

Hanken / Kleinhietpaß / Lagarden

Verrechnungs- preise

Praxisleitfaden für Controller und Steuerexperten

3. Auflage

Urheberrechtsinfo

Diese Leseprobe enthält Auszüge aus diversen Kapiteln.

Alle Inhalte dieser Leseprobe sind urheberrechtlich geschützt.

Die Herstellung und Verbreitung von Kopien ist nur mit ausdrücklicher Genehmigung des Verlages gestattet.

Für mehr Informationen zum Buch klicken Sie bitte [hier](#).

Jörg Hanken, Guido Kleinhietpaß, Martin Lagarden

Verrechnungspreise

Praxisleitfaden für Controller und Steuerexperten

3. Auflage

Haufe Group
Freiburg · München · Stuttgart

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

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

Print: ISBN 978-3-648-14031-4 Bestell-Nr. 01207-0003
ePDF: ISBN 978-3-648-14032-1 Bestell-Nr. 01207-0152

Jörg Hanken, Guido Kleinhietpaß, Martin Lagarden

Verrechnungspreise

3. Auflage, Dezember 2020

© 2020 Haufe-Lexware GmbH & Co. KG, Freiburg
www.haufe.de
info@haufe.de

Bildnachweis (Cover): © Click Bestsellers, Shutterstock

Produktmanagement: Dipl.-Kfm. Kathrin Menzel-Salpietro
Lektorat: Helmut Haunreiter

Dieses Werk einschließlich aller seiner Teile ist urheberrechtlich geschützt. Alle Rechte, insbesondere die der Vervielfältigung, des auszugsweisen Nachdrucks, der Übersetzung und der Einspeicherung und Verarbeitung in elektronischen Systemen, vorbehalten. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Inhaltsverzeichnis

Geleitwort zur 1. Auflage	13
Vorwort zur 3. Auflage	15
Vorwort zur 2. Auflage	19
Vorwort zur 1. Auflage	21
Abkürzungsverzeichnis	23
 Teil A: Ganzheitliches VP-Management	29
 1 Einführung	31
 2 Bedeutung von Verrechnungspreisen aus Controllingsicht	35
 3 Bedeutung von Verrechnungspreisen aus steuerlicher Sicht	37
 4 Verrechnungspreiszyklus	39
4.1 VP-Strategie-Entwicklung	43
4.2 VP-Modellierung	50
4.3 VP-Richtlinien-Erstellung	52
4.3.1 Gliederung einer VP-Richtlinie	53
4.3.2 Praxisbericht VP-Richtlinien-Erstellung	55
4.4 VP-Prozesse, VP-Organisation, IT	57
4.4.1 Entwicklung der VP-Aufbau- und der VP-Ablauf-Organisation	57
4.4.2 Praxisberichte VP-Prozesse, VP-Organisation, IT	63
4.4.3 Professionelle VP-Prozess-Modellierung und -Automatisierung (BPMN 2.0, DMN)	69
4.4.4 IT – Softwarelösungen für die Automatisierung der VP-Prozesse	78
4.4.5 Einsatz von Data & Analytics im VP-Prozess	81
4.4.6 Einsatz künstlicher Intelligenz im VP-Prozess	97
4.4.7 Automatisierte VP-Setzung bei Warenlieferungen und Margenmonitoring	108
4.4.8 Softwaregestützte VP-Setzung bei Dienstleistungen	120
4.4.9 Softwaregestützte VP-Dokumentation (MF, LF, CbCR)	134
4.5 VP-Setzung & Monitoring	146
4.5.1 Warum ist »Margenmonitoring« so wichtig?	147
4.5.2 In welcher Detailtiefe sind Informationen für das Margenmonitoring und die GuV-Segmentierung notwendig bzw. empfehlenswert?	149
4.5.3 Praxisbericht VP-Setzung und VP-Monitoring	154

4.6	VP-Dokumentation	160
4.7	VP-Verteidigung	161
Teil B: Grundlagen steuerlicher Verrechnungspreise		165
5	Einführung	167
5.1	Risiken identifizieren und reduzieren	169
5.1.1	Doppelbesteuerung	169
5.1.2	Zinsnachzahlungen	175
5.1.3	Strafzuschläge	177
5.1.4	Straf- und bußgeldrechtliche Verfahren	178
5.1.5	Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)	181
5.1.6	BEPS 2.0 – Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen im Rahmen der Digitalisierung	209
5.1.7	ATAD-Umsetzungsgesetz (Entwurf)	216
5.1.8	Typische Risikosachverhalte aus Betriebsprüfungen	224
5.2	Chancen erkennen und realisieren	227
5.2.1	Unternehmenssteuersätze	233
5.2.2	Typische Chancensachverhalte	235
5.2.3	Steuerliche inländische F&E-Förderung	237
5.2.4	Steuerliche ausländische F&E-Förderung	238
5.2.5	Zusammenfassung	241
6	Fremdvergleichsgrundsatz und Korrekturrahmen	243
6.1	Fremdvergleichsverhalten	245
6.1.1	D.1: Ergeben sich wesentliche Änderungen durch die OECD BEPS Initiative?	250
6.1.2	D.2: Kann die Finanzverwaltung eine vertraglich vereinbarte Transaktion recharakterisieren bzw. ablehnen?	255
6.1.3	D.3: Welche Besonderheiten sind bei Verlusten zu berücksichtigen?	257
6.1.4	D.4: Sind regulatorische Eingriffe/Vorgaben zu berücksichtigen?	258
6.1.5	D.5: Sind Zollwerte zu berücksichtigen?	259
6.1.6	D.6: Was versteht man unter »location savings« und wem sind sie zuzuordnen?	259
6.1.7	D.7: Was versteht man unter »assembled workforce« und welcher Wert ist einer Mitarbeiter-Verlagerung beizumessen?	260
6.1.8	D.8: Was versteht man unter »group synergies« und wem sind sie zuzuordnen?	260
6.2	Korrekturrahmen	264

6.3	Korrekturnormen	271
6.3.1	Verdeckte Einlage (»vE«)	273
6.3.2	Verdeckte Gewinnausschüttung (»vGA«)	274
6.3.3	§ 1 AStG-Korrektur	276
7	Die richtige VP-Methode identifizieren	281
8	Sachverhaltsermittlung (tatsächliche Transaktion)	283
9	Funktions- und Risikoanalyse	287
9.1	Typisierte Unternehmensaktivitäten	288
9.2	Durchführung der F&R-Analyse	292
9.3	Was bedeutet die »DEMPE«-Funktion?	295
9.4	Dokumentation der Funktions- und Risikoanalyse	299
9.5	Praxisbericht quantitative Wertbeitragsanalyse	305
9.5.1	Werttreiberanalyse	306
9.5.2	Analyse der Schlüsselgeschäftsprozesse	309
9.5.3	Analyse der Beiträge der Gesellschaftstypen	312
9.5.4	Kritische Betrachtung der Wertbeitragsanalyse	315
10	Charakterisierung der Unternehmen	323
11	Verrechnungspreismethoden	329
11.1	Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden	331
11.1.1	Preisvergleichsmethode	331
11.1.2	Wiederverkaufspreismethode	334
11.1.3	Kostenaufschlagsmethode	338
11.2	Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden	340
11.2.1	Gewinnaufteilungsmethode	340
11.2.2	Nettomargenmethode	344
11.3	Zusammenfassung der VP-Methoden	351
11.4	Sonstige Methoden	353
11.4.1	Mischmethoden	353
11.4.2	Gewinnvergleichsmethode (CPM)	354
11.4.3	Globale Gewinnaufteilungsmethode	354
11.5	Die VP-Methode je Transaktionsart bestimmen	355
11.5.1	Warenlieferungen	356
11.5.2	Dienstleistungen	362
11.5.3	Entsendungen	391
11.5.4	Lizenzierung/Auftragsentwicklung	401
11.5.5	Finanzierung	436
11.6	Outcome Testing Approach oder Price Setting Approach?	447

12	VP-Dokumentation	461
12.1	Aus deutscher Sicht	462
12.1.1	Praxisrelevante Fragen zu Fristen, Sanktionen, Sprache, Wesentlichkeit, Verwertbarkeit und Konzeptionierung	464
12.1.2	Inhalte des Local Files	479
12.1.3	Inhalte des Master Files	487
12.1.4	Country-by-Country-Reporting	490
12.1.5	Zusammenfassung der Regeln, Fristen, Sanktionen und Inhalte	502
12.2	Aus internationaler Sicht	507
12.3	Datenbankanalysen	509
12.4	Praxisbericht VP-Dokumentation	515
12.5	Praxisbericht Value-Chain-Analyse für Master File	522
12.6	Praxisbericht Dokumentation von DEMPE-Funktionen im Auftragsforschungskontext	523
12.6.1	Einführung	523
12.6.2	Ausgangspunkt der Dokumentation	525
12.6.3	Ordnungsrahmen für die Dokumentation	525
12.6.4	Praktisches Vorgehen	527
12.6.5	Fazit	528
13	VP-Verteidigung und Streitbeilegung	529
13.1	Möglichkeiten der proaktiven Streitbeilegung	531
13.1.1	Unilaterale verbindliche Auskunft (proaktiv)	531
13.1.2	Vorabverständigungsverfahren (proaktiv)	538
13.2	Arten von Betriebsprüfungen	543
13.2.1	»Normale« Außenprüfung	543
13.2.2	Gemeinsame Betriebsprüfung (»Joint Audit«)	550
13.2.3	Zeitgleiche Betriebsprüfung (»Simultaneous Audit«)	554
13.2.4	Praxisbericht Joint Audit	556
13.3	Möglichkeiten der reaktiven Streitbeilegung	561
13.3.1	Einspruch, Klage (reaktiv)	561
13.3.2	Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA (reaktiv)	563
13.3.3	EU-Schiedsverfahren (reaktiv)	572
13.3.4	EU-DBA-Streitbeilegungsgesetz (reaktiv)	575
14	Ausgewählte Sonderthemen	579
14.1	Betriebsstätten	579
14.2	Funktionsverlagerung	596
14.3	VP, Umsatzsteuer und Zoll	614
14.3.1	Hintergrund und aktuelle BEPS-Entwicklungen	614
14.3.2	Grundlagen Zollrecht, Zollwerte	616
14.3.3	Grundlagen Umsatzsteuer	617

14.3.4	Analyse von Praxisfällen aus VP-, Zoll- und Umsatzsteuersicht	620
14.3.5	Zusammenfassung	628
15	Rechtsgrundlagen	631
15.1	BMF-Schreiben	632
15.2	Gesetze/Rechtsverordnungen	637
15.3	Doppelbesteuerungsabkommen	638
15.4	Europäische Union	639
15.5	OECD	641
15.6	G20	645
15.7	United Nations	646
Teil C:	Interne Leistungsverrechnung (ILV)	649
16	Einführung in die Interne Leistungsverrechnung	651
16.1	Leistungsverrechnung ist Unternehmenssteuerung	651
16.2	Umlagen sind kein Ersatz für die Leistungsverrechnung	656
16.2.1	Umlagen führen in die Irre – ein Rechenbeispiel	656
16.2.2	Umlagen setzen falsche Anreize	661
16.3	Interne Leistungsverrechnung und Center-Konzeption gehören zusammen ...	666
16.3.1	Interne Organisation und Center-Typen	667
16.3.2	Konsequenzen für die Steuerung mittels ILV	672
17	Kernelemente der Internen Leistungsverrechnung	675
17.1	Grundmodell der Internen Leistungsverrechnung	675
17.1.1	Übersicht über Verrechnungspreismethoden	675
17.1.2	Bezugsgrößen für gute ILV	678
17.1.3	Abbildung der ILV in der Ergebnisrechnung	683
17.2	Varianten der Grenzkostenverrechnung	688
17.2.1	Verrechnung lediglich der Produktkosten (Proko)	689
17.2.2	Verrechnung von Proko sowie Struko en bloc	691
17.2.3	Verrechnung von Proko und Opportunitätskosten	697
17.3	Berechnung von Vollkostenvarianten	698
17.3.1	Herstellungskosten	698
17.3.2	Selbstkosten	705
17.4	Berechnung von Prozesskostenvarianten	710
17.4.1	Ermittlung der Prozesskosten	711
17.4.2	Prozesskostenverrechnung zu anderen Abteilungen	713
17.4.3	Beispiel Beschaffungsprozess	714
17.4.4	Beispiel Kundenergebnisrechnung	716

18 Fortgeschrittene Konzepte der ILV	719
18.1 Marktpreise	719
18.1.1 Idealisierte Annahmen für Marktpreise	719
18.1.2 Der Marktpreis – eine »natürliche« Lösung?	720
18.1.3 Marktpreiskorrekturen	725
18.1.4 Effizienzvorteil des Konzerns bei Marktpreisen?	728
18.1.5 Marktpreis – Existenzberechtigung eines Konzerns?	739
18.2 Verhandelte ILV – die Service-Level-Agreements	745
18.2.1 Allzu menschliche Irrtümer	745
18.2.2 SLA – Einführung und Spielregeln	749
18.2.3 Leistungskataloge und Service-Level	759
 Teil D: Kombinierte Sicht: Unternehmenssteuerung und steuerliche	
Verrechnungspreise	763
 19 Ausgangsfall: Zielkonflikt zwischen Controlling- und steuerlicher Sicht	765
 20 Warum wird überhaupt mit VP gesteuert?	771
 21 Konflikte bei der Vertriebssteuerung bei 1-Preis-Systemen	775
21.1 Beeinträchtigung der Sortimentssteuerung	775
21.1.1 Grundlagen der Sortimentssteuerung im Vertrieb	776
21.1.2 Sortimentssteuerung mit steuerlichen Verrechnungspreisen	780
21.1.3 Zwischenfazit Sortimentssteuerung	788
21.2 Probleme bezüglich Preisen und Mengen	788
21.3 Fehlentscheidungen mangels Preisuntergrenzen-Information	794
21.4 Zwischenfazit Vertriebssteuerung bei 1-Preis-Systemen	800
 22 Lösungsansätze zur Harmonisierung der VP	803
22.1 Bei welchen Transaktionsarten kann derselbe VP für Steuerung und Steuern verwendet werden?	803
22.1.1 Systematisierung konzerninterner Transaktionsarten	803
22.1.2 Synoptische Analyse der Transaktionsarten	805
22.2 Umsetzungsvarianten für Lieferungen vom Strategieträgerproduzenten an die Routinevertriebsgesellschaften aus Controlling- und Steuersicht	812
22.2.1 Überblick über Umsetzungsvarianten	812
22.2.2 Modell 1: 1-Preis-System, VP gem. CO, LE-EBIT-Steuerung	814
22.2.3 Modell 2: 1-Preis-System, VP gem. Steuern, LE-EBIT-Steuerung	817
22.2.4 Modell 3: 1-Preis-System, VP gem. Steuern, LE-KPI-Steuerung außer EBIT	817
22.2.5 Modell 4: 1-Preis-System, VP gem. Steuern, COMA-EBIT-Steuerung	818

22.2.6	Modell 5: 1-Preis-System, VP gem. Steuern, Markup-1-Steuerung	819
22.2.7	Modell 6: 2-Preis-System, VP1 gem. CO, VP2 gem. Steuern, LE-EBIT gem. Management-Books-Steuerung	823
22.3	Lösungsansätze: Zusammenfassung	824
22.4	Lösungsansätze: Ausgewählte Praxisbeispiele zu Steuerungs-KPI	828
23	Gesamtfazit: Harmonisierbarkeit von Verrechnungspreisen und Ausblick	835
Anlage 1 – Übersicht Strafzuschläge ausgewählter Staaten		839
Anlage 2 – Übersicht Implementierung von BEPS-Aktionspunkt 13 und Dokumentationsanforderungen in ausgewählten Staaten		843
Anlage 3 – Zusammenfassung des BEPS-Maßnahmenpakets		873
Anlage 4 – Inhaltsempfehlungen der OECD zum Local File		881
Anlage 5 – Inhaltsempfehlungen der OECD zum Master File		883
Anlage 6 – Inhalte der VP-Dokumentation gemäß GAufZV 2003		885
Anlage 7 – Übersicht ausgewählter Länder mit abweichenden Inhaltsanforderungen zum Master File		887
Abbildungsverzeichnis		889
Literaturverzeichnis		897
Die Autoren		903
Stichwortverzeichnis		909

Geleitwort zur 1. Auflage

von Siegfried Gänßlen, Vorstandsvorsitzender des Internationalen Controller Vereins

Verrechnungspreise (»VP«) sind für jede international aufgestellte Firmengruppe auch aus Managementsicht ein sehr bedeutsames Thema. Erstens, weil die konzerninternen Liefer- und Leistungsverrechnungen im Vergleich zum Konzernaußenumsatz eine relevante Größenordnung erreichen und steuerlich unangemessene VP zu empfindlichen Steuer- und Zinsnachzahlungen sowie zu Strafen führen können. Zweitens, weil es herausfordernd ist, interne Strukturen (z. B. Unternehmenssteuerungs-/Anreizsysteme) so aufzubauen und nachhaltig weiterzuentwickeln, dass es gelingt, den Konzerndeckungsbeitrag zu maximieren, um im weltweiten Wettbewerb tagtäglich, aber auch langfristig zu bestehen und die Arbeitsplätze der Mitarbeiter zu sichern. Und drittens, weil die aus betriebswirtschaftlicher Sicht richtigen und sinnvollen Entscheidungen im Rahmen der internen Steuerung immer stärker von den weltweit uneinheitlichen Steuergesetzgebungen/-regimen beeinflusst oder sogar konterkariert werden. Dies tritt vor allem bei VP-Themen zutage, bei denen man immer mehr den Eindruck gewinnt, es keinem Staat »recht machen« zu können. Am Ende des Tages sind die Unternehmen der Doppelbesteuerung ausgesetzt, deren Beseitigung äußerst langwierig und kostspielig ist. Hier besteht akuter Handlungsbedarf der Regierungen. Vor diesem Hintergrund ist unverständlich, dass die OECD im Rahmen der aktuellen BEPS¹-Diskussion viel stärker auf die doppelte Nichtbesteuerung von Geschäften fokussiert als auf die Entwicklung von praxistauglichen und wirksamen Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung. Insgesamt ist zu wünschen, dass die Finanzverwaltungen den OECD-Grundsatz »transfer pricing is not an exact science« ernst nehmen, mit Augenmaß prüfen, Zumutbarkeitsgrenzen beachten und keine überzogenen Erwartungen an die Präzision von täglichen konzerninternen Verrechnungen und deren Dokumentation stellen.

