. Abbildung A.4).

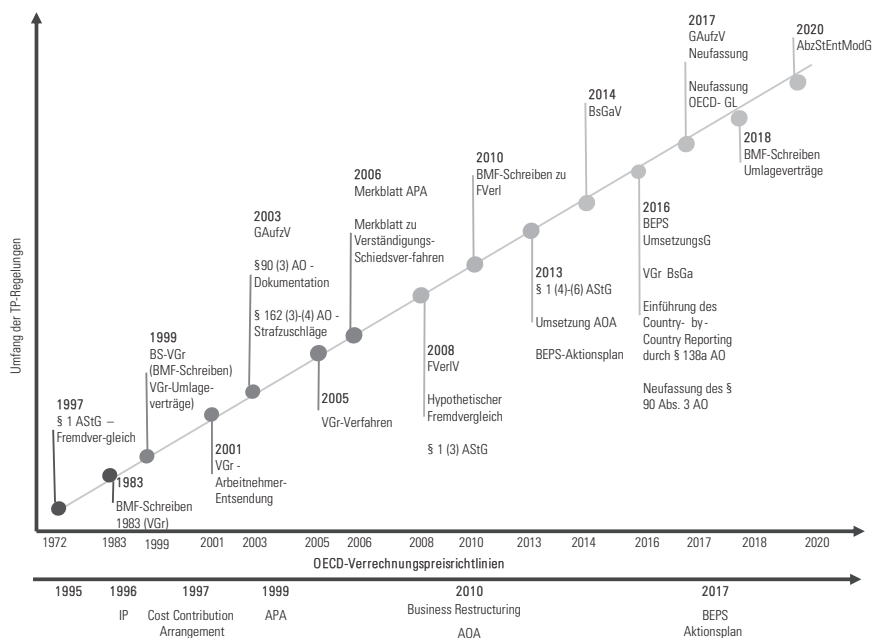


Abb. A.4: Verrechnungspreisregelungen in Deutschland

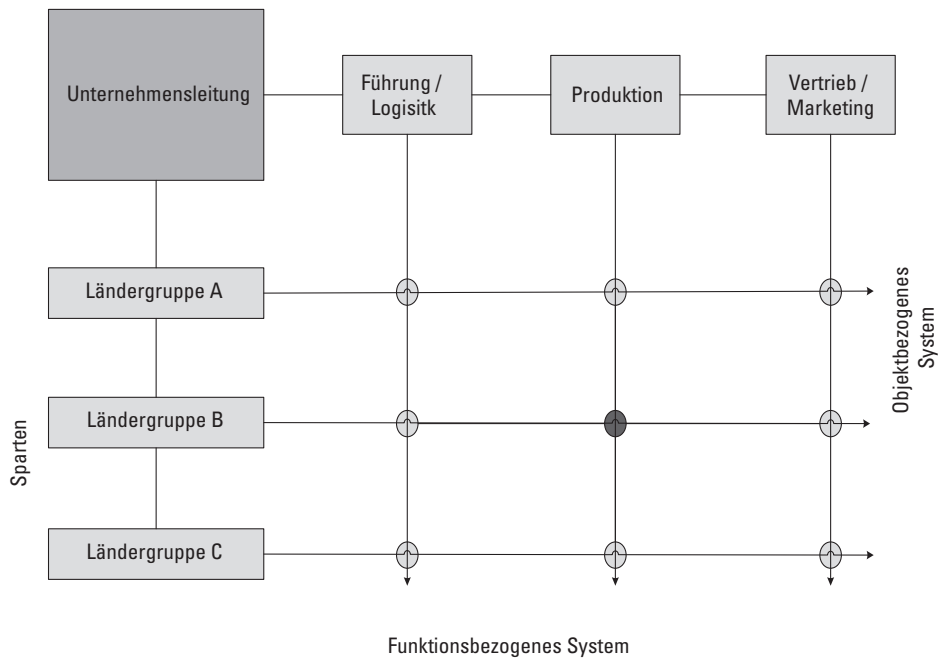
Des Weiteren ist festzustellen, dass – auch begründet durch die weltweiten Finanz- und Wirtschaftskrisen und die hiermit verbundenen Haushaltsdefizite – Finanzverwaltungen zunehmend aggressiv im Rahmen von Betriebsprüfungen Verrechnungspreissysteme aufgreifen. Das Korrekturvolumen hat bereits in Einzelfällen die Milliardenengrenze überschritten. Die Kunst des Handelns von heute ist es, das Verhalten der Finanzbehörden von morgen zu adaptieren. Mit anderen Worten: Die Betriebsprüfungen beginnen i. d. R. zeitversetzt von drei bis fünf Jahren nach

<sup>9</sup> Steuerlich werden diese Vorabverständigungsverfahren als sog. Advance Pricing Agreements (kurz APA) bezeichnet.

<sup>10</sup> In Deutschland sind hier die Vorschriften der §§ 7 ff. AStG zu beachten. Hiernach wird unterschieden zwischen aktiven (unschädlichen) und passiven (schädlichen) Geschäftstätigkeiten.

Realisierung des Tatbestandes. Die Betriebsprüfer wenden jedoch ihren Kenntnisstand und vielfach die Rechtslage zum Zeitpunkt der Betriebsprüfungen an. Somit ist zum Zeitpunkt der Realisierung steueroptimierender Instrumente sicherzustellen, dass der angestrebte Steuervorteil sich nicht in späteren Jahren zu einem höheren Steuernachteil umdreht.

Konzerne haben die Bedeutung der Verrechnungspreise sowohl hinsichtlich des Einflusses auf die konzerninterne Steuerung von Geschäftsprozessen, als auch im Hinblick auf die Konzernsteuerquote erkannt und entsprechend die Prioritäten innerhalb der Managementagenda angepasst (vgl. Abbildung A.5). Im Bereich des Managements von Steuern sind die Konzerne nach einer Untersuchung weitestgehend bereit, für die Zukunft zu investieren.



**Abb. A.5:** Prioritäten von steuerlichen Themen auf der Agenda des Managements; Quelle: In Anlehnung an Global Tax Monitor, Market research, Transfer pricing, year ending Q2 2012

### Leitsatz

Maßnahmen der Steueroptimierung sind hinsichtlich der Steuersicherheit zu prüfen. Gegebenenfalls sind Vorababstimmungen mit den betroffenen Finanzbehörden zu empfehlen. Des Weiteren ist der ermittelte Steuervorteil mit ggf. anfallenden operativen Konsequenzen und zusätzlich anfallenden Aufwendungen abzuwägen.

Die Einführung des CbCR dient der Transparenz der Konzernsteuerquote sowie der Offenlegung, in welchen Staaten welche Aktivitäten in welcher Höhe zu einer Besteuerung führen. Mit dem CbCR sowie dem geregelten Informationsaustausch zwischen Vertragsstaaten sollen aggressiven Steuervermeidungsmodellen entgegengetreten werden.

## 2.4 Cashflow als Entscheidungsparameter

Anteilseigner beurteilen den Erfolg ihres Konzerns i. d. R. anhand von zwei maßgeblichen Faktoren:

1. Dividendenpotenzial: kurzfristiger Rückfluss von Liquidität an die Anteilseigner auf der Grundlage des realisierten Jahresüberschusses.
2. Wertsteigerung des Unternehmenswertes: Grundlage der Beurteilung ist der Marktwert des unternehmerischen Eigenkapitals (»Shareholder Value«), d. h. der langfristigen Gewinnmaximierung.<sup>11</sup>

Werttreiber des Shareholder Value sind die langfristigen Zahlungsüberschüsse (Cashflow), die ein Konzern erzielt. Der Konzern-Cashflow wird i. d. R. ermittelt auf der Grundlage des Konzernjahresüberschusses und der Eliminierung von nicht-zahlungswirksamen Positionen in der Konzern-Gewinn- und Verlustrechnung. Bei der Position *Steuern vom Einkommen und Ertrag* in der Gewinn- und Verlustrechnung (kurz GuV) nach HGB<sup>12</sup> handelt es sich um einen Werttreiber, der sowohl zahlungswirksame als auch nicht-zahlungswirksame Elemente enthält. Bei den nicht zahlungswirksamen Faktoren handelt es sich i. d. R. um latente Steuern, die i. d. R. in späteren Perioden zu zahlungswirksamen Effekten führen. Der Unterschied zu allen GuV-Positionen oberhalb der Position *Steuern vom Einkommen und Ertrag*<sup>13</sup> ist, dass es sich bei der genannten Position um eine zahlungswirksame Größe handelt, der keine direkte Gegenleistung gegenübersteht.<sup>14</sup> Jedoch ist zu berücksichtigen, dass, wenn über die Optimierung von Konzernsteuerquoten gesprochen wird, vielfach eine unmittelbare oder mittelbare Beziehung zwischen den Einflussgrößen des operativen Ergebnisses (Ergebnis der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit) und den zu zahlenden Ertragsteuern besteht. In der Regel wird durch Beeinflussung bestimmter Aufwandspositionen einer einzelnen rechtlichen Einheit (Steuersubjekt) direkter Einfluss auf die steuerliche Bemessungsgrundlage genommen. Jedoch ist zu unterscheiden zwischen Steuern als Ausfluss der Gestaltung der operativen Geschäftstätigkeit und der Anwendung bestimmter steuerlicher Vorschriften. Beispiele hierfür sind die sog. Debt-Push-Down-Modelle, in denen durch Veränderung des Kapitalverhältnisses einer Gesellschaft das Finanzergebnis direkt verändert wird oder auch die Gestaltung von Verrechnungspreissystemen zur aktiven Steuerung des operativen Ergebnisses einer Konzerngesellschaft.

### Leitsatz

Steuern sind eine Zahlungsgröße, der keine direkte Gegenleistung gegenübersteht. Die Gestaltung der Steuerlast kann vielfach über die Ausnutzung bestimmter steuerlicher Vorschriften sowie der Strukturierung von Verrechnungspreissystemen gestaltet werden.

<sup>11</sup> Wöhe/Döring, S. 191.

<sup>12</sup> § 275 HGB.

<sup>13</sup> Positionen 1 bis 17 nach § 275 Abs. 2 und 3 HGB.

<sup>14</sup> § 3 Abs. 1 AO: »Steuern sind Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen ... «.

## 2.5 Steuerpolitik im Kontext einer sich verändernden Steuerwelt

Die Konzernsteuerquote eines Konzerns und die hiermit verbundenen Zahlungsverpflichtungen werden durch verschiedene Parameter beeinflusst.

### 2.5.1 Steuersatz

»Digitalkonzern X zahlt kaum Steuern«. Der Konzern beschäftigt mit die besten Entwickler und Designer und vermarktet seine Produkte weltweit erfolgreich. Doch zahlte der Konzern X im abgelaufenen Geschäftsjahr einen effektiven Steuersatz von 1,9 %. 70 % des Umsatzes realisierte X dabei außerhalb von den USA. Viele vorwiegend angloamerikanische, aber auch europäische Konzerne standen und stehen im Blickwinkel öffentlich geführter Diskussionen zu Steuervermeidungsstrategien von global agierenden Konzernen. Die aktive Gestaltung der Konzernsteuerquote basiert in den überwiegenden Fällen auf der Strukturierung und Vergütung von immateriellen Werten und Finanzierungen.<sup>15</sup> Die Politik und in der Folge die OECD kritisiert zunehmend die Steuerpolitik großer, vielfach digitaler Multikonzerne. »Diese Taktiken sind zwar streng genommen legal, beeinträchtigen aber die Steuergrundlage vieler Länder und gefährden die Stabilität des weltweiten Steuersystems«. Neben der steuerlichen Behandlung von immateriellen Wirtschaftsgütern stehen im Fokus der Kritik die steuerliche Strukturierung von Internethandel, digitale Geschäftsmodelle und Finanzinstrumente.<sup>16</sup> Die G-20-Länder haben auf ihrer Sitzung in Lima am 8.10.2015 basierend auf detailliert ausgearbeiteten Empfehlungen der OECD dem sog. BEPS-Aktionsplan (Based Erosion Profit Shifting) zugestimmt. Laut OECD wird die Umsetzung des Maßnahmenpaketes dazu führen, dass zukünftig der Ort, an dem steuerpflichtige Gewinne ausgewiesen werden, besser mit dem Ort übereinstimmt, an dem die tatsächliche Wirtschaftstätigkeit und Wertschöpfung stattgefunden hat. Dieser Plan sieht in 15 Aktionspunkten detaillierte Maßnahmen vor, die sowohl auf völkerrechtlicher Ebene (DBA-Framework) als auch auf nationalstaatlicher Ebene kurzfristig umzusetzen sind.<sup>17</sup> Die EU-Finanzminister haben die OECD-Maßnahmen bestätigt und sind dabei, eine Richtlinie zu verabschieden, die die Konzerne an einer sog. »hybriden Steuergestaltung« hindern soll. Diese Richtlinie soll wirksam werden für die Wirtschaftsjahre, die nach dem 1. Januar 2020 beginnen. Darüber hinaus hat die Europäische Kommission eine sog. schwarze Liste an Steueroasen veröffentlicht. Die möglichen Maßnahmen gegen die endgültig als Steueroasen identifizierten Staaten sind noch nicht final festgelegt.<sup>18</sup>

Des Weiteren wird die Zuordnung der Besteuerungsrechte für die Gewinne einer zunehmend digitalisierten Wirtschaft als weitere große Herausforderung des internationalen Steuerrechts angesehen. Die OECD arbeitet seit 2019 unter den Bezeichnungen

15 Beispielsweise »Apple zahlt kaum Steuern«, *Welt kompakt* vom 6.11.2012, S. 23; [www.sueddeutsche.de](http://www.sueddeutsche.de), 5.11.2012.

16 »OECD kritisiert Steuerschlupflöcher für Konzerne«, *FAZ* Nr. 38 vom 14.2.2013, S. 11.

17 Benz/Böhmer, *DB* 2015, S. 2541 f.

18 *FAZ* Nr. 45 vom 22.2.2017, S. 20.

Pillar One und Pillar Two an einer anteiligen Zuordnung von Besteuerungsrechten zu den Marktstaaten sowie der Einführung einer globalen Mindestbesteuerung. Aus Verrechnungspreissicht ist insbesondere Pillar One im Fokus der öffentlichen Auseinandersetzung. Dieser Ansatz sieht im Gegensatz zu der herkömmlichen Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes vor, dass jenen Staaten, in denen Umsätze unabhängig von einer physischen Präsenz realisiert werden, ein bestimmter Anteil an Gewinn in Abhängigkeit von Bedingungen vorab zugeordnet wird. Bei einem Treffen des Inclusive Framework on BEPS von OECD und G20 am 08.10./09.10.2020 wurde zwar der Wille bekräftigt, die steuerlichen Herausforderungen der digitalen Wirtschaft zu bewältigen. Allerdings wurde die bislang für das Jahr 2020 noch geplante, politische Einigung auf Mitte 2021 verschoben.

Die Länder stehen im Steuerwettbewerb und in der öffentlichen Diskussion wird dieser meistens über den Nominalsteuersatz ausgetragen. Der Nominalsteuersatz wird jedoch wiederum beeinflusst durch die Staats- und Finanzsysteme der jeweiligen Länder.

Als Folge der Umsetzung des OECD-BEPS-Aktionsplanes, der zunehmenden Forderung nach Transparenz in Steuerfragen sowie dem zunehmenden Protektionismus in wichtigen Industrieländern, wie z. B. Großbritannien und den USA, wird eine neue Stufe des Steuerwettbewerbs eingeläutet. Wolfgang Schön, Direktor des Max-Planck-Instituts für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen warnt vor Illusionen. Man schaue nicht länger nur, wo Lizenzeinnahmen versteuert würden und wie sich Unternehmen grenzüberschreitend finanzieren.<sup>19</sup> Es geht um umfassende Unternehmenssteuerreformen. In den USA wurde eine Steuerreform mit Wirkung vom 1. Januar 2018 implementiert, die zum einen eine erhebliche Senkung des Unternehmenssteuersatzes auf 21 % vorsieht, aber zum anderen Cash-Abflüsse ins Ausland mit einer zusätzlichen Besteuerung benachteiligt. Die Schweiz hat im Kontext dieses Steuerwettbewerbes für Erträge aus Patenten und ähnlichen Rechten eine Reduzierung des Steuersatzes von 90 % vorgenommen. Aufwendungen für Forschung und Entwicklung, die im Inland entstehen, sind bis zu 150 % steuerlich abzugsfähig. Des Weiteren wird auf jenen Teil des Eigenkapitals, den ein Unternehmen längerfristig nicht für die Betriebsführung braucht, ein steuerlich abzugsfähiger, kalkulatorischer Zins berechnet.<sup>20</sup> Mit diesen Maßnahmen will die Schweiz attraktiv werden als Standort für Forschungs- und Entwicklungsprojekte und für Holdingstrukturen. Polen hat im Gegensatz hierzu mit der Steuerreform, die ab dem 1.1.2018 wirksam geworden ist, eine Beschränkung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von konzerninternen Dienstleistungsverrechnungen als Betriebsausgaben eingeführt.

In Deutschland wird hier maßgeblich unterschieden zwischen der Einkommensteuer/Körperschaftsteuer auf der einen Seite und der Gewerbesteuer auf der anderen Seite. In Abhängigkeit von der Gemeinde variiert der Gewerbesteuerhebesatz zwischen 200 % und ca. 500 %. Das heißt, bei Kapitalgesellschaften kann in Abhängigkeit

<sup>19</sup> FAZ Nr. 29 vom 3.2.2017, S. 15.

<sup>20</sup> FAZ Nr. 31 vom 6.2.2017, S. 15.

vom Standort der Steuerpflicht bei einem Körperschaftsteuersatz von 15% und dem Solidaritätszuschlag von 5,5% der effektive Steuersatz zwischen 24,9% und 35,25% betragen. In der Schweiz wird ebenfalls zwischen einem staatlichen und einem kantonalen Steuersatz unterschieden. Im Gegensatz zu Deutschland hat hier der Steuerpflichtige die Möglichkeit, mit der jeweiligen Steuerbehörde den Steuersatz zu verhandeln. In anderen Ländern, wie z. B. in Großbritannien oder Italien, erheben die Steuerbehörden in Ergänzung zur Ertragsteuer auch bei Körperschaften spezifizierte Substanz- oder gewinnunabhängige Steuern. Des Weiteren kann beobachtet werden, dass der globale Steuerwettbewerb sich zunehmend auf die Gewährung von spezifischen Incentives konzentriert. Im Fokus stehen sog. IP- und Finanzierungsboxen, d. h. die spezifischen funktionsbezogenen Erträge werden entweder steuerfrei oder steuerermäßigt gestellt. Diese Incentive-Systeme stehen zunehmend in der öffentlichen Kritik und führen zu sog. Anti-Steuervermeidungsregelungen in den jeweiligen Partnerstaaten. In diesem Kontext hat Deutschland ein entsprechendes Gesetz gegen schädliche Steuerpraktiken im Zusammenhang mit Rechteüberlassungen eingeführt (§ 4j EStG), wonach Aufwendungen für Rechteüberlassungen an nahestehende Personen nicht mehr oder nur noch zum Teil abziehbar sind. Voraussetzung für das Abzugsverbot ist, dass die entsprechenden Einnahmen beim Empfänger aufgrund eines als schädlich eingestuften Präferenzregimes (u. a. »Lizenzbox«) nicht oder nur niedrig besteuert werden.<sup>21</sup> Die OECD stellt auf der eigenen Webseite eine Übersicht über die derzeit geltenden Nominal- und Effektiv-Steuersätze aller OECD-Staaten bereit.<sup>22</sup>

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass in Ergänzung zur nationalstaatlichen Umsetzung des OECD-BEPS-Aktionsplanes die meisten Staaten neben der Steuersatzpolitik weitere steuerliche Maßnahmen ergreifen, um steuerliche Investitionen insbesondere im Forschungs- und Entwicklungsbereich zu fördern oder die Niedrigbesteuerung dieser zu verhindern.

### 2.5.2 Bemessungsgrundlage

Bei der Ermittlung des zu versteuernden Gewinns gibt es erhebliche Unterschiede zwischen den Ländern. Nach deutschem Steuerrecht wird unterschieden zwischen steuerlich abzugsfähigen und nicht abzugsfähigen Aufwendungen. Des Weiteren sind für gewerbesteuerliche Zwecke die Vorschriften zu Hinzurechnungen bzw. Kürzungen bei der Ermittlung des Gewinns zu berücksichtigen. So werden beispielsweise nach § 8 GewStG Teile von Miet- und Pachtzinsen als auch von Lizenzausgaben der gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage hinzugerechnet. Auch zu berücksichtigen sind steuerliche Vorschriften, die inländische Verlustvorträge, -rückträge oder auch -verrechnungen zulassen. In anderen Ländern wird häufig die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Steuerlast zur steuerlichen Förderung von bestimmten

21 [www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/anti-lizenzbox-gesetz-bmf-veroeffentlicht-referentenentwurf.html](http://www.deloitte-tax-news.de/steuern/internationales-steuerrecht/anti-lizenzbox-gesetz-bmf-veroeffentlicht-referentenentwurf.html).

