

Martin Renz und Jobst Wilmanns

Internationale Verrechnungspreise

Handbuch für Praktiker

WILEY

WILEY-VCH Verlag GmbH & Co. KGaA

Inhaltsverzeichnis

Vorwort 11

Abkürzungsverzeichnis 13

A. Grundlagen (Jobst Wilmanns) 15

- I. Bedeutung von Verrechnungspreisen in der Konzernpolitik 15
 - 1. Einleitung 15
 - 2. Cashflow als Entscheidungsparameter 18
 - 3. Effektive Tax Rate als Entscheidungsparameter 19
 - 4. Verrechnungspreise als Schnittstelle zwischen Unternehmensführung und Steuerquote 23
 - 5. Zusammenhang zwischen operativem Ergebnis und Steuerlast 26
 - 6. Einfluss von konzerninternen Geschäftsmodellen auf die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage eines Unternehmens 28
 - 7. Steueroptimierung versus Steuersicherheit 32
 - 8. Blickwinkel des Managements 36
 - 9. Divergierende Ziele von konzerninternen Reportingsystemen 37
- II. Verrechnungspreise als Bestandteil der Konzernorganisation 41
 - 1. Einfluss der Konzernorganisation auf die Verrechnungspreise 41
 - 2. Einfluss der Unternehmensführung auf die Verrechnungspreisgestaltung 43
 - 3. Wertschöpfungsketten als Grundlage der Bestimmung von Geschäftsbeziehungen 46
 - 4. Organisation und Kontrolle von Verrechnungspreisen im Konzern 52
 - 4.1 Organisatorische Integration der Verrechnungspreise 52
 - 4.2 Kontrolle von Verrechnungspreisen 55
 - 5. Aktuelle Trends 60
- III. Steuerliche Rechtsgrundlagen 64
 - 1. Steuerliche Rechtsgrundlagen für Verrechnungspreise 64
 - 1.1 Überblick 64
 - 1.2 Entnahme und Einlage nach dem Einkommensteuerrecht 66
 - 1.3 Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage 67
 - 1.4 Verhältnis der ertragsteuerlichen Gewinnberichtigungsvorschriften zu § 1 AStG 71
 - 1.5 Verrechnungspreisbezogene Bewertungsmaßstäbe 72

2.	Verhältnis nationales Recht zu internationalem Recht	73
3.	Fremdvergleich nach § 1 AStG	75
3.1	Überblick	75
3.2	Die Generalnorm	75
3.3	Nahestehende Person	77
3.4	Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen	79
3.5	Der Fremdvergleich als Maßstab der Einkünfteabgrenzung	82
4.	Analyse und Ermittlung des Verrechnungspreises nach § 1 Abs. 3 AStG	87
4.1	Regelungsinhalt	87
4.2	Anwendung von Verrechnungspreismethoden	88
IV.	Betriebsstättenbesteuerung als Lex Specialis	106
1.	Betriebsstätten im Blickwinkel der Industrien und Finanzverwaltungen	106
2.	Überblick über das Besteuerungsrecht	109
2.1	Nationales Besteuerungsrecht	109
2.2	Besteuerungsrecht in Abhängigkeit vom DBA-Recht	110
2.3	Gewerbsteuerliche Behandlung von Betriebsstättengewinnen	110
2.4	Verrechnung von Betriebsstättenverlusten	112
3.	Begründung einer Betriebsstätte	112
3.1	Betriebsstättenbegriff	112
3.2	Betriebsstätte nach nationalem Recht	113
3.3	Betriebsstätte nach abkommensrechtlichen Regelungen	114
3.4	Sonderfälle der Betriebsstättenbegründung	119
4.	Zuordnung des Betriebsstättengewinns	123
4.1	Aktuelle Entwicklungen	123
4.2	Selbständigkeitsfiktion	124
4.3	Verrechnungen nach den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen	126
4.4	Der OECD-Ansatz	133
5.	Verrechnungspreisdokumentation und Verfahrensgrundsätze	150
5.1	Dokumentationspflichten	150
5.2	Verständigungsverfahren	150
6.	Industriespezifische Besonderheiten	151