Die Planung und die tägliche Umsetzung von VP ist im Unternehmen eine wichtige Aufgabe, die eine enge Zusammenarbeit des Business mit dem Controlling und der Steuerabteilung voraussetzt. Die erfolgreiche Zusammenarbeit erfordert ein Grundverständnis füreinander, eine gemeinsame »Sprache« und den Willen, die Herausforderungen gemeinsam zum Wohle der Firmengruppe zu lösen. Dies entspricht dem Berufsverständnis des modernen Controllers als Business-Partner. Soweit ersichtlich, befasst sich die Literatur entweder aus Controllingsicht oder aus der steuerlichen Perspektive mit dem Thema VP. Daher ist es sehr erfreulich, dass sich die beiden Autoren, die sich aus langjähriger Zusammenarbeit als Trainer des gemeinsamen Fach-

1 BEPS = Base Erosion and Profit Shifting. Der OECD geht es um die Bekämpfung von (aggressiver) Reduzierung der Steuerbemessungsgrundlagen und von Gewinnverlagerungen.

seminars »Verrechnungspreise« der Controller Akademie AG kennen, dieses Themas angenommen haben. Das Buch beginnt mit einer ganzheitlichen Betrachtung des VP-Managements von der Strategieentwicklung über den Aufbau der Organisation und Implementierung bis zur Dokumentation und Verteidigung der VP. Hierbei stellen die Autoren einige sehr interessante Fragen, die zum Nachdenken anregen und gleichzeitig zum Verständnissgewinn beitragen. Die VP-Grundlagen werden von Herrn Hanken im Teil B aus steuerlicher Sicht und von Herr Kleinhietpaß im Teil C aus Controllingsicht anhand einer Vielzahl anschaulicher Beispiele erläutert. Teil D ist besonders interessant, weil er auf die Frage der Harmonisierbarkeit von Controlling- und steuerlichen VP eingeht, Steuerungsumsetzungsvarianten anhand von vier konkreten Unternehmen aufzeigt und unterschiedliche VP-Sachverhalte synoptisch aus Controlling- und steuerlicher Sicht gegenüberstellt.

Insgesamt leistet dieses Buch einen großen Beitrag für das bessere Verständnis der VP-Schnittstelle zwischen Controlling und Steuern und es trägt den Untertitel zurecht, weil durchaus Zielkonflikte bestehen, die teilweise nicht oder nur mit unzumutbar großem systemtechnischen Aufwand gelöst werden können. Ich wünsche dem mutigen Buch, das eine Vielzahl von praxisrelevanten VP-Themen sowohl aus Controlling- als auch aus steuerlicher Sicht beleuchtet, großen Erfolg und dem Leser hohen Erkenntnisgewinn und viel Spaß bei der Lektüre!

Siegfried Gänßlen

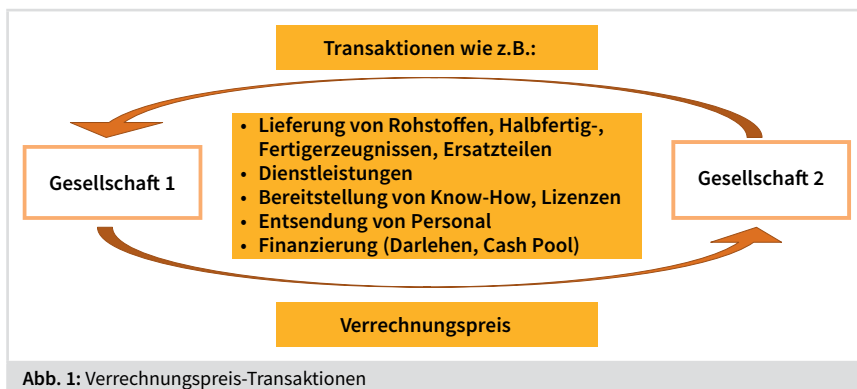
CEO Hansgrohe SE

Vorstandsvorsitzender des Internationalen Controller Vereins

1 Einführung

Heutzutage findet nach Schätzungen der OECD und des Bundesministeriums der Finanzen in etwa 60% des weltweiten Handels zwischen verbundenen Unternehmen statt. Dies zeigt die Bedeutung von Verrechnungspreisen (»VP«) – auch aus einer gesamtwirtschaftlichen Sicht. Nach eigener langjähriger Projekterfahrung mit internationalen Konzernen verschiedenster Branchen entspricht das konzerninterne Rechnungsvolumen in etwa 40% bis 60% des konsolidierten Konzernumsatzes. Es handelt sich also um eine signifikant hohe Anzahl an konzerninternen Transaktionen, hohe Fakturavolumen, bedeutsame Fehleranfälligkeiten sowie i. d. R. erhebliche Prozesskosten, die im Konzern sowohl global wie auch interdisziplinär entstehen. Die ausführliche Darstellung eines vollständigen und typischen Verrechnungspreiszyklus sowie eine Beschreibung der üblicherweise involvierten Fachabteilungen finden Sie in Teil A, Kapitel 4.

Für Unternehmen sind Verrechnungspreise aus zwei Gründen relevant: Sie können einerseits zu konzerninternen Lenkungs- bzw. Steuerungszwecken herangezogen verwendet und müssen andererseits aus steuerrechtlicher Sicht fremdüblich (d. h. so wie sie Konzernfremde vereinbart hätten) gebildet und dokumentiert werden. Die den Verrechnungspreisen zugrunde liegenden Transaktionen können dabei sehr vielfältig sein, wie folgendes Schaubild zeigt:



Da die Lenkungsfunktion einerseits sowie die steuerliche Angemessenheit der VP andererseits jeweils unterschiedliche Stakeholder betreffen – das sind zum einen die Unternehmen bzw. Gesellschafter und zum anderen die Finanzverwaltungen –, kann man nicht davon ausgehen, dass ein gewählter VP ohne Weiteres geeignet ist, beide Ziele gleichermaßen gut zu erfüllen. In vielen Praxisfällen ergeben sich Zielkonflikte zwischen betriebswirtschaftlichen Steuerungskonzepten und steuerlich angemessenen VP-Strukturen, aber auch zwischen zwei oder mehreren Finanzverwaltungen

hinsichtlich der Beurteilung, ob und inwieweit die gewählten VP aus steuerlicher Sicht fremdüblich sind.

Die folgende Abbildung stellt die Ziele von Verrechnungspreisen sowohl aus der Controlling- als auch aus der steuerlichen Perspektive dar. Dieses Buch vermittelt Ihnen die Grundlagen beider Sichtweisen: Es beschreibt die steuerliche Betrachtungsweise ebenso wie die Controllingperspektive und es wird Ihnen dabei helfen, die Unterschiede und Gemeinsamkeiten beider Sichtweisen fallbezogen zu erkennen. Ferner gibt es Ihnen Lösungshinweise für ein abgestimmtes Vorgehen.



Abb. 2: Ziele von Verrechnungspreisen aus Controlling- und steuerlicher Sicht

Für den erfahreneren oder sehr interessierten Leser wird bereits an dieser Stelle darauf aufmerksam gemacht, dass die Frage, ob man mit ein und demselben VP sowohl eine optimale controllerische Steuerung, als auch eine optimale gesetzeskonforme Tax Compliance erreichen kann, nicht pauschal mit »ja« oder »nein« beantwortet werden kann. Letztlich hängt die Antwort auch von der jeweiligen Umsetzungsvariante des VP-Systems im Unternehmen ab. Daher untersuchen wir in diesem Buch sehr differenziert, aber immer noch praxisrelevant, welchen Einfluss das verwendete VP-System (1-Preis- versus 2-Preis- oder Mehr-Preis-Systeme), die steuerungsrelevanten KPI's, die steuerliche VP-Kalkulationsmethode und auch der jeweilige Transaktionstyp (Lieferung Ware, Dienstleistung, Finanzierung etc.) auf die Beantwortung der o. g. Frage haben. Folgende Abbildung³ fasst die wesentlichen Entscheidungsparameter zusammen, lässt aber die konkrete Antwort noch offen, da diese im Teil D, Kapitel 22 gegeben wird:

3 LE = Legal Entity = Konzerngesellschaft; EBIT = Earnings before Tax = Ergebnis vor Steuern; COMA = konsolidierte Marge; »KPI's außer ...« = damit ist gemeint, dass Steuerungskennzahlen der LE verwendet werden, die nicht VP-induziert sind (z. B. Umsatzwachstum, Stückzahl, Soll-Ist-Kostenabweichung, Marktanteil etc. (siehe Beispiele aus der Praxis in Teil D, Kapitel 22.3). »Management Books« = spezielle Berichter-

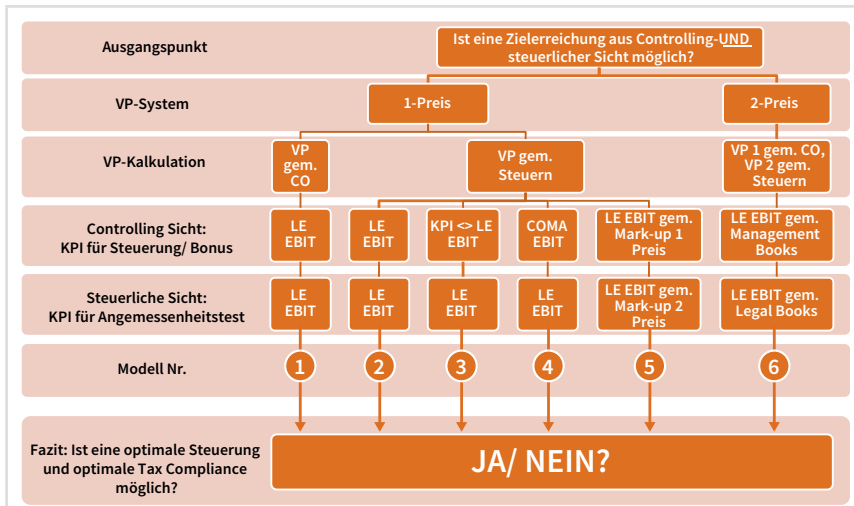


Abb. 3: Bei welchen Umsetzungsvarianten ist eine optimale Steuerung und eine optimale Tax Compliance möglich?

FAZIT

Zusammenfassend besteht die Kunst darin, eine VP-Struktur zu entwickeln, die sowohl aus steuerrechtlicher Sicht von den Staaten, in denen die wesentlichen Konzerngesellschaften aktiv sind, akzeptiert werden kann, als auch mit den betriebswirtschaftlichen Lenkungs-/Steuerungsmodellen harmonisiert. Wie diese Struktur genau ausgestaltet werden sollte, ist abhängig von dem verwendeten VP-System (1-Preis- versus 2-Preis- oder Mehr-Preis-Systeme), den steuerungsrelevanten KPI's, den steuerlichen VP-Kalkulationsmethoden und auch dem jeweiligen Transaktionstyp (Lieferung Ware, Dienstleistung, Finanzierung etc.). Und es erfordert eine enge Abstimmung und eine kooperative und kompromissbereite Zusammenarbeit zwischen verschiedenen Fachabteilungen, insbesondere der Steuer- und der Controllingabteilung.

stattung für das Management, deren Inhalte von den Zahlen des externen Rechnungswesens abweichen (z. B. Ergebnis der Region, einer Business Unit, einer weltweiten Produktgruppe, Ergebnis aus externem Rechnungswesen bereinigt um XY, jeweils für LE oder COMA). »Legal Books« = externes Rechnungswesen.

VP-Zyklus-Schritt 7: Verteidigung & Streitbeilegung

Abschließend folgt die Königsdisziplin, nämlich die Verteidigung der VP gegenüber den Finanzverwaltungen in den Ländern der Konzerngesellschaften:

- Verteidigung in deutschen und ausländischen Betriebsprüfungen
- Simultaneous Audits
- Joint Audits Einspruch, Klageverfahren
- Verständigungs-/Schiedsverfahren (MAP)
- Vorab-Verständigungsverfahren (APA)



Siehe Teil A, Kapitel 4.7 sowie ausführlicher Teil B, Kapitel 13.

Nachfolgend wird anhand verschiedener Beispiele dargestellt, welche Fragen und Aktivitäten sich hinter den einzelnen VP-Zyklus-Schritten verbergen. Der Zyklus beginnt damit, die VP-Strategie festzulegen.⁸

4.1 VP-Strategie-Entwicklung

In diesem Kapitel wird das Thema »VP-Strategie-Entwicklung« erläutert.

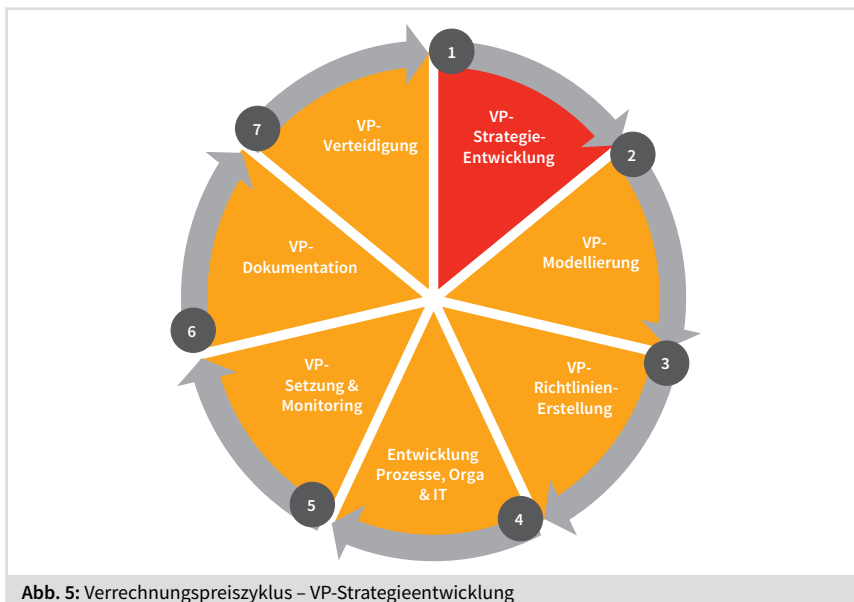


Abb. 5: Verrechnungspreiszyklus – VP-Strategieentwicklung

⁸ Die Inhalte des nachfolgenden Kapitels sind teilweise entnommen aus: Hanken/Kleinhietaß, Verrechnungspreise. Im Spannungsfeld von Controlling und Steuern, 2014.

Bei diesem Arbeitsschritt ist eine ganzheitliche VP-Strategie zu entwickeln, die unter Berücksichtigung des operativen Geschäftsmodells, des Produktportfolios und der konzernindividuellen Wertschöpfungskette die Anforderungen aus steuerlicher und aus Controllingsicht möglichst gut erfüllt. Dabei wird man auch Kompromisse in Kauf nehmen müssen.

Zunächst ergeben sich folgende **steuerliche Überlegungen**:

Obwohl die ersten deutschen steuerlichen VP-Vorgaben vor mehr als 35 Jahren veröffentlicht worden sind und auch die gesetzliche Verpflichtung deutscher Unternehmen, die Angemessenheit ihrer konzerninternen VP zu dokumentieren, seit mehr als sieben Jahren besteht, trifft man erstaunlicherweise immer noch auf Unternehmen, deren VP historisch gewachsen sind und aus heutiger Controlling- und vor allem aus steuerlicher Sicht keiner zielorientierten Systematik folgen.

Zahlreiche Firmengruppen bilden die VP noch aus reiner Steuerungs-Sicht, mit der Folge, dass die Allokation des Konzernergebnisses auf die Konzerngesellschaften nicht immer wertschöpfungsadäquat erfolgt. Dies führt dann bei steuerlichen Betriebsprüfungen in den unterschiedlichen Ländern i. d. R. zu Aufgriffen, Hinzurechnungen, Doppelbesteuerungen, Strafen etc.

Auch in Konzernen, die bereits seit Jahren eine klare VP-Strategie verfolgen, sollte diese regelmäßig auf den Prüfstand gestellt werden, um sich veränderten Rahmenbedingungen optimal anzupassen. Anlässe hierfür können sein: Akquisition von anderen Unternehmen/Teilkonzernen, die Nachfrage bzw. das Wachstum verlagert sich auf andere Märkte/Länder, starke Wettbewerber treten hinzu oder verschwinden vom Markt, veränderte Kundenanforderungen, betriebswirtschaftliche Optimierung von Wertschöpfungsketten/Logistik/Faktura-Flüssen, positive oder negative Veränderungen der Sanktionen oder der Steuersätze oder der Zollsätze in einzelnen Staaten, BEPS⁹-Diskussionen/-Regelungen etc.

Mit Blick auf eine nachhaltige Unternehmensführung ist daher dringend zu empfehlen, auch im Bereich der VP eine Strategie zu entwickeln. Allein die Existenz einer weltweit konsistent umgesetzten VP-Struktur hilft in vielen Betriebsprüfungsfällen, die steuerliche Angemessenheit von konzerninternen Geschäftsvorfällen erfolgreich zu verteidigen. Das Gegenteil davon wäre, dass VP unsystematisch nach dem Verhandlungsprinzip, auf Zuruf oder aufgrund der Entscheidung durch »den Stärkeren« festgelegt werden. Eine »Strategie«, die VP im Extremfall so festzulegen, dass die Gewinne – ohne Rücksicht auf Substanzfragen – stets in einem Niedrigsteuerland entstehen und

9 BEPS = Base Erosion and Profit Shifting, vgl. Teil B, Kapitel 5.1.5.

die Gesellschaften in den Hochsteuerländern Verluste erwirtschaften, ist sicherlich zu kurz gesprungen und hält heute keiner steuerlichen Prüfung mehr stand. Enorme Reputationsrisiken drohen.