22 [www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/oecdtaxdatabase.html](http://www.oecd.org/tax/taxpolicyanalysis/oecdtaxdatabase.html).

geschäftlichen Aktivitäten verwendet. So kann z. B. in Ungarn der Steuerpflichtige Forschungs- und Entwicklungsausgaben bei der Erfüllung bestimmter Bedingungen doppelt von der Bemessungsgrundlage abziehen. Innerhalb der EU gibt es hierzu spezifische Bestrebungen, die steuerliche Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (Common Consolidated Corporate EU Tax Base – kurz CCCTB) zu harmonisieren.<sup>23</sup>

### 2.5.3 Steuerliche Förderungen

In Abhängigkeit vom Land, der Geschäftstätigkeit an sich (z. B. Land- und Forstwirtschaft), der Größe des Betriebs (z. B. Erleichterungen für Kleinbetriebe) oder der Ausprägung der rechtlichen Einheit (z. B. Personengesellschaften, Betriebsstätten) werden steuerliche Förderungen oder Sonderregelungen gewährt, die entweder spezifisch darauf abstellen, die Steuerlast zu senken, oder eine Verschiebung der Besteuerung bewirken. Als Beispiel ist nach deutschem Steuerrecht die Möglichkeit der Bildung eines steuerlichen Ausgleichspostens bei der Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens zwischen Stammhaus und Betriebsstätte innerhalb der EU zu nennen.<sup>24</sup> Darüber hinaus war es in verschiedenen Ländern vielfach Praxis, als Investitionsanreiz unilaterale verbindliche Zusagen für steuerliche Gestaltungen zu geben. Diese Zusagen sind ebenfalls Gegenstand des OECD-Aktionsplans und in Zukunft im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation offenzulegen.<sup>25</sup>

### 2.5.4 Steuersystem

Steuersysteme sind häufig auf bestimmte Investitionsanlässe ausgerichtet. Hier sind insbesondere Länder wie Dänemark oder Luxemburg zu nennen, die spezielle Holding-Regimes anbieten, oder auch Österreich, wo unter bestimmten Bedingungen eine grenzüberschreitende Gruppenbesteuerung möglich ist. Des Weiteren ist im Kontext von Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Ländern zu analysieren, in welcher Form im Ausland erhobene Steuern, wie z. B. Quellensteuer nach nationalem Recht, verrechnet werden können (Freistellungs-, Anrechnungsmethode). Steuersysteme sind jedoch gleichermaßen, wie bereits erwähnt, zunehmend geprägt von der Beschränkung der Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben bzw. der steuerlichen Vergünstigung von bestimmten Ertragsarten.

### 2.5.5 Steuerumfeld

Es ist zu beobachten, dass Finanzverwaltungen sehr unterschiedlich Verrechnungspreise prüfen. Eine Klassifizierung der Länder kann wie folgt vorgenommen werden:

- »Kundenorientiert«: In Abhängigkeit der Materialität der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen werden Verrechnungspreise auf einer Verplausibilisierungssystematik im Rahmen der Prüfung der Steuererklärung geprüft, wie z. B. die Schweiz oder Singapur.

<sup>23</sup> Renz, Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage in der EU (CCCTB), in *Transfer Pricing Perspective Deutschland*, Jahrbuch 2009/2010, PwC, S. 45.

<sup>24</sup> § 4g EStG.

<sup>25</sup> [www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf](http://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf), Tz.18 bis 21 des Berichts.



- »*Formalistisch*«: Die Prüfung von Verrechnungspreisen wird mehr formalistisch durchgeführt, d. h. die wörtliche Auslegung von gesetzlichen Regelungen sowie die den Verrechnungspreisen zugrunde gelegten Verträge stellen die Grundlage für die Betriebsprüfung dar; beispielhafte Länder sind Polen, Frankreich, Portugal, Japan, Kanada und Russland.
- »*Wirtschaftlich, pragmatisch*«: Die Betriebsprüfer legen den Schwerpunkt ihrer Prüfung auf die wirtschaftlichen Gegebenheiten und interpretieren Verrechnungspreise als Ausfluss der Konzernstrategie und der hiermit verbundenen Umsetzung. In dieser Rubrik zu nennen sind Großbritannien, die USA, die skandinavischen Länder, und partiell auch Deutschland und Österreich.
- »*Cashorientiert*«: Sowohl Entwicklungsländer als auch sich stark entwickelnde Länder wie die BRIC-Staaten<sup>26</sup> analysieren Verrechnungspreissysteme von dem Aspekt des Devisenabflusses aus. Vielfach bedürfen bestimmte Transaktionen vorab der Genehmigung der Zentralbank oder anderer staatlicher Behörden.
- »*Weniger entwickelt*«: Hierbei handelt es sich um Länder, in denen Verrechnungspreise nicht explizit gesetzlich verankert sind, bzw. in denen die Finanzverwaltungen noch keine detaillierten Richtlinien implementiert haben.
- »*Aggressiv*«: Insbesondere in Ländern mit hohen Haushaltsdefiziten kann beobachtet werden, dass die Gesetzgeber protektionistische Verrechnungspreisregelungen gesetzlich verankern und die Finanzverwaltungen das Prüfungsgebiet Verrechnungspreise aggressiv aufgreifen. Häufig werden in diesen Ländern Verrechnungspreise auch unter dem Gesichtspunkt der Begründung von Betriebsstätten geprüft. In Europa ist hier beispielhaft Italien zu nennen, in Asien insbesondere China, Korea und Indien.

Das Steuerumfeld bestimmt die Sicherheit der prognostizierten Steuerlast. Je aggressiver eine Steuerverwaltung an das Steuergebiet Verrechnungspreise herangeht, umso unsicherer ist die effektive Steuerquote.

In Abbildung A.6 wird die Steuerquote in Abhängigkeit vom Steuerumfeld anhand eines Beispiels dargestellt. In der Matrix wird ebenfalls die Gestaltbarkeit der Steuerquote anhand der »Portabilität« von steuerlichem Einkommen analysiert.

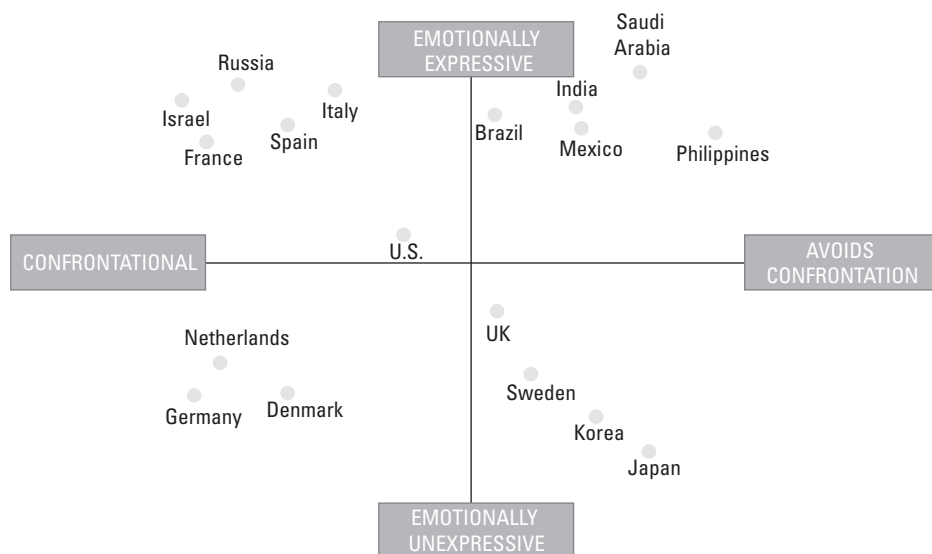
#### Leitsatz

Der Steuersatz alleine bestimmt nicht die effektive Steuerbelastung. Vielmehr beeinflussen sowohl nationale Sonderregelungen als auch das Steuerklima die tatsächliche Steuerbelastung der Konzerne.

## 2.6 Zusammenhang zwischen operativem Ergebnis und Steuerlast

Wie bereits dargestellt, ist die Geschäftstätigkeit der meisten Konzerne geprägt von grenzüberschreitenden Wertschöpfungsketten. In diesem Zusammenhang ist zu unterscheiden, in welchem Land welche Funktion ausgeübt wird und welche Einheit im

<sup>26</sup> Brasilien, Russland, Indien, China.



**Abb. A.6:** Internationales Steuerumfeld; Quelle: Valeria Cardillo Piccolino, <https://www.linkedin.com/pulse/cross-cultural-conflict-use-anthropologists-map-cardillo-piccolino>

Konzern die ausgeübte Funktion steuert und die hiermit verbundenen Risiken trägt sowie der Digitalisierungsgrad der Wertschöpfungskette. So ist es denkbar, dass ein Produzent von Produkten als Veredler/Lohnfertiger auftritt, als verlängerte Werkbank mit einem eigenen Investitionsrisiko oder als Vollproduzent. Vergleichbar kann eine Vertriebseinheit als Agent (»im fremden Namen und auf fremde Rechnung«) oder als Eigenhändler (»im eigenen Namen und auf eigene Rechnung«) seine Geschäftstätigkeit durchführen (vgl. auch Abbildung A.7). Zunehmend von Relevanz werden jedoch auch realisierte Endkunden-Umsätze in den Marktstaaten ohne physische Präsenz.

Mit der Strukturierung der Geschäftstätigkeit ergeben sich unmittelbare Konsequenzen auf die Erfolgsrechnung der rechtlichen Einheit. Im Falle eines konzern eigenen Agenten hat dieser keine Außenumsätze, sondern nur konzerninterne Umsätze für die Vergütung seiner Leistung. Die Höhe und Stabilität des Gewinns der leistungserbringenden Einheit richtet sich somit an der Wertigkeit der Funktion, der übernommenen Risiken und der für die Durchführung der Geschäftstätigkeit notwendigen Wirtschaftsgüter aus. Des Weiteren ist aber auch von Bedeutung, in welcher Einheit Funktionen und Wirtschaftsgüter angesiedelt werden. Je abstrakter die Geschäftstätigkeit und umso mehr der Rückgriff weniger auf materielle, sondern vielmehr immaterielle Wirtschaftsgüter erfolgt, umso disponibler ist die Zuordnung (vgl. Abbildung A.8).

Ein namhafter Konsumgüterkonzern verkaufte beispielsweise seinen Markennamen von einer konzerninternen Einheit auf Cayman Island an eine konzerninterne Gesellschaft in den Niederlanden. Der Verkaufspreis belief sich auf 12 Mrd. €. Die Finanzierung erfolgte in Höhe von 8,4 Mrd. € mit konzerninternen Darlehen und

	Vollproduzent	Verlängerte Werkbank	Eigenhändler	Vertriebsagent
<i>Umsatzerlöse</i>				
gegenüber fremden Dritten	X		X	
gegenüber verbundenen Unternehmen	X	X		
Provisionserlöse				X
<i>Bestandsveränderung</i>				
RHB-Stoffe	X	X		
Unfertige Erzeugnisse	X	(X)		
Fertigerzeugnisse	X		X	
<i>Wareneinsatz</i>				
von fremden Dritten	X	X		
von verbundenen Unternehmen	X	X	X	
Personalaufwand	X	X	X	X
Abschreibungen				
auf immaterielle Wirtschaftsgüter	X			
Wirtschaftsgüter des immateriellen Anlagevermögens	X	X	(X)	
Vertriebsaufwendungen	(X)		X	X
Materialaufwendungen	(X)		X	(X)
Sonstige Aufwendungen	X	X	X	X
= Operatives Ergebnis	X	X	X	X

Abb. A.7: Einfluss von Verrechnungspreisen auf die Erfolgsrechnung

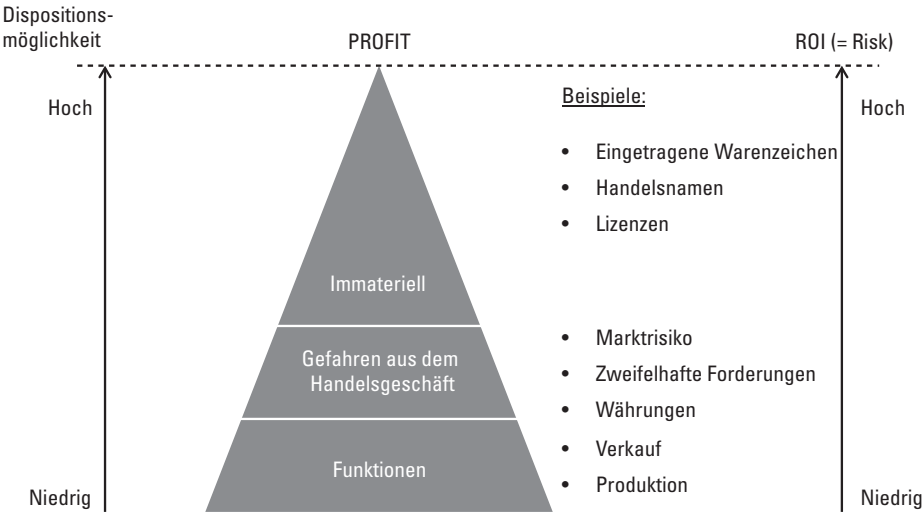


Abb. A.8: Disposition von Funktionen und Wirtschaftsgütern

in Höhe von 3,6 Mrd. € mit Eigenkapital. Grund für die Übertragung innerhalb des Konzerns war »die Unternehmensstruktur zu stärken und zu vereinfachen«. Des Weiteren wurde eine steuerlich induzierte Finanzierungsstruktur implementiert, die gleichermaßen unmittelbaren Einfluss auf die Konzernsteuerquote hat.

Vielfach werden auch Finanzierungseinheiten genutzt, um Einfluss auf die Konzernsteuerquote zu nehmen. Dies kann erfolgen, indem Finanzierungsleistungen unter Anwendung von nationalem Steuerrecht und den bilateral abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen derart strukturiert werden, dass die Finanzierungsleistungen nicht besteuert werden (sog. double-dip-Effekte). Häufig werden in diesen Fällen im Land der ausleihenden Partei die Finanzierungseinnahmen als steuerfreie Dividenden klassifiziert und im Land der finanzierenden Einheit die Zinsausgaben als steuerfreie Ausgaben zugelassen oder ein doppelter Betriebsausgabenabzug in beiden Vertragsstaaten gewährt. Gleichermaßen bieten eine zunehmende Anzahl an Ländern spezielle steuerliche Sonderbehandlungen von immateriellen Wirtschaftsgütern und Finanzierungsleistungen an, die zur Reduzierung der Konzernsteuerquoten führen.

Diesen sog. aggressiven Steuerstrukturen ist die OECD mit dem BEPS Aktionsplan entgegengetreten. Hiernach soll, wie bereits dargelegt, das steuerliche Einkommen an dem Ort der Besteuerung unterliegen, an dem die wirtschaftlichen Aktivitäten stattfinden. Um dies sicherzustellen, sind die Vertragsstaaten verpflichtet, über den geregelten Informationsaustausch zwischen den Staaten alle notwendigen Daten zur Verfügung zu stellen. Insofern sind die Konzerne angehalten, steuerliche Strukturen unmittelbar an die Substanz der wirtschaftlichen Aktivitäten zu binden.

#### **Leitsatz**

Über die Strukturierung von Wertschöpfungsketten kann unmittelbar Einfluss auf die Konzernsteuerquote genommen werden. Die steuerliche Akzeptanz der Strukturen ist jedoch unmittelbar an die Substanz der wirtschaftlichen Aktivität gebunden.

## **2.7 Einfluss von konzerninternen Geschäftsmodellen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens**

Die Verrechnung von Lieferungen und Leistungen hat unmittelbaren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der einzelnen Konzerngesellschaften und des Gesamtkonzerns. Bei den meisten konzerninternen Transaktionen werden konzerninterne Effekte im Rahmen der Konsolidierung eliminiert. Es gibt jedoch auch Fallgestaltungen, die zu Auswirkungen auf das Konzernergebnis führen können. Ein Beispiel hierfür sind konzerninterne Umlagesysteme im Forschungs- und Entwicklungsbereich, deren Gegenstand für Zwecke des Konzernabschlusses vielfach als immaterielle Vermögensgegenstände aktiviert und über die wirtschaftliche

Nutzungsdauer abgeschrieben werden müssen. Gleichmaßen haben steuerliche Abzugsbeschränkungen, wie z. B. bei der Abschreibung auf Goodwill oder bei konzernintern übertragenem IP unmittelbar Auswirkungen auf das Konzernergebnis.

Weitergehende Auswirkungen haben konzerninterne Verrechnungssysteme von Lieferungen und Leistungen auf den Jahresabschluss der einzelnen rechtlichen Einheit.

### 2.7.1 Vermögenslage

Sowohl bei der Zuordnung von immateriellen Werten als auch bei Leasingvereinbarungen im Konzern kommt es vielfach zum Auseinanderfallen des rechtlichen Eigentums und der wirtschaftlichen Ertragsberechtigung. Dies kann zum einen zu der Fragestellung führen, welche Konzerngesellschaft die Aktivierung des Wirtschaftsgutes vorzunehmen hat. Der Buchwert von immateriellen Vermögensgegenständen als auch der Wert von Finanzanlagen ist im Rahmen des Jahresabschlusses auf die Wertigkeit zu prüfen. Insbesondere in den Fällen, in denen der Ertragswert dieser Vermögensgegenstände maßgeblich von konzerninternen Geschäftsbeziehungen abhängt, können Veränderungen des Geschäftsmodells zu unmittelbaren Folgen auf den Wertansatz führen.

Zum anderen geht es auch um die Ertragsberechtigung aus der Verwertung des zu betrachtenden Wirtschaftsgutes. Die OECD hat hierzu im Rahmen des sog. BEPS-Aktionsplanes entsprechende Leitlinien hinsichtlich der Verrechnungspreisbestimmung für Transaktionen mit immateriellen Werten erarbeitet, die im Kapitel VI der OECD-Richtlinien 2017 zu Verrechnungspreisen übernommen worden sind. Hiernach verwendet die OECD eine sehr viel weitere Definition zu immateriellen Werten als es die handelsrechtlichen Vorschriften wiedergeben. Die vertraglichen Vereinbarungen zwischen den nahestehenden Personen sind entsprechend der zitierten Richtlinie lediglich der Ausgangspunkt der Verrechnungspreisanalyse und können seitens der Finanzbehörden bei Nichtübereinstimmung mit den wirtschaftlichen Tatbeständen ignoriert werden. Als Ausfluss dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise ist die Ertragsberechtigung der beteiligten Konzerneinheiten aus der Verwertung der immateriellen Werte zu bestimmen, d. h. die Erträge sind entsprechend der Wertbeiträge und den übernommenen Risiken zwischen den beteiligten, nahestehenden Personen aufzuteilen. Als wertbeitragende Funktionen werden insbesondere die Entwicklung, die Verbesserung, der Erhalt, der Schutz und die Vermarktung der immateriellen Werte genannt.<sup>27</sup> Somit implizieren die neuen OECD-Richtlinien, dass dem rechtlichen Eigentümer der immateriellen Werte nicht automatisch die Erträge aus der Verwertung dieser zustehen. In der Folge kann dies zu erheblichen Verzerrungen und Unterschieden zwischen der handelsrechtlichen und steuerrechtlichen Erfassung der Vermögenspositionen führen.

27 Vgl. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Action 8-10 – 2015 Final Reports, Revisions to Chapter I Tz. 1.36 ff., Revisions to Chapter VI, Tz. 6.32, 6.50.

**Beispiel 1**

Unternehmen A ist zu 100 % beteiligt am Unternehmen B. Der Beteiligungswert hat sich aus einer Akquisition ergeben und basiert auf einer Planrechnung mit einem Planungshorizont von 15 Jahren. Das Unternehmen B ist eine Produktionseinheit, die innerhalb des Konzerns ihre Produkte auf der Grundlage eines vom Marktpreis abgeleiteten Verrechnungspreises gegenüber der Konzerneinheit C verrechnet. An dem Konzernunternehmen C ist A nicht direkt beteiligt. Auf der Grundlage der Verrechnungen für die Produktlieferungen weist das Unternehmen B einen operativen Gewinn von durchschnittlich 100 GE aus. Nun wird im Folgejahr die Produktionseinheit in eine verlängerte Werkbank umgewandelt, mit der Folge, dass die Produktlieferungen auf der Grundlage einer kostenorientierten Methode verrechnet werden. Unternehmen B realisiert nun ein operatives Ergebnis von 50 GE. Der gesunkene Ertragswert kann im Rahmen eines sog. »Impairment tests« ggf. dazu führen, dass der bilanzierte Beteiligungswert am Unternehmen B bei A außerordentlich wertberichtigt werden muss.

**Beispiel 2**

Das zweite Beispiel bezieht sich auf immaterielle Wirtschaftsgüter. Konzernunternehmen A hat die Marke »Bärchen« von einem fremden Dritten zu einem Kaufpreis von 100 GE erworben und ist rechtlicher Inhaber dieser Marke. A hat die Marke »Bärchen« als immateriellen Vermögensgegenstand im Jahresabschluss bilanziert und schreibt diese über die gewöhnliche Nutzungsdauer von 15 Jahre ab. A überlässt Konzernunternehmen B die Marke zur Nutzung und erhebt eine Lizenz für diese Nutzung an B. B führt die entscheidenden Funktionen hinsichtlich Weiterentwicklung, Design und Kontrolle der Marke durch. Für steuerliche Zwecke steht nun B – abweichend zu den vertraglichen Vereinbarungen – aufgrund der ausgeübten Leitungs- und Kontrollfunktionen der wesentliche Anteil der Erträge aus der Verwertung der Marke »Bärchen« zu. Somit realisiert A für steuerliche Zwecke weniger Lizenzentnahmen und muss ggf. entsprechend den steuerlichen Bilanzierungsgrundsätzen den Markenwert abwerten.