B. Dokumentationsvorschriften (Martin Renz) 153

I.	Inhalt und Auslegung der Dokumentationsvorschriften	153
1.	Gesetzliche Rahmenbedingungen	153
2.	Mitwirkungspflichten	155
2.1	Allgemeine Mitwirkungspflichten	155
2.2	Erhöhte Mitwirkungspflichten bei Auslandssachverhalten	157
2.3	Grenzen der Mitwirkung	159
3.	Sprache	160
4.	Wesentliche Inhalte einer Verrechnungspreisdokumentation	162
4.1	Allgemeine Informationen	163
4.2	Bildung und Beschreibung von Transaktionsgruppen	167

4.3	Funktions- und Risikoanalyse	170
4.4	Vergleichbarkeits- und Verrechnungspreisanalyse	199
5.	Sanktionsmöglichkeiten bei fehlender oder unverwertbarer Dokumentation	201
5.1	Gesetzliche Regelungen	201
5.2	Schätzung	202
5.3	Strafzuschläge	205
II.	Die Angemessenheitsdokumentation	208
1.	Grundsätzliche Anforderungen	208
2.	Datenbankanalysen	211
2.1	Formen und Anwendungsgebiete	211
2.2	Vorgehensweise	211
2.3	Auswahl geeigneter Renditekennziffern	213
2.4	Akzeptanz von Mehrjahresanalysen	219
2.5	Nationale und internationale Akzeptanz von Datenbankanalysen	220
3.	Weitere Formen der Angemessenheitsdokumentation	222
3.1	Interner und externer Preisvergleich	222
3.2	Nutzung von Ergebnissen einer Wertschöpfungsbeitragsanalyse	223
3.3	Planrechnungen	225
3.4	Kapitalverzinsung (risikolose Anlage am Kapitalmarkt)	228
III.	Dokumentation von außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen	229
1.	Definition des außergewöhnlichen Geschäftsvorfalles	229
2.	Zeitpunkt der Erstellung	230
3.	Dokumentation von Funktionsverlagerungsfällen	231
IV.	Dokumentationsstrategien	232
1.	Management von Verrechnungspreisrisiken	232
2.	Formen von Dokumentationsstrategien	235
C.	Arten von Geschäftsbeziehungen (<i>Jobst Wilmanns/Martin Renz</i>)	243
I.	Geschäftsbeziehungen als Bestandteil eines Geschäftsmodells (<i>Jobst Wilmanns</i>)	243
1.	Verrechnungspreisbezogene Geschäftsmodelle	243
2.	Bedeutung der Funktions- und Risikoanalyse	246
3.	Problemstellung von abstrakten Geschäftsmodellen	251
II.	Verrechnungspreise bei Warenlieferungen (<i>Martin Renz</i>)	253
1.	Ausprägungen von Fertigungs- und Vertriebsleistungen	253
1.1	Formen von Fertigungsleistungen	253
1.2	Formen von Vertriebsleistungen	256
2.	Fallbeispiel	260
2.1	Ausgangsfall	260
2.2	Lösungsweg zur Auswahl einer Verrechnungspreismethode	261