Im Einzelnen sollten Sie sich mit folgenden Punkten auseinandersetzen:

- Existiert eine VP-Strategie? Wenn ja, welche? Beispielsweise:
 - Werden VP zur betriebswirtschaftlichen Steuerung des Geschäfts bzw. der Konzerngesellschaften verwendet?
 - Werden VP für steuerliche Zwecke genutzt? Zum Beispiel Optimierung der Konzernsteuerquote, Optimierung der Tax Cash Flows oder des Ausschüttungspotenzials, Verlustnutzungen, Vermeidung von Doppelbesteuerungen?
 - Werden VP gleichermaßen für beide o. g. Zwecke verwendet? Falls ja: Wird versucht, diese Ziele mit Einpreis- oder Zwei-/Mehrpreissystemen zu erreichen? Wie erfolgt die Überleitung zwischen Legal Books (externes Rechnungswesen) und Management Books (konzerninternes Reporting), wenn die Trennung in diese beiden Buchwerke umgesetzt ist?
 - Es existiert keine spezielle VP-Strategie: Die operativen Einheiten bilden VP aus betriebswirtschaftlicher Sicht und/oder teilweise auf dem Verhandlungsweg. Ziel ist es, lediglich die weltweit gesetzlich verankerten VP-Dokumentationsvorschriften zeitnah zu erfüllen (Tax Compliance).
- Sollen für alle Teilkonzerne/BUs (Business Units) einheitlich dieselben VP-Konzepte/VP-Methoden angewendet werden? Oder gibt letztlich das operative Geschäftsmodell eines jeden Teilkonzerns/einer BU das ideale VP-Konzept vor, sodass mehrere unterschiedliche VP-Konzepte konzernweit gelten? Wie argumentiert und dokumentiert man die Unterschiede?
- Ist das operative Geschäftsmodell des Konzerns, der Teilkonzerne oder der Business Units eher mit einem zentralistischen oder einem dezentralen VP-Konzept abbildbar?
- Können die Konzerngesellschaften funktional in sog. Routineunternehmen sowie Entrepreneure eingeteilt werden? Oder sind mehr oder weniger alle Gesellschaften als Entrepreneure zu charakterisieren?
- Soll das konzernweite Know-how (z. B. Produktions-, Produkt-, Marketing-Know-how, Marken, Kundenstamm, Patente, Geschmacksmuster, Verfahren etc.) zentral oder dezentral entwickelt/gepflegt/besessen/genutzt werden?
- VP beeinflussen stets die lokale Gewinn-und-Verlust-Rechnung (»GuV«) im externen Rechnungswesen der einzelnen Konzerngesellschaft. Soll diese GuV als Basis der Performancemessung/Bonifizierung des (lokalen) Managements dienen? Oder beziehen sich die Steuerungs-Kennzahlen auf konsolidierte Margen? Welche konkreten Kennzahlen werden für Performance-Messung und Incentivierung genutzt und sind diese Kennzahlen frei von VP-Einflüssen?
- Sind beim Festlegen der VP-Strategie neben betriebswirtschaftlichen Supply-Chain-Optimierungsmöglichkeiten auch Umsatzsteuer- und vor allem Zolleffekte analysiert und beurteilt worden?

Aus **Controllingsicht** sollten nun folgende Überlegungen bei der Entwicklung einer ganzheitlichen VP-Strategie einbezogen werden.

Im Rahmen der VP-Strategie-Entwicklung möchten wir den Controllingregelkreis mit einer eigenen Darstellung veranschaulichen:¹⁰



Abb. 6: Regelkreis der Verrechnungspreise

Für Controller steht typischerweise die Steuerung des operativen Geschäfts im Vordergrund. Die Hauptzielgröße ist die Verbesserung des EBIT bzw. des Bruttobetriebsergebnisses.¹¹

Steuerbemessung ist in der Grafik als Randaspekt dargestellt. Das soll nicht darüber hinwegtäuschen, dass die fiskalischen Vorgaben für alle Unternehmen einzuhalten sind. Andernfalls drohen Sanktionen. Man könnte von den steuerlichen Verrechnungspreisen als »Pflicht« sprechen. Daraus ergibt sich fast zwangsläufig die Frage, ob parallel geführte betriebswirtschaftliche Verrechnungspreise – gemäß den Erfordernissen des Controllings – dann die »Kür« darstellen? Eine solche »Verdoppelung« von Verrechnungspreisen

¹⁰ Grafik entnommen aus: Hanken/Kleinhietaß, Verrechnungspreise. Im Spannungsfeld von Controlling und Steuern, 2014.

¹¹ Ausnahme sind Finanzdienstleister, weil dort das Zinsergebnis Teil des operativen Geschäfts ist.

in Zwei- oder Mehrpreissystemen oder auch eine Trennung in Legal Books und Management Books bedeutet zunächst einmal doppelten Aufwand. Ob damit tatsächlich ein höherer Nutzen verbunden ist, lässt sich nicht ohne Weiteres einschätzen. Besser wäre es, zunächst diejenigen Aspekte steuerlicher Verrechnungspreise zu identifizieren, die den obigen Regelkreis beeinträchtigen und damit die Koordinationsfunktion schwächen. Auch hier stellen sich zahlreiche praxisrelevante Fragen, die in Teil C besprochen werden. Beispielfhaft seien bereits an dieser Stelle einige genannt:

Erfolgsausweis

- Welche Erfolgsdefinition wird zugrunde gelegt? Genügt es, den konsolidierten globalen Bereichserfolg (z. B. einer Sparte, Business Unit, Produktgruppe) einer Periode zu betrachten oder soll das Ergebnis einer Konzerngesellschaft beurteilt werden?
- Wird der Erfolg auf kalkulatorischer oder bilanzieller Kostenbasis ermittelt?
- Welcher Kostenumfang ist relevant? Teil- oder Vollkosten?
- Sind Umlagen einzubeziehen?
- Ist es sinnvoll, dass »jeder« im Unternehmen einen Erfolg erwirtschaftet oder ist dies auf die marktnahen Abteilungen, den Vertrieb und das Marketing, begrenzt?

Boni/Motivation

- Wie steht es um das Verhältnis von intrinsischer zu extrinsischer Motivation der Mitarbeiter?
- Sollte eine Bonuszahlung auf Basis des absoluten Erfolgsbeitrags oder der relativen Verbesserung geleistet werden?
- Wie wird der Bonus ermittelt bei Abteilungen, die (scheinbar) »lediglich Kosten produzieren«?
- Erfolgt die Auszahlung des Jahresbonus sofort oder zeitlich gestreckt (»Bonusdatenbank«)?
- Wie ist zu verfahren, wenn Leistungsanbieter (»Servicecenter«) und Leistungsabnehmer (»interner Kunde«) gegenläufige Interessen haben?

Leistungsnachfrage/-angebot

- Wer entscheidet über Leistungsumfang und -qualität? Das Servicecenter, der Kunde oder die Zentrale?
- Dürfen Leistungen außerhalb des Konzerns eingekauft werden und falls ja, unter welchen Voraussetzungen?
- Ist der Zwang zur Leistungsabnahme bzw. zum Leistungsangebot notwendig, hilfreich oder schädlich?
- Welche Besonderheiten gelten für interne »Kunden-Lieferanten-Beziehungen«?

Koordination

- Bei welchen Leistungen (Produkt, Dienstleistung) und/oder in welchen Regionen ist die dezentrale Koordination über »interne Märkte« der hierarchischen zentralen Organisationsstruktur überlegen?
- Unter welchen Voraussetzungen kann diese Überlegenheit erreicht werden? Schließlich ist der Konzern ein Zusammenschluss, der erfolgreicher am freien Markt tätig sein soll als es einzelne Unternehmen mit ihren unabhängigen Kunden-Lieferanten-Beziehungen sind! Welche Regeln helfen, die Kosten interner Märkte gering zu halten (»Effizienz in eigener Sache«)?

Der Fragenkatalog ließe sich fortsetzen. Einige Fragen sind im Bereich »Strategie-Entwicklung« angesiedelt. Typischerweise variieren die Unternehmenslösungen hier besonders stark: Je nach Branche, Unternehmensgröße, Produktportfolio und anderen Faktoren kommt man zu unterschiedlichen Entscheidungen. Damit werden nachgelagerte Entscheidungen entsprechend stark »vor-entschieden«. Dieses Buch konzentriert sich daher auf die allgemeinen, d. h. für besonders viele Unternehmen relevanten Fragen.

In Teil C, Kapitel 16 werden deshalb zunächst die Aspekte Anreizwirkung und Center-Organisation als sich einander bedingende Prinzipien dezentraler Koordination beschrieben. Sie bilden die Basis für die in Teil C, Kapitel 17.1 thematisierten Punkte Erfolgsmessung und Erfolgsausweis. Dort wird die passende Form der Ergebnisrechnung dargestellt. Auch Beispiele für die Wahl geeigneter Bezugsgrößen gehören dazu.

Die Ermittlung der Verrechnungspreishöhe hängt von den unterschiedlichen Kostendefinitionen ab. Dies wird anschließend in den Kapiteln 17.2 bis 17.4 des Teils C behandelt. Die Wahl der Kostendefinition hat jedoch weitergehende Konsequenzen: Ob Grenzkosten, Vollkosten oder Prozesskosten angesetzt werden, beeinflusst nicht nur das Verhalten von Leistungsnehmer und Leistungsanbieter. Sogar die Informationsqualität ist davon berührt. Bis hierher steht die Mengensteuerung im Sinne von »Nachfragesteuerung nach internen Leistungen« im Vordergrund.

Mit der Analyse von Marktpreisen im Teil C, Kapitel 18.1 wird darüber hinaus noch die Art des Leistungsangebots diskutiert. Unterschiedliche Leistungsumfänge und -qualitäten müssen sich im Verrechnungspreis angemessen widerspiegeln. Bekommt der interne Kunde die Möglichkeit, das Leistungsangebot über eine Verhandlungslösung gemäß seinen Bedürfnissen zu beeinflussen, so spricht man von Service-Level-Agreements (SLA). Sie bilden den Abschluss von Teil C.

Zusammenfassung aus Controlling- und steuerlicher Sicht:

Die Teile A, B und C stellen damit verschiedene Hebel zur Verfügung, um die Ergebnissituation des Unternehmens – vor und nach Steuern – zu beeinflussen. Das fol-

gende vereinfachte Beispiel zeigt drei isoliert gerechnete Alternativen. Es belegt, dass bereits eine Steuersatzreduzierung um einen Prozentpunkt eine ebenso bedeutsame Auswirkung auf die Maximierung des Gewinns nach Steuern haben kann wie Umsatzsteigerungen¹² oder Kosteneinsparungen als andere betriebswirtschaftliche Optimierungen. Ziel der drei Alternativen ist die Erhöhung des Gewinns nach Steuern um eine Million EUR:

■ Wie kann man 1 Mio. EUR mehr Gewinn nach Steuern erzielen?

In Mio. EUR	Ist	Umsatz- steigerung	Kosten- einsparung	Steuersatz- reduzierung
Umsatzerlöse	1.000	1.020	1.000	1.000
Aufwand	-900	-918	-898	-900
= Gewinn vor Steuern	= 100	= 102	= 102	= 100
Steuersatz	30%	30%	30%	29%
Steuerbelastung	-30	-31	-31	-29
= Gewinn nach Steuern	= 70	= 71	= 71	= 71



Umsatz
+20 Mio.
(+2%)



Kosten
-2 Mio.
(-0,2%)



Steuern
-1 Mio.
(-3,3%)

Abb. 7: Drei alternative Optimierungen der Nachsteuerrendite

Betriebswirtschaftliche Umsatzsteigerungs- oder Kostensenkungsprogramme sollten daher zusätzlich von einer aktiven Steuerplanungspolitik begleitet werden. Die Kombination verschiedener Maßnahmen führt zur maximalen Nachsteuerrendite. Es ist keine Frage des einen oder des anderen Ansatzes. Die integrierte Sicht ist jedoch schon deshalb nicht einfach, weil jeder Teildisziplin, Controlling wie Steuern, häufig »Wissen« des anderen Fachbereichs fehlt.

In Teil D wird die kombinierte Sicht (Controlling und Steuern) auf unterschiedliche konzerninterne Transaktionen angewendet. Ferner werden Umsetzungsvarianten der Unternehmenssteuerung dargestellt. Am Beispiel des Vertriebs werden die auftretenden Schwierigkeiten und Handlungsoptionen aus beiden Blickwinkeln heraus intensiv betrachtet.

12 Die hier dargestellte »Umsatzsteigerung« entsteht aus Mengenwachstum. Natürlich könnte man weitere Fälle ergänzen, wie z. B. eine Umsatzsteigerung aus Preiserhöhung um 0,15 %.

Ursache hierfür ist die Doppelbesteuerung in Höhe von 6 EUR, weil der Gewinn von 20 EUR bereits bei der FR SARL handelsrechtlich versteuert wurde und nun zusätzlich vom deutschen Fiskus nachversteuert wird. Deutschland hat mit Frankreich und mit mehr als 90 weiteren Industriestaaten Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)⁷⁷ geschlossen, die ja gerade Doppelbesteuerungen beseitigen sollen. Im Teil B, Kapitel 13 wird genauer erläutert, welche Möglichkeiten für den Steuerpflichtigen bestehen, um eingetretene Doppelbesteuerungen (hier: 6 EUR) – mit viel Geduld – wieder zu beseitigen. Allerdings bliebe der Steuerpflichtige in der Praxis i. d. R. mit Zinsen sowie Strafzuschlägen (hier: 3,8 EUR) endgültig belastet, selbst dann, wenn die Doppelbesteuerung beseitigt werden kann.

Aufgrund dieser Mehrsteueraufwendungen sowie der negativen Tax-Cashflow-Effekte ist dringend zu empfehlen, ausgewogene und weltweit steuerlich akzeptable VP-Strukturen aufzusetzen. Dadurch können nichtwertschöpfungsadäquate Zuordnungen von Konzernergebnissen zu Konzerngesellschaften (sogenannte »Ergebnisallokation«) verhindert werden.

5.1.2 Zinsnachzahlungen

Autoren: Jörg Hanken, Stefan Fritsch

Die meisten Finanzverwaltungen setzen Zinsen auf die nachzuzahlenden Mehrsteuern fest. Häufig, so auch in Deutschland, endet der Zinslauf erst bei Erlass des Steuerbescheids, der erst nach Abschluss einer Betriebsprüfung erlassen wird. In Deutschland beträgt der Nachzahlungszinssatz derzeit 6 % p. a. auf die Mehrsteuern.

Dazu folgendes Beispiel:

Beispiel: Zinsnachzahlungen

Im Rahmen einer Betriebsprüfung in 2014 werden die Jahre 2008 bis 2011 einer deutschen Gesellschaft geprüft. Hieraus resultiert eine unstrittige VP-Anpassung in dem Wirtschaftsjahr (= Kalenderjahr) 2008 in Höhe von 100 EUR. Die Schlussbesprechung findet im März 2014 statt, die Steuerbescheide werden im August 2014 erlassen und dem Steuerpflichtigen bekanntgegeben.

⁷⁷ Vgl. zum Stand der DBA zum 1.1.2020 BMF, Schreiben v. 15.1.2020, IV B 2 – S 1301/07/10017-11. Mit folgenden Staaten hat Deutschland aktuell kein DBA auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen geschlossen: Brasilien, Saudi-Arabien. Mit der Türkei wurde erstmals seit 1985 wieder ein DBA im September 2011 abgeschlossen.

Mehrsteuerbelastung in 2008 (vereinfacht): $30\% \times 100 \text{ EUR} = 30 \text{ EUR}$

Der gesetzliche Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des Veranlagungszeitraums 2008, somit am 1.4.2010 und endet am 31.7.2014. D. h. $52 \text{ Monate} \times 0,5\% \text{ Zinssatz} = 26\% \times 30 \text{ EUR} = 7,8 \text{ EUR}$ Nachzahlungszinsen. Wie die Berechnung zeigt, führen die Nachzahlungszinsen zu einem Anstieg der Mehrbelastung um 26 %. Auf Ebene der deutschen Gesellschaft resultiert aus der VP-Anpassung eine effektive Steuer- und Zinsbelastung in Höhe von 37,8 %. Dieser Effekt wirkt umso stärker, je mehr Zeit bis zum Erlass der endgültigen Steuerbescheide verstreicht. Es empfiehlt sich daher grundsätzlich, durch kommunikative und effiziente Zusammenarbeit mit der Betriebsprüfung zu einem zeitnahen Abschluss der Außenprüfung zu gelangen.

Sind 6 Prozent Nachzahlungszinsen noch zeitgemäß?

Aufgrund der nun seit über zehn Jahren anhaltenden Niedrigzinsphase wurde in der Zwischenzeit eine Diskussion über die Angemessenheit der Nachzahlungszinsen entfacht. Da die Höhe der Nachzahlungszinsen mit 6 % p. a. seit langem stark vom aktuellen Marktzinsniveau abweicht, stellt sich die Frage, ob hier ein Verstoß gegen den allgemeinen Gleichheitssatz nach Art. 3 Abs. 1 GG oder das Übermaßverbot vorliegt. Der BFH hält jedoch auch unter Berücksichtigung der Entwicklung des allgemeinen Zinsniveaus Nachzahlungszinsen in Höhe von 6 % p. a. zumindest für das Jahr 2013 für verfassungsgemäß.⁷⁸ Allerdings hat der BFH bereits in mehreren Beschlüssen klargestellt, dass im Hinblick auf die Zinshöhe für die Verzinsungszeiträume ab dem 1.4.2015 schwerwiegende Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit bestehen.⁷⁹ In seiner Begründung führt der BFH eine realitätsferne Bemessung des Zinssatzes an, die zumindest für ab 2015 den allgemeinen Gleichheitssatz verletze. Nach Ansicht des BFH überschreite der gesetzlich festgelegte Zinssatz den angemessenen Rahmen der wirtschaftlichen Realität erheblich, da sich im Verzinsungszeitraum 2015 bis 2017 ein niedriges Marktzinsniveau strukturell und nachhaltig verfestigt habe. Zur Klärung der Verfassungsmäßigkeit für Verzinsungszeiträume ab 2010 bzw. 2012 sind derzeit zwei Verfahren beim Bundesverfassungsgericht⁸⁰ anhängig, weshalb Nachzahlungszinsen aktuell vom Finanzamt mit

78 Vgl. BFH-Urteil vom 9. November 2017 zu §§ 233a, 238 AO, III R 10/16.

79 Vgl. hierzu unter anderem BFH-Beschluss vom 25. April 2018, IX B 21/18, BFH-Beschluss vom 3. September 2018, VIII B 15/18 oder BFH-Beschluss vom 4. Juli 2019, VIII B 128/18. Die zeitliche Angabe »ab 1.4.2015« bezieht sich auf Zins-/Verzinsungszeiträume, nicht auf Veranlagungszeiträume. Soweit noch offen, können daher auch Zinsen für Steuern aus dem davorliegenden Veranlagungszeitraum betroffen sein (Beispiel: Körperschaftsteuerbescheid für den Veranlagungszeitraum 2007, der Zinslauf beginnt ab 1.4.2009, für den Zeitraum ab 1.4.2015 erhobene Nachzahlungszinsen sind von der festgestellten Verfassungswidrigkeit betroffen). Neben den Nachzahlungszinsen auf Ertragsteuern sind hier ebenfalls Nachzahlungszinsen beispielsweise auf Umsatz-, Grunderwerb- oder Erbschaftsteuer betroffen.