Des Weiteren wurde in vielen Fachbeiträgen die bilanzielle Behandlung von Unternehmenssoftware wie z. B. SAP/S4 Hana diskutiert. Auch hier ist zu prüfen, wie Kauf, Eigenentwicklungs- und Anpassungsmaßnahmen bilanziell abgebildet werden müssen, welche Konzerneinheiten einen Nutzen aus der Anwendung dieser Softwarepakete ziehen und wie die hiermit verbundenen Aufwendungen zu verrechnen sind.

Ein weiteres Beispiel ist die bilanzielle und steuerliche Behandlung von konzerninternen Verrechnungskonten. In Abhängigkeit der Verrechnungs- und Ausgleichsmechanismen werden diese seitens der Finanzverwaltung zunehmend als (kurzfristige) Darlehen unqualifiziert.<sup>28</sup>

<sup>28</sup> BMF-Schreiben vom 29.3.2011 (BMF-Schreiben zu Teilwertabschreibungen), Tz. 5.2.

Die zunehmenden Unterschiede zwischen Handels- und Steuerbilanz führen zur Notwendigkeit der Bildung von aktiven oder passiven steuerlichen Ausgleichsposten (latente Steuern).

### 2.7.2 Finanzlage

Die Finanzlage einer Konzerngesellschaft wird sehr stark von der Eigenkapitalausstattung und der Fremdfinanzierung geprägt. Bei der Fremdfinanzierung ist zu unterscheiden zwischen Finanzierungsverhältnissen mit Dritten und konzerninternen Finanzierungsleistungen mit den entsprechenden Fristigkeiten. Über Refinanzierungsinstrumente wie Factoring oder Cash-Pooling-Systeme kann Einfluss genommen werden sowohl auf den bilanziellen Ausweis als auch auf die Finanzlage. Des Weiteren ist im Rahmen von Finanzierungsverhältnissen zu prüfen, welche Sicherheiten gegeben bzw. zur Verfügung gestellt worden sind, die Vergütung dieser, mögliche Haftungsverhältnisse und wie diese in den Anhangangaben darzustellen sind.

Über Verrechnungspreissysteme kann gleichermaßen der Cashflow im Konzern aktiv gesteuert werden. Vielfach ist das Bestreben der Konzerne, über die Cash-Positionen in jenen rechtlichen Einheiten zu verfügen, die die Finanzverpflichtungen gegenüber den Fremdkapitalgebern zu erfüllen haben bzw. wo die maßgeblichen Investitionstätigkeiten geplant sind. Im Grundsatz gilt das Prinzip, umso zentraler die Ausprägung eines Verrechnungspreissystems (Prinzipalmodelle, Entrepreneurmodelle), desto mehr die Ansammlung der Cash-Positionen bei den rechtlichen Einheiten, bei denen die Residualgewinne realisiert werden. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass bei dezentralen Entrepreneuren die Cash-Positionen dort verbleiben.

In Abhängigkeit der Transaktionsarten (Waren- und Dienstleistungsströme) und den hiermit verbundenen Zahlungsströmen können Quellensteuern auf Dividendenausüttungen vermieden werden.

### 2.7.3 Ertragslage

In Abhängigkeit der Ausgestaltung von konzerninternen Geschäftsmodellen stellen sich Gewinn- und Verlustrechnungen ganz unterschiedlich dar.

Insbesondere in Abhängigkeit von dem Funktions- und Risikoprofil der Gesellschaften stellt sich die Ertragsentwicklung sehr unterschiedlich dar. Die Finanzverwaltung unterscheidet hier drei Kategorien an Unternehmen<sup>29</sup>:

1. *Routineunternehmen*: Unternehmen, die lediglich Routinefunktionen ausüben (beispielsweise konzerninterne Dienstleistungen oder einfache Vertriebstätigkeiten), nur in geringem Umfang (immaterielle) Wirtschaftsgüter einsetzen und nur geringe Risiken tragen.

<sup>29</sup> BMF-Schreiben vom 12.4.2005 (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren), Tz. 3.4.10.2.

2. *Entrepreneure*: Unternehmen, die zur Durchführung von Geschäften über wesentliche materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter verfügen, die für den Unternehmenserfolg entscheidende Funktionen ausüben und die wesentlichen Risiken aus dem Geschäft übernehmen.
3. *Hybrid-Unternehmen*: Hierbei handelt es sich um Unternehmen, die unter Berücksichtigung der von ihnen ausgeübten Funktionen und der eingesetzten Wirtschaftsgüter und übernommenen Risiken, weder als Routineunternehmen noch als Entrepreneure anzusehen sind.

In den Abbildungen A.9 und A.10 wird sowohl in einer Mehrjahresbetrachtung die Ertragssituation in Abhängigkeit der Unternehmenscharakterisierung dargestellt, als auch, wie der Ertrag sich idealtypisch im Konzern verteilt.

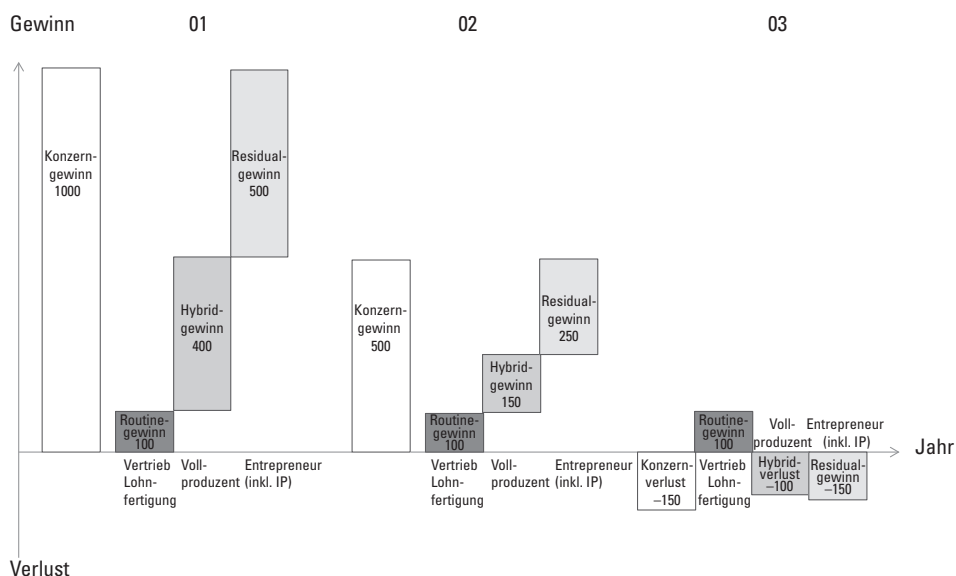


Abb. A.9: Gewinnverteilung im Konzern in Abhängigkeit von der Funktions- und Risikoverteilung

Eine zunehmende Rolle in der Verrechnungspreisanalyse gewinnt die Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung (vgl. § 275 HGB). Während das Gesamtkostenverfahren eine detaillierte Analyse der Aufwandsverursachung zulässt, ermöglicht das Umsatzkostenverfahren eine mehr funktionale Betrachtungsweise. In Abhängigkeit von der Inanspruchnahme von Erleichterungsvorschriften sind jedoch im Anhang des Konzern-/Jahresabschlusses entsprechende Erläuterungen zu den Positionen der Gewinn- und Verlustrechnung zu machen. Insbesondere bei der Optierung zum Umsatzkostenverfahren sind die Konzerne bzw. die rechtlichen Einheiten verpflichtet, detaillierte Angaben zu den einzelnen Aufwandsarten (u. a. Forschungs- und Entwicklungsaufwendungen, Materialaufwendungen, Personalaufwendungen) zu machen.

In den folgenden Kapiteln wird hierauf noch näher eingegangen.



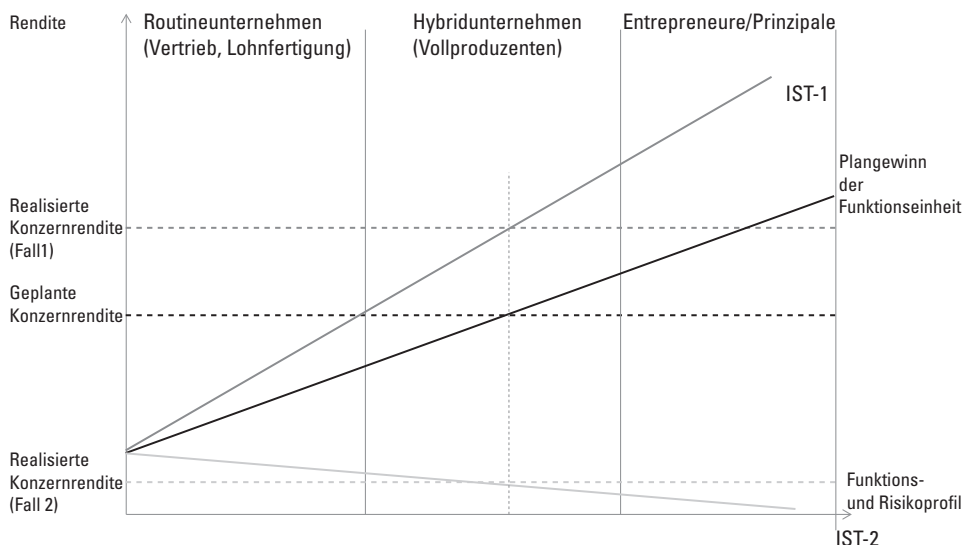


Abb. A.10: Ertragssituation in Abhängigkeit von der Unternehmenscharakterisierung

### Leitsatz

Die Steuerpolitik und insbesondere die Strukturierung von konzerninternen Wertschöpfungsketten hat unmittelbaren Einfluss auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Konzernen und ihre rechtlichen Einheiten. Mit der Umsetzung des OECD-BEPS-Aktionsplans werden die Unterschiede zwischen der steuerlichen und der handelsrechtlichen Behandlung von Vermögenspositionen, insbesondere bei immateriellen Vermögenswerten zunehmen. Das Rechnungswesen ist zwingend in die Beurteilung einzubeziehen.

### 3. Divergierende Ziele von konzerninternen Reportingsystemen

Für die Kontrolle der Zielerreichung werden in den Konzernen Financial Reportingsysteme implementiert, um den Erfolg sowohl für interne Adressaten (Geschäftsführung, Aufsichtsrat) als auch für externe Adressaten (z. B. Anteilseigner, Lieferanten, Arbeitnehmer, Finanzbehörden) messbar zu machen. In diesem Zusammenhang wird zwischen drei Arten von Systemen unterschieden:

1. *Management-Accounts*: Es handelt sich hierbei um Steuerungssysteme, die auf die Planung ausgerichtet sind, d. h. auf die Auswahl und Bewertung betrieblicher Handlungsalternativen sowie die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit von Wertschöpfungsketten. Das Management ist in der Lage, die verschiedenen Erfolgsfaktoren zu analysieren, zu planen und zu kontrollieren und erhält Transparenz über die Umsatzrealisierung und die hiermit verbundenen Erfolgsfaktoren (z. B. Marktunterschiede, Zahlungsziele, Produktrentabilität, Synergieeffekte etc.). Management

Accounts dienen der Steuerung des operativen Geschäfts und sind auf die wirtschaftliche Organisationsstruktur des Konzerns ausgerichtet.

Die Steuerung der Geschäftsmodelle erfolgt losgelöst von der gesellschaftsrechtlichen Struktur des Konzerns und den steuerrechtlichen Anforderungen an Verrechnungspreisen. In der Praxis sind die Konzerne meist entweder nach Funktionen, nach Sparten oder in der Kombination als Matrix organisiert. Die Zuordnung von Funktionen zu den rechtlichen Einheiten erfolgt nach standort- und marktspezifischen Kriterien. So kann es sein, dass eine rechtliche Einheit für zwei Sparten (Produkt A und Produkt B) produziert, daneben für ein Produkt (z. B. Produkt A) Forschungs- und Entwicklungsleistungen und für alle Sparten außerdem Vertriebsleistungen erbringt.

Typischerweise bauen die innerbetrieblichen Steuerungssysteme auf zwei Systemkomponenten auf, und zwar der Kostenstellenrechnung und der kurzfristigen Erfolgsrechnung. Die Kostenstellenrechnung ist das Bindeglied zwischen der Kostenarten- und Kostenträgerrechnung und ist die Grundlage für die betriebliche Planung der Kosten sowie der Kontrolle zwischen geplanten und tatsächlich angefallenen Kosten. Im Kostenstellenplan sind alle Kostenstellen eines Konzerns enthalten und ausgerichtet nach der Organisationsstruktur des Konzerns (Funktionale, Sparten-, Regionale oder Matrix-Organisationen). Somit ist der Kostenstellenplan ausgerichtet auf die Erfolgsplanung – und -kontrolle von Reportingeinheiten/Profit-Center).

Hilfskostenstellen	Hauptkostenstellen
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mittelbare Beteiligung an der Leistungserstellung</li> <li>• Erbringen Hilfsleistungen für andere Kostenstellen</li> <li>• Verrechnen ihre Kosten an andere Kostenstellen</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Unmittelbare Beteiligung an der Leistungserstellung</li> <li>• Erbringen Leistungen direkt für die Kostenträger</li> <li>• Verrechnen ihre Kosten auf die Kostenträger</li> </ul>

Abb. A.11: Hilfs- und Hauptkostenstelle Quelle: Wöhe/Döring, S. 957

Zur Erfolgsmessung werden die betrieblichen Prozesse über Kostenstellen in den Controllingsystemen abgebildet. Zum Beispiel wird die Produktion nach Arbeitsschritten in Kostenstellen abgebildet. Auf der Managementebene wiederum werden Konzernfunktionen wie z. B. die IT, Marketing-, Personal- und Rechtsabteilung entweder in Haupt- oder Hilfskostenstellen organisiert. Bei dem Aufbau und der Definition eines Kostenstellensystems steht die Finanzorganisation vor dem Dilemma des Detaillierungsgrades der Kostenstellenorganisation und der hiermit verbundenen Möglichkeit der Steuerung betrieblicher Prozesse und dem verursachten Administrationsaufwand der Kostenstellenorganisation. Jede Kostenstelle benötigt eine Kostenstellenorganisation, d. h. einen Leiter der Kostenstelle und den

hiermit verbundenen Unterbau. In der Praxis kann insbesondere bei Konzernen mit einer hohen Anzahl von Sparten, einem ausgeprägten Internationalisierungsgrad der Wertschöpfungsketten sowie einer hohen M&A-Intensität eine zunehmende Komplexität und Heterogenität an Kostenstellen beobachtet werden. Zur einheitlichen Erfolgsmessung ist es jedoch erforderlich, dass mit einem möglichst für alle Reportingeinheiten homogenen Kostenstellenplan gearbeitet wird.

Im nachfolgenden Beispiel ist der Kostenstellenplan ausgerichtet auf die getrennte Erfolgsmessung der Sparten/Produkte A und B (Reportingeinheiten/Profit-Center). Verrechnungen von Lieferungen und Leistungen innerhalb einer Sparte (Reportingeinheit) zwischen rechtlichen Einheiten werden für Controllingzwecke nicht durchgeführt, sondern nur zwischen unterschiedlichen Reportingeinheiten (Sparten). In der Praxis werden innerbetriebliche Leistungsverrechnungen zwischen den Reportingeinheiten auf einer kostenorientierten Basis vorgenommen. Grund hierfür ist eine genaue Ermittlung der Selbstkosten der für den Absatz bestimmten Kostenträger.<sup>30</sup> Somit besteht ein Interessenkonflikt zwischen der innerbetrieblichen Leistungsverrechnung für Controllingzwecke und den steuerlichen Verrechnungspreisen, die nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu bestimmen sind. Die controllingbezogene innerbetriebliche Leistungsverrechnung sollte derart beschaffen sein, dass die Entscheidungen nicht nur zum größtmöglichen Erfolg einer einzelnen Funktion in der Wertschöpfungskette, sondern in der Summe aller Funktionen einer Wertschöpfungskette zum maximalen Erfolg der Wertschöpfung (Koordinationsfunktion) führen.<sup>31</sup> Gewinnrealisierungen erfolgen marktbezogen, so dass in der Folge Gewinnmaximierungen durch konzerninterne Verrechnungen zwischen Reportingeinheiten/Profit-Center nicht erwünscht sind. Typische Beispiele für Querverrechnungen sind die Verrechnung von Managementleistungen, divisionsübergreifende Forschungs- und Entwicklungsaktivitäten oder auch konzernbezogene Marketing-/Markenmaßnahmen.

Während sich die Kostenstellenrechnung auf die Planung und Kontrolle der Selbstkosten bezieht, wird in der kurzfristigen Erfolgsrechnung (Deckungsbeitragsrechnung) das Betriebsergebnis ermittelt. Die Erlöse werden den Kosten einer Abrechnungsperiode nach betrieblichen Kriterien gegenübergestellt. Wesentliche Steuerungsaufgabe der kurzfristigen Erfolgsrechnung (Deckungsbeitragsrechnung) ist die Optimierung der Wertschöpfungskette bis hin zum Absatz.<sup>32</sup> Der Grundgedanke einer mehrstufigen Deckungsbeitragsrechnung auf Grenzkostenbasis (Direct Costing) basiert auf dem Grundgedanken der Differenzierung zwischen variablen und fixen Kosten und der unternehmensspezifischen Zurechnung der Kosten zur Erlösebene.<sup>33</sup>

30 Wöhe/Döring, S. 964.

31 Wöhe/Döring, S. 213.

32 Wöhe/Döring, S. 984.

33 Wöhe/Döring, S. 985.

Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung						
Unternehmensbereiche	X		Y		Insgesamt	
Produktgruppen	I		II		III	
Produktarten	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	
Umsatzerlöse	400	600	800	700	500	3.000
- Variable Kosten Produktart	150	200	100	350	200	1.000
Deckungsbeitrag I	250	400	700	350	300	2.000
- Fixe Kosten Produktart	300	200	150	100	100	850
Deckungsbeitrag II	-50	200	550	250	200	1.150
- Fixe Kosten Produktgruppe	250		200		50	
Deckungsbeitrag III	-100		600		150	
- Fixe Kosten U. -bereich	80		200			
Deckungsbereich IV	-180		550			
- Fixe Kosten Unternehmen			200			
<b>Betriebsergebnis</b>			<b>170</b>		<b>170</b>	

Abb. A.12: Mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung (Beispiel); Quelle: Wöhe/Döring, S. 985

Die mehrstufige Deckungsbeitragsrechnung wird in multinationalen Konzernen vielfach als Grundlage für die Bestimmung der Aggregationsebene der Ausprägungen von Geschäftsbeziehungen herangezogen. Jedoch kann auch in der Praxis festgestellt werden, dass je höher die organisatorische Aggregationsebene der Kostenzuordnung ist, desto mehr konfliktbeladen sind die Verrechnungen der identifizierten Leistungsarten für steuerliche Zwecke. Ursache für diesen Konflikt ist i. d. R., dass die Deckungsbeitragsstufen als Maßstab für die Leistungsbeurteilung herangezogen werden. Wird beispielsweise die Leistung des Managements des Unternehmensbereichs X nach dem Deckungsbeitrag IV beurteilt, so tendiert dieses dazu, die Kosten des Gesamtunternehmens als Verrechnung oberhalb des Deckungsbeitrags IV zu akzeptieren. Hinter diesen Kosten des Gesamtunternehmens verbürgen sich jedoch viel Managementleistungen, die für steuerliche Zwecke zu berücksichtigen sind.

2. *Management-Vergütungssysteme*: Die Leistungsbeurteilung von Führungskräften erfolgt i. d. R. auf Grundlage sog. Performance Measurement Systeme. In diesen werden sog. KPI (Key Performance Indicators) festgelegt, anhand derer die Leistung des Managements beurteilt werden kann. Die KPIs sind zu differenzieren nach qualitativen und quantitativen Kriterien. *Qualitative Kriterien* können Zufriedenheit der Mitarbeiter, Lieferanten und Kunden, Innovationsgrad, Öffentlichkeitsauftritt (Eminenz/Reputation), Service-Level, Marktdurchdringung oder soziales Engagement sein. *Quantitative Kriterien* sind z. B. im Produktionsbereich die Ausschussquote, Anzahl an Reklamationen, Kostenreduktion, Kapazitätsauslastung oder im Vertriebsbereich Gewinn oder Umsatz. In der Regel haben die quantitativen Kriterien und hier insbesondere die direkten ertrags- bzw. cashflowbezogenen Kennziffern einen höheren Einfluss auf die Erfolgsmessung des Managements als die qualitativen Indikatoren. Wird als KPI z. B. EBIT oder EBT bestimmt, so werden

die betroffenen Führungskräfte sehr genau die Ertrags- und Kostenstruktur des eigenen Verantwortungsbereichs (Profit-Center, Kostenstelle etc.) analysieren, mit der Folge, dass Managementegoismen entstehen können. Das kann dazu führen, dass beispielsweise die konzerninterne Verrechnung von Managementleistung oder die Lizenzierung von Marken abgelehnt wird, obwohl diese rechtlich verpflichtend sind. Belastet eine Konzernmuttergesellschaft ihre Managementleistungen an die Konzerntochtergesellschaften und das lokale Management u. a. auf der Grundlage der Kennziffer EBIT, dann wird vielfach die Leistung und der hiermit verbundene Vorteil aus der Leistung seitens des lokalen Managements hinterfragt.