III.	Konzerninterne Dienstleistungen (<i>Martin Renz</i>)	268
1.	Formen von Dienstleistungen	268
2.	Prüfung der Verrechenbarkeit	271
2.1	Abgrenzung zur gesellschaftsrechtlichen Veranlassung	272
2.2	Verrechenbarkeit dem Grunde nach	275
2.3	Angemessenheit der Verrechnungsmethode	278
2.4	Verrechenbarkeit der Höhe nach	286
IV.	Pool-Konzept (<i>Martin Renz</i>)	288
V.	Vergütung von immateriellen Wirtschaftsgütern (<i>Jobst Wilmanns</i>)	293
1.	Stand der Diskussion	293
2.	Bewertung und Vergütung	295
VI.	Übertragung von Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens (<i>Jobst Wilmanns</i>)	299
VII.	Finanzierungsleistungen (<i>Jobst Wilmanns</i>)	299
1.	Bedeutung von Finanzierungsleistungen	299
2.	Grundsätze zur Konzernfinanzierung	301
2.1	Stand der bestehenden Regelungen	301
2.2	Geschäftsbeziehung	302
2.3	Ernstgemeinte Vereinbarung	303
3.	Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes	304
3.1	Funktions- und Risikoanalyse	305
3.2	Konzernzugehörigkeit und die Auswirkungen auf das Credit-Rating	306
3.3	Bestimmung der Angemessenheit	312
4.	Teilwertabschreibungen auf grenzüberschreitende Darlehensverhältnisse	314
5.	Verrechnung einzelner Finanzierungsformen	316
5.1	Konzerninterne Darlehen	316
5.2	Verrechnungspreise bei konzerninternen Bürgschaften	317
5.3	Factoring	318
5.4	Cash-Pooling	319
5.5	Hedging/Devisenmanagement	320
VIII.	Personalentsendung (<i>Martin Renz</i>)	320
1.	Anwendungsfälle und Abgrenzung zu Dienstleistungen	320
2.	Auslandseinsatz im Rahmen eines Dienstleistungsvertrags	321
2.1	Arbeitgeberbegriff	321
2.2	Betriebsstättenbegründung	323
2.3	Fremdübliche Vergütung	325
3.	Auslandseinsatz im Rahmen eines Entsendevertrags	325
3.1	Entsendekosten	325
3.2	Allokation der Personalkosten	326
3.3	Beurteilungskriterien für die Kostenaufteilung	327
4.	Know-how-Transfer	327
5.	Dokumentation und Angemessenheitsnachweise	328
6.	Weitere steuerliche Aspekte	329

7.	Fallbeispiele	329
7.1	Verrechnungspflichtige Entsendungen	329
7.2	Nicht verrechenbare Entsendungen	330
7.3	Teilweise verrechnungspflichtige Entsendungen	330
7.4	Nachwuchskräfte	332
D.	Funktionsverlagerungen (<i>Jobst Wilmanns</i>)	335
I.	Einführung	335
II.	Regelungsinhalt	337
1.	Allgemeine Grundsätze	337
2.	Begriff der Funktion	339
3.	Tatbestände der Funktionsverlagerung	340
3.1	Grenzüberschreitende Beziehung zwischen nahestehenden Personen	341
3.2	Übertragung von Wirtschaftsgütern und sonstigen Vorteilen	341
3.3	Nutzungsüberlassung	342
3.4	Funktionsübertragung	343
3.5	Einschränkung einer bestehenden Funktion	343
4.	Abgrenzungsfälle	345
4.1	Zeitliche Übernahme	345
4.2	Zeitliche Streckung einer Funktionsverlagerung (Fünfjahresfrist)	345
4.3	Funktionsverdoppelung	346
4.4	Erbringung von Dienstleistungen	348
4.5	Routineunternehmen	348
4.6	Weitere Abgrenzungsfälle	350
4.7	Zusammenfassung	351
III.	Transferpaket als Verrechnungspreis	352
1.	Grundsatz	352
2.	Transferpaket	354
3.	Öffnungsklauseln	356
3.1	Möglichkeit der Einzelbewertung	356
3.2	Escape-Klausel 1: Keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter (§ 1 Abs. 3. S. 10 AStG, § 1 Abs. 5 FVerlV)	357
3.3	Escape-Klausel 2: Einzelbewertung von immateriellen Wirtschaftsgütern (§ 1 Abs. 3. S. 10 AStG, § 2 Abs. 3 FVerlV)	358
3.4	Escape-Klausel 3: Einzelbewertung von einem immateriellen Wirtschaftsgut (§ 1 Abs. 3. S. 10 AStG)	359
3.5	Vermutung der Nutzungsüberlassung	361
4.	Zusammenfassung	362
IV.	Bewertung einer Funktionsverlagerung	363
1.	Bewertungsverfahren	364
2.	Bewertungsparameter	367
2.1	Reingewinn nach Steuern als Maßstab der Gewinnerwartungen	367
2.2	Steuern	369
2.3	Kapitalisierungszeitraum	371
2.4	Kapitalisierungszinssatz	373