80 Vgl. BVerfG 1 BvR 2237/14 (für die Jahre ab 2010) und BVerfG 1 BvR 2422/17 (für die Jahre ab 2012).

einem Vorläufigkeitsvermerk festgesetzt werden.⁸¹ Vor diesem Hintergrund sollten Zinsfestsetzungen für die Jahre ab 2010 offengehalten werden.

Auf der anderen Seite gilt der Zinssatz von 6 % p. a. natürlich sowohl für Steuernachzahlungen als auch für Steuererstattungen. Insofern dürften sich zumindest die Unternehmen, die Steuererstattungen erwarten, über eine überdurchschnittlich gute Verzinsung freuen.

5.1.3 Strafzuschläge

Autoren: Jörg Hanken, Stefan Fritsch

Kommt es in einer Betriebsprüfung zu VP-Anpassungen, so erheben die meisten Staaten zusätzlich zur »normalen« Mehrsteuer (auf den Betrag der VP-Anpassung) Strafzuschläge, teilweise in Abhängigkeit davon, ob eine verwertbare VP-Dokumentation vorliegt. Dieser Strafzuschlag bemisst sich entweder als Prozentsatz der Mehrsteuern oder als Prozentsatz der VP-Anpassung. Letztere Sanktion trifft den Steuerpflichtigen also auch im Falle von laufenden Verlusten. In einzelnen Staaten kann die Finanzverwaltung noch weitere Strafzuschläge festsetzen, z. B. einen Prozentsatz des zugrunde liegenden Transaktionsvolumens, was zu erheblichen Belastungen die unterlassene, nicht rechtzeitige oder des Unternehmens führt.

In Deutschland greifen folgende Sanktionen bzw. Strafzuschläge:

- Keine oder eine **unverwertbare** VP-Dokumentation:
 - Schätzung der aus diesen Geschäften erzielten Einkünfte unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Dabei kann die Schätzung zulasten des Steuerpflichtigen bis zum oberen Rand der Preisspanne erfolgen⁸².
 - Strafzuschläge von 5 % bis max. 10 % auf den Mehrbetrag der Einkünfte (nicht auf die Steuer! D. h., der Strafzuschlag wirkt auch im Verlustfall)
 - Falls keine VP-Anpassung erfolgt, Zuschlag von 5.000 EUR (Festbetrag)
- Verspätete Vorlage einer verwertbaren VP-Dokumentation:
 - Mindestens 100 EUR pro Tag der Fristüberschreitung, bis zu einer Million EUR

Folgendes Beispiel zeigt, wie viel Mehrumsatz der Vertrieb eines Konzerns erzielen muss, um bei einer gegebenen Konzern-EBIT-Marge die Mehrsteuern sowie die Strafzuschläge wieder »amortisieren« zu können. Gleichzeitig verdeutlicht das Beispiel die erhebliche betriebswirtschaftliche Auswirkung von doppelter Besteuerung und von Strafzuschlägen.

81 Vgl. BMF-Schreiben vom 2. Mai 2019, IV A 3 – S 0338/18/10002, zur vorläufigen Festsetzung von Zinsen nach § 233 i. V. m. § 238 AO.

82 Vgl. Teil B, Kapitel 6.2 für weitere Details.

Beispiel: Mehrsteuern und Strafzuschläge »amortisieren«

Die spanische Betriebsprüfung stellt eine VP-Anpassung in Höhe von 1.000.000 EUR in Bezug auf Einkäufe von der schweizerischen Schwesterproduktionsgesellschaft fest. Die schweizerische Finanzverwaltung lehnt eine entsprechende Gegenkorrektur ab. Es kommt zu einer Doppelbesteuerung.

Spanischer Steuersatz: 30 %

Spanischer Strafzuschlag: 15 %

1.000.000 EUR VP-Anpassung $\times$ 30 % Steuersatz = 300.000 EUR

1.000.000 EUR VP-Anpassung $\times$ 15 % Strafzuschlag = 150.000 EUR

Gesamtzahlung 450.000 EUR

Bei einer Konzern-EBIT-Marge von 4 % ist ein zusätzlicher Umsatz von **11.250.000 EUR** erforderlich, um die 450.000 EUR Steuer- und Strafzuschlagsbelastung zu amortisieren. Dies entspricht dem Faktor 11,25 der VP-Anpassung!

Für eine Übersicht über Strafzuschläge in ausgewählten Staaten wird auf die Anlage 1 verwiesen.

5.1.4 Straf- und bußgeldrechtliche Verfahren

Autoren: Dr. Thorsten Zumwinkel, Christina Hüschemenger

In vielen Staaten gilt, dass die unterlassene, nicht rechtzeitige oder unvollständige Anmeldung oder Erklärung von Steuern auch straf- oder bußgeldrechtlich Konsequenzen haben kann. Dies gilt auch in Deutschland, wo etwa bei dadurch bewirkten Steuerverkürzungen oder zu Unrecht erfolgten Verlustfeststellungen dann insbesondere bei Leichtfertigkeit eine leichtfertige Steuerverkürzung und bei Vorsatz eine Steuerhinterziehung vorliegen kann.

Die leichtfertige Steuerverkürzung kann als Ordnungswidrigkeit eine Geldbuße von bis zu 50.000 EUR je Tat nach sich ziehen, wohingegen eine Steuerhinterziehung als Straftat mit empfindlichen Geld- und Haftstrafen geahndet werden kann. Bei Unternehmenssteuern resultieren Ermittlungsverfahren wegen des Verdachts einer derartigen Steuerverfehlung dabei häufig aus Betriebsprüfungen, gerade im Verrechnungspreis-

bereich. Folgendes Zitat aus einem Erlass⁸³ der obersten deutschen Finanzbehörden zeigt, wie früh und unter welchen Umständen ein steuerlicher Betriebsprüfer die Amtskollegen der Buß- und Strafgeldstelle einzubeziehen hat:

»Grundsätzlich ist in Zweifelsfällen immer eine frühzeitige – auch formlose – Kontaktaufnahme mit der BuStra [Bußgeld- und Strafsachenstelle] geboten. Dies gilt insbesondere, wenn

- aufgrund der bisher getroffenen Prüfungsfeststellungen erhebliche Nachzahlungen zu erwarten sind und
- der Verdacht einer Steuerstraftat nicht offensichtlich ausgeschlossen ist.

Soweit bei offensichtlich leichtfertiger Begehungsweise nur der Verdacht einer Ordnungswidrigkeit im Raume steht, kann eine Unterrichtung der BuStra unterbleiben, wenn

- das aufgrund der Tathandlung **zu erwartende steuerliche Mehrergebnis insgesamt unter 5.000 EUR** liegt und
- nicht besondere Umstände hinsichtlich des vorwerfbaren Verhaltens für die Durchführung eines Bußgeldverfahrens sprechen.«

Entsprechendes ergibt sich auch aus den amtlichen Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer).⁸⁴ Danach besteht insbesondere eine Unterrichtungspflicht gegenüber der Bußgeld- und Strafsachenstelle beim Vorliegen des Verdachts einer Steuerstraftat (d. h., wenn diesbezüglich zureichende und tatsächliche Anhaltspunkte vorliegen; die bloße Möglichkeit einer schuldhaften Steuerverkürzung ist demgegenüber nicht ausreichend) bzw. des Verdachts einer Steuerordnungswidrigkeit, sofern von der Durchführung eines Bußgeldverfahrens nicht im Rahmen pflichtgemäßen Ermessens abgesehen werden kann. Letzteres ist dabei insbesondere dann der Fall, wenn das steuerliche Mehrergebnis unter 5.000 EUR liegt und nicht besondere Umstände hinsichtlich des vorwerfbaren Verhaltens für die Durchführung sprechen.

Beachtenswert ist dabei vor allem die aus Konzernsicht extrem niedrige »Nichtaufgriffsgrenze« in Höhe von nur 5.000 EUR. Auch die Tendenz der amtlichen Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer), Korrekturerklärungen stärker unter dem Aspekt des Vorliegens einer Selbstanzeige – hierzu noch im Folgenden – einer Überprüfung durch die Bußgeld- und Strafsachenstelle zu unterziehen, muss in der Praxis beachtet werden. In diesem Zusammenhang ist auch zu sehen, dass es insofern grundsätzlich keine Nichtaufgriffsgrenzen gibt. Steuerverkürzungen können – neben den vorgenannten Steuerverfehlungen – auch noch zur Verwirklichung weiterer Delikte mit den entsprechenden Konsequenzen führen. Täter dieser Delikte sind

83 Vgl. gleichlautenden Erlass zu Anwendungsfragen zu § 10 Abs. 1 BpO v. 31.8.2009 der obersten Finanzbehörden der Länder, BStBl. I 2009, S. 829.

84 Anweisungen für das Straf- und Bußgeldverfahren (Steuer) v. 1.12.2019, BStBl. I 2019, S. 1142.

dabei stets die **jeweils handelnden Personen**. Daneben können darauf basierend jedoch auch Maßnahmen gegenüber den betreffenden Unternehmen ergriffen werden. Folgende Übersicht fasst die insoweit besonders relevanten Straf- und Bußgeldtatbestände und deren möglichen Rechtsfolgen zusammen:

Tatbestand	Verantwortlichkeit	Rechtsfolge
Steuerhinterziehung (Straftat; § 370 AO)	Persönliche Verantwortlichkeit der Verpflichteten bzw. Handelnden	Geldstrafe bzw. Haftstrafe (bis zu fünf Jahren Haft; in besonders schweren Fällen bis zu zehn Jahren; bei Steuerverkürzung > 1 Mio. EUR i. d. R. keine Strafaussetzung zur Bewährung)
Leichtfertige Steuerverkürzung (Ordnungswidrigkeit; § 378 AO)	Persönliche Verantwortlichkeit der Verpflichteten bzw. Handelnden	Geldbuße bis zu 50.000 EUR pro Tat
Verletzung der Aufsichtspflicht im Unternehmen (Ordnungswidrigkeit; § 130 OWiG)	Persönliche Verantwortlichkeit insbesondere der Unternehmens-, Betriebs- und Abteilungsleiter	Geldbuße bis zu 10 Mio. EUR pro Tat
(selbstständige) Verbands-geldbuße (§ 30 OWiG)	Verantwortlichkeit des Unternehmens insbesondere für Verfehlungen der Unternehmensleitung oder der leitenden Angestellten	Geldbuße bis zu 10 Mio. EUR pro Tat
(selbstständige) Einziehung des Wertes von Taterträgen (§§ 73a StGBff., 29a OWiG)	Betroffene können etwa die individuellen Verantwortlichen oder das Unternehmen selbst sein	Abschöpfung in Höhe des durch die Tat erlangten wirtschaftlichen Vorteils

Abb. 66: Übersicht Straf- und Bußgeldtatbestände und deren mögliche Rechtsfolgen

Der Vollständigkeit halber sei zudem erwähnt, dass der Steuerpflichtige gem. § 153 AO seine Steuererklärungen unter folgenden Bedingungen zu berichtigen **hat** (d. h. kein Wahlrecht, bei Unterlassen droht die Strafbarkeit durch Unterlassen):

- (1) Erkennt ein Steuerpflichtiger nachträglich vor Ablauf der Festsetzungsfrist,
 1. dass eine von ihm oder für ihn abgegebene Erklärung unrichtig oder unvollständig ist und dass es dadurch zu einer Verkürzung von Steuern kommen kann oder bereits gekommen ist oder
 2. dass eine durch Verwendung von Steuerzeichen oder Steuerstempeln zu entrichtende Steuer nicht in der richtigen Höhe entrichtet worden ist,

so ist er verpflichtet, dies unverzüglich anzuzeigen und die erforderliche Richtigstellung vorzunehmen. Die Verpflichtung trifft auch den Gesamtrechtsnachfolger eines Steuerpflichtigen und die nach den §§ 34 und 35 für den Gesamtrechtsnachfolger oder den Steuerpflichtigen handelnden Personen.

Die schlichte Korrektur im Sinne des § 153 AO (siehe oben) ist von der Selbstanzeige abzugrenzen, die ein vorwerfbares Fehlverhalten voraussetzt. Mit einer **Selbstanzeige** kann der Täter einer Steuerverfehlung (d. h. einer Steuerhinterziehung oder einer leichtfertigen Steuerverkürzung) unter gewissen Umständen Straf- oder Bußgeldbefreiung nach der AO erlangen. Dies gilt jedoch grundsätzlich nicht für ggf. einschlägige weitere Delikte (z. B. bei einer Verletzung von Aufsichtspflichten in Unternehmen). Voraussetzung für die straf- oder bußgeldbefreiende Wirkung einer Selbstanzeige ist dabei vor allem, dass durch diese die korrekte Besteuerung nachträglich ermöglicht wird, indem die vollständigen und korrekten Besteuerungsgrundlagen (bei einer strafbefreienden Selbstanzeige in der Regel für die letzten zehn Kalenderjahre) gegenüber dem Finanzamt offengelegt werden. Weitere Voraussetzung ist, dass der Täter bzw. das betroffene Unternehmen die Steuern und insoweit ggf. festgesetzte Hinterziehungszinsen fristgemäß nachentrichtet und – bei Hinterziehungsbeträgen von mehr als 25.000 EUR – zudem einen Zuschlag in Höhe von 10 bis 20 % der verkürzten Summe (der Prozentsatz ist abhängig von der Höhe des Hinterziehungsbetrages) fristgemäß leistet. In gewissen Situationen und unter gewissen Umständen kann eine Selbstanzeigmöglichkeit dabei gesperrt sein. Ob und inwieweit Selbstanzeigen möglich sind und straf- bzw. bußgeldbefreiend wirken, ist ein komplexes Spezialthema, das ausschließlich von ausgewiesenen Steuerstrafrechtsexperten⁸⁵ beraten werden sollte.

5.1.5 Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)

Autoren: Jörg Hanken, Isabel Ruhmer-Krell

5.1.5.1 Hintergrund

»BEPS« ist die Abkürzung, die die OECD und die G20⁸⁶ für »Base Erosion and Profit Shifting« gewählt haben. Hierbei geht es um die Bekämpfung von zu niedrigen Steuerbemessungsgrundlagen sowie um die Verhinderung von Gewinnverlagerungen internationaler Konzerne. Die BEPS-Diskussion entstand vor dem Hintergrund der Finanz- und Schuldenkrise und der Frage, ob Unternehmen verglichen mit der wirt-

⁸⁵ Vgl. Erb/Hanken, in: PwC, »Transfer Pricing Perspective Deutschland Jahrbuch 2011/2012«, Verrechnungspreise und Steuerstrafrecht, S. 18 ff.

⁸⁶ Die G20 decken ca. 85% der weltweiten Wirtschaftsleistung ab. Vgl. Teil B, Kapitel 15.6. <https://www.oecd.org/g20/about/>

Beispiel: Einkaufsfunktion

Beispiel für »incidental benefits/burdens«	Beispiel für »deliberate concerted group actions«
Ein Zulieferer gewährt (nur) einer Konzerngesellschaft vorteilhafte Preise, in der Hoffnung, auch mit anderen Konzerngesellschaften ins Geschäft zu kommen.	Konzern etabliert eine zentrale Einkaufsgesellschaft, die Volumendiscunts mit Zulieferern verhandelt und die Produkte ein- und konzernintern verkauft. Folge: Die Einkaufsgesellschaft soll eine Vergütung für ihre Koordinationsleistung erhalten (wohl C+). Die verbleibenden Einkaufs-Vorteile sind zwischen den nachfragenden Gesellschaften aufzuteilen.
	Konzern etabliert einen zentralen Einkaufsmanager, der die Volumendiscunts mit Zulieferern verhandelt. Allerdings kaufen die Konzerngesellschaften die Produkte zu dem reduzierten Preis unmittelbar von den Zulieferern ein. Folge: Der Einkaufsmanager soll eine Vergütung für seine Koordinationsleistung erhalten (wohl C+). Die Einkaufs-Vorteile haben die nachfragenden Gesellschaften bereits vollständig erhalten.

Beispiel: Darlehensgewährung/Konzernrückhalt/Garantie

Beispiel für »incidental benefits/burdens«	Beispiel für »deliberate concerted group actions«
Der Konzern hat ein AAA-Rating, die Tochter S hat ein Baa-Rating. Die externe Bank gewährt S aufgrund der Konzernzugehörigkeit ein Darlehen zu einem Zinssatz auf Basis eines A-Ratings (d. h. höher als ein AAA-Rating, aber niedriger als ein Baa-Rating). Die zweite Tochter T gewährt S ein Darlehen zum selben Zinssatz wie die externe Bank. Folge: der Zinssatz von T an S ist fremdüblich; kein zusätzliches Entgelt von Konzernmutter an S und keine Fremdvergleichsanpassung nötig; der Vorteil von S resultiert ausschließlich aus der Konzernzugehörigkeit (»passive association«).	Der Konzern hat ein AAA-Rating, die Tochter S hat ein Baa-Rating. Die externe Bank gewährt S aufgrund der Konzernzugehörigkeit ein Darlehen zu einem Zinssatz auf Basis eines A-Ratings (d. h. höher als ein AAA-Rating, aber niedriger als ein Baa-Rating). Da die Konzernmutter der externen Bank eine Garantie gewährt, erhält S einen Zinssatz gem. AAA-Rating. Folge: kein zusätzliches Entgelt von Konzernmutter an S und keine Fremdvergleichsanpassung für Zinsvorteil zwischen Rating Baa und A nötig; dieser Vorteil von S resultiert ausschließlich aus der Konzernzugehörigkeit (»passive association«). Aber: Konzernmutter hat S eine Gebühr für die Garantiegewährung in Rechnung zu stellen, und zwar in Höhe der Differenz des Zinsvorteils zwischen Rating A (und nicht Baa) und AAA.