3. *Statutory Accounts* (externe Rechnungslegung): In der Regel sind die Legal Accounts gleichzusetzen mit der Umsetzung externer Rechnungslegungsstandards (HGB, IFRS, US-GAAP etc.). Die Kontenrahmen sind zugeschnitten auf die rechtliche Einheit und die hiermit verbundenen rechtlichen Verpflichtungen der Berichterstattung (z. B. im Rahmen des Jahresabschlusses oder für steuerliche Zwecke). Auch konzerninterne Verrechnungen zwischen den Konzerneinheiten werden in den Legal Accounts erfasst. Sobald eine Geschäftsbeziehung zwischen den rechtlichen Konzerneinheiten vorliegt, sind diese entsprechend dem Fremdvergleichsmaßstab zu verrechnen. Eine Besonderheit liegt vor bei Betriebsstätten. Da diese keine eigenständigen rechtlichen Einheiten sind, sind sie im Grundsatz nicht verpflichtet, eine eigene Buchhaltung zu unterhalten, außer es bestehen hierzu regulatorische Verpflichtungen.

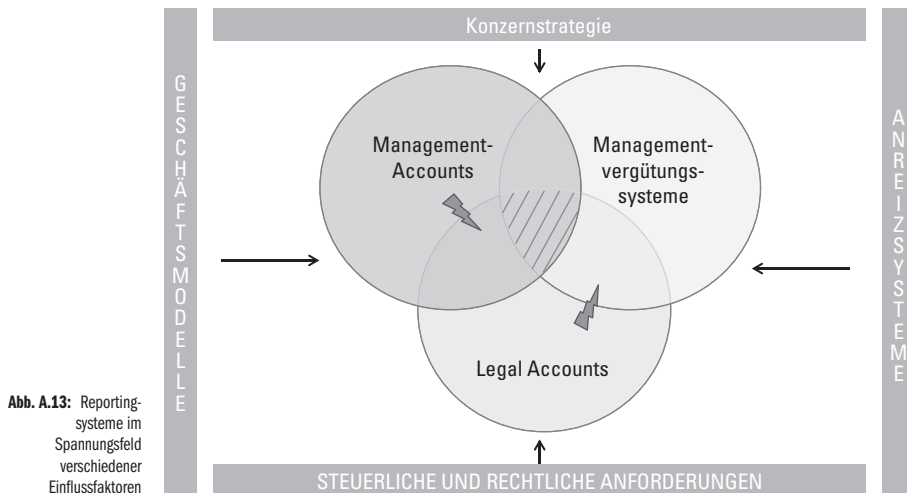
Zu beachten ist, dass sich bei vielen Konzernen die externe Rechnungslegung nach dem Gruppen-Accounting richtet, d. h. US-GAAP, IFRS oder bei deutschen, mittelständischen Konzernen nach wie vor HGB. Die Erfüllung lokaler Rechnungsvorschriften erfolgt anhand von sog. Reconciliations, d. h. Überleitungsrechnungen. In diesen Fällen bestehen keine eigenen Buchungskreise. Jedoch basiert die Erstellung der Steuererklärungen für die lokalen, rechtlichen Einheiten sowie die Finanzzahlen in den Verrechnungspreisdokumentationen nach dem Jahresabschluss auf lokalen Rechnungslegungsvorschriften. Dies stellt die Konzerne vor folgende Herausforderungen:

- Die Muttergesellschaft (Headquarter) hat i. d. R. nur Zugriff auf die Buchungskreise, die nach Gruppen-Accounting geführt werden.
- Bei materiellen Ergebnisabweichungen zwischen Gruppen-Accounting und lokaler Rechnungslegung können auch für Verrechnungspreiszwecke Überleitungsrechnungen notwendig sein.
- Die Finanzverwaltung ist vielfach der Auffassung, dass bei Angemessenheitsnachweisen basierend auf datenbankgestützten Vergleichbarkeitsanalysen (sog. Benchmarkingstudien) die Finanzzahlen von Vergleichsunternehmen i. d. R. auf lokalen Rechnungslegungsstandards basieren.

In Konzernen wird sehr kontrovers diskutiert, inwieweit es im Interesse des Konzerns liegt, dass insbesondere die Legal und die Management Accounts möglichst

weitgehend deckungsgleich sind. Mit der Einführung von IFRS oder US-GAAP als konzernweiten Rechnungslegungsstandards haben viele Konzerne die Legal und die Management Accounts miteinander verknüpft. Die dargestellten Interessenskonflikte haben jedoch nicht dazu geführt, dass die bestehenden sog. 2-Kreis- bzw. 3-Kreis-Systeme zu einem Einkreisssystem zusammengeführt worden sind.

In Abbildung A.13 werden zusammenfassend die Reportingsysteme im Blickwinkel der Einflussfaktoren dargestellt.



Ziel von Management-Maßnahmen sollte es sein, soweit wie möglich die Schnittstelle zwischen den drei Systemen zu maximieren. Die Steuerbehörden können ggf. Zugriff auf alle drei Systeme haben mit der Folge, dass erhebliche steuerliche Risiken hinsichtlich der Anerkennung bzw. der Beurteilung von konzerninternen Verrechnungspreissystemen entstehen können.

### Leitsatz

In Konzernen werden Reportingsysteme nach Adressaten und Zielen unterschieden. Interne Leistungsverrechnungen in der Kostenrechnung sind unabhängig von der gesellschaftsrechtlichen Konzernorganisation und ausgerichtet an der korrekten Ermittlung der Selbstkosten und in der Folge an der korrekten Kostenzuordnung zu den Leistungsträgern. Die kurzfristige Erfolgsrechnung (Deckungsbeitragsrechnung) gibt den Erfolg der Unternehmensebenen wieder. Je weiter sich die Deckungsbeitragsrechnung auf das Unternehmen bezieht, je bedeutender wird die indirekte Umlage bzw. Verrechnung von Kosten auf der jeweiligen Aggregationsebene.

Steuerliche Verrechnungspreise zwischen den Konzerneinheiten werden unabhängig von der Wertschöpfungsstufe auf der Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes ermittelt und enthalten somit i. d. R. immer Gewinnelemente.

Die divergierenden Interessen führen vielfach zu Konflikten zwischen den Reportingsystemen. Nichtsdestotrotz sollte das Ziel sein, die jeweiligen Reportingsysteme zusammenzuführen. Potenzielle Konflikte können vielfach gelöst werden, zum einen in der Bestimmung von Performance Indikatoren, die nicht von Verrechnungspreisen beeinflusst werden, und zum anderen durch Gestaltung des Ausweises von verrechnungspreisrelevanten Transaktionen in der kurzfristigen Erfolgsrechnung.

## II. Verrechnungspreise als Bestandteil der Konzernorganisation

### 1. Einfluss der Konzernorganisation auf die Verrechnungspreise

Maßgebliche Grundlage für die Bestimmung einer geeigneten Verrechnungspreissystematik ist das sog. Funktions- und Risikoprofil. Das Funktions- und Risikoprofil gibt i. d. R. die konzerninterne Wertschöpfungskette wieder;<sup>34</sup> jedoch in einer Form, in der jede Geschäftsbeziehung dargestellt wird, bezogen auf:<sup>35</sup>

- die detaillierte Beschreibung der ausgeübten Funktionen;
- welche wesentlichen Wirtschaftsgüter für die Ausübung der Funktion notwendig sind;
- die vertraglichen Bedingungen;
- die Geschäftsstrategie;
- und wer welche Risiken in der Wertschöpfungskette übernimmt.

Die Funktions- und Risikoanalyse wird für jede grenzüberschreitende Verflechtung innerhalb einer Wertschöpfungskette vorgenommen. Über die Funktions- und Risikoanalyse ist der Steuerpflichtige verpflichtet, im Rahmen einer Wertschöpfungsbeitragsanalyse die ausgeübten Funktionen, übernommene Risiken und eingesetzten wesentlichen Vermögenswerte in ihrer Bedeutung für den jeweiligen Geschäftsvorfall zu gewichten.<sup>36</sup> Das heißt, soweit die Funktions- und Risikoanalyse keinen Aufschluss über die Wertschöpfungsbeiträge gewährt, ist eine eigenständige Quantifizierung dieser vorzunehmen.

Die Funktions- und Risikoanalyse bzw. die Wertschöpfungsbeitragsanalyse ist sehr aufwändig, da nicht nur verstanden werden muss, wer welche Funktion ausübt, sondern durch Identifizierung der notwendigen Wirtschaftsgüter und der Risikoanordnung auch eine Bewertung der Wertschöpfungselemente vorgenommen werden muss. In der Praxis haben sich drei maßgebliche Bestimmungsfaktoren herauskristallisiert:

- *Bedeutung immaterieller Wirtschaftsgüter für die ausgeübte Funktion:* wie z. B. die Marke bei Konsumgütern, das technische Produkt- und Prozess-Knowhow in der Industrieproduktion oder die bestehenden Lieferanten- und Kundenbeziehungen;

<sup>34</sup> § 3 Abs. 1 Nr. 3b i. V. m. § 1 Abs. 3 Satz 4 GAufzV, BGBl 2017 I Nr. 47.

<sup>35</sup> BMF-Schreiben vom 12.4.2005 (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren), Tz. 3.4.11.4 f.

<sup>36</sup> § 1 Abs. 3 Satz 4 GAufzV, BGBl 2017 I Nr. 47.

- *Entscheidungsträger, d.h. Fähigkeiten, Entscheidungen zu treffen, sowie die notwendige Erfahrung und Kompetenz, Risiken einzuschätzen und zu kontrollieren:* Wer sind die Entscheidungsträger und wo sitzen diese im Konzern (zentral oder dezentral);
- *Bestimmung der Risiken, die sowohl unmittelbar im Zusammenhang mit der Ausübung der reflektierten Funktion stehen, und der Risiken, die übergreifend die gesamte Wertschöpfungskette betreffen:* Hier wird zwischen strategischen/finanziellen/operativen Risiken, wer das Risiko bewertet und kontrolliert sowie wer das Risiko trägt, unterschieden.<sup>37</sup>

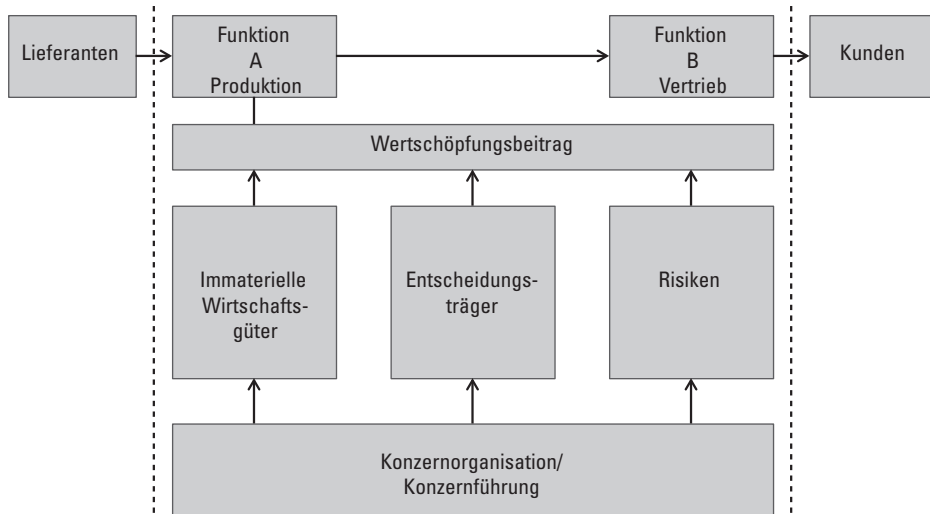


Abb. A.14: Bestimmungsfaktoren der Funktions- und Risikoanalyse

Insbesondere die Identifizierung der Entscheidungsträger und der geschäftlichen Risiken ist Ausfluss der Konzernorganisation und der Unternehmensführung.

### Leitsatz

Kern der Verrechnungspreisanalyse ist die Funktions- und Risikoanalyse. Ergebnis dieser Betrachtung ist eine Wertschöpfungsbeitragsanalyse, die für steuerliche Zwecke maßgeblich die Vergütungsstruktur und die hiermit verbundene Gewinn- und Verlustzuordnung bestimmt. Ausgangspunkt der Funktions- und Risikoanalyse sind die Ausprägungen der Konzernorganisation.

## 2. Einfluss der Unternehmensführung auf die Verrechnungspreisgestaltung

»Die Unternehmensführung hat die Aufgabe, den Prozess der betrieblichen Leistungserstellung und -verwertung so zu gestalten, dass die Unternehmensziele auf höchstmöglichem Niveau erreicht werden können.«<sup>38</sup> Bei detaillierter Betrachtung

<sup>37</sup> Wilmanns in Heidecke/Wilmanns, *Ifst-Schrift* 535, Kapitel IV.

<sup>38</sup> Wöhe/Döring, S. 47.



der Definition des Begriffs »Unternehmensführung« sind folgende Aspekte – auch im Hinblick auf die Funktions- und Risikoanalyse – detaillierter zu analysieren:

1. *Konzernstrategie, -ziele und -planung*: Grundlage der Führung eines Konzerns ist die Bestimmung der grundsätzlichen und langfristigen Ziele der Unternehmung sowie die Bestimmung der zur Erzielung dieser notwendigen Maßnahmen.<sup>39</sup> Die Planung der Maßnahmen kann wiederum in die strategische, taktische und operative Planung unterteilt werden. In Abbildung A.15 werden der Unsicherheitsgrad der Entscheidung sowie eine Zuordnung der Planungscharakteristika zu den Führungsebenen vorgenommen. Bezogen auf die Wertschöpfungsanalyse kann hieraus abgeleitet werden, dass Mitglieder der Unternehmensleitung und der mittleren Führungsebene höher anzusiedeln sind als die operative Planungsebene.

Merkmal	Planung		
	strategische	taktische	operative
Planungshorizont	5 Jahre und mehr	2 bis 5 Jahre	max. 1 Jahr
Unsicherheit	extrem hoch	hoch	gering
Datenbasis	vorwiegend qualitativ aggregiert	quantitativ aggregiert	quantitativ detailliert
Kapazitätsveränderung	ja: Rahmenplanung	ja: Detailplanung	nein: Kapazität = Inanspruchnahme
Verantwortung	Unternehmensleitung	mittlere Führungsebene	untere Führungsebene

Abb. A.15: Charakteristika der strategischen, taktischen und operativen Planung; Quelle: In Anlehnung an Wöhe/Döring, S. 79

2. *Gewaltenteilung in der Unternehmensführung*: In Abhängigkeit von der Anteilseignerstruktur kann zwischen eigentümergeführten Konzernen und managementgeführten Konzernen unterschieden werden. Bei einem eigentümergeführten Konzern tragen die Eigenkapitalgeber das volle unternehmerische Risiko. Im Gegenzug beanspruchen sie die uneingeschränkte Kompetenz der Unternehmensführung, also das Recht der Festlegung der Unternehmensziele (Unternehmensstrategie), die uneingeschränkte Geschäftsführung (operatives Geschäft) und die freie Verfügung über den Unternehmenserfolg.<sup>40</sup> Diese Struktur kann vielfach bei familiengeführten und mittelständischen Konzernen vorgefunden werden. Die Eigentümer halten in diesen Fällen die zentralen Führungsfunktionen inne und gelten vielfach als (Mit-) Entrepreneure des Geschäftsmodells. Anders bei

<sup>39</sup> Gabler Wirtschaftslexikon, 11. Auflage, Wiesbaden 1984, Stichwort Strategische Führung, S. 1501.

<sup>40</sup> Wöhe/Döring, S. 54.

managementgeführten Konzernen: bei diesen werden die zentralen Führungsentscheidungen an ein eigenständiges Management übertragen, das selbst nicht am Unternehmen beteiligt ist.<sup>41</sup> Über die Organe – bei börsennotierten Konzernen sind dies die Hauptversammlung, der Aufsichtsrat und der Vorstand – findet eine weitergehende Gewaltenteilung statt. Insbesondere größere börsennotierte Konzerne sind verpflichtet, sog. Corporate-Governance-Regeln einzuhalten. Das bedeutet, sie müssen Risikoüberwachungssysteme installieren, um existenzgefährdende Risiken frühzeitig zu erkennen. Im Rahmen des Konzern-/Jahresabschlusses sind die Vorstände dazu verpflichtet, ihre Anteilseigner hierüber zu informieren. Somit kann der Konzern- und Jahresabschluss Aufschlüsse über die Risiken des Geschäfts, das Management geschäftlicher Risiken und die Risikotragung geben.

3. *Aufbauorganisation*: Auf Grundlage der Konzernziele sowie einer Aufgabenanalyse bestimmen die Konzerne, nach welchen Gliederungskriterien die Organisation eines Konzerns strukturiert wird. Hierbei wird unterschieden zwischen:<sup>42</sup>
- a) *der funktionalen Organisation*, d. h. der Gliederung nach Tätigkeiten, wie beispielsweise Beschaffung, Produktion und Vertrieb. Diese Organisationsform kann vorgefunden werden bei Konzernen, die eine sehr eng gefächerte Geschäftstätigkeit haben (gleich strukturierte Produkte, keine großen Marktunterschiede etc.);
  - b) *der divisionalen Organisation*: Die Konzernorganisation bestimmt sich nach Objekten, wie z. B. Produkten, Märkten oder beidem. Diese Form der Organisation ist sehr stark verbreitet bei weltweit operierenden Konzernen, die auf verschiedenen strukturierten Märkten tätig sind und/oder eine hohe Diversifikation an Geschäftstätigkeiten aufweisen.
  - c) *Matrixorganisation*: Die Organisation des Konzerns leitet sich sowohl aus einer funktionalen als auch aus einer objektorientierten Betrachtung ab. Entscheidend ist hierbei, von der Entscheidungskompetenz die Knotenpunkte zwischen Funktion und Objekt klar zu definieren und zu regeln.

In Verbindung mit der Organisationsform ist zu analysieren, wie und in welchem Maße unternehmerische Tätigkeiten in der Organisation delegiert werden, damit definiert werden kann, wer auf welcher Ebene unternehmerische Verantwortung übernimmt.

### Leitsatz

Für die Funktions- und Risikoanalyse ist es von maßgeblicher Bedeutung, die Konzernstrategie, sowie die hieraus abgeleiteten Planungssysteme und –ebenen und die Struktur der Aufbauorganisation zu verstehen. Die Verteilung und Delegation von unternehmerischen Tätigkeiten bestimmt maßgeblich die Rolle und Wertigkeit von Funktionen im Rahmen der Wertschöpfungsanalyse.

<sup>41</sup> Wöhe/Döring, S. 56.

<sup>42</sup> Wöhe/Döring, S. 113, 122.