3. Ermittlung des Werts des Transferpakets 377
 - 3.1 Grundsätzliche Ermittlungssystematik 377
 - 3.2 Substitution von Produkten 380
 - 3.3 Liquidationswert 380
 - 3.4 In Verlustfällen 380
 - 3.5 Höchstwert ist unter dem Mindestwert 380
4. Anderweitige Ausgleichsansprüche 381
5. Preisanpassungsklausel 382
6. Mitwirkungspflichten 383
 - 6.1 Klare Vereinbarungen 383
 - 6.2 Mitwirkungs- und Aufzeichnungspflichten 384

E. Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung (Martin Renz) 385

- I. Handlungsempfehlungen vor und während einer Betriebsprüfung 385
- II. Rechte und Pflichten von Steuerpflichtigem und Betriebsprüfer 388
 1. Zugriffsrechte des Betriebsprüfers 388
 - 1.1 Grundlagen zu § 147 AO und den GDPdU 389
 - 1.2 Stand der Rechtsprechung 391
 - 1.3 § 147 AO im Kontext des Amtsermittlungsgrundsatzes (§ 88 AO) 393
 - 1.4 Einsicht in interne Ablagesysteme möglich? 394
 - 1.5 Verrechnungspreisdokumentation als steuerrelevante Daten? 394
 - 1.6 Einsicht in virtuelle konzerninterne Verrechnungspreissysteme 395
 - 1.7 Grundsätze zur Vorlagepflicht freiwillig erstellter Unterlagen 396
 - 1.8 GDPdU vs. 60-Tagesfrist des § 90 (3) AO 397
 - 1.9 Verhältnismäßigkeit des Einsichtsverlangens der Betriebsprüfung 398
 2. IDEA Prüfungssoftware der Betriebsprüfung 399
 3. Vorlage ausländischer Dokumente 402
 4. Beweislast bei Verrechnungspreisen und Schätzungsbefugnis 403
- III. Betriebsprüfungsklassiker 403
 1. Dauerverluste im Inland 404
 2. Auftragsfertigung: Kostenbasis 407
 3. Aufteilung von Standortvorteilen bei Routinetätigkeiten 409
 4. Nachträgliche Preisanpassungen 413
 5. Akzeptanz von Datenbankstudien 415