ZUSAMMENFASSUNG

Im Ergebnis sind Verrechnungspreise keine exakte Wissenschaft, es gibt nicht den einen »richtigen« VP, sondern die tatsächlichen konzerninternen VP sollen sich innerhalb einer Bandbreite fremdüblicher Preise/Margen bewegen. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist der international anerkannte und maßgebliche Grundsatz für die Überprüfung der steuerlichen Angemessenheit von VP. Er besagt, dass sich Konzerngesellschaften so verhalten sollten, wie es fremde Dritte tun würden. Dies ist aktuell nochmals von der OECD im Rahmen der BEPS Initiative bestätigt worden. Die umfangreich überarbeiteten Textziffern der OECD-VP-Richtlinien zeigen eindrucksvoll, wie komplex und kleinteilig zugleich das Überprüfen und Dokumentieren des Fremdvergleichs erfolgen soll. Im Kern geht es der OECD darum, die **tatsächliche** konzerninterne Transaktion möglichst genau zu beschreiben, um sie dann auf Fremdüblichkeit überprüfen zu können (Stichworte: 6-stufiger Prüfungsansatz, Funktions-/Risikoanalysen, erhebliche wirtschaftliche Charakteristika, Fremdvergleichsfaktoren etc.). Hierbei gilt der konzerninterne Vertrag als Startpunkt. Falls jedoch das tatsächliche Verhalten zwischen den Konzerngesellschaften von diesem Vertrag abweicht, oder dieser Vertrag zwischen fremden Dritten unüblich wäre, so ist die tatsächlich durchgeführte Transaktion – abweichend von dem Vertrag – für den Fremdvergleichstest maßgeblich. **Das heißt, fremdvergleichswidrige Vertragsgestaltungen, ein Auseinanderfallen von Risikoallokation und tatsächlicher Entscheidung über Risiken, ein Auseinanderfallen von Ergebnisallokation und tatsächlicher Wertschöpfungsallokation soll laut OECD von den Finanzverwaltungen aufgegriffen und recharakterisiert werden (auch wenn die ständige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs hohe Anforderungen an die Umqualifizierung von Verträgen stellt²⁴⁹).** Wenn es darum geht, zu überprüfen, »was fremde Dritte tun würden«, sollte nach der hier vertretenen Auffassung viel stärker hinterfragt und auch dokumentiert werden, welches konkrete konzernindividuelle tatsächliche Fremdvergleichsverhalten zu beobachten ist, anstatt hypothetisches Fremdvergleichsverhalten durch »Nachdenken« zu simulieren oder gar eine (oft nicht belegbare) Fremdvergleichsfiktion gesetzlich festzuschreiben.

249 Vgl. BFH v. 28.10.1964, I 198/62-U, BStBl. III 1965, S. 119; BFH v. 11.5.1999, VIII R 70/95, BFH/NV 2000, 18; Eigelshoven/Retzner, in: Handbuch Internationale Verrechnungspreise (Hrsg: Kroppen/Rasch), Kapitel I OECD-RL, Tz. 90.

9.2 Durchführung der F&R-Analyse

Das Ziel einer F&R-Analyse ist, anhand von Interviews sowie konzerninternen Unterlagen und Informationen zu erfahren und zu dokumentieren,

- welche Funktionen beide Parteien ausüben,
- welche Partei die maßgeblichen Entscheidungen tatsächlich trifft,
- welche Risiken beide Parteien tragen,
- welche Partei die Risiken tatsächlich kontrolliert,
- welche Partei ein Risiko wirtschaftlich tragen könnte und
- welche materiellen und vor allem immateriellen Wirtschaftsgüter von beiden Parteien eingesetzt werden.

Die OECD fokussiert nunmehr deutlich stärker als bisher auf eine umfassende Risikoanalyse, um die tatsächliche Transaktion möglichst gut beschreiben zu können. Hierfür hat sie folgenden sechsstufigen Prüfungsansatz entwickelt²⁹⁴:

- **Step 1:** Identify **economically** significant risks with specificity (see Section D.1.2.1.1).
- **Step 2:** Determine how specific, economically significant risks are **contractually** assumed by the associated enterprises under the terms of the transaction (see Section D.1.2.1.2).
- **Step 3:** Determine through a **functional analysis** how the associated enterprises that are parties to the transaction operate in relation to assumption and management of the specific, economically significant risks, and in particular which enterprise or enterprises perform control functions and risk mitigation functions, which enterprise or enterprises encounter upside or downside consequences of risk outcomes, and which enterprise or enterprises have the financial capacity to assume the risk (see Section D.1.2.1.3).
- **Step 4: Interpreting** steps 1 to 3. Steps 1–3 will have identified information relating to the assumption and management of risks in the controlled transaction. The next step is to interpret the information and determine whether the contractual assumption of risk is consistent with the conduct of the associated enterprises and other facts of the case by analysing (i) whether the associated enterprises **follow the contractual terms** under the principles of Section D.1.1; and (ii) whether the party assuming risk, as analysed under (i), **exercises control over the risk** and has the **financial capacity to assume the risk** (see Section D.1.2.1.4).
- **Step 5: Re-allocating the risk.** Where the party assuming risk under steps 1–4(i) does not control the risk or does not have the financial capacity to assume the risk, the risk has to be re-allocated to the party which exercises the risk control and has the financial capacity to assume the risk (see Section D.1.2.1.5).

294 Vgl. OECD-RL, 2017, Tz. 1.60.

- **Step 6:** The actual transaction as accurately delineated by considering the evidence of all the economically relevant characteristics of the transaction as set out in the guidance in Section D.1, **should then be priced** taking into account the financial and other consequences of risk assumption, **as appropriately allocated, and appropriately compensating risk management functions** (see Section D.1.2.1.6).

Mit anderen Worten: Die OECD fordert ein, die tatsächliche Transaktion möglichst sachgerecht zu beschreiben. Hierbei ist eine Analyse der tatsächlich durchgeführten Funktionen, der übernommenen Risiken, der Fähigkeit diese Risiken zu kontrollieren, der finanziellen Kapazität des Risikoträgers und der eingesetzten materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter durchzuführen. Die OECD sieht dabei den konzerninternen Vertrag als den »Startpunkt«. Nicht mehr und nicht weniger. D.h. fremdvergleichswidrige Vertragsgestaltungen, ein Auseinanderfallen von Risikoallokation und tatsächlicher Entscheidung über Risiken, ein Auseinanderfallen von Ergebnisallokation und tatsächlicher Wertschöpfungsallokation soll laut OECD von den Finanzverwaltungen aufgegriffen und recharakterisiert werden dürfen. Es besteht daher die Gefahr, dass bei Betriebsprüfungen auf dieser Basis versucht wird, Vertragsgestaltungen zu recharakterisieren, was zu entsprechenden Streitigkeiten und ggf. anschließenden Verständigungsverfahren führen dürfte.

In der Vergangenheit (d.h. vor BEPS) war das internationale Verständnis, Verträge und somit Transaktionen grundsätzlich zu akzeptieren. Falls die daraus resultierende Ergebnisallokation nicht fremdüblich war, so wurden Verrechnungspreiskorrekturen (der Höhe nach) vorgenommen. Zudem erlaubt auch die bisherige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes eine Umqualifizierung von Verträgen bzw. Vertragsbedingungen nur in Ausnahmefällen und unter engen Voraussetzungen (insbesondere in Missbrauchsfällen, z. B. wenn beide Parteien von Anfang nicht die Absicht hatten den Vertrag entsprechend der vereinbarten Bedingungen zu erfüllen).²⁹⁵

Wozu kann eine Recharakterisierung und Risiko-Reallokation führen?

Beispiel:

Auf Basis des konzerninternen Vertrags handelt eine deutsche Tochtergesellschaft (»DE«) einer schweizerischen Muttergesellschaft (»CH«) als Auftragsentwicklerin (»Routinegesellschaft«, vgl. Kapitel 10) für die CH. CH (»Strategieträger«, vgl. Kapitel 10) wird Eigentümerin des entwickelten Know-hows und bezieht aus der Überlassung der Lizenzen an andere Konzern-Produzenten Lizezeinnahmen

²⁹⁵ Vgl. BFH v. 28.10.1964, I 198/62-U, BStBl. III 1965, S. 119; BFH v. 11.5.1999, VIII R 70/95, BFH/NV 2000, 18; Eigelshoven/Retzer, in: Handbuch Internationale Verrechnungspreise (Hrsg: Kroppen/Rasch), Kapitel I OECD-RL, Tz. 90.

(hier: 200) in der Schweiz. DE wird für diese Transaktion auf Basis der Kostenaufschlagsmethode (tatsächliche Kosten) mit einem Gewinnzuschlag von 5 % vergütet (hier: 105). Die stark vereinfachte Ergebnisverteilung sei wie folgt:

Gewinn- und Verlustrechnung – Ist	DE	CH
Umsatz	105	200
Entwicklungskosten	-100	-105
Verwaltungskosten		-20
Gewinn	= 5	= 75

Sollte sich nun in einer Betriebsprüfung herausstellen, dass nach den tatsächlichen Verhältnissen

- die Mitarbeiter von CH nicht die fachliche Kompetenz besitzen, den deutschen Auftragsentwickler anzuleiten oder zu beauftragen,
- die Mitarbeiter von CH die aus der Entwicklung resultierenden Risiken nicht tatsächlich kontrollieren können,
- die CH nicht die finanzielle Kapitalausstattung hat, mögliche Risiken aus der (Fehl-)Entwicklung wirtschaftlich tragen zu können,

so schlägt die OECD eine Recharakterisierung der Transaktion und somit eine Reallokation des Risikos von CH auf DE vor. Dies könnte dazu führen, dass der Auftragsentwicklervertrag als fremdunüblich abgelehnt wird und dass DE als Eigenentwickler (»Strategieträger«) und CH als Routinedienstleister für DE qualifiziert wird. Also eine vollständige Umkehr des ursprünglichen Sachverhalts. Welche Auswirkung hätte diese Recharakterisierung – falls von der Betriebsprüfung (»BP«) erfolgreich durchsetzbar – auf die konzerninternen Transaktionen und die Ergebnis-Allokation? Die BP würde die Lizenzeinnahmen der DE zuordnen und CH würde eine C+ 5 % Leistung an DE verrechnen:

Gewinn- und Verlustrechnung – BP	DE	CH
Umsatz	200	21
Entwicklungskosten	-100	
Verwaltungskosten	-21	-20
Gewinn	= 79	= 1

Im Ergebnis ergäbe sich aus der steuerlichen Betriebsprüfung bei DE eine Gewinnerhöhung von 74. Somit unterläge fast der gesamte durchgerechnete Gewinn der deutschen Besteuerung. Falls überhaupt die deutschen Rechtsgrundlagen

ausreichen würden, eine derartige Recharakterisierung vorzunehmen²⁹⁶, wäre sicherlich ein Verständigungsverfahren (vgl. Kapitel 13.3.2) zu beantragen, um – soweit möglich – die Doppelbesteuerung zwischen DE und CH zu beseitigen.

Im Sinne aller Beteiligten sollte die Hürde einer Recharakterisierung möglichst hoch bleiben und nur in Extremfällen Anwendung finden. Ansonsten besteht das große Risiko, dass die Finanzverwaltungen allzu subjektiv die Fremdüblichkeit von Verträgen auslegen und somit vorschnell und flüchtig die »weißen Schafe« zu Unrecht angreifen. Die Folge wäre eine dramatische Zunahme von Verständigungsverfahren und eine weitere Verlängerung der ohnehin schon zu langen Bearbeitungsdauer.

9.3 Was bedeutet die »DEMPE«-Funktion?

In Ergänzung zu den oben dargestellten Änderungen in Kapitel I der OECD-RL sei überdies auf das im Zuge des BEPS-Projektes neugefasste Kapitel VI (»Besondere Überlegungen bezüglich immaterieller Wirtschaftsgüter«) hingewiesen. Dieses stellt im Hinblick auf die Zuordnung von Erträgen aus immateriellen Wirtschaftsgütern entscheidend auf die sog. »DEMPE«-Funktionen ab, wonach nur solchen Gesellschaften ein Teil des Residualergebnisses aus der Verwertung von immateriellen Wirtschaftsgütern zustehen soll, die mit der Entwicklung (»Development«), Verbesserung (»Enhancement«), Erhaltung (»Maintenance«), dem Schutz (»Protection«) und der Verwertung (»Exploitation«) des immateriellen Wertes zusammenhängende Funktionen ausüben und kontrollieren sowie die entsprechenden Kosten tragen.²⁹⁷

Durch diese Regelungen soll erreicht werden, dass das Besteuerungssubstrat insbesondere den Staaten zugeordnet wird, in denen die tatsächliche Wertschöpfung stattfindet. Letztlich wird dadurch der »Substance over form«-Gedanke weiter gestärkt. Es ist somit nicht mehr ausreichend, wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter lediglich im Namen einer (in einem Niedrigsteuerland sitzenden) Gesellschaft rechtlich schützen zu lassen, da dieser Gesellschaft für ertragsteuerliche Zwecke nur dann die Rück-

296 Wie zuvor erwähnt, sind Umqualifizierungen von Verträgen bzw. Vertragsbedingungen nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes nur in Ausnahmefällen und unter eng gefassten Voraussetzungen möglich (insbesondere in Missbrauchsfällen, z. B. wenn beide Parteien von Anfang an nicht die Absicht hatten den Vertrag entsprechend der vereinbarten Bedingungen zu erfüllen). Die (weite) Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes seitens der OECD ist somit nicht im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes. Jedoch scheint sich auch der deutsche Gesetzgeber künftig stärker an den OECD-Vorgaben orientieren zu wollen, da in der Gesetzesbegründung zum neuen § 1 Abs. 3 AStG im ATADUmsG-E ausgeführt wird, dass bei der Berücksichtigung von vertraglichen Bedingungen entscheidend auf das tatsächliche Verhalten der an dem jeweiligen Geschäftsvorfall Beteiligten abzustellen sei. Welche Auswirkungen sich genau daraus ergeben, bleibt indes abzuwarten.

297 Vgl. OECD-RL, 2017, Tz. 6.71.

11.5 Die VP-Methode je Transaktionsart bestimmen

In den folgenden Kapiteln werden ausgewählte Beispiele vorgestellt. Sie dienen als Orientierungshilfe und sollen zeigen, welche VP-Methoden üblicherweise für bestimmte Transaktionsgruppen verwendet werden können. Es sei darauf hingewiesen, dass aufgrund der Individualität und Komplexität der unternehmerischen Lebenssachverhalte **stets eine abschließende Einzelfallprüfung** notwendig ist, um eine belastbare und nachhaltig prüfungssichere VP-Methode empfehlen zu können.

11.5.1 Warenlieferungen

11.5.1.1 Wahl der VP-Methode je Transaktionsart

Die folgende Tabelle fasst typische Transaktionsgruppen aus dem Bereich Warenlieferungen und die i. d. R. anwendbaren VP-Methoden zusammen:

Transaktionsgruppe Warenlieferung	Verrechnungspreismethode (i. d. R.)
Lieferung von öffentlich gehandelten Rohstoffen (»commodities«) ³⁸¹	Preisvergleichsmethode
Lieferung Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (zur Verarbeitung)	Kostenaufschlagsmethode/Preisvergleichsmethode
Lieferung Halbfertigprodukte (zur Verarbeitung von Produzent an Produzent)	Kostenaufschlagsmethode/ Profit Split
Lieferung Fertigprodukte (von Eigenproduzent an Vertrieb)	Wiederverkaufspreismethode/TNMM/Preisvergleichsmethode
Lieferung Ersatzteile/-geräte (von Eigenproduzent an Vertrieb)	Wiederverkaufspreismethode/TNMM/Preisvergleichsmethode
Lieferung (konzernfremde) Handelsware	Handling fee (Kostenaufschlagsmethode)

Weitere Einzelheiten zu den VP-Methoden ergeben sich aus Teil B, Kapitel [11.1](#) und [11.2](#) und zu Datenbankanalysen, um fremdübliche Gewinnaufschläge oder Brutto-/ Nettomargen auf Basis von externen Daten zu ermitteln, aus Teil B, Kapitel [12.3](#).

³⁸¹ Vgl. aktuelle Vorschläge der OECD gem. Bericht zu Aktionspunkten 8–10, vgl. Kapitel 11.1.1.

11.5.1.2 Praxisbericht Supply Chain Model Change

In diesem Praxisbericht wird die transformatorische Änderung des Supply-Chain-Modells der Q-Gruppe beschrieben. Dieses mehrjährige Projekt betraf zwar in erster Linie Prozesse, Strukturen und Verantwortlichkeiten in der Supply-Chain-Organisation des gesamten Q-Konzerns. Aber insbesondere aus Verrechnungspreissicht waren in diesem Zuge zahlreiche grundlegende Fragen zu beantworten. Dazu gehörten die Wahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode(n) zur angemessenen Abbildung der genannten Veränderungen ebenso wie die Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise für materielle und immaterielle Wirtschaftsgüter »im laufenden Betrieb«. Weiterhin war die begleitende umfassende Dokumentation der Reorganisation zu erstellen, im Hinblick auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien und entsprechende Anforderungen nationaler steuergesetzlicher Regelungen sowie als Vorbereitung auf die spätere Verteidigung des Projekts im Betriebsprüfungsfall.