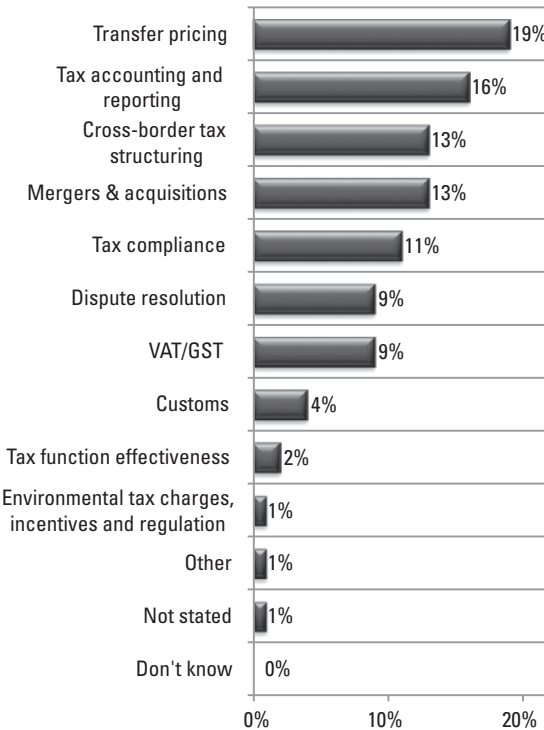


Abb. A.16: Matrixorganisation;Quelle: In Anlehnung an Wöhe/Döring, S. 122

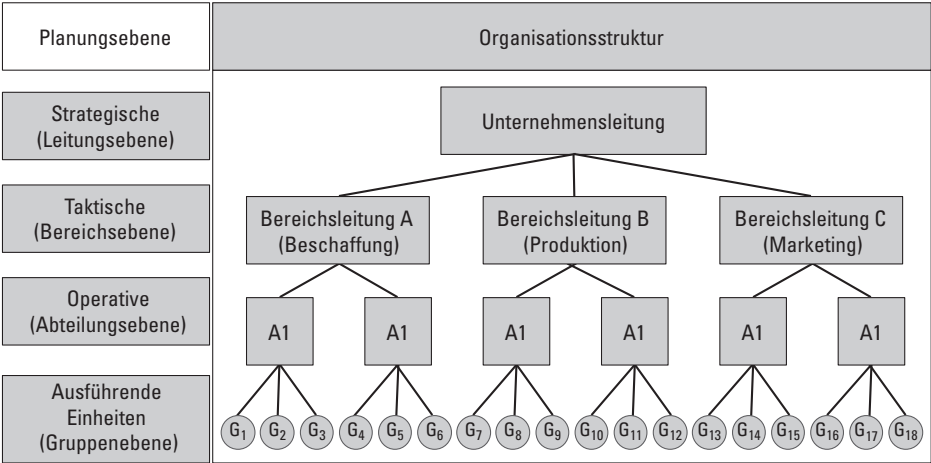


Abb. A.17: Delegation taktischer und operativer Entscheidungen;Quelle: In Anlehnung an Wöhe/Döring, S. 117

### 3. Wertschöpfungsketten als Grundlage der Bestimmung von Geschäftsbeziehungen

Grundlage der Verrechnungspreisbestimmung ist die Identifizierung der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen den nahestehenden Personen bzw. den

Konzernunternehmen. Geschäftsbeziehung im Sinne des Gesetzes »sind einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (Geschäftsvorfälle) zwischen einem Steuerpflichtigen und einer nahestehenden Person,

1. die Teil einer Tätigkeit sind, auf die §§ 13, 15, 18 oder 21 des EStG anzuwenden sind oder im Falle einer ausländischen nahestehenden Person anzuwenden wären, wenn sich der Geschäftsvorfall im Inland ereignet hätte, und denen keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt.
2. Geschäftsvorfälle zwischen einem Unternehmen eines Steuerpflichtigen und seiner in einem anderen Staat gelegenen Betriebsstätte (anzunehmende schuldrechtliche Beziehung).<sup>43</sup>

Der Gesetzgeber hat mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz (AmtshilfeRL-UmsG) vom 26.6.2013 somit den Begriff »Geschäftsbeziehungen« auf wirtschaftliche Beziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätten ausgedehnt.<sup>44</sup>

Mit dem Begriff der »gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung« werden ausdrücklich aus dem Begriff des wirtschaftlichen Vorgangs schuldrechtliche Beziehungen und tatsächliche Handlungen, die gesellschaftsrechtliche Vereinbarungen darstellen, ausgeklammert. Verpflichtet sich z. B. ein Gesellschafter im Gesellschaftsvertrag dazu, der Kapitalgesellschaft ein eigenkapitaleretzendes Darlehen zu gewähren, so scheidet die Anwendung von § 1 AStG aus.<sup>45</sup> Schwierig erscheint diese Regelung insbesondere bei der Abgrenzung von Finanzierungsleistungen, d. h. insbesondere der Abgrenzung, wann eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (eigenkapitaleretzende Maßnahme) anzunehmen ist und wann es sich um eine schuldrechtliche Beziehung handelt.<sup>46</sup>

Betriebliche Leistungsprozesse können zum einen gegliedert werden nach Wertschöpfungsstufen und zum anderen nach Zahlungsvorgängen. In Abbildung A.18 wird dargestellt, wie die Zusammenhänge zwischen Wertschöpfungsstufe und Zahlungen ineinandergreifen:

Bei international operierenden Konzernen verteilen sich die Wertschöpfungsstufen auf verschiedene Länder, so dass ein sehr komplexer, internationalisierter Leistungsprozess entsteht. Abbildung A.19 illustriert einen ganz wesentlichen Tatbestand: Erst am Ende der Wertschöpfungskette, und zwar mit Verkauf des Produktes bzw. der Dienstleistung an den Kunden, wird die Gewinnmarge für die gesamte Wertschöpfungskette bestimmt und realisiert.

Dieser Tatbestand führt vielfach in Konzernen zu der Situation, dass sämtliche Wertschöpfungsstufen bis zum Vertrieb auf einer kostenorientierten Basis geplant

43 § 1 Abs. 5 AStG i. d. F. des Gesetzes vom 14.8.2007 (BGBl. I S. 1912).

44 Vgl. Wilmanns, Erläuterungen zu § 1 Abs. 4 AStG, in Fuhrmann, Außensteuergesetz Kommentar, Tz. 510.

45 Vgl. Wilmanns, Erläuterungen zu § 1 Abs. 4 AStG, in Fuhrmann, Außensteuergesetz Kommentar, Tz. 515.

46 Vgl. u. a. BFH-Urteil vom 23.6.2010 – I R 37/09, BStBl. I 2010, 895.

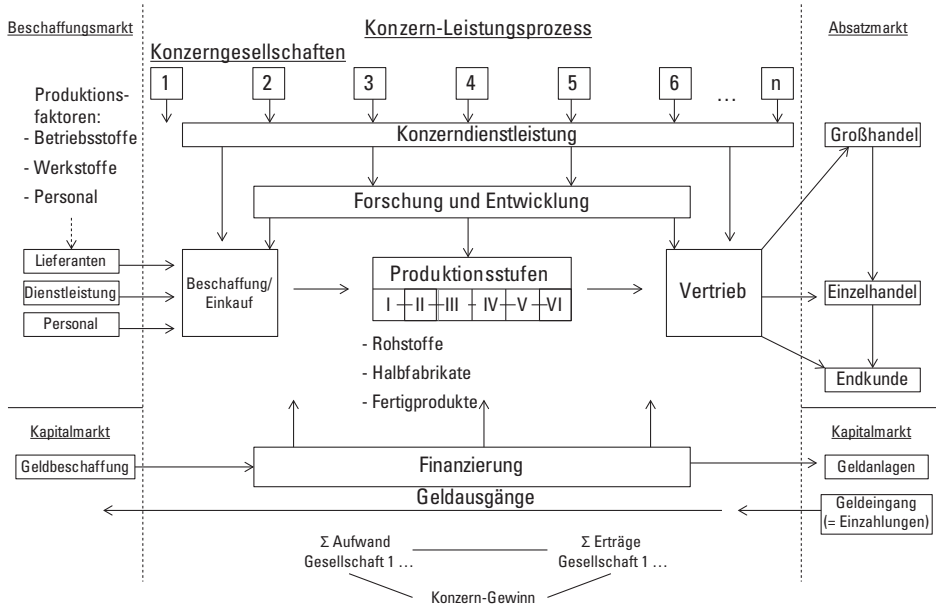


Abb. A.18: Wertschöpfungskette unter Berücksichtigung von Zahlungsströmen

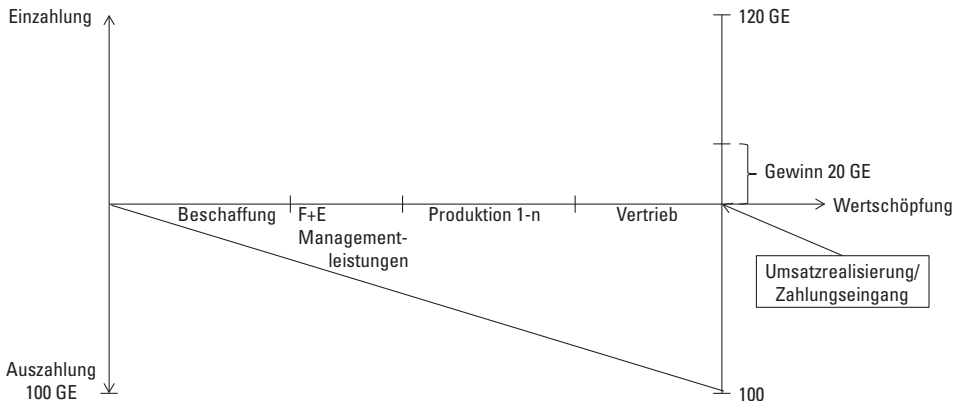


Abb. A.19: Einzahlungs-/Auszahlungsüberschuss in Abhängigkeit der Wertschöpfungsstufe

und kontrolliert werden.<sup>47</sup> Die Verteilung des am Ende der Wertschöpfungskette realisierten Gewinns auf die dem Vertrieb vorgelagerten Funktionseinheiten erscheint sowohl methodisch als auch systemseitig nicht abbildbar.

In Abhängigkeit von der Industrie und den Wertschöpfungsketten ist erkennbar, dass, umso abstrakter ein Geschäftsmodell ist, es umso schwieriger wird, Transparenz in

<sup>47</sup> Vgl. Abschnitt I. 3.

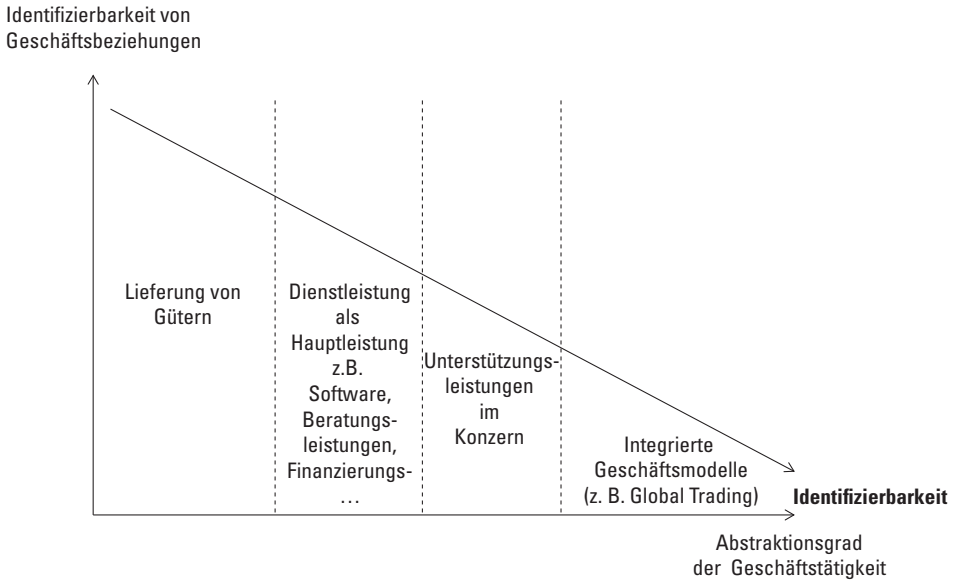
die »Black-Box-grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen« zu bekommen. Bei der Lieferung und Abrechnung von Gütern werden durch die Auftrags- und Abrechnungssysteme die vertraglichen Verhältnisse zwischen den Konzerngesellschaften erfasst. Im Falle von Konzerndienstleistungen, die nicht die Haupttätigkeit einer Gesellschaft darstellen, wird es oftmals schwierig, diese zu identifizieren. Wenn eine Konzernmuttergesellschaft eine zentrale HR-Abteilung hat, die den Personalbedarf zentral erfasst, die Personalmanagement-Richtlinien für den Konzern erarbeitet und weiterentwickelt und die konzeptionell für das Performance Measurement System (PMS) zuständig ist, stellt sich die Frage, welcher Anteil an auf der Ebene der Muttergesellschaft angefallenen Aufwendungen an die operativen Einheiten verrechnet werden kann. Auf Grundlage des Gedankens des Leistungsaustausches muss festgelegt werden, welche Leistung erbracht wurde, welcher Nutzen dadurch für die operative Einheit entstanden ist und welcher Geldwert für die Leistung zu vergüten ist. In der Banken- und Softwareindustrie, aber auch in anderen Branchen, können integrierte Geschäftsmodelle angetroffen werden. Es handelt sich hierbei um Wertschöpfungsketten, in denen mehrere konzerninterne Organisationseinheiten auf einer Wertschöpfungsstufe vergleichbar tätig sind. Im Bereich des *Investment Banking* großer Banken werden Investmentgeschäfte (wie z. B. FX Options) an den wichtigsten Finanzplätzen der Welt zeitzonenübergreifend von vergleichbaren Organisationseinheiten gehandelt. Hierzu wird ein globales Buch eingerichtet. Der Handel findet stets im Namen der Konzernmuttergesellschaft statt.<sup>48</sup> Vergleichbare Konstellationen können im Bereich Forschung und Entwicklung (F+E) ebenfalls vorgefunden werden. Hier insbesondere in den Fällen, in denen die F+E-Organisationseinheiten weltweit verteilt sind, sie jedoch zusammen an einem Projekt arbeiten und gemeinsam Ergebnisse entwickeln. In diesen Fällen stellen sich die folgenden Fragen:

- Welche Funktionen und Risiken haben die beteiligten Konzerneinheiten und sind Unterschiede identifizierbar?
- Wie können diese Funktionen bewertet werden?
- Wie erfolgt, sofern keine traditionelle Verrechnungspreismethode anwendbar ist, die Gewinnaufteilung?

In Abbildung A.20 wird zusammenfassend die Identifizierbarkeit von Geschäftsbeziehungen in Abhängigkeit vom Abstraktionsgrad der Geschäftstätigkeit dargestellt.

Anhand der Beispiele wurde dargelegt, dass eine Bestimmung der Geschäftsbeziehungen und der fremdvergleichskonformen Vergütung umso schwieriger wird, je abstrakter die Geschäftstätigkeit ist. Insofern stehen die Branchen und Konzerne, deren Geschäftsmodelle »vom gemeinsamen Handeln« geprägt sind, vor der Herausforderung, für steuerliche Zwecke ein klar definiertes Verrechnungspreissystem zu entwickeln.

<sup>48</sup> Menzel, Global Banking/Global Trading bei der Dresdner Bank, in Raupach: Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen, S. 181.



**Abb. A.20:** Identifizierbarkeit von Geschäftsbeziehungen in Abhängigkeit vom Abstraktionsgrad der Geschäftstätigkeit

Die Kernherausforderung in der Verrechnungspreisanalyse ist es, zu bestimmen, welche Funktionen entrepreneurbezogene Funktionen sind und somit den Anspruch auf den Residualgewinn haben. Im Umkehrschluss verdienen Routinefunktionen eine vorab bestimmte risikolose bzw. risikoarme Rendite. In der Finanzbranche wird vergleichbar unterschieden zwischen einer risikoarmen und risikoreichen Finanzanlage. In Analogie zu diesen Beispielen stellt sich dies auch in der Verrechnungspreisanalyse dar. Die ausgeübten Funktionen werden unterschieden nach:

- entrepreneurbezogenen Funktionen;
- Routinefunktionen;
- Funktionen, die in ihrer Ausprägung zwischen den zwei zuvor genannten Ausprägungen liegen.<sup>49</sup>

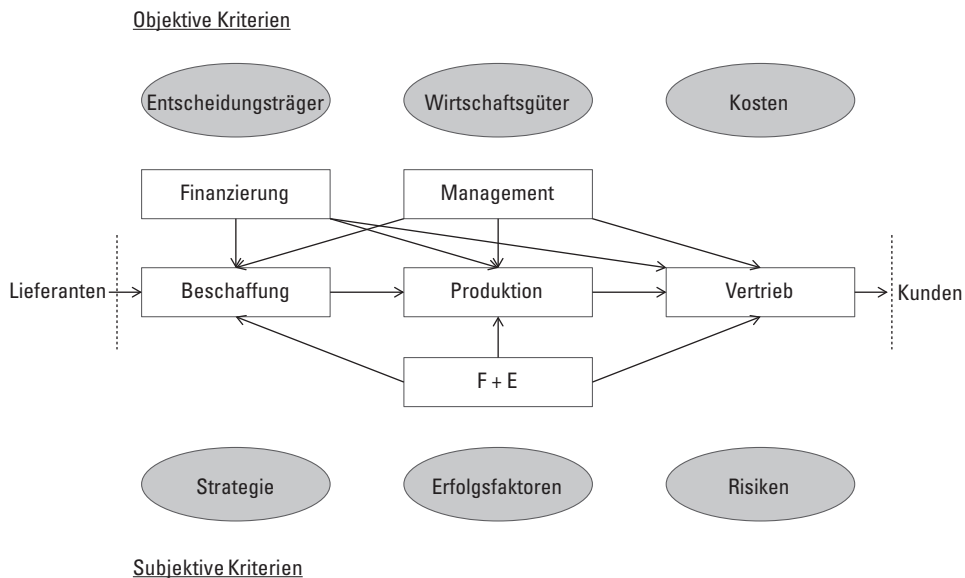
Somit ist ein zentrales Element der Verrechnungspreisanalyse die sog. Wertschöpfungsbeitragsanalyse. Auch wenn diese in den einschlägigen gesetzlichen Regelungen eher beiläufig erwähnt wird,<sup>50</sup> so spielt diese in der Betriebsprüfungspraxis eine Schlüsselrolle in der Bestimmung und Verteidigung von Verrechnungspreissystemen.

Die Wertschöpfungsbeitragsanalyse ist die Synopse aus der Wertschöpfungsanalyse und der Funktions- und Risikoanalyse, basierend auf den Grundsätzen der Unternehmensführung. Den einzelnen Leistungsprozessen und Paketen von Leistungsprozessen, die zu grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen führen, wird durch die

<sup>49</sup> Vgl. Abschnitt I. 2.6.

<sup>50</sup> § 4 Nr. 3b GAufzV, BStBl. 2003 I 739 i. d. F. 14.8.2007.

Zuordnung von einem Funktions- und Risikoprofil ein Wert zugeordnet. Basierend auf der bestimmten Wertigkeit des betrachteten Leistungsprozesses wird die Vergütung dieser bestimmt. In Reflektion des zuvor dargestellten Beispiels der Vergütung eines Mitarbeiters wird bestimmt, ob der Leistungsprozess eine feste (risikoarme) Vergütung erhält oder eine (risikoangereicherte) Vergütung, die abhängig vom gesamten Wertschöpfungserfolg ist. Die Festlegung der Wertschöpfungsbeiträge erfolgt sowohl auf Basis objektiver als auch subjektiver Kriterien, d. h. der Einschätzungen seitens des Managements. Basierend auf den im Abschnitt A. II. 1. dargestellten Einflussfaktoren der Funktions- und Risikoanalyse sind folgende objektive und subjektive Kriterien hinsichtlich der Bestimmung des Wertschöpfungsbeitrags zu analysieren (vgl. Abbildung A.21):



**Abb. A.21:** Wertschöpfungsbeitragsanalyse als Ausfluss von objektiven und subjektiven Bewertungsfaktoren

Des Weiteren werden, wie bereits dargestellt, vielfach die Wertschöpfungsstufen bis zum Vertrieb für Budgetierungszwecke auf einer kostenbasierten Methodik kalkuliert und auch kontrolliert. In Unternehmenssystemen wie von SAP erfolgt i. d. R. keine Abbildung der Verteilung des erst mit der Umsatzverbuchung realisierten Gewinns auf die gesamte Wertschöpfungskette.

Zu beachten ist, dass Konzerne vielfach sowohl in den Geschäftsberichten als auch in anderweitigen Kommunikationskanälen (wie z. B. auf den eigenen Webseiten) Strategiepapiere veröffentlichen, Aussagen über die Erfolgsfaktoren treffen und auch die Geschäftsrisiken bestimmen und gleichermaßen darstellen, welche Organisationseinheiten diese kontrollieren. Somit sollte insbesondere bei den subjektiven Kriterien



darauf geachtet werden, dass kein Widerspruch zwischen offiziellen Verlautbarungen des Konzernmanagements und der Einschätzung für steuerliche Zwecke besteht. Hierauf ist insbesondere auch in der Verrechnungspreisdokumentation zu achten.

Aus steuerlicher Sicht ist Maßstab für die Beurteilung von Verrechnungspreisen der Fremdvergleich, d. h. wie ordentliche, voneinander unabhängige und gewissenhafte Dritte den Geschäftsvorfall abgewickelt hätten. In diesem Kontext sollte seitens der Finanzbehörden bei der Prüfung von Verrechnungspreissystemen beachtet werden, dass bei der konzerninternen Bestimmung von Geschäftsvorfällen nicht unbedingt die Manipulation von Steuerbemessungsgrundlagen im Vordergrund steht. Die Unternehmen haben von sich aus ein Interesse, Verrechnungspreise derart zu vereinbaren, dass sich die tatsächliche Wertschöpfung in den Preisen widerspiegelt und sie hierdurch im Vorhinein ihre wirtschaftliche Aktivität planen können, um richtige unternehmerische Entscheidungen treffen zu können.<sup>51</sup>

#### **Leitsatz**

Geschäftsbeziehungen stellen den grenzüberschreitenden Leistungsaustausch innerhalb einer Wertschöpfungskette dar. Der Wert der Leistungsbeziehung bestimmt sich maßgeblich auf der Grundlage der Funktions- und Risikoanalyse. Diese spiegelt den Wertschöpfungsbeitrag der ausgeübten Funktion wieder. Hiermit wird bestimmt, welche Leistungseinheiten eine eher risikoarme und welche Leistungseinheiten eine risikoangereicherte Vergütung erhalten. Die Ermittlung des Wertschöpfungsbeitrags erfolgt sowohl auf objektiven als auch subjektiven Kriterien. In den unternehmenseigenen Systemen wird i. d. R. ein wertschöpfungsorientierter Ansatz nicht abgebildet.