Anhang I: Auszüge Gesetzestexte und Verordnungen Außensteuergesetz (AStG) 419

Anhang II: Country-Matrix 435

Literaturquellen 439

Abbildungsverzeichnis 445

Liste der zitierten Urteile 449

Stichwortverzeichnis 451

Über die Autoren 457

Abbildungsverzeichnis

- Abbildung A.I-1:** Internationale Präsenz deutscher Konzerne S. 16
- Abbildung A.I-2:** Gründe der Internationalisierung von Konzernen S. 18
- Abbildung A.I-3:** Planung der Steuerquote in Abhängigkeit vom Steuerumfeld S. 23
- Abbildung A.I-4:** Typische Wertschöpfungskette S. 25
- Abbildung A.I-5:** Einfluss von Verrechnungspreisen auf die Erfolgsrechnung S. 27
- Abbildung A.I-6:** Disposition von Funktionen und Wirtschaftsgütern S. 27
- Abbildung A.I-7:** Gewinnverteilung im Konzern in Abhängigkeit von der Funktions- und Risikoverteilung S. 31
- Abbildung A.I-8:** Ertragssituation in Abhängigkeit von der Unternehmenscharakterisierung S. 32
- Abbildung A.I-9:** Verrechnungspreisregelungen in Deutschland S. 35
- Abbildung A.I-10:** Prioritäten von steuerlichen Themen auf der Agenda des Managements S. 35
- Abbildung A.I-11:** Reportingsysteme im Spannungsfeld verschiedener Einflußfaktoren S. 40
- Abbildung A.II-1:** Bestimmungsfaktoren der Funktions- und Risikoanalyse S. 42
- Abbildung A.II-2:** Charakteristika der strategischen, taktischen und operativen Planung S. 44
- Abbildung A.II-3:** Matrixorganisation S. 45
- Abbildung A.II-4:** Delegation taktischer und operativer Entscheidungen S. 46
- Abbildung A.II-5:** Wertschöpfungskette unter Berücksichtigung von Einzahlungs-/Auszahlungsströmen S. 47
- Abbildung A.II-6:** Einzahlungs-/Auszahlungsüberschuss in Abhängigkeit der Wertschöpfungsstufe S. 48
- Abbildung A.II-7:** Identifizierbarkeit von Geschäftsbeziehungen in Abhängigkeit vom Abstraktionsgrad der Geschäftstätigkeit S. 50
- Abbildung A.II-8:** Wertschöpfungsbeitragsanalyse als Ausfluß von objektiven und subjektiven Bewertungsfaktoren S. 51
- Abbildung A.II-9:** Integration einer Verrechnungspreisorganisation in der Gesamtorganisation S. 55
- Abbildung A.II-10:** Anpassung der Verrechnungspreise anhand einer Plan/Ist-Analyse S. 59
- Abbildung A.III-1:** Typische rechtliche Konzernstruktur S. 65
- Abbildung A.III-2:** Typisches verrechnungsbezogenes Geschäftsmodell S. 66
- Abbildung A.III-3:** Steuerliche Bewertungsmaßstäbe und ihre Anwendungsfelder S. 73
- Abbildung A.III-4:** Bestimmungsfaktoren des Fremdvergleichs S. 76
- Abbildung A.III-5:** Beispiel für einen beherrschenden Einfluss S. 79
- Abbildung A.III-6:** Zusammenhang zwischen dem Funktions- und Risikoprofil, der Inhaberschaft von Wirtschaftsgütern und der Anwendung des Fremdvergleichs S. 84
- Abbildung A.III-7:** Zusammenhang zwischen Verrechnungspreismethode und Angemessenheitsnachweis S. 86
- Abbildung A.III-8:** Verrechnungspreismethoden in Abhängigkeit der Ausprägung von Geschäftsmodellen S. 95