Der Ausgangspunkt

Die Q-Gruppe operiert als multinationaler Konzern mit deutschem Hauptquartier zumeist in gesättigten Märkten und ist seit Jahren einem sehr starken internationalen Wettbewerbsdruck ausgesetzt, der sie zur ständigen Überprüfung und Anpassung ihres Leistungsspektrums, ihrer Geschäftsmodelle, Prozesse und Strukturen zwingt.

Ein erster bedeutender Schritt in diese Richtung wurde zu Beginn der 2000er Jahre mit der nachhaltig erfolgreichen Etablierung von Shared Service Centern in einer Reihe von Ländern bzw. Regionen für die Ausführung verschiedener administrativer Tätigkeiten im gesamten Konzern getan. Dies betraf vor allem die Standardisierung und Harmonisierung interner Prozesse sowie die Anpassung organisatorischer Strukturen in den verbundenen Unternehmen der Q-Gruppe, z. B. in den Bereichen Finance, Accounting & Controlling, Human Resources oder IT.

Die Divisionen der Q-Gruppe arbeiten historisch gewachsen und akquisitionsbedingt mit ihren eigenen Supply-Chain-Organisationen. Divisionsübergreifend gibt es dabei nur sehr geringen Austausch, da das Tagesgeschäft und die sehr anspruchsvollen Zielvorgaben kaum Anreize dafür bieten oder Freiraum für entsprechende »Nebenaktivitäten« lassen. Gleichzeitig wird beobachtet, dass bedeutende Konkurrenten offensichtliche Effizienz- und Effektivitätsvorteile durch die Bündelung ihrer lokalen, regionalen oder weltweiten Supply-Chain-Aktivitäten erzielen. Daher trifft die Geschäftsführung der Q-Gruppe die Entscheidung, auf Basis einer umfangreichen Machbarkeitsstudie zu den Rahmenbedingungen und wirtschaftlichen Vorteilen einer konsolidierten globalen Supply-Chain-Organisation, eine solche Struktur im Unternehmen einzuführen, und zwar in einer nach Ländern/Regionen gestaffelten Abfolge, über einen Zeitraum einiger Jahre, vorbereitet, begleitet und unterstützt durch eine Harmonisierung und Standardisierung der SAP-Systemplattform(en) im Konzern.

Die operativen verbundenen Unternehmen der Q-Gruppe sind bis zu diesem Zeitpunkt meistens »gemischte« Gesellschaften, die sowohl Produktion, Marketing und Vertrieb als auch eine oder mehrere Divisionen unter einem Dach vereinigen. Daneben gibt es in verschiedenen Ländern jedoch auch reine Vertriebsgesellschaften, die ihre Produkte im Rahmen von Intercompany-Transaktionen grenzüberschreitend aus benachbarten Ländern oder international beziehen.

Vor mehreren Jahren war bereits erfolglos versucht worden, die Supply-Chain-(Teil-) Organisationen einer Division in der deutschen Zentrale der Q-Gruppe unter einer einheitlichen Leitung zu konsolidieren. Dieses Projekt wurde jedoch seinerzeit aufgrund interner organisatorischer Hindernisse nach rund zwei Jahren eingestellt und die damals neu geschaffenen Strukturen wieder aufgelöst. Diese Erfahrung beeinflusste unter anderem die Standortwahl bei der Umsetzung des neuen Supply-Chain-Modells.

Das neue Supply-Chain-Modell

Das neue Supply-Chain-Modell sieht vor, dass die globale Einkaufsfunktion der Q-Gruppe sowie die einzelnen Supply-Chain-Organisationen aller Divisionen mit ihren Teams in einer zentralen Supply-Chain-Gesellschaft (»ZSCG«) gebündelt werden sollen. Die ZSCG hat ihren Sitz in einem europäischen Nachbarland. Sie lizenziert das Q-IP von der deutschen Zentrale der Q-Gruppe, dem rechtlichen und wirtschaftlichen Eigentümer dieses IPs, und nutzt es bei den von ihr gesteuerten Produktionsunternehmen in verschiedenen Ländern (siehe unten). Dafür zahlt die ZSCG eine Lizenz an die deutsche Q-Zentrale, und zwar auf Ihre Umsätze mit den verbundenen Unternehmen.

Auf Seiten der »gemischten« verbundenen Unternehmen wird eine funktionale Trennung zwischen der Produktion einerseits und der Marketing- & Vertriebsorganisation andererseits vorgenommen, und zwar im Rahmen einer gesellschaftsrechtlichen Trennung (»Legal Entity Split«). Ein wichtiger Punkt dabei ist, neben der Aufteilung des Personals, der Kostenpositionen und der Tangible Assets auf die beiden neuen Gesellschaften, auch die angemessene Zuordnung der Financial Assets bzw. die Berücksichtigung der Finanzposition der Gesellschaften nach der Trennung, im Hinblick auf die später anzusetzenden Verrechnungspreise. Im Zuge der rechtlichen Trennung wird der Warenbestand des verbundenen Unternehmens vor dem Übergang auf das neue Supply-Chain-Modell an die ZSCG verkauft. Diese übernimmt neben den Materialien auch das Eigentum an allen Warenlagern der Q-Gruppe in den entsprechenden Ländern und muss sich zolltechnisch und umsatzsteuerlich jeweils lokal neu registrieren lassen.

Die lokalen Produktionsunternehmen (»LTMs«) arbeiten fortan als Lohnhersteller mit geringem Risikoprofil. Ihre Lohnfertigungs- und Logistikleistungen werden auf der Basis eines standardisierten langfristigen Intercompany-Servicevertrages mit der ZSCG erbracht. Die LTM erhält die benötigten Rohstoffe, Verpackungsmaterialien oder Zwischenprodukte von externen Lieferanten, und zwar auf Basis von Verträgen wel-

che die ZSCG mit den Zulieferern abschließt. Im Bedarfsfall beauftragt die ZSCG auch externe Auftrags- oder Lohnfertiger bzw. Transportunternehmen. Investitions- oder Restrukturierungsentscheidungen für die LTMs werden in der ZSCG getroffen, und lokale Restrukturierungsaufwendungen der LTMs werden an die ZSCG ausbelastet.

Die Vertriebsgesellschaften (»LVTs«) übernehmen unverändert die lokalen Marketing- und Vertriebsfunktionen in ihrem jeweiligen Heimatmarkt und behalten bzw. erweitern ihren Kundenstamm ebenso wie vor dem Übergang auf das neue Supply-Chain-Modell. Sie kaufen dazu alle Waren von der ZSCG, und zwar im Rahmen eines standardisierten langfristigen Intercompany-Lieferungsvertrages. Die Lieferungen der Waren zum Kunden nach dessen Bestellung bei der LVT werden von der LTM ausgeführt, die damit die operative Logistik im Auftrag der ZSCG übernimmt und an diese abrechnet. Die LVT wird nur für »eine logische Sekunde« Eigentümer der extern verkauften Waren (sog. »Flash Title Ownership«). Dies erfolgt bei der Bestätigung des Warenerhalts durch den Kunden, die ihrerseits mit der Auslösung der Rechnungsstellung an den Kunden durch die LVT und der korrespondierenden Intercompany-Rechnung der ZSCG an die LVT im dementsprechend integrierten und harmonisierten SAP System der Q-Gruppe verknüpft ist.

Die Wahl der Verrechnungsmethode

Für die Abrechnung der LTMs gegenüber der ZSCG wird die Cost-Plus-Methode herangezogen. Dies erscheint folgerichtig, im Hinblick auf das sehr überschaubare Funktions- und Risikoprofil der Intercompany-Produktionsgesellschaften, wie oben skizziert. Die LTMs verrechnen die Vollkosten ihrer erbrachten Dienstleistungen in den Bereichen Fertigung, Logistik und Lagerhaltung an die ZSCG, ihren Prinzipal, dem sie nach dem Legal Entity Split auch als Unternehmensbeteiligungen zugeordnet werden. Die Kostenbasis wird zusammen mit einem Gewinnaufschlag abgerechnet der im Jahresverlauf jeweils so bemessen wird, dass er auch etwaige Overheadkosten der LTMs mit abdeckt und im Ergebnis zu einer stabilen mittleren einstelligen Net-Cost-Plus- bzw. EBIT-Marge führt, deren Fremdüblichkeit die Q-Steuerabteilung durch jährliche Benchmark-Studien belegen kann.

Die LVTs haben im Supply-Chain-Modell der Q-Gruppe ein etwas eingeschränktes Funktions- und Risikoprofil im Vergleich zu »fully-fledged« Vertriebsgesellschaften. Die Einschränkungen beziehen sich auf fehlende Einkaufs-, Lagerhaltungs-, Logistik- und Wechselkursrisiken bzw. die entsprechenden Funktionen, da diese von der ZSCG getragen bzw. durch die von ihr beauftragten LTMs vor Ort operativ ausgeführt werden. Gegenüber den LVTs verrechnet die ZSCG Verrechnungspreise gemäß der Transaktionalen Nettomargen-Methode (»TNMM«). Die technische Umsetzung erfolgt dabei über variable Gewinnaufschläge auf die Kostenbasis der von der ZSCG an die LVTs verkauften Waren. Daraus ergeben sich Verrechnungspreise, die den LVTs am Jahresende die Erzielung einer mittleren bis hohen einstelligen EBIT-Marge ermöglichen, deren

Fremdüblichkeit die Q-Steuerabteilung durch jährliche Benchmark-Studien dokumentiert.

Die ZSCG trägt sämtliche Risiken der vormals getrennt operierenden divisionalen Supply-Chain-Organisationen und des zentralen Einkaufs der Q-Gruppe, insbesondere Einkaufs-, Lagerhaltungs-, Kapazitätsauslastungs-, Material-, Produkthaftungs-, Qualitäts- und Währungskursrisiken. Daher erhält sie als Supply-Chain-Prinzipal auch das Residualergebnis aus den Transaktionen mit den LTM's bzw. LVT's, aus dem sie wiederum die IP-Lizenzen an die deutsche Q-Zentrale abführen muss. Insofern kann auch ihr Ergebnis im Rahmen von Benchmark-Studien unter Nutzung der TNMM verprobt werden.

Die Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise

Wie sich aus der vorhergehenden Beschreibung ergibt, erfolgt die Steuerung der Intercompany-Transaktionspartner im vorliegenden Supply-Chain-Modell über die im Jahresverlauf variierenden Gewinnaufschläge auf die jeweils zugrunde liegende Kostenbasis in den verschiedenen Verrechnungspreisen. Dies gilt sowohl für LTM's als auch LVT's. Ein wesentlicher Inputfaktor sind dabei die regelmäßig durchgeführten Benchmark-Studien. Letztere geben die Zielmargenkorridore vor, in denen sich unabhängige Vergleichsunternehmen mit ähnlichen Funktions- und Risikoprofilen bewegen.

Im Falle der LTM's wird zentral durch die Q-Steuerabteilung berechnet, welcher Gewinnaufschlag auf die geplante Kostenbasis des jeweils betrachteten Intercompany-Lohnherstellers notwendig ist, um eine definierte Mindestmarge im Rahmen des vorliegenden Zielmargenkorridors am Jahresende zu erreichen. Sofern bei entsprechender Ist-Kostenentwicklung unterjährige Anpassungen notwendig werden wird nachgesteuert, und zwar durch Veränderung des Gewinnaufschlages auf die LTM-Vollkosten der erbrachten Dienstleistungen bei Verrechnung an die ZSCG.

Im Falle der LVT's wird mit Blick auf die vorliegenden Benchmark-Studien quasi zurück gerechnet, welcher Gewinnaufschlag auf die Kostenbasis der ZSCG-Warenlieferungen anwendbar ist, damit die LVT's am Jahresende ein entsprechendes Ergebnis realisieren. Da die tatsächlichen erzielten Marge im Rahmen der Interquartilsbandbreiten (bzw. geringfügig darüber hinaus oder auch darunter) schwanken können, sind die LVT's nicht risikofrei gestellt. Auch hat die ZSCG (anders als bei den LTM's) im Falle der LVT's keine Entscheidungshoheit über lokale Investitionen oder Restrukturierungsmaßnahmen.

Konnten die Berechnungen der Gewinnaufschläge für Intercompany-Warenlieferungen zwischen verbundenen Unternehmen (VU1 → VU2, je nach der/den in VU1 vertretenen Division/-en) vor dem Übergang auf das neue Supply Chain Modell von der Q-Steuerabteilung noch auf Excel-Basis durchgeführt werden, so ist dies nach dem Übergang auf das neue Modell nicht mehr möglich.

Daher bedient sich die Q-Steuerabteilung der spezialisierten Softwarelösung des Baseler IT-Unternehmens Optravis, welches für Verrechnungspreiszwecke ein maßgeschneidertes Programmpaket entwickelt und vertreibt³⁸². Damit kann die enorme Zunahme des Intercompany-Transaktionsvolumens zwischen den verbundenen Unternehmen der Q-Gruppe unter dem neuen Supply Chain Modell bewältigt werden (LTMs → ZSCG → LVTs, jeweils für verschiedene Divisionen). Die Software enthält als Inputdaten die Gewinn- und Verlustrechnungsdaten der beteiligten LTMs und LVTs, die transaktionalen Daten aller Warenlieferungen der ZSCG an die LVTs sowie die Benchmark-Daten (Interquartilsbandbreiten je Division) für die beiden Gesellschaftstypen (LTM, LVT). Daraus berechnet die Software Gewinnaufschläge für die verbleibenden Monate des laufenden Jahres, unter Berücksichtigung verschieden wählbarer Forecast-Strategien und auch eines zeitlichen Versatzes zwischen der Berechnung und dem tatsächlichen Einsatz der neuen Verrechnungspreise für die verbleibende Periode in SAP. Weiterhin unterstützt die Software die maßgeschneiderte Segmentierung der einzelnen Intercompany-Transaktionspartner nach Divisionen, Transaktionskategorien (z. B. externes Geschäft vs. Neben-/Servicegeschäft) oder Transaktionspartnern. Auf dieser Basis ist bei der Änderung von Inputfaktoren oder der abschließenden Festbeschreibung von Berechnungsergebnissen eine prozessbegleitende Kommentierung und Dokumentation der Entscheidungen der Q-Steuerabteilung zu den nachfolgend anwendbaren Gewinnaufschlägen zwischen allen Intercompany-Transaktionspartnern direkt im Softwaretool möglich. Die vorangehende Schilderung macht verständlich, warum die Steuerabteilung die um Größenordnungen gestiegene Komplexität und Vielzahl der Intercompany-Transaktionen und das entsprechende Price Setting unter dem neuen Supply-Chain-Modell nicht mehr herkömmlich »in Excel« abbilden konnte.

Dokumentationsaspekte

Neben der Abbildung des neuen Supply-Chain-Modells im Master File der Q-Gruppe wurde eine zusätzliche Dokumentation erstellt, in der die wirtschaftlichen und strategischen Gründe für die Entscheidung der Q-Gruppe zum Übergang auf das neue Modell eingehend erläutert werden.

Dabei wird auch für einzelne LTMs und LVTs eine detaillierte Vorher-nachher-Betrachtung durchgeführt, im Hinblick auf deren Funktions- und Risikoprofil. Weiterhin werden die Fragen der realistischen Handlungsalternativen sowie einer möglichen Exit-Besteuerung³⁸³ beantwortet, und zwar in Bezug auf die aus den früheren »gemischten« Gesellschaften an die ZSCG verlagerten Routinefunktionen, die diesbezügliche Position der OECD-Leitlinien sowie die jeweils anwendbaren nationalen steuergesetzlichen Regelungen.

382 Vgl. Teil A, Kapitel 4.4.7 für weitere Details zu dem Transfer Pricing Management Tool der Optravis.

383 Diese würde sich ergeben, falls eine steuerlich schädliche Funktionsverlagerung vorliegen würde. Siehe hierzu Teil B, Kapitel 14.2.

Für die deutsche Zentrale wurde von der Q-Steuerabteilung die Dokumentation der Funktionsverlagerung an die ZSCG erstellt, einschließlich der gemäß Funktionsverlagerungsverordnung vorgeschriebenen vierfachen Bewertung (zweimal vorher und nachher) und der Umsetzung des Ergebnisses in eine jährliche Zahlung der ZSCG (für das erhaltene Transferpaket) an die deutsche Zentrale.

Dies zeigt, dass eine organisatorische Transformation der beschriebenen Art nicht nur für den gesamten Konzern sondern auch für das Verrechnungspreisteam der Q-Steuerabteilung eine ganze Fülle von spannenden Aufgaben mit sich bringt, die im Zuge der Vorbereitung und Umsetzung des Projekts sowie der späteren begleitenden Betreuung der etablierten operativen Strukturen oder etwa notwendiger Anpassungen oder Modifikationen zu lösen sind.

11.5.2 Dienstleistungen

Die folgende Tabelle fasst typische Transaktionsgruppen aus dem Bereich Dienstleistungen und die i. d. R. anwendbaren VP-Methoden zusammen:

Transaktionsgruppe Dienstleistung	Verrechnungspreismethode (i. d. R.)
Lohnveredelungsleistung	Kostenaufschlagsmethode
Auftragsfertigerleistung ³⁸⁴	Kostenaufschlagsmethode
Auftragsentwicklungsleistung	Kostenaufschlagsmethode
Handelsvertreterleistung	Umsatzabhängige Provision
Sonstige Dienstleistung	Kostenaufschlagsmethode/Preisvergleichsmethode
Gesellschafter-/Kontrollleistung	Verrechnungsverbot

Die konzerninterne Dienstleistungsverrechnung ist auch 30 Jahre nach der Einführung der vom BMF 1983 veröffentlichten Verwaltungsgrundsätze noch immer streitanfällig und sehr komplex hinsichtlich ihrer praktischen Umsetzung innerhalb eines globalen Konzerns. Dies dürfte vor allem an den unterschiedlichen Interessen bzw. Zielen der Stakeholder liegen, die wie folgt beschrieben werden sollen:³⁸⁵

Hintergrund:

³⁸⁴ Vgl. auch Kapitel 11.5.4 »Lizenz« an einen Routine-Auftragsfertiger (= C+ Methode).

³⁸⁵ Für umfangreiche Erläuterungen vgl. Hanken (2017), in: Bernhardt, »Verrechnungspreise«, Kapitel B. II.