## **4. Organisation und Kontrolle von Verrechnungspreisen im Konzern**

### **4.1 Organisatorische Integration der Verrechnungspreise**

Das Thema *Verrechnungspreise* in international operierenden Konzernen ist weltweit der wesentliche Schwerpunkt von Betriebsprüfungen. Zum einen haben die Betriebsprüfer durch den Globalisierungsprozess und den hiermit verbundenen starken Umfang an Zahlungsströmen das Interesse daran gewonnen, zum anderen wird die Bestimmung von Verrechnungspreisen auch zur Optimierung der Konzernsteuerquote genutzt. Konzerne werden zunehmend mit Gewinnberichtigungen von Verrechnungspreisen konfrontiert, die substanziell die Vermögenslage der Unternehmen angreifen, und durch die die Doppelbesteuerung im Konzern vielfach nicht im Rahmen von Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren gelöst werden kann. Des Weiteren sind bei schwerwiegenden Verstößen gegen geltendes Recht auch strafrechtliche Konsequenzen nicht auszuschließen. In einigen Ländern (z. B. in Italien) werden strafrechtliche Maßnahmen automatisch bei Überschreitung einer Gewinnberichtigungsgrenze eingeleitet.

<sup>51</sup> Greil, *ifst-Schrift* 512 (2016), S. 17.

Verrechnungspreise haben vielfach unmittelbaren Einfluss auf die Steuerung und Kontrolle der geschäftlichen Tätigkeit sowie die Vergütung von Managementebenen.<sup>52</sup>

Das Management von Konzernen ist zunehmend gefordert, strukturell zu definieren, wie eine effektive Verrechnungspreispolitik in die Konzernorganisation eingegliedert werden kann und Verrechnungspreise zur Vermeidung von Risiken und zur Steuerung des Konzerns sachgerecht kontrolliert werden können.

Die Steuerfunktion in Konzernen hat im Wesentlichen folgende Kernaufgaben:

- Sicherstellung, dass Steuern und Abgaben in Übereinstimmung mit geltendem Recht ermittelt und erklärt werden (Compliance).
- Begleitung von Betriebsprüfungen und die hiermit verbundene Verteidigung der deklarierten Steuerpositionen (Verteidigung).
- Ergreifung geeigneter Maßnahmen, die die geplante Konzernsteuerquote und den hiermit verbundenen Cashflow sicherstellen (Steuerplanung).

In Bezug auf die Verrechnungspreise bedeutet dies, dass die Steuerabteilung:

- sicherstellen muss, dass die Verrechnungspreise fremdvergleichskonform ermittelt und gegenüber der Finanzbehörde entsprechend deklariert werden<sup>53</sup> (Umfang und Zeitpunkt der Deklarationspflichten sind dabei in den Ländern sehr unterschiedlich geregelt);
- eine unterjährige Risikoanalyse durchzuführen hat; dies bedeutet zum einen, Verrechnungspreise unterjährig zu kontrollieren, zu monitoren und ggf. anzupassen, und zum anderen, länderbezogene Risiken wie z. B. die Begründung einer Betriebsstätte zu identifizieren und entsprechende Handlungsalternativen zu bestimmen;
- zuständig ist für die Erfüllung der gesetzlichen Dokumentationspflichten zu Verrechnungspreisen unter Berücksichtigung des CbC-Reportings<sup>54</sup>;
- die laufenden Betriebsprüfungen begleitet und im Rahmen der allgemeinen Mitwirkungspflichten<sup>55</sup> die Fragen der Betriebsprüfer im Interesse des Konzerns beantworten und Schaden vom Unternehmen abwenden muss;
- die Gestaltung von Geschäftsmodellen im Konzern steuerlich derart begleiten muss, dass die geplante Konzernsteuerquote möglichst erreicht wird.

Die Bestimmung und Umsetzung von Verrechnungspreisen ist originär dem Controlling zuzuordnen. Das Controlling hat die Aufgabe, in Konzernen Informationen so zu koordinieren, dass die Unternehmensziele erreicht werden.<sup>56</sup> Wesentlicher Adressat der Leistung der Controllingabteilung ist das Management. Damit kommt dem Controlling sowohl eine Planungs- als auch eine Kontrollfunktion zu. In der Unternehmensorganisation gibt es keine andere Abteilung, die einen derartig tiefen Einblick

<sup>52</sup> Vgl. Abschnitt I. 3.

<sup>53</sup> Vgl. § 1 AStG i. d. F. des Gesetzes v. 14.8.2007 (BGBl I S. 1912).

<sup>54</sup> Vgl. § 90 Abs. 3 AO i. d. F. des Gesetzes v. 8.12.2010 (BGBl I S. 1768).

<sup>55</sup> Vgl. §§ 88 ff. AO i. d. F. des Gesetzes v. 8.12.2010 (BGBl I S. 1768).

<sup>56</sup> Wöhe/Döring, S. 189.

in die Wertschöpfungsanalyse hat und somit in der Lage ist, konzerninterne Geschäftsbeziehungen zu bewerten. Die grundlegende Schwierigkeit für das Controlling – aber auch in der systemseitigen Abbildung – besteht darin, die Brücke zu finden zwischen:

- der Zielsetzung, den Konzern-/Wertschöpfungsgewinn zu maximieren, und der hieraus abgeleiteten historisch gewachsenen kostenorientierten Analyse der Funktionseinheiten, die dem Vertrieb vorgelagert sind (Controlling), und
- dem steuerlichen Erfordernis, den Funktionseinheiten in der Wertschöpfungskette einen fremdvergleichskonformen Gewinnanteil zuzurechnen, um somit in der Lage zu sein, das zu versteuernde Einkommen der einzelnen rechtlichen Einheiten im Konzern regelgerecht deklarieren zu können (Steuern).

Die Schnittstelle zwischen beiden Abteilungen ist die Methodik und der Vollzug der Ermittlung des Verrechnungspreises. Insofern erscheint es zwingend erforderlich, eine Schnittstelle zwischen dem Controlling und der Steuerabteilung zu definieren.

In Abbildung A.22 wird dargestellt, wie eine idealtypische Integration einer Verrechnungspreisorganisation in ein bestehendes Organigramm aussehen kann.

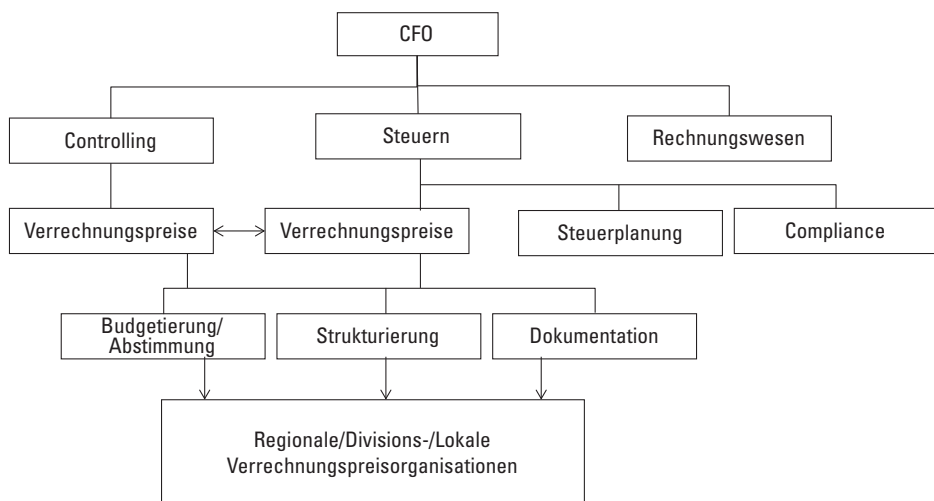


Abb. A.22: Integration einer Verrechnungspreisorganisation in der Gesamtorganisation

In der Praxis kann vielfach festgestellt werden, dass *Controlling* und *Steuern* Parallelorganisationen sind, die sich nicht ausreichend abstimmen. Dies kann dazu führen, dass die Verrechnungspreisexperten im Bereich *Steuern* nur für steuerliche Zwecke Verrechnungspreise bestimmen, die zum einen im Widerspruch zur Konzernorganisation stehen und zum anderen strukturell und systemseitig nicht unterstützt werden. Die Folge ist ein hoher administrativer Doppelaufwand und die Angreifbarkeit des Verrechnungspreissystems in Betriebsprüfungen.

### Leitsatz

Sowohl interne als auch externe Stakeholder haben erhebliche, aber auch divergierende Interessen an Verrechnungspreisen. Um beiden Interessen gerecht zu werden, ist die Schnittstelle zwischen den Abteilungen Controlling und Steuern klar zu definieren. Die Organisation muss sicherstellen, dass Informationen verfügbar sind, Wissen ausgetauscht wird und Konflikte nicht zum Stillstand führen.

## 4.2 Kontrolle von Verrechnungspreisen

Die Verrechnungspreispolitik von Konzernen ist vielfach derart organisiert, dass am Geschäftsjahresende die operative Marge bezogen auf die einzelnen Geschäftsbeziehungen je rechtlicher Einheit kontrolliert werden kann und bei materieller Abweichung zwischen Plan- und Ist-Marge sog. Jahresendanpassungen (»Yearend Adjustments«) gebucht werden können.

### Beispiel

Eine Produktionsgesellschaft A vereinbart mit der Vertriebsgesellschaft B, die Verrechnungspreise auf Basis der sog. »Transactional Net Margin Methode« (kurz: TNMM) zu bestimmen – d. h. diese ausgerichtet auf eine Zielmarge (operatives Ergebnis) auszusteuern. Als Zielmarge wird zwischen A und B ein Return on Sales (kurz: RoS) von 2% bestimmt. B realisiert im laufenden Geschäftsjahr einen Gewinn von 7% RoS, so dass am Jahresende eine Jahresendanpassungsbuchung von 5% RoS zu Lasten von B erfolgt.

Die Jahresendanpassungen können sich zu erheblichen Beträgen hochkumulieren mit dem Risiko, dass diese steuerlich nicht akzeptiert werden, ggf. sogar Zollnachbelastungen entstehen. In diesem Fall ist umsatzsteuerlich zu prüfen, wie diese Nachbelastungen zu behandeln sind (Lieferung oder sonstige Leistung). In bestimmten Branchen (z. B. Pharmazeutische Industrie) stehen Nachbelastungen im Konflikt mit regulierten Preisen.

Die steuerlichen Vorschriften zu Verrechnungspreisen beziehen sich nicht nur auf eine Jahresbetrachtung. Auch wenn sich die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens auf eine Abschnittsbetrachtung (Geschäftsjahr) bezieht, wäre es eine Fehlannahme, davon auszugehen, dass lediglich das Jahresergebnis einer Geschäftsbeziehung der Gegenstand der steuerlichen Betrachtung ist. Entsprechend den Verwaltungsgrundsätzen von 1983 ist der Einkunftsabgrenzung das jeweilige Geschäft mit dem Nahestehenden zugrunde zu legen. Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt.<sup>57</sup> Hierbei sind Dauerschuldverhältnisse und einmalige Geschäftsbeziehungen zu unterscheiden. Maßstab für die Vereinbarung und die

<sup>57</sup> BMF-Schreiben vom 23.2.1983 (Verwaltungsgrundsätze 1983), Tz. 2.1.2.

Abrechnung ist der Fremdvergleich, d. h. wie Fremde die Entgelte für gleichartige Lieferungen oder Leistungen angesetzt hätten.<sup>58</sup> Die Finanzverwaltung geht hierbei davon aus, dass im allgemeinen Geschäftsverkehr die einzelnen Lieferungen und Leistungen zwischen Unabhängigen i. d. R. Gegenstand gesonderter Geschäftsbeziehungen sind.<sup>59</sup> Somit sind zu unterscheiden:

- die Vereinbarung der Geschäftsbeziehung,
- die Bestimmung des Verrechnungspreises sowie
- die Überprüfung der Angemessenheit.

Lediglich die Überprüfung der Angemessenheit des Verrechnungspreises erfolgt i. d. R. auf Basis einer Jahresbetrachtung. Es kann international und national beobachtet werden, dass Finanzverwaltungen zunehmend Verrechnungspreise nicht nur aus dem Blickwinkel des Jahresergebnisses, sondern gleichermaßen prozessorientiert prüfen. Prozessorientiert bedeutet konkret:

- die Prüfung der Vertragsbedingungen unter Einbeziehung der Preisbestimmung;
- das Auftragsmanagement (Bestellung, Auftragsannahme, Lieferung inkl. Lieferbedingungen);
- systemseitige Abbildung (Kostenarten, -stellen, -trägerrechnung);
- Rechnungsstellung;
- Zahlungsmodalitäten und Zahlung.

Folgende Aspekte sind sowohl aus operativer als auch steuerlicher Sicht zu beachten:

- Verrechnungspreise sind hinsichtlich der Sicherstellung der steuerlichen Akzeptanz im Vorhinein schriftlich klar zu vereinbaren;
- zu unterscheiden sind die Bedingungen und der Verrechnungspreis an sich;
- des Weiteren ist zu differenzieren zwischen dem Plan-Verrechnungspreis und dem Ist-Preis.

Die OECD hat in einem Entwurf weitergehende Vorschläge zu den Preisbestimmungsmechanismen gemacht.<sup>60</sup> In der Praxis wurde bisher insbesondere bei der Anwendung der transaktionsbezogenen Standardmethoden und der TNMM-Methode von der Möglichkeit einer nachträglichen Preisanpassung (sog. year-end-adjustments) für das abgelaufene Geschäftsjahr ausgegangen. Die Akzeptanz dieser Systematik wird nun seitens der OECD und des deutschen Gesetzgebers auf den Prüfstand gestellt. In diesem Zusammenhang schlägt die OECD zwei Ansätze vor:<sup>61</sup>

- den »arm's length price-setting approach« (ex-ante approach): Bei der Preisfestsetzung werden nur die Informationen und Erwartungen berücksichtigt, die den

<sup>58</sup> BMF-Schreiben vom 23.2.1983 (Verwaltungsgrundsätze 1983), Tz. 2.1.4.

<sup>59</sup> BMF-Schreiben vom 23.2.1983 (Verwaltungsgrundsätze 1983).

<sup>60</sup> OECD, *Draft on Timing Issues Relating to Transfer Pricing* vom 6.6.2012, [www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/50519380.pdf](http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/50519380.pdf).

<sup>61</sup> OECD, *Draft on Timing Issues Relating to Transfer Pricing* vom 6.6.2012, [www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/50519380.pdf](http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/50519380.pdf).

Parteien zum Zeitpunkt des Eintretens in die Transaktion bekannt sind.<sup>62</sup> Die Vertragspartner sind somit verpflichtet, im Rahmen eines »Rolling-forward«-Ansatzes, z. B. auf Quartalsbasis, die Preise für den folgenden Zeitabschnitt auf der Grundlage der Erfahrungen im abgelaufenen Zeitabschnitt anzupassen. Der Ansatz bedarf einer sehr intensiven Abstimmung zwischen den transaktionsbezogenen Daten, die im Controlling erfasst werden, und den steuerlichen Anforderungen an die Verrechnungspreise;

- den »arm's length outcome-testing approach« (ex-post approach): Die Ergebnisse der konzerninternen Transaktionen werden im Nachhinein auf die Fremdüblichkeit überprüft und ggf. angepasst. Die Überprüfung findet nach Ablauf des Wirtschaftsjahres, aber vor Abgabe der Steuererklärung, statt.<sup>63</sup> Dieser Ansatz entspricht vielfach der in der Praxis vollzogenen Vorgehensweise. Insbesondere im Hinblick auf die in den vergangenen Jahren zu beobachtenden Konjunkturschwankungen und die eingetretenen Sonderereignisse, wie z. B. die Pleite von Lehman Brothers, hat dieser Ansatz eine zunehmende Bedeutung erhalten.<sup>64</sup> Des Weiteren bedarf es nur einer eingeschränkten Mitwirkung des Controllings, um die Anpassungsrechnung vorzunehmen.

OECD und BMFs präferieren den »arm's length price setting-approach«. Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2016 (BEPS-Umsetzungsgesetz) wurde der § 90 Abs. 3 Satz 2 AO wie folgt geändert: »Die Aufzeichnungspflicht umfasst neben der Darstellung der Geschäftsvorfälle (Sachverhaltsdokumentation) auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Fremdvergleichsgrundsatz beachtende Vereinbarung von Bedingungen, insbesondere Preisen (Verrechnungspreisen), sowie *insbesondere Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung*, zur verwendeten Verrechnungspreismethode und zu den verwendeten Fremdvergleichsdaten (Angemessenheitsdokumentation)«. <sup>65</sup> Dies bedeutet, dass in Zukunft im Local File der Verrechnungspreisdokumentation explizit Informationen zur Preisbestimmung aufzunehmen sind. Es ist davon auszugehen, dass mit der noch folgenden GAufZ diese Anforderung weiter spezifiziert wird.

Es ist jedoch davor zu warnen, den Steuerpflichtigen mit zu hohen Anforderungen an die Bestimmung und Umsetzung von Verrechnungspreissystemen zu belasten. Sowohl hinsichtlich der unterjährigen Umsetzung der laufenden Preisanpassung, als auch im Zusammenhang mit der Erfüllung der Dokumentationsvorschriften, muss der Steuerpflichtige mit einem zusätzlichen sehr hohen administrativen Aufwand rechnen.

<sup>62</sup> Lorenzen, Verrechnungspreisbestimmung »ex-ante« und »ex-post« – Aktuelle Stellungnahme der OECD, in *PwC Transfer Pricing Perspective Deutschland*, 16. Ausgabe, November 2012, S. 21.

<sup>63</sup> Lorenzen, Verrechnungspreisbestimmung »ex-ante« und »ex-post« – Aktuelle Stellungnahme der OECD, in *PwC Transfer Pricing Perspective Deutschland*, 16. Ausgabe, November 2012, S. 21.

<sup>64</sup> Lorenzen, Verrechnungspreisbestimmung »ex-ante« und »ex-post« – Aktuelle Stellungnahme der OECD, in *PwC Transfer Pricing Perspective Deutschland*, 16. Ausgabe, November 2012, S. 21.

<sup>65</sup> [www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/2016-12-23-G-Umsetzung-EU-Amtshilferichtlinie-Massnahmen-Gewinnkuerzungen-verlagerungen.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=5](http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Gesetze/2016-12-23-G-Umsetzung-EU-Amtshilferichtlinie-Massnahmen-Gewinnkuerzungen-verlagerungen.pdf?__blob=publicationFile&v=5).

In der Replik der neuen Dokumentationsanforderungen und den Vorgaben der OECD erscheint es jedoch unerlässlich, für die Konzerne die Verrechnungspreissysteme und die Preisbestimmungsmechanismen im Vorhinein klar festzulegen.

Basierend auf der dargestellten Entwicklung erscheint es für die Zukunft zunehmend notwendig, dass die Konzerne Verrechnungspreise derart systemseitig abbilden, dass diese in der Lage sind, die wirtschaftlichen, finanziellen und steuerlichen Implikationen nicht nur am Ende des Jahres, sondern auch während des Jahres zu monitoren. Es geht hierbei insbesondere um den Einfluss der zu Beginn des Jahres festgelegten Verrechnungspreise auf die Ertragslage der einzelnen rechtlichen Einheit im Kontext der finanziellen Situation des Konzerns bzw. der Division. Mögliche Maßnahmen bestehen darin, die Verrechnungspreise für das verbleibende Geschäftsjahr anzupassen, ein rollierendes Preisverfahren einzuführen oder mit entsprechenden Anpassungsbuchungen in Abhängigkeit von den vertraglich definierten Bedingungen diese durchzuführen.

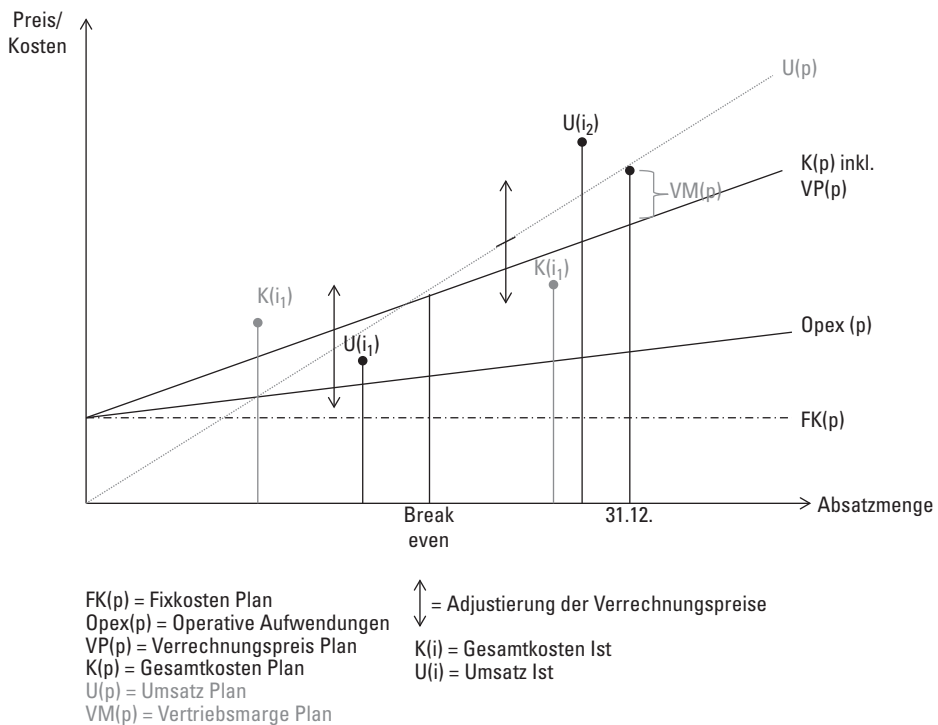


Abb. A.23: Anpassung der Verrechnungspreise anhand einer Plan/Ist-Analyse

### Leitsatz

Der finanzielle Einfluss von Verrechnungspreisen ist nicht nur am Ende des Geschäftsjahres zu prüfen. Zur Sicherstellung der definierten Ziele ist vielmehr eine systemunterstützte Kontrolle während des Geschäftsjahres notwendig. Sowohl die OECD als auch die deutschen Dokumentationsvorschriften fordern eine weitergehende Transparenz zwischen Preisbestimmung und Angemessenheitsnachweis.