- Abbildung A.III-9:** Geschäftsmodell mit vielfachen Liefer- und Leistungsbeziehungen S. 96
- Abbildung A.III-10:** Typisches Poolsystem S. 97
- Abbildung A.III-11:** Zusammenhänge der Fremdvergleichsanalyse S. 105
- Abbildung A.IV-1:** Kriterien der Betriebsstättenbegründung S. 118
- Abbildung A.IV-2:** Bisherigen Grundprinzipien der Betriebsstättenbesteuerung S. 132
- Abbildung A.IV-3:** der »two-step-approach« der OECD S. 134
- Abbildung A.IV-4:** Funktionalen Zusammenhänge des »two-step approach« S. 135
- Abbildung B-1:** Steuerliche Rahmenbedingungen S. 154
- Abbildung B-2:** Überblick Wertschöpfungskette D-Gruppe S. 166
- Abbildung B-3:** Darstellung Wertschöpfungskette S. 187
- Abbildung B-4:** Berechnung Wertschöpfungsbeitrag S. 187
- Abbildung B-5:** Beispiel Funktions- und Risiko-Chart mit Wertschöpfungsbeiträgen S. 191
- Abbildung B-6:** Chancen- und Risikoallokation verschiedener Unternehmenscharaktere S. 199
- Abbildung B-7:** Anwendungsformen von Vermögens- und Kapitalrenditen S. 216
- Abbildung B-8:** Länderübersicht – Akzeptanz ausländischer Vergleichsunternehmen bei Benchmarkstudien S. 221
- Abbildung B-9:** Übersicht Management von Verrechnungspreissrisiken S. 233
- Abbildung B-10:** Übersicht Dokumentationsstrategien S. 237
- Abbildung B-11:** Beispiel einer Dokumentationsstrategie S. 239
- Abbildung C.I-1:** Einflussfaktoren einer Geschäftsmodellanalyse S. 245
- Abbildung C.I-2:** Vorgehensweise bei einer Verrechnungspreisanalyse S. 246
- Abbildung C.II-1:** Abgrenzung unterschiedlicher Formen von Fertigungsleistungen S. 255
- Abbildung C.II-2:** Abgrenzung unterschiedlicher Vertriebsformen S. 259
- Abbildung C.II-3:** Ausgangsfall – Typischer Konzernaufbau S. 260
- Abbildung C.II-4:** Beispiel »Wiederverkaufspreismethode auf Basis einer Zielnettorendite« S. 267
- Abbildung C.II-5:** Beispiel »Wiederverkaufspreismethode bei Verlusten des Herstellers« S. 268
- Abbildung C.III-1:** Übersicht »Formen der Dienstleistungsverrechnung« S. 271
- Abbildung C.III-2:** Übersicht verrechenbarer Dienstleistungen S. 281
- Abbildung C.III-3:** Restriktionen verschiedener Dienstleistungsverrechnungsformen S. 282
- Abbildung C.III-4:** Übersicht Bandbreiten Gewinnaufschläge im Bereich Dienstleistungen S. 288
- Abbildung C.V-1:** Übersicht über die Bewertungsmethoden in Abhängigkeit von den Bewertungsverfahren S. 298
- Abbildung C.VII-1:** Auswirkung der Konzernzugehörigkeit auf die Vergütung von Finanzierungsverhältnissen S. 307
- Abbildung C.VII-2:** Creditratings entsprechend ausgewählter Ratingagenturen S. 309
- Abbildung C.VII-3:** Grundprinzipien zur Teilwertabschreibung auf Darlehensverhältnisse S. 315
- Abbildung C.VII-4:** Vernetzung Finanzierungsverhältnisse im Konzern S. 316
- Abbildung D-1:** Gründe für Reorganisation in Konzernen S. 335
- Abbildung D-2:** Delegation taktischer und operativer Entscheidungen S. 340
- Abbildung D-3:** Entscheidungsorientierte Analyse der Funktionsverlagerung S. 351
- Abbildung D-4:** Grundsystematik des hypothetischen Fremdvergleichs S. 353
- Abbildung D-5:** Systematik der Transferpaketregelung S. 363
- Abbildung D-6:** Preisbestimmung anhand der Ertragswertmethode S. 365
- Abbildung D-7:** Direkte vs. indirekte Bewertung S. 366
- Abbildung D-8:** Entwicklung der Marktriskoprämie S. 374

Abbildung D-9: Entwicklung der Branchen-Betas S. 375

Abbildung D-10: Rahmendaten des vorliegenden Beispiels S. 378

Abbildung D-11: Berechnung der Kapitalkosten S. 378

Abbildung D-12: Berechnung des Einigungsbereichs auf der Grundlage eines Prognosezeitraums von 5 Jahren S. 379

Abbildung D-13: Berechnung des Einigungsbereichs auf der Grundlage eines unendlichen Prognosezeitraums S. 379

Abbildung D-14: Anwendung der Preisanpassungsklausel S. 382

Abbildung E-1: Typischer Ablauf einer Verrechnungspreis-Betriebsprüfung S. 385

Abbildung E-2: Betriebsprüfungssachverhalte – Häufigkeit und Bedeutung S. 404

Abbildung E-3: Fallbeispiel – Kostenbasis bei Kostenaufschlagsmethode S. 407

Abbildung E-4: Fall – Standortvorteile: S. 410

Abbildung E-5: Fall – Nachträgliche Preisanpassungen S. 413