12.1.1 Praxisrelevante Fragen zu Fristen, Sanktionen, Sprache, Wesentlichkeit, Verwertbarkeit und Konzeptionierung

Dieses Kapitel vermittelt anhand typischer Fragen aus der Praxis die wesentlichen Informationen zur VP-Dokumentation in Deutschland. Sofern es relevante Unterschiede gibt, wird jeweils eine Differenzierung für den Vor- sowie Nach-BEPS-Zeitraum vorgenommen.

Welche Aufzeichnungen sind für die Erstellung der VP-Dokumentation eines deutschen Unternehmens im Vor-BEPS-Zeitraum gesetzlich vorgeschrieben?

Die VP-Dokumentation für Wirtschaftsjahre beginnend ab 1.1.2003 und vor 1.1.2017 (**Vor-BEPS-Zeitraum**) hat aus einer landesspezifischen, unternehmensbezogenen Dokumentation zu bestehen. Auch wenn der Begriff »Local File« erst im Rahmen der BEPS-Initiative durch die OECD populär wurde, kann die VP-Dokumentation im Vor-BEPS-Zeitraum auch bereits als Local File bezeichnet werden. In den folgenden Ausführungen wird daher, falls nötig, zwischen dem Local File im Vor-BEPS- sowie Nach-BEPS-Zeitraum unterschieden.

Die generelle Aufzeichnungspflicht für das Local File im Vor-BEPS-Zeitraum im Sinne des § 90 Abs. 3 AO a. F. fordert

- bei Geschäftsbeziehungen
 - mit ausländischen
 - »nahestehenden« Personen⁵⁴²,
 - über Art und Inhalt der Geschäftsbeziehungen,
 - inkl. wirtschaftlicher und rechtlicher Grundlagen,
 - zur Dokumentation der Einhaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes,
- eine VP-Dokumentation zu erstellen. Die konkreten Inhalte des Local Files im Vor-BEPS-Zeitraum sind in der **GAufzV 2003** geregelt und werden in Anlage 6 am Ende des Buchs dargestellt.⁵⁴³

Welche Auswirkung hat das BEPS-Umsetzungsgesetz auf gesetzliche Regelungen zur Erstellung einer VP-Dokumentation für ein deutsches Unternehmen (Nach-BEPS-Zeitraum)?

Für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen, wird nun in § 90 Abs. 3 AO n. F. zusätzlich geregelt, dass das Local File aus einer Sacherhalts- und Angemessenheitsdokumentation zu bestehen hat.⁵⁴⁴ Außerdem wird im Gesetz ergänzt, dass der

542 Geltung für Kapital- und Personengesellschaften. Außerdem auch für Transaktionen (»Dealings«) zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.

543 Vgl. Kapitel 12.1.5 für einen zusammenfassenden Vergleich der Inhaltsanforderungen des Local Files im Vor- und Nach-BEPS-Zeitraum.

544 Vgl. § 90 Abs. 3 Satz 2 AO n. F. Dies war so bisher nur in der GAufzV sowie den VGV festgelegt, findet jedoch nun für Wirtschaftsjahre ab dem 31.12.2016 auch eine gesetzliche Regelung.

Zeitpunkt der VP-Bestimmung in dem Local File anzugeben ist.⁵⁴⁵ Sofern der Steuerpflichtige ein Local File für ein Unternehmen zu erstellen hat, das Teil einer multinationalen Unternehmensgruppe (Konzern) ist und dieses Unternehmen im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mehr als 100 Mio. EUR (unkonsolidierte) Umsatzerlöse erzielt, muss für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2016 beginnen, zusätzlich eine sog. Stammdokumentation (»Master File«) erstellt werden.⁵⁴⁶

Während das Local File die relevanten konzerninternen, grenzüberschreitenden Geschäftsvorfälle einer Konzerngesellschaft dokumentiert, ist im Master File ein Überblick über die Art der weltweiten Geschäftstätigkeit sowie die Systematik der Verrechnungspreisbestimmung der Unternehmensgruppe darzulegen. Mit der Aktualisierung der gesetzlichen Norm zu Local und Master File wurde zudem die korrespondierende Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung⁵⁴⁷ angepasst. Die **GAufzV 2017** regelt somit jeweils die konkreten Inhalte für das Local und Master File im Nach-BEPS-Zeitraum. Insgesamt sollen damit die deutschen VP-Dokumentationsvorschriften an die OECD-Anforderungen angepasst werden.

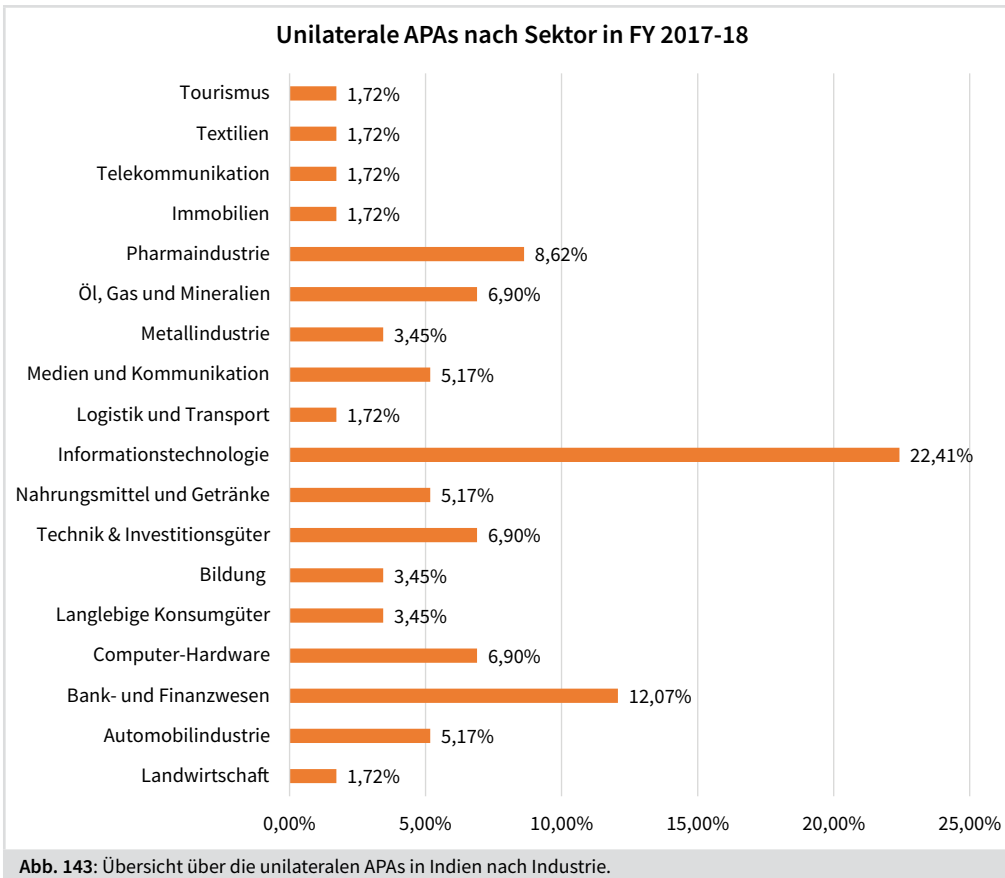
Bei großen internationalen Konzernen wurde jedoch auch schon im Vor-BEPS-Zeitraum eine Core- bzw. Masterdokumentation für die Gruppe erstellt, auch wenn dies in Deutschland noch nicht gesetzlich vorgeschrieben (aber eben auch nicht verboten) war. Dadurch konnten allgemeine Informationen zum Konzern, die für alle internationalen Unternehmensmitglieder relevant waren, effizient »vor die Klammer« gezogen werden.

Konzerne, deren konsolidierte Umsatzerlöse im vorangegangenen Wirtschaftsjahr mindestens 750 Mio. EUR betragen, haben gemäß § 138a AO einen länderbezogenen Bericht (»Country-by-Country Reporting, CbCR«) zu erstellen. Das CbCR ist in Deutschland erstmals für Wirtschaftsjahre beginnend ab 1.1.2016 zu erstellen und spätestens innerhalb eines Jahres nach Ablauf des Wirtschaftsjahres an das Bundeszentralamt für Steuern (wenn die Konzernmuttergesellschaft in Deutschland sitzt) zu übermitteln. Die erstmalige Abgabe des CbCR für 2016 hatte somit in Deutschland bis zum 31.12.2017 zu erfolgen. Auch wenn das CbCR nicht in § 90 Abs. 3 AO n. F., sondern separat in § 138a AO gesetzlich geregelt ist, sollte der Steuerpflichtige das CbCR praktisch als Teil der dreistufigen VP-Dokumentation analog zur OECD sehen.

⁵⁴⁵ Vgl. § 90 Abs. 3 Satz 2 AO n. F.

⁵⁴⁶ Vgl. § 90 Abs. 3 Satz 3 AO n. F. i. V. m. § 5 GAufzV.

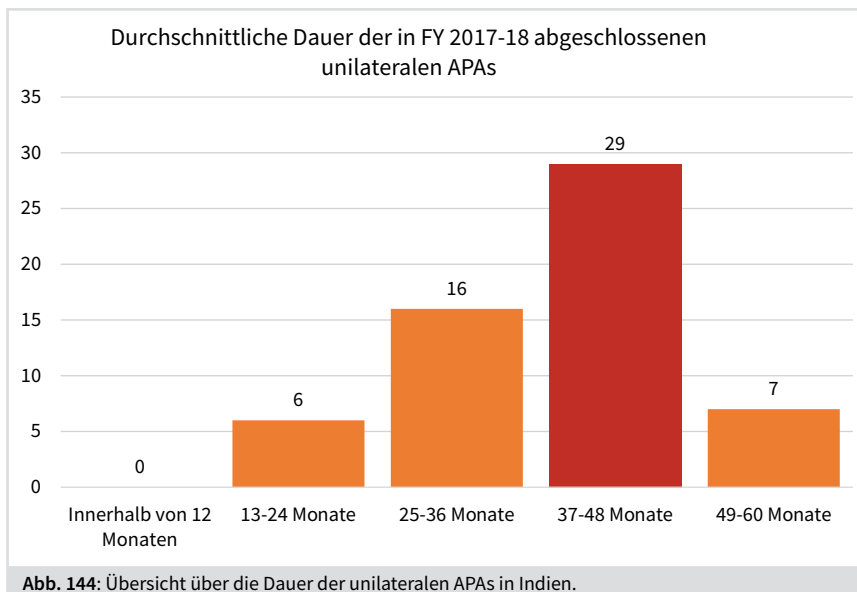
⁵⁴⁷ GAufzV v. 12.7.2017 (BGBl. I 2017, 2367).



Die indischen APA-Regelungen enthalten keine konkreten zeitlichen Vorgaben über die Verfahrensdauer für den erfolgreichen Abschluss eines APA.⁶⁵⁴ Die Mehrzahl der Fälle konnte bislang jedoch innerhalb eines Zeitraums von 48 Monaten abgeschlossen werden, wie die folgende Abbildung verdeutlicht (durchschnittliche Bearbeitungsdauer in 2017 und 2018 unterzeichneter unilateraler APAs).⁶⁵⁵

⁶⁵⁴ Vgl. Lauten/Steinert, IStR 2013, S. 387.

⁶⁵⁵ Central Board of Direct Taxes, Advance Pricing Agreement (APA) Programme of India – Annual Report (2017–18), August 2018. Eigene Darstellung.



Warum sind diese unilateralen APAs/rulings insbesondere in Indien so stark nachgefragt? Das liegt an der Tatsache, dass man sich in Indien mühsam durch die jeweiligen BP-Instanzen bzw. BP-Hierarchien hochkämpfen/argumentieren muss, bis man bei der obersten Behörde angekommen ist, mit der man eigentlich erst vernünftige Lösungen erzielen kann. Die untersten Behörden treffen erfahrungsgemäß sehr oft absurd hohe und unbegründete Erstfeststellungen. Da man das unilaterale APA gleich mit der obersten Behörde verhandelt, spart man sich den langen und ressourcenintensiven Weg über die Zwischenebenen. Dies ist vielleicht der praxisrelevanteste Grund für solche Verfahren.

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass derartige ausländische lokale APAs/rulings natürlich für die deutsche Finanzverwaltung nicht bindend sind. Doppelbesteuerungsrisiken bleiben bestehen.

Zusammenfassend kann man festhalten, dass in jedem Fall die bilateralen den unilateralen Verständigungen vorzuziehen sind. Allerdings zeigt sich im Falle von Indien, dass es durchaus sehr starke Gründe dafür gibt, sich dennoch unilateral zu einigen, um zukünftig zumindest in diesem einen Land »Ruhe« zu haben, was letztlich erheblich Zeit, Kosten und Nerven spart.

14 Ausgewählte Sonderthemen

In diesem Kapitel werden die wesentlichen steuerlichen Aspekte in Bezug auf Betriebsstätten, Funktionsverlagerungen sowie Umsatzsteuer und Zoll dargestellt.⁷¹⁴

14.1 Betriebsstätten

Autoren: Jörg Hanken, Daniel Retzer

Die Besteuerung von Betriebsstätten ist äußerst komplex, insbesondere in der Bau- und Maschinen-/Anlagenbauindustrie sowie im Banken- und Versicherungsbereich. Eine ausführliche Darstellung würde den Rahmen dieses Buchs sprengen. Daher werden nachfolgend einzelne aktuelle Aspekte beleuchtet, zunächst auf Basis der bisherigen Rechtslage⁷¹⁵ und am Ende des Kapitels aus Sicht des finalen BEPS-Berichts der OECD zu Aktionspunkt 7, dessen Ergebnisse im Anschluss auch in das OECD-Musterabkommen 2017 eingeflossen sind.

Wann liegt eine Betriebsstätte nach bisheriger Rechtslage vor?

Anders als rechtlich selbstständige Kapital- oder Personengesellschaften ist eine Betriebsstätte eine rechtlich unselbstständige Einheit des Stammhauses. Sie gilt nicht als »verbundenes Unternehmen« im Sinne der deutschen verrechnungspreisrelevanten Gesetze, Rechtsverordnungen und BMF-Schreiben.

Gem. Art. 5 OECD-MA wird eine ertragsteuerliche Betriebsstätte begründet durch (Positivkatalog):

- eine **feste Geschäftseinrichtung**, durch die die **Geschäftstätigkeit des Unternehmens** (ganz oder teilweise) **ausgeübt** wird (z. B. Ort der Leitung, Zweigniederlassung, Geschäftsstelle, Fabrikationsstätte/Werkstatt, Mine, Bau/Montage vor Ort ab i. d. R. zwölf Monaten),
- einen **abhängigen Vertreter** (Vertriebsmitarbeiter mit Abschlussvollmacht).

Eine Betriebsstätte wird **nicht** begründet durch (Negativkatalog):

- **Hilfstätigkeit** (Lager, Schauräume, Einkaufsfunktion/Informationsbeschaffung, Nebentätigkeiten),
- einen **unabhängigen Vertreter**.

⁷¹⁴ Beitrag teilweise entnommen aus: Hanken/Kleinhietaß, Verrechnungspreise. Im Spannungsfeld von Controlling und Steuern, 2014.

⁷¹⁵ Vgl. Art. 5 des OECD-MA in der Fassung vor 2017 (der noch in fast allen mit Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen verankert ist).

Die oben genannte Aufzählung basiert auf Art. 5 des OECD-MA in der Fassung vor 2017, der noch in fast allen mit Deutschland geschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen verankert ist (die Verschärfungen gem. BEPS/OECD werden am Ende des Kapitels zusammengefasst). Viele Staaten sehen abweichende Betriebsstättendefinitionen vor. Beispielsweise können folgende Aktivitäten in unterschiedlichen DBAs zu einer Betriebsstättenbegründung führen:

- Verwaltungsbüro,
- Ort der Verwaltung,
- Vertretung außer unabhängiger Vertreter,
- Industrie-/Montagewerkstätte für End- und Teilfertigung,
- End- oder Zwischenprodukte zusammenfügen,
- Verkaufsstätten, -einrichtungen,
- Ladengeschäfte,
- Verkaufsausstellungen,
- Lagerhäuser für Dritte,
- Einkaufsstätten etc.

Insbesondere bei der Entsendung von Mitarbeitern in Länder ohne eigene Konzerngesellschaft oder wenn bei Vorliegen einer Konzerngesellschaft die Mitarbeiter nicht in diese im Sinne einer Personalüberlassung eingebunden werden, ist das Betriebsstättenrisiko zu evaluieren.

Was ist eine Dienstleistungsbetriebsstätte?

Insbesondere Schwellenländer haben ein großes Interesse an der Ausdehnung des Betriebsstättenbegriffs, um so einen größeren Anteil des weltweiten Steuersubstrats der lokalen Besteuerung unterwerfen zu können. So sieht beispielsweise Art. 5 Abs. 3 Buchst. b) des UN-MA – zusätzlich zu den vorgenannten Tatbeständen – eine sog. »Dienstleistungsbetriebsstätte« vor:

Der Ausdruck »Betriebsstätte« umfasst ferner das Erbringen von Dienstleistungen, einschließlich von Leistungen auf dem Gebiet der Beratung, durch Angestellte oder anderes Personal eines Unternehmens eines Vertragsstaats, wenn diese Tätigkeiten im anderen Vertragsstaat (für das gleiche oder ein damit zusammenhängendes Projekt) über einen Zeitraum oder Zeiträume von insgesamt mehr als 183 Tagen innerhalb eines beliebigen in einem Steuerjahr beginnenden oder endenden Zwölfmonatszeitraums andauern.