## 5. Aktuelle Trends und Herausforderungen

Es kann beobachtet werden, dass international das Thema »Verrechnungspreise« in den letzten 15 Jahren eine zunehmende Dynamik entwickelt hat und diese noch weiter zunimmt. Im Folgenden werden in Thesen die wesentlichen Trends und Herausforderungen zusammengefasst. Diese wurden in folgende Cluster gegliedert:

1. Internationale Disruptionen mit dem Fokus Transfer Pricing
2. Internationalisierung von verfahrensrechtlichen Prozessen
3. Schwerpunkte und Auseinandersetzungen in Betriebsprüfungen

### 5.1 Internationale Disruptionen mit dem Fokus Transfer Pricing

#### **Trend 1 – Risiko der Doppelbesteuerung durch zunehmend divergierende Interessen**

Internationale Organisationen haben verschärfte Richtlinien und Empfehlungen zur Bestimmung und Prüfung von Verrechnungspreisen erarbeitet. Die OECD hat mit dem BEPS-Aktionsplan sowie in der Folge mit den überarbeiteten OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 tiefgreifende Veränderungen hinsichtlich der Bestimmung, der Dokumentation, der Prüfung von und der Verständigung bei Verrechnungspreisen vorgenommen. Sowohl die UN als auch die EU-Kommission sind ebenfalls im Prozess, weitere Verlautbarungen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise zu veröffentlichen. Die Zielsetzungen dieser Empfehlungen sind, divergierende Interessen zusammenzuführen, eine Annäherung zwischen den nationalen Rechtsauffassungen der beteiligten Staaten zu erreichen und das Risiko der Doppelbesteuerung zu mindern. Regierungen und Finanzverwaltungen werden sich hingegen noch stärker auf verrechnungspreisbezogene Aspekte (wie z. B. die steuerliche Behandlung von Funktionsverlagerungen, immaterielle Wirtschaftsgüter oder die Begründung von Betriebstätten und die hiermit verbundene Besteuerung) konzentrieren. Es ist jedoch schon heute festzustellen, dass bei den divergierenden Interessen der Staaten sowie der Komplexität der Verrechnungspreisfragestellungen zu erwarten ist, dass die Anzahl und die Materialität an Doppelbesteuerungsfällen zunehmen wird und die Konzerne die bestehenden Verrechnungspreissysteme einer risikoorientierten Prüfung zu unterwerfen haben.

#### **Trend 2 – Digitalisierung von Geschäftsmodellen**

Die Zuordnung der Besteuerungsrechte für die Gewinne einer zunehmend digitalisierten Wertschöpfung wird zunehmend zu einer der größten Herausforderungen des internationalen Steuerrechts. Die OECD arbeitet seit 2019 an einer anteiligen Zuordnung von Besteuerungsrechten zu den jeweiligen Marktstaaten (sog. Pillar One).<sup>66</sup> Im Unterschied zu der Sichtweise der herkömmlichen Gewinnaufteilung auf

<sup>66</sup> Hey in Heidecke u.a., *ifst-Schrift* 536, Vorwort.



der Grundlage des in Art. 9 OECD Musterabkommens verankerten Fremdvergleichsgrundsatzes, wird die vorgesehene Zuordnung von pauschalierten Gewinnanteilen an die Marktstaaten damit gerechtfertigt, dass die (End-)Kundenbeziehung zur Entstehung von Gewinnen beiträgt. Insbesondere (End-)Kunden-orientierte Industrien wie u. a. Consumer und Retail-, Automotive-, Touristik- und Dienstleistungs-Business werden von den voraussichtlich kommenden Regelungen betroffen sein. Es muss jedoch auch davon ausgegangen werden, dass Industriezweige, die mittelbar in Endkundenbeziehungen eingebunden sind, ebenfalls von Pillar One erfasst werden. Sollte die OECD nicht in der Lage sein, eine multilaterale Einigung zu erzielen, muss damit gerechnet werden, dass die Marktstaaten eigene Digitalsteuersysteme implementieren werden.

### **Trend 3 – ›Tax follows Business‹ (Substanz): Rein steuerlich getriebene Verrechnungspreissysteme sind angreifbar**

Die Verantwortlichen in den Konzernen sollten sich bewusst sein, dass internationale Steuerpolitik nicht nur Gegenstand von Auseinandersetzungen in steuerlichen Betriebsprüfungen, sondern vielmehr im Blickwinkel dem Grundsatz der Steuergerechtigkeit auch – insbesondere getrieben durch investigative Untersuchungen – Gegenstand öffentlicher Diskussionen ist. Es erscheint mehr als ratsam, dass sich die Pole Finanzverwaltung und Öffentlichkeit nicht gegenseitig in den geführten Diskussionen anstacheln, sondern immer noch die Anscheinsvermutung gilt, dass sich in den Verrechnungspreissystemen die tatsächlichen Wertschöpfungsketten der Konzerne widerspiegeln und die Unternehmensführung ein Interesse hat, hierauf aufbauend ihre wirtschaftlichen Aktivitäten zu planen und somit die richtigen unternehmerischen Entscheidungen treffen zu können.<sup>67</sup>

Je mehr sich jedoch die steuerliche Verrechnungspreissystematik von der tatsächlichen Steuerung der Wertschöpfungsketten entfernt, desto höher ist der Anspruch an die Nachweise über die Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz. Zur Vermeidung rein steuerlich getriebener Verrechnungspreissysteme hat die OECD als weitergehende Konkretisierung des Maßstabs des Fremdvergleichs in den OECD-BEPS-Aktionspunkten den Grundsatz definiert, dass das steuerliche Einkommen am Ort der tatsächlichen wirtschaftlichen Aktivitäten der Besteuerung zu unterwerfen ist. Substanzlose oder substanzschwache Prinzipal- oder IP-Modelle werden zunehmend seitens der Finanzverwaltung aufgegriffen. Die gesetzlichen Korrekturnormen umfassen nicht nur die Möglichkeit der steuerlichen Gewinnberichtigung, sondern auch die Begründung von Betriebsstätten, die Verweigerung der steuerlichen Abzugsfähigkeit von Betriebsaufwendungen und ggf. auch steuerstrafrechtliche Maßnahmen. Das Risiko einer nicht lös-baren Doppelbesteuerung steigt, je aggressiver die Verrechnungspreisstruktur ausgelegt ist.

<sup>67</sup> Greil, *ifst-Schrift* 512 (2016), S. 17.

## **Trend 4 – Industrieorientierte Analysen**

Es ist gleichermaßen zu erkennen, dass Verrechnungspreissysteme zunehmend nach den entsprechenden Industrien zu differenzieren sind. Jede Industrie hat ihre eigenen Merkmale, sowohl bezogen auf die Schnittstellen zu den relevanten Märkten als auch hinsichtlich der Struktur der Wertschöpfungsketten. Auf der Ebene der Absatzmärkte ist maßgeblich zu unterscheiden zwischen B2C-, B2B2C- und B2B-Beziehungen. Bei der letzten Beziehung ist weiterhin zu unterscheiden, auf welcher Stufe der Wertschöpfungskette die Geschäftstätigkeit angesiedelt ist (Rohstoffgewinnung vs. Zulieferindustrie). Gleichermaßen ist hier zu differenzieren zwischen lokalen und globalen Kunden und den hiermit verbundenen Auswirkungen auf die Vertriebsorganisation. Auch ist zu unterscheiden zwischen regulierten Märkten und nicht regulierten Märkten. Ein weiteres Unterscheidungskriterium sind realwirtschaftliche (Lieferung von Gütern und Waren) und abstrakte Geschäftstätigkeiten. Die Finanzverwaltungen organisieren sich gleichermaßen mehr und mehr industrieorientiert, so dass bei diesen tiefgreifende Kenntnisse der Industrie und über Verrechnungspreissysteme bei Wettbewerbern vorliegen.

## **5.2 Internationalisierung von verfahrensrechtlichen Prozessen**

### **Trend 5 – Transparenz**

Mit der Umsetzung von Aktionspunkt 13 des OECD-BEPS-Aktionsplans sind die Konzerne verpflichtet, eine erhöhte Transparenz aller für die Verrechnungspreisbestimmung und die Angemessenheitsnachweise betreffenden Informationen zu schaffen. Die OECD hat hierzu drei Kernelemente definiert:

- das CbC-Reporting (CbCR) als Grundlage einer risikoorientierten Vorprüfung,
- das Master-File als sog. »Top-Down«-Ansatz, d. h. die Offenlegung der Konzernsichtweise,
- das Local-File, dessen Gegenstand die Transaktionsanalyse aus dem Blickwinkel der lokalen Einheit ist (»Bottom-up-Ansatz«).

Mit diesen Elementen sind sowohl die Offenlegung aller abgeschlossenen Rulings als auch die umfassende Offenlegung der Steuerpositionen im Konzern verbunden. Das Risiko, das insbesondere aus dem CbC-Reporting erwächst, ist, dass die lokalen Finanzverwaltungen entweder Gewinnberichtigungen in Form der Recharakterisierung von Transaktionen vornehmen oder vermehrt die Begründung von Betriebsstätten als Korrekturmechanismen heranziehen werden. Insbesondere das CbCR verursacht Interpretationsspielräume, die u. U. in Richtung der Anwendung von globalen Profit Splits gehen könnten.

Mit dem Gesetz zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnkürzungen und -verlagerungen vom 20.12.2016 (BEPS-Umsetzungsgesetz) wurde der Aktionspunkt 13 des OECD-BEPS-Aktionsplans umgesetzt. Deutschland folgte somit den OECD-Vorgaben

und damit auch dem international vielfach bereits gesetzlich verankerten Dokumentationsstandard.

Bereits mit Wirkung zum 1.1.2008 wurde der neugefasste § 1 AStG eingeführt.<sup>68</sup> Das neue Gesetz umfasste u. a. folgende Regelungen:

- die Auslegung des Fremdvergleichsmaßstabs an sich,
- das Verhältnis der Verrechnungspreisvorschriften im Verhältnis zu anderen Gewinnberichtigungsvorschriften,
- die Hierarchie der anzuwendenden Verrechnungspreismethoden,
- die Abgrenzung zwischen tatsächlichem und hypothetischem Fremdvergleich,
- die Konkretisierung des hypothetischen Fremdvergleichs,
- spezielle gesetzliche Regelungen zur Funktionsverlagerung.

2008 wurde des Weiteren die Funktionsverlagerungsverordnung seitens des Gesetzgebers verabschiedet.<sup>69</sup> Das Bundesministerium für Finanzen hat auf dem Gebiet der Verrechnungspreise mehr als 30 BMF-Schreiben bzw. Verwaltungsanweisungen veröffentlicht.

Vergleichbare Entwicklungen können auch international festgestellt werden, so dass der Steuerpflichtige mittlerweile vor der Herausforderung steht, all die Vorschriften im Blickfeld zu haben und entsprechend anzuwenden, ohne dass hieraus Fälle der Doppelbesteuerung entstehen. Die für Deutschland relevanten Verrechnungspreisvorschriften und Rechtsentwicklungen umfassen inzwischen mehr als 1400 Seiten.<sup>70</sup>

### **Trend 6 – Zunehmende Bedeutung von APA- und Verständigungsverfahren**

Infolge der dargestellten Konfliktpotenziale und der zunehmenden Risiken der Doppelbesteuerung werden die Finanzverwaltungen in eine nicht abschätzbare Anzahl an Verständigungs-/Schiedsverfahren sowie sog. Vorabverständigungsverfahren (Advance Pricing Agreements – kurz APAs) einbezogen. Diesen Verfahren standen bisher drei maßgebliche Hindernisse im Weg:

- Die meisten DBAs von Deutschland mit Nicht-EU-Ländern haben keine Artikel 25 OECD-MA entsprechende Schiedsklausel, d. h. es besteht kein Einigungszwang.<sup>71</sup>
- Für DBAs, in denen Artikel 9 des OECD-MA ohne Absatz 2 übernommen worden ist (z. B. mit Indien), bestand bisher keine Berechtigung für die Anwendung von Artikel 25 OECD-MA.<sup>72</sup>
- Es gibt Länder (z. B. Italien), die die Einleitung von Verständigungsverfahren durch ein entsprechendes Penalty-Regime gegenüber einer unilateralen Einigung über die Gewinnberichtigung benachteiligen.

<sup>68</sup> Vgl. § 1 AStG i. d. F. des Gesetzes vom 14.8.2007 (BGBl I S. 1912).

<sup>69</sup> BMF, Funktionsverlagerungsverordnung.

<sup>70</sup> Schreiber/Nientimp, 4. Auflage.

<sup>71</sup> Unter anderem wurde in das DBA mit den Ländern USA und Schweiz eine Schiedsklausel aufgenommen.

<sup>72</sup> Indien hat hierzu seine bisherige Rechtsauffassung aufgegeben und gewährt mittlerweile den Zugang zu bilateralen Verständigungs- und APA-Verfahren.

Die steigende Komplexität der Fälle, die mangelnde Ressourcenausstattung der für die internationalen Verständigungsverfahren zuständigen Finanzbehörden (sog. »Competence Authorities«), nationale Abstimmungsprozesse zwischen den Bundes- und Landesbehörden sowie politische Interessenslagen führen vielfach entweder zur Ablehnung oder zu sehr zeitintensiven Verfahren. Insofern ist bei jeder Fallgestaltung abzuwägen, welcher Weg zur Einigung und zur Vermeidung einer etwaigen Doppelbesteuerung der richtige ist.

### **Trend 7 – Zunehmende Bedeutung des internationalen Informationsaustauschs**

Die OECD- und die G20-Staaten haben sich im BEPS-Aktionspunkt 5 darauf verständigt, dass bestimmte steuerliche Vorabzusagen, die eine grenzüberschreitende Wirkung haben, untereinander – auch spontan – ausgetauscht werden sollen. Die Regelungen zum Informationsaustausch wurden durch verschiedene, auch öffentlich diskutierte Praktiken über die Erteilung von Tax Rulings beschleunigt. Ein bekannter Fall war der sog. Lux-Leaks-Skandal. Im November 2014 veröffentlichte das »International Consortium of Investigative Journalists« über 20 000 Seiten mit verbindlichen Vorbescheiden der Luxemburger Steuerbehörden, die zwischen 2002 und 2010 erteilt wurden und die letztlich internationalen Konzernen erlaubten, auf Basis der erteilten Tax Rulings Steuervermeidungsstrategien zu nutzen, die ihre Steuerquote erheblich unter das übliche Maß hinaus nach unten drückte.<sup>73</sup>

Für den spontanen Austausch der Informationen zu »Tax Rulings« mit den OECD- und G20-Ländern sind die im Verhältnis der beteiligten Staaten jeweils geltenden rechtlichen Regelungen anzuwenden. Dazu zählen in Deutschland die EU-Amtshilferichtlinie,<sup>74</sup> die DBA sowie das Gesetz zu dem Übereinkommen über die gegenseitige Amtshilfe in Steuersachen.<sup>75,76</sup> Gegenstand des Austauschs werden verbindliche Auskünfte i. S. d. § 89 Abs. 2 AO, verbindliche Zusagen im Anschluss an eine Betriebsprüfung gem. § 204 AO sowie unilaterale Vorabzusagen über Verrechnungspreise (sog. unilaterale APAs) sein.<sup>77</sup> Diese Rulings sind gleichermaßen Gegenstand der Dokumentationsvorschriften entsprechend BEPS-Aktionspunkt 13. Durch die erhöhte Transparenz bei der Erteilung von grenzüberschreitenden steuerlichen Vorbescheiden und Vorabverständigungsverfahren über Verrechnungspreise soll zur Bekämpfung von Steuerbetrug und Steuervermeidung beigetragen werden.

### **Trend 8 – Weitere Internationalisierung von Betriebsprüfungen, Beispiel Joint Tax Audit**

Sowohl die OECD und die EU als auch Deutschland forcieren die Möglichkeit der internationalen Abstimmung von Doppelbesteuerungsrisiken im Rahmen von

<sup>73</sup> <https://www.icij.org>.

<sup>74</sup> Umgesetzt durch EU-Amtshilfegesetz vom 26.6.2013; *BGBI. I* 2013, S. 1809.

<sup>75</sup> Vom 27.7.2015, *BStBl. II* 2015, S. 966.

<sup>76</sup> Vgl. Czakart, *ISrR* 2016, S. 986.

<sup>77</sup> Vgl. Czakart, *ISrR* 2016, S. 987.

bilateralen oder multilateralen Joint Tax Audits. Das Joint Transfer Pricing Forum hat hierzu bereits eigene Empfehlungen veröffentlicht. Gleichmaßen hat das BMF ein eigenes Merkblatt zu Joint Tax Audits veröffentlicht. In der jüngsten Vergangenheit zeigt sich, dass die Anzahl der Staaten, die dieser Alternative offen gegenüberstehen, zunehmend steigt und entsprechende Joint-Audits erfolgreich abgeschlossen worden sind. Abzuwarten bleibt, ob die OECD dieses Verfahren als internationalen Standard in das OECD-Musterabkommen aufnehmen wird.

### 5.3 Schwerpunkte und Auseinandersetzungen in Betriebsprüfungen

#### Trend 9 – Price Setting vs. Outcome Testing

Sowohl in Deutschland als auch international investieren die Finanzverwaltungen in die Einstellung und Ausbildung von Verrechnungspreisspezialisten. Die Finanzverwaltungen sehen bei international operierenden Konzernen neben dem Prüfungsschwerpunkt *Umsatzsteuer* das Prüfungsfeld *Verrechnungspreise* als weiteres Kernprüfungsfeld. Vergleichbar mit der Prüfung der Umsatzsteuer und basierend auf dem Umstand, dass die gesetzlichen Anforderungen an Verrechnungspreise zunehmend auf die Preisbestimmung ausgedehnt werden, muss davon ausgegangen werden, dass die Finanzverwaltungen zunehmend Verrechnungspreise entweder prozessorientiert und/oder im Rahmen von risikoorientierten Prüfungsverfahren unterwerfen. Im durch das BEPS-Umsetzungsgesetz neu gefassten § 90 Abs. 3 Satz 2 AO wird explizit ein besonderer Fokus auf den sog. »Price Setting Approach« (Preisfestsetzung) gelegt, indem festgestellt wird, dass insbesondere Informationen zum Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung für die Beurteilung des Fremdvergleichsgrundsatzes Beachtung finden sollen. Im Gegensatz dazu sollte dem sog. »Outcome-Testing-Approach« (Überprüfung der Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise im Nachhinein) künftig vermutlich eine supplementäre Bedeutung zum Price Setting Approach zukommen. Beide Elemente sollten im Vorhinein klar und eindeutig vertraglich zwischen den Vertragsparteien geregelt sein.

#### Trend 10 – Lerneffekte

Es ist erkennbar, dass auf der Ebene der Finanzverwaltungen Lerneffekte realisiert werden. Die Entwicklungsphasen können in fünf Schritte unterteilt werden:

- *Schritt 1:* Bis zur Einführung von verrechnungspreisspezifischen Dokumentationsvorschriften wurden Verrechnungspreise anhand einer eher weiten Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes transaktionsbezogen geprüft. Nur in Fallgestaltungen, in denen es offensichtlich war, dass die Verrechnungspreise nicht fremdvergleichskonform umgesetzt worden sind, wurden entsprechende Gewinnberichtigungen vorgenommen (bis ca. zum Jahr 2003).
- *Schritt 2:* Mit der Einführung von Dokumentationsvorschriften begannen die Finanzverwaltungen Verrechnungspreise auf der Grundlage der vorgelegten Dokumentation zu prüfen. Die Verrechnungspreisdokumentation gibt der

Finanzverwaltung die Möglichkeit, den Konzern, die Wertschöpfungsketten und die Verrechnungspreissystematik in ihrer Gesamtheit zu verstehen. Geschäftsbeziehungen werden seitdem nicht nur auf einer singulären Basis, sondern im Kontext der Funktions- und Risikoverteilung, der Wertschöpfungsbeitragsanalyse, des Marktumfeldes und der Konzernstrategie geprüft (bis ca. zum Jahr 2011).

- *Schritt 3:* Basierend auf den Erkenntnissen von Schritt 1 und 2 greifen Finanzverwaltungen die Qualität von Verrechnungspreisdokumentationen und Angemessenheitsnachweisen auf. Verrechnungspreisdokumentationen werden vielfach in einer standardisierten Form der Finanzverwaltung übergeben. Diese Dokumentationen sind oftmals ausgerichtet auf die formale Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben und der hiermit verbundenen Vermeidung von Strafzuschlägen. Finanzverwaltungen fordern weitere Informationen beim Steuerpflichtigen an, führen eigene, vielfach internetbezogene Recherchen durch und konfrontieren die Steuerpflichtigen mit Tatbeständen, die zu erheblichen Gewinnberichtigungen führen können (seit ca. dem Jahr 2008).
- *Schritt 4:* Finanzverwaltungen führen zunehmend risikoorientierte bzw. system-/prozessorientierte Prüfungsschritte durch. Hierzu beantragen die Betriebsprüfer im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten den Zugriff auf die konzerninternen Systeme, laden sich die notwendigen Daten für die Prüfungsschritte herunter und werten diese Daten aus. Somit können die Betriebsprüfer nachvollziehen, ob die in den Verträgen, Richtlinien und Dokumentationen vereinbarten Verrechnungspreise tatsächlich umgesetzt worden sind. Auch die vom Steuerpflichtigen vorgelegte Verrechnungspreisdokumentation wird zunehmend hinsichtlich der Verwertbarkeit geprüft. Die Verwertbarkeit bezieht sich dabei maßgeblich auf transaktionsbezogene Daten, wie Preiskalkulationen, Finanzdaten, Rechnungen etc. Erkennbar ist auch, dass die Finanzverwaltungen datenbankgestützte Fremdvergleichsnachweise zwar auf der einen Seite anfordern, jedoch auf der anderen Seite zunehmend als nicht oder unzureichend verwertbar verwerfen (seit ca. dem Jahr 2010).
- *Schritt 5:* Im Rahmen des grenzüberschreitenden automatisierten Informationsaustausches zwischen den Finanzbehörden, der zunehmenden Vernetzung zwischen diesen sowie der Internationalisierung von Betriebsprüfungen im Rahmen von sog. »Joint Audits« werden Betriebsprüfungen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise eine zunehmende Internationalisierung erfahren.

### **Trend 11 – Offenlegung interner Plan-/Finanzdaten für Zwecke der Angemessenheitsanalyse**

Obwohl, wie bereits unter Schritt 4 des Trends 4 beschrieben, Finanzverwaltungen datenbankgestützte Fremdvergleichsnachweise erwarten, werden diese aufgrund der mangelnden Vergleichbarkeit der Vergleichsunternehmen mit dem betrachteten Unternehmen vielfach verworfen. Die Konzerne stehen auch im Lichte der geänderten Dokumentationsanforderungen und der hiermit verbundenen gestiegenen Transparenz und dem gestiegenen Umfang an zu dokumentierenden Informationen (Master-, Local-File, CbCR) zunehmend vor der Herausforderung, den Angemessenheitsnachweis für die betrachteten Geschäftsbeziehungen im

Blickwinkel der Wertschöpfungsanalyse durchzuführen. Dies bedeutet, dass interne Profitabilitätsanalysen und die hiermit notwendigen Finanzdaten zunehmend die primäre Grundlage für die Angemessenheitsanalyse sein werden, während die Rolle von Fremdvergleichsstudien, die sich auf externe Fremdvergleichsdaten beziehen, vermutlich eine eher supplementäre Rolle bekommen werden. Sollte sich dieser Trend bewahrheiten, müssten die Konzerne sicherstellen, dass in den bestehenden Finanzinformations-/ERP-Systemen die notwendigen Plan- und Finanzdaten verfügbar sind.

### **Trend 12 – Veränderte Schwerpunkte**

Sowohl als Ausfluss des OECD-BEPS-Aktionsplanes als auch bereits in der Praxis verändert sich der Fokus in den Betriebsprüfungen. Folgende Schwerpunkte können bereits heute identifiziert werden:

- *Intangibles/Immaterielle Werte:* Im Lichte der von der OECD vorgegebenen Definition von Intangibles als auch der hiermit verbundenen Substanzanforderungen werden (Nicht-)Verrechnungen von Intangibles zunehmend auf den Prüfstand gestellt. Das BMF plant in Kürze die Veröffentlichung eines eigenen Schreibens zur Markenverrechnung, dessen Zielsetzung die Gleichbehandlung von in Deutschland liegenden Marken mit Markenverrechnungen aus anderen Ländern ist. Des Weiteren kann festgestellt werden, dass hinsichtlich der Bewertung von immateriellen Werten die internationale Praxis zunehmend dem deutschen doppelseitigen Bewertungsansatz im Grundsatz folgt.
- *Finanztransaktionen:* Vergleichbar zu der Preisbestimmung und Prüfung von immateriellen Wirtschaftsgütern stehen Finanztransaktionen zunehmend im Visier der Finanzverwaltungen. Schwerpunkt der Analysen sind die steuerrechtliche Abgrenzung zwischen einer schuldrechtlichen und gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung i. S. d. § 1 Abs. 4 AStG zur Geschäftsbeziehung, die Funktions- und Risikoanalyse, insbesondere bei Cash-Pooling-Systemen, die Erfüllung der Substanzanforderungen und die hiermit verbundene Re-Charakterisierung von Finanztransaktionen sowie Bewertungsaspekte.
- *Risiken:* In der Folge zu Aktionspunkt 9 des OECD-BEPS-Aktionsplanes wurde dem Begriff »Risiko« eine neue Bedeutung beigemessen. Während in der Vergangenheit die Risikotragung im Mittelpunkt der Verrechnungspreisanalyse stand, steht nun das Risikomanagement im Mittelpunkt der Betrachtung. Mit der Ausweitung des Risikobegriffs verneint die OECD die Fragestellung, ob auf Grund von Kapitalausstattung die Fähigkeit, Risiken zu tragen, das Recht besteht, Übergewinne aus der Transaktion zu realisieren. Vielmehr fordert sie die Funktions- und Risikoanalyse, um den Tatbestand des Risikomanagements zu erweitern.
- *Digitale Wirtschaft:* Bereits in Aktionspunkt 1 des OECD-BEPS-Aktionsplanes stellt die OECD fest, dass sich die digitale Wirtschaft flächendeckend über alle Industrien zieht, so dass eine eigene Abgrenzung der »Digitalen Wirtschaft« von den anderen Industrien nicht sinnvoll erscheint. Des Weiteren sieht die OECD in der Digitalisierung von Wertschöpfungsketten eine der Ursachen



für die Steuervermeidungsstrategien multinationaler Unternehmen. Ziel des OECD-Maßnahmenplans ist, dass in Zukunft an dem Ort, an dem die tatsächliche Wertschöpfung und Wirtschaftstätigkeit stattfindet, der steuerpflichtige Gewinn ausgewiesen wird. Insbesondere die Aktionspunkte 7 bis 10 zu Betriebsstätten und Verrechnungspreisen (Immaterielle Wirtschaftsgüter, Identifikation von Risiken, Risiko der Umqualifizierung von wirtschaftlich nicht sinnvollen Verrechnungspreisgestaltungen) sollen diesem Ziel zukünftig Rechnung tragen. Der Veränderungsprozess von konzerninternen Geschäftsmodellen erfordert zunehmend eine überarbeitete Einschätzung der Wertschöpfungsbeitragsanalyse. In der Folge dynamisieren sich zunehmend Funktions- und Risikoprofile und hiermit verbunden die Frage der Auswahl einer geeigneten Verrechnungspreismethode sowie der Angemessenheit von Verrechnungspreisen.<sup>78</sup>

- *Betriebsstätten:* Mit der Umsetzung des Aktionspunkts 7 des OECD-BEPS-Aktionsplans in Artikel 5 des OECD-Musterabkommens findet ein maßgeblicher Paradigmenwechsel hinsichtlich der definitorischen Abgrenzung bei der Begründung einer Betriebsstätte statt. Der revidierte Artikel 5 ist Ausfluss der Zielsetzung der OECD, dass in Zukunft an dem Ort, an dem die tatsächliche Wertschöpfung und Wirtschaftstätigkeit stattfindet, der steuerpflichtige Gewinn ausgewiesen wird. Somit geht die OECD weg von einer rechtlich geprägten hin zu einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. In der Folge sinkt der sog. »threshold« (Aufgriffsschwelle) für die Begründung von Betriebsstätten. Im Mittelpunkt der Betrachtung stehen insbesondere die Vertreter- und die Dienstleistungsbetriebsstätte. Ein weiteres Risikofeld ist das Zusammenspiel zwischen der Begründung einer Betriebsstätte (Artikel 5 OECD-MA) und der Gewinnzuordnung bei Betriebsstätten (Artikel 7 OECD-MA). Der im Artikel 7 OECD-MA kodifizierte und in § 1 Abs. 5 AStG verankerte »Authorized OECD Approach« (kurz: AOA) basiert maßgeblich auf der Analyse der sog. Personalfunktion. Die Analyse der Personalfunktion basiert auf wirtschaftlichen Tatbeständen wie z. B. Organigrammen und Wertschöpfungsanalysen. Die Anwendung der sog. »Nullsummentheorie«, d. h. dass die potenziellen Betriebsstättengewinne bereits über die Verrechnungspreise abgegolten gelten, erscheint wenig aussichtsreich. Es ist damit zu rechnen, dass ökonomisch aufkommende Staaten wie u. a. China, Indien, Südafrika zunehmend Betriebsstätten als alternatives Gewinnberichtigungsinstrumentarium zu den bestehenden Verrechnungspreisenormen (lokale Gewinnberichtigungsnormen i. V. m. Artikel 9 OECD-MA) heranziehen werden. Ziel dieser Länder ist es, lokale Vorteile, wie z. B. Marktzugang, lokale Kostenersparnisse oder anderweitige wirtschaftlich werthaltige Aktivitäten über die Betriebsstättenbesteuerung allgemein der Ertragsbesteuerung zugänglich zu machen.

### **Trend 13 – Besteuerung von Restrukturierungen**

Bereits Ende der 1990er-Jahre hat die Diskussion darüber begonnen, welche steuerlichen Folgen Restrukturierungen von Geschäftsmodellen auslösen. Im Blickwinkel

<sup>78</sup> Vgl. Wilmanns, *Festschrift Endres*, S. 425 ff.



standen im Wesentlichen zwei Trends: zum einen die Verlagerung von Geschäftsaktivitäten aus steuerlichen Gründen, wie z. B. die Implementierung einer Prinzipalstruktur in der Schweiz. Zum anderen stand die Verlagerung von kostenintensiven Funktionen in Niedriglohnländer im Blickpunkt. In der Zwischenzeit ist eine dritte Kategorie an Verlagerungskonstellationen hinzugekommen: die Notwendigkeit des Aufbaus bzw. der Verlagerung von Geschäftstätigkeiten in die Länder, in denen das größte Marktpotenzial (wie z. B. China, Indien, Brasilien, Russland etc.) vorhanden ist. Das Bundesfinanzministerium hat nach sehr langen Diskussionen schließlich mit der Einführung der gesetzlichen Regelungen im Jahr 2008 zur Funktionsverlagerung reagiert.<sup>79</sup> Die OECD hat mit der Einfügung des Chapters IX »Business Restructuring« (Verrechnungspreisaspekte bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit) in die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien im Jahr 2010 vergleichbare Anweisungen gegeben.<sup>80</sup> Die Folge der gesamten Entwicklung ist, dass die Finanzverwaltungen Restrukturierungen von Geschäftsmodellen sehr genau hinsichtlich der Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern und hiermit verbundenem Gewinnpotenzial untersuchen. Steuerliche Ausgleichszahlungen für die Übertragung von Funktionen, immateriellen Werten oder Geschäftschancen, werden i. d. R. auf der Grundlage ertragswertorientierter Verfahren bewertet. In Abhängigkeit der Parameter können sich sehr hohe steuerliche Ausgleichszahlungen ergeben, die u. U. für Investitionsentscheidungen von erheblicher Entscheidungsrelevanz werden können. Insofern sollten bei konzerninternen Restrukturierungsmaßnahmen frühzeitig Steuer- und Bewertungsexperten miteinbezogen werden.

#### **Trend 14 – Risikomanagement durch Einführung von IKS-Systemen**

Die OECD stellt zu Recht fest: »For multinational companies determining exact transfer prices is often a task that involves a lot of uncertainty as it is by no means certain that the tax authorities will accept their chosen transfer pricing method.«<sup>81</sup> Konzerne müssen im Bereich der Verrechnungspreise eine Vielzahl an steuerlichen Vorschriften erfüllen und laufende Rechtsentwicklungen ausreichend reflektieren. Der hiermit verbundene Aufwand wird für die Konzerne zunehmend umfassender und erfordert erheblichen personellen, technischen und prozessualen Aufwand. Ein maßgebliches Beispiel hierfür ist die Umsetzung des CbCR. Insofern ist es für die Konzern-Steuerabteilungen von erheblicher Bedeutung, die Vorgabe, dass die Verrechnungspreissysteme in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorgaben stehen, dokumentiert und deklariert worden sind (»to be compliance«), zu erfüllen. Ansonsten könnte dies neben den steuerlichen und steuerstrafrechtlichen Konsequenzen zusätzlich – im Falle der Öffentlichkeit der Verstöße bzw. der öffentlichen Berichterstattung über den Konzern – Reputationsschäden nach sich ziehen.

<sup>79</sup> Vgl. § 1 AStG i. d. F. des Gesetzes vom 14.8.2007 (BGBl I S. 1912), und BMF, Funktionsverlagerungsverordnung.

<sup>80</sup> OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2010, Chapter IX.

<sup>81</sup> Vgl. Ditz/Bärsch/Kluge, *IStR* 2015, S. 819; Greil, *ifst-Schrift* 512 (2016), S. 37.

Da Verrechnungspreissysteme einen direkten Bezug zur Buchhaltung und dem Rechnungswesen haben, fallen diese grundsätzlich unter die »Grundsätze zur ordnungsgemäßen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD)«, die ab dem 1.1.2015 anwendbar sind.<sup>82</sup> Aus steuerlicher Sicht fußen die GoBD auf § 140 AO. Sie stellen Anforderungen an das »interne Kontrollsystem« (IKS). Hiernach haben Unternehmen ausreichende Kontrollen zu implementieren, um sicherzustellen, dass die genannten Grundsätze im Rahmen der Buchführung eingehalten werden.<sup>83</sup> Dem Steuerpflichtigen ist somit empfohlen, Tax Compliance Systeme aufzusetzen, die auch den Bereich Verrechnungspreise mitumfassen, um den jeweiligen Steuerbehörden darlegen zu können, dass sie sich konsistent und im Einklang mit geltendem Recht verhalten.<sup>84</sup> Diese Tax Compliance Systeme sollten (ggf. auch IT-gestützt) Kontrollsysteme zur Risikoevaluierung und -vermeidung mitumfassen.

### **Trend 15 – Verfahrensrecht als Erfolgsfaktor**

Schon in laufenden, aber insbesondere in zukünftigen Betriebsprüfungen wird die Kenntnis verfahrensrechtlicher Vorschriften von zunehmender Bedeutung sein. Es geht nicht alleine um die wirtschaftlichen Ausprägungen von Verrechnungspreissystemen, sondern vielmehr um die Beachtung aller verfahrensrechtlichen Aspekte, die bei der Umsetzung des sog. Verrechnungspreis-Life-Cycles (Preisbestimmung, -monitoring, -anpassung, Verrechnungspreisdokumentation, Betriebsprüfung) zu beachten sind.

Die Zusammenhänge zwischen der materiell-steuerlichen Auslegung und den abgabenrechtlichen Implikationen bei international steuerlichen Sachverhalten gewinnen an Bedeutung. Zu nennen sind Aspekte wie die Abgrenzung zwischen den allgemeinen Mitwirkungspflichten und den Dokumentationspflichten (§§ 88 ff. AO), die Erfüllung der objektiven Beweislast (Feststellungslast), die Erfüllung steuerlicher Compliance-Vorgaben und die Umsetzung von speziellen Tax-Compliance-Management-Systemen und ihre Wirkungen (§ 153 AO), Betriebsprüfungsprozesse und die hiermit verbundenen Rechte und Pflichten des Steuerpflichtigen bzw. der Betriebsprüfungen (BPO), das Mittel des rechtlichen Gehörs auch im Rahmen eines außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahrens, die Abwägung zwischen gerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren und der Beantragung eines Verständigungsverfahrens entsprechend Artikel 25 OECD-MA, die Anwendung der Gewinnberichtigungsnormen, die Befugnis zur Schätzung nach § 162 Abs. 2 AO, Möglichkeiten des Antrags auf Aussetzung der Vollziehung (AdV), Ausmaß des Datenzugriffs nach § 147 Abs. 6 AO, die Möglichkeit einer verbindlichen Auskunft, bzw. Zusage (§ 204 AO), die Festsetzung von Strafzuschlägen und Verzögerungsgeldern, die Möglichkeit der Berichtigung von Erklärungen und ihre verfahrensrechtlichen Wirkungen (§ 153 AO), die

<sup>82</sup> Vgl. BMF vom 14.11.2014, *BStBl. I* 2014, S. 1450.

<sup>83</sup> Hiller/Hüttinger, *BB* 2015, S. 1313.

<sup>84</sup> Greil, *ifst-Schrift* 512 (2016), S. 37.

Verzinsung von Steuernachforderungen, die Amtssprache Deutsch im Blickwinkel der Erfüllung der Dokumentationsvorschriften, Amtshilfverfahren und internationaler Informationsaustausch (§ 117 AO), die Wirkung der Prüfungsanordnung und die Konkretisierung der Vorlage von Verrechnungspreisdokumentationen, Möglichkeiten der zeitnahen oder verkürzten Betriebsprüfung und steuerstrafrechtliche Vorschriften.

#### 5.4 Auf einen Blick

In Abbildung A.24 werden die dargestellten Trends und Herausforderungen nochmals im Kontext der Konsequenzen für die Konzerne abgebildet. Es kann festgestellt werden, dass einzelne Trends zu erhöhten Doppelbesteuerungsrisiken führen, dass Trends im Bereich Steuerpolitik auch die Reputation von Konzernen beeinflussen können, jedoch auch die Entwicklungen Einfluss haben auf bestehende Geschäftsmodelle wie auch den administrativen Aufwand erhöhen können.

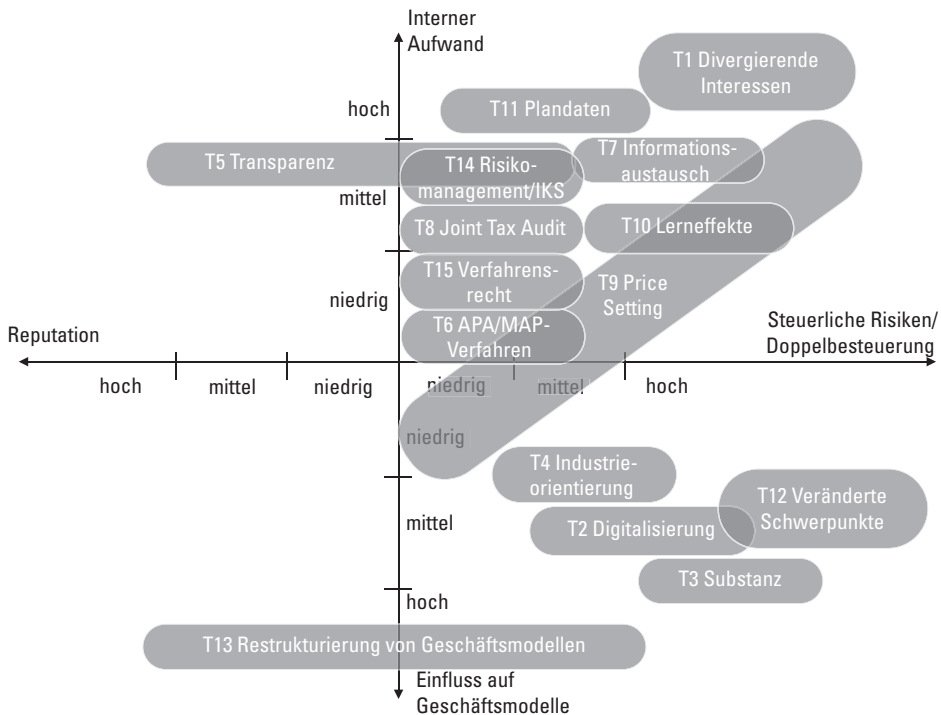


Abb. A.24: Einfluss von Trends und Herausforderungen auf die Konzernstrategie

#### Leitsatz

Die Regierungen »rüsten« sowohl regulatorisch als auch personell auf dem Themengebiet Verrechnungspreise auf. Verrechnungspreise werden aus verschiedenen Blickwinkeln aufgegriffen. Sie werden nicht nur ergebnisorientiert, sondern auch zunehmend prozessorientiert geprüft. Steuerlich strukturierte Verrechnungspreissysteme ohne Substanz sind i. d. R. mit hohen Risiken behaftet.