Demnach kann durch die bloße Tätigkeit eines dienstleistenden Unternehmens im anderen Staat über eine gewisse Mindestzeit hinweg auch ohne Nutzung einer festen Geschäftseinrichtung eine Betriebsstätte begründet werden. Jedoch sieht das deutsche innerstaatliche Steuerrecht aktuell keinen – der Dienstleistungsbetriebsstätte vergleichbaren – Tatbestand vor. Zudem gibt es zurzeit lediglich fünf in Kraft getretene

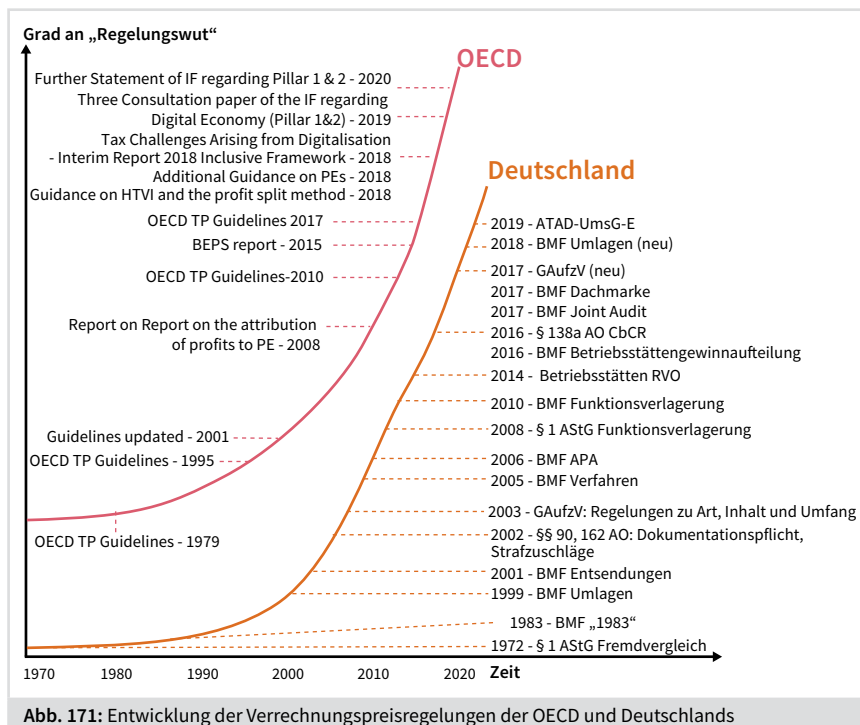
15 Rechtsgrundlagen

Autoren: Jörg Hanken, Stefan Fritsch

Die folgenden Übersichten fassen die wesentlichen Rechtsgrundlagen bzw. Fundstellen zusammen, die in diesem Buch verwendet wurden. Die einzelnen Dokumente sind teilweise sehr umfangreich, aber sie bieten dem interessierten Leser durchaus hilfreiche Argumentationen, Beispielsfälle und Lösungsgedanken.⁷⁹⁰

Aufgrund des enormen Umfangs der Dokumente wird auf den Abdruck im Volltext verzichtet. Stattdessen wird aber jeweils angegeben, wo man die Texte finden kann. Alle genannten Quellen sind öffentlich verfügbar und stehen im Internet per Download zur Verfügung.

Die folgende Grafik vermittelt einen ersten Eindruck der wesentlichen Veröffentlichungen der OECD und der deutschen Finanzverwaltung in den letzten Jahren:



⁷⁹⁰ Beitrag teilweise entnommen aus: Hanken/Kleinhietaß, Verrechnungspreise. Im Spannungsfeld von Controlling und Steuern, 2014.

wäre es, die Kosten unterschiedlich zu verwenden, um durch unterschiedliche Informationen andere Erkenntnisse zu erhalten. Wenn man sich also fragt, wo die Kosten auf das Produkt gerechnet werden sollen, dann kann die Antwort nur lauten: in der Kalkulation und nicht in der Ergebnisrechnung. In der Kalkulation bestehen keine Alternativen. Der Verkaufspreis muss anteilige Kosten auf das einzelne Produkt enthalten. Das ist ein grundsätzliches Problem und vom gewählten Kalkulationsverfahren unabhängig.

Die Erfolgsrechnung kennt Alternativen und diese erbringen die Informationen, die für die Entscheidungsunterstützung und für die Beurteilung von Verantwortlichkeiten erforderlich sind. Dabei werden jedem Manager die Kosten und Erlöse zugewiesen, die er beeinflusst (»Responsibility Accounting«). Das ist ein Prinzip der Fairness. Umlagen sind damit nicht vereinbar. Es bedarf eines strengen Einzelkostenprinzips.

FAZIT

Die Interne Leistungsverrechnung soll vor allem dann eingesetzt werden, wenn knappe Ressourcen auch knapp gehalten und gesteuert werden sollen. Die nachgefragte Menge wird über den Preis gesteuert. Die Menge wiederum steuert die Kostenzurechnung. Ein Nebenzweck kann in der Verbesserung der Kalkulationsgenauigkeit bestehen. In beiden Fällen ist vor der Einführung der ILV eine Kosten-Nutzen-Abwägung vorzunehmen.

Die Umlage im internen Rechnungswesen ist überflüssig und schädlich. Sie erzeugt zum Teil Informationen, die nicht real sind. Die durch Umlagen erzeugten Informationen sind zudem teilweise konträr zur Ursache-Wirkungs-Logik. Damit werden falsche Entscheidungen gefördert. Zur Sortiments- und Vertriebssteuerung sind die Zahlen nicht geeignet.⁸¹⁷

Die Umlagen zerstören die Motivation beim internen Kunden, Leistungen der Servicecenter sparsam zu beziehen. Stattdessen erscheint die maximale Inanspruchnahme rational. Das Servicecenter, als Erbringer der Leistung, erhält immer eine Vollkostendeckung. Damit wird der Anreiz zur Kosteneffizienz untergraben. Und ohne das Signal der Abweichung (»Unterauslastung«) erhält der Controller keinen systemseitigen Hinweis zur Situation.

16.3 Interne Leistungsverrechnung und Center-Konzeption gehören zusammen

Im letzten Kapitel wurde gezeigt, wie durch verschiedene Methoden die Anreize beim Leistungsnachfrager bzw. beim Leistungsanbieter beeinflusst werden können. Darum

817 Vgl. ausführlich Hauser/Kleinhietspaß (2011): »Profit Center – Vertriebs-Controlling«.

ist es wichtig, darauf zu achten, dass insbesondere Führungsinstrumente einander ergänzen und verstärken, anstatt gegeneinander zu arbeiten. Der Aufbau-Organisation des Unternehmens kommt dabei besondere Bedeutung zu.

16.3.1 Interne Organisation und Center-Typen

Der Leiter einer Abteilung ist an Ziele gebunden, d. h. an die zu erbringende Leistung. Diese wiederum ist bei einem Servicecenter oder einem Costcenter mit einem Kostenziel verbunden bzw. bei einem Profitcenter mit einem Deckungsbeitragsziel. Die Bindung an ein Ziel geht einher mit der Freiheit, den Weg zum Erreichen dieses Ziels zu wählen. Der verantwortliche Manager entscheidet autonom über die Art und Weise der Leistungserstellung, über die Menge der bezogenen Leistungen und damit auch über die Höhe seiner Kosten. Dadurch wird dezentrales Wissen bestmöglich zur Zielerreichung genutzt. Die Kernbotschaft lautet darum: **Verrechnungspreise sind ein Führungsinstrument. Sie ermöglichen die Lenkung dezentraler Einheiten über Ziele.** Das ist die wichtigste Erkenntnis, die mit Verrechnungspreisen verbunden ist. Denn wenn es gelingt, über sie die Mitarbeiter effizient zu führen, dann sind mehrere der in Teil A dargestellten Ziele (Motivation, interner Erfolgsausweis, Verkaufspreisfindung) erreicht.

So gesehen verbieten sich Umlagen von selbst. Andernfalls wäre die Zielerreichung nicht mehr völlig in der Hand des Managers, was seine Motivation untergraben würde. Die Bindung an das Ziel (neudeutsch: »commitment«) ist ein hoher Wert, den man nicht leichtfertig aufs Spiel setzen sollte. Das Prinzip des Management by Objectives (MbO) ist mit Umlagen nicht vereinbar. Gerade weil Verrechnungspreise auch ein Führungsinstrument sind und nicht nur der Gewinnermittlung, sondern vor allem auch der Gewinnsteuerung dienen, müssen sie auch im Zusammenhang mit der Organisationsstruktur der Firma, der Leistungsverflechtung sowie den Aufgaben und Zielen der jeweiligen Abteilung in der Firma betrachtet werden. Klassischerweise werden die Abteilungen nach Cost-, Service- und Profitcentern unterschieden. Wobei sich in letzter Zeit anstelle des Begriffs Servicecenter die »Shared Services« durchzusetzen scheinen – zumindest in größeren Unternehmen.

Teilweise werden in der Literatur zusätzlich noch Expensecenter, Revenuecenter und Investmentcenter genannt. Firmenintern scheint dagegen eine Reduzierung der Center-Typen stattzufinden. In manchen Firmen existieren nur noch Profitcenter. Vielfach scheint dabei das Thema Motivation im Vordergrund zu stehen. Welcher Manager will schon ein Costcenter leiten, wenn gerade das nächste »Cost-reduction«-Projekt in der Firma aufgesetzt wird. Das ist dann nicht nur demotivierend, sondern schon fast gefährlich. Und ganz nebenbei klingt es auch viel besser, wenn man zum Profit des Unternehmens beiträgt, anstatt zu den Kosten. Allein – ein neues Etikett macht noch

ger Abwägung getroffen wurde. Da beide Varianten in der Praxis vorkommen, wird im Folgenden unspezifisch von HK gesprochen.

Die HK werden oft als ein interessanter Verrechnungspreis betrachtet, denn damit würde sich die Kostenstelle der Fertigung (Dienstleister: Leistungserstellung) ganz oder zumindest weitgehend entlasten. Kosten der geringfügigen Unterauslastung oder die oft genauso wenig gewünschte Verrechnung der Strukturkosten en bloc (zusätzlich zu den Grenzkosten) würden definitionsgemäß nicht mehr vorkommen können. Man könnte vermuten, dass es nicht entscheidend sei, ob die Strukturkosten en bloc oder ratierlich, d. h. anteilig je Stück, weiterbelastet werden. Zudem wäre es weniger Arbeit: Sofern die HK als Herstellungskosten interpretiert werden, liegt der Verrechnungspreis bereits vor.

Dazu ein Zahlenbeispiel.

BEISPIEL: HK VERSUS PRODUKTKOSTEN

Dem Beispiel liegen die zwei Artikel A und B zugrunde. In die Herstellungskosten gehen bei beiden Artikeln jeweils 80.000 EUR Strukturkosten der Fertigung (vereinfachend auf Hallenkosten beschränkt) ein. Die Absatzmenge von A beträgt 500, die von B 2.000 Stück. Mit den unten dargestellten Absatzmengen und Produktkosten folgen daraus die Herstellungskosten in Höhe von 390.000 EUR.⁸²⁶ Um eine rudimentäre Ergebnisrechnung aufbauen zu können, werden allgemeine Vertriebs- und Verwaltungskosten von 130.000 unterstellt.

Artikel A			Artikel B	
Verkaufspreis	310		Verkaufspreis	290
Produktkosten	60		Produktkosten	100
DB I	250		DB I	190
HK des Artikels A je Stk.	220		HK des Artikels B je Stk.	140
Bruttomarge bei A	90		Bruttomarge bei B	150

Abb. 186: Basisdaten zur Frage HK vs. Produktkosten

Sofern im Unternehmen nur die Informationen des externen, gesetzlich vorgeschriebenen Rechnungswesens vorliegen, scheint der Fall eindeutig. Die Bruttomarge ist bei

⁸²⁶ Beispielrechnung für Artikel A: Die Produktkosten errechnen sich als 500 Stk. x 60 Euro/Stk. = 30.000 Euro. Die Herstellungskosten betragen also 110.000 Euro. Je Stück ergeben sich damit die HK von 220 Euro.

Artikel B um 60EUR pro Stück besser. Die GuV (UKV-Darstellung) würde vereinfacht wie folgt aussehen:

Basisfall			
UKV-Sicht	A	B	Summe
Absatz	500	2.000	2.500
Umsatz	155.000	580.000	735.000
Herstellungskosten	110.000	280.000	390.000
Bruttoergebnis v. Ums.	45.000	300.000	345.000
Vertrieb und Verw.			130.000
EBIT			215.000

Abb. 187: Information aus dem Umsatzkostenverfahren

Sofern allerdings Informationen aus dem internen Rechnungswesen vorliegen, zeigt sich, dass Artikel A deutlich attraktiver ist. Der DB I je Stück ist um 60EUR besser. Besser wäre die Rechnung in Form von Deckungsbeiträgen aufgebaut. In ebenfalls vereinfachter Form und (ausnahmsweise) auf Basis bilanzieller⁸²⁷ Wertansätze ergibt sich zwar der gleiche EBIT, aber im Detail eine andere Information als bei der ersten Rechnung:

Basisfall			
DB-Sicht	A	B	Summe
Absatz	500	2.000	2.500
Umsatz	155.000	580.000	735.000
Produktkosten	30.000	200.000	230.000
DB I	125.000	380.000	505.000
Vertrieb und Verw.			130.000
DB II			375.000
Fixkosten Halle			160.000
EBIT			215.000

Abb. 188: Information aus der DB-Rechnung

⁸²⁷ Zum Ansatz kalkulatorischer Werte in der Kalkulation vergleiche ausführlich Dehle, A., Eiselmayer, K. und Kleinhietaß, G.: »Controllert Praxis«, Kapitel 4.1.2 bzw. Kapitel 4.3.3, 18. Auflage (2016), Verlag für ControllingWissen (VCW) in der Haufe Gruppe.

Auf dieser Basis wird nun überlegt, wie sich eine Absatzsteigerung um 100 Stück bei A bzw. alternativ bei B auswirken würde.

Mehrverkauf von A								
DB-Sicht	A	B	Summe					
Absatz	600	2.000	2.600					
Umsatz	186.000	580.000	766.000		UKV-Sicht:	A	B	Summe
Produktkosten	36.000	200.000	236.000		Absatz	600	2.000	2.600
DB I	150.000	380.000	530.000		Umsatz	186.000	580.000	766.000
Vertrieb und Verw.			130.000		Herstellungskosten	116.000	280.000	396.000
DB II			400.000		Bruttoergebnis v. Ums.	70.000	300.000	370.000
Fixkosten Halle			160.000		Vertrieb & Verw.			130.000
EBIT			240.000		EBIT			240.000

Abb. 189: Wirkung einer Absatzsteigerung bei A

Abb. 189: Wirkung einer Absatzsteigerung bei A

Der DB I und das Bruttoergebnis vom Umsatz steigen beide um 25.000 EUR an. Das ist aber nur auf Basis von Ist-Kosten so. Sofern jedoch nur Plan-Zahlen vorliegen, würde eine Schwäche des gesetzlichen Umsatzkostenverfahrens erkennbar werden. Der Absatzanstieg in der DB-Rechnung würde weiterhin zu einer zusätzlichen Marge von 100 Stk. $\times$ 250 EUR/Stk. = 25.000 EUR führen. Im UKV würde sich das Bruttoergebnis jedoch nur um 100 Stk. $\times$ 150 EUR/Stk. = 15.000 EUR verbessern. Der Grund ist, dass die Herstellungskosten anteilige Strukturkosten (hier: Hallenkosten) beinhalten. Fälschlicherweise sieht es so aus, als ob die Hallenkosten mit der zusätzlichen Absatzmenge ebenfalls ansteigen würden. Das UKV zeigt im Plan daher nicht ohne Weiteres die richtige Verbesserung des Ergebnisses an. Das geschieht erst dann, wenn auch die Herstellungskosten in einer Nebenrechnung in Bezug auf die neue Menge berechnet werden.

Mehrverkauf von B							
DB-Sicht	A	B	Summe				
Absatz	500	2.100	2.600				
Umsatz	155.000	609.000	764.000				
Produktkosten	30.000	210.000	240.000				
DB I	125.000	399.000	524.000				
Vertrieb und Verw.			130.000				
DB II			394.000				
Fixkosten Halle			160.000				
EBIT			234.000				

UKV-Sicht:	A	B	Summe
Absatz	500	2.100	2.600
Umsatz	155.000	609.000	764.000
Herstellungskosten	110.000	290.000	400.000
Bruttoergebnis v. Ums.	45.000	319.000	364.000
Vertrieb & Verw.			130.000
EBIT			234.000

Abb. 190: Wirkung einer Absatzsteigerung bei B

Durch den Mehrverkauf von B steigt das EBIT weniger stark an als beim Mehrverkauf von A. Dabei hatte die Bruttomarge auf Basis der gesetzlichen GuV besser ausgesehen. **Offensichtlich ist der Deckungsbeitrag je Stück aussagekräftiger als das Bruttoergebnis vom Umsatz je Stück.** Es ist nicht richtig, Bereitschaftskosten der Periode, also Strukturkosten (»Fixkosten«), anteilig auf die gefertigten Stücke zu verteilen. Hallenkosten, Abschreibungen sowie die Kosten für Arbeitsvorbereitung, Abteilungsleiter, Sekretariat und Bereichscontroller usw. sind keine stückabhängigen Kosten. **Die Herstellungskosten sind inhaltlich nichts anderes als eine Umlage mit dem Schlüssel »Stückzahl«.** Man erkennt das sehr deutlich in der funktionalen Gliederung des UKV: Es gibt keine Funktion »Fertigung«. Alle in der Fertigung anfallenden Strukturkosten werden auf die Stücke verteilt. Diese Grundproblematik teilen sich sowohl die Herstellkosten wie auch die Herstellungskosten. Dadurch werden Kosten, die sich nicht durch eine Mengenänderung beeinflussen lassen, in Entscheidungsfragen mit eingerechnet, obwohl sie nicht entscheidungsrelevant sind. **Die gesetzliche GuV verstößt damit gegen die Regeln des Decision Accounting.**

Für die Steuerung der Abteilungen Marketing und Vertrieb heißt das, dass deren Leiter nicht erkennen können, welcher Artikel gefördert werden soll. Dieses Rechenbeispiel verdeutlicht sehr anschaulich, warum die getrennte Verrechnung von Grenzkosten einerseits und Strukturkosten in einem Block andererseits sinnvoll ist. Damit ist zugleich der »Aufbau der Ergebnisrechnung – State of the art« begründet (vgl. Teil C, Kapitel 17.1.3). Die Kosten der Leistungserstellung sollten getrennt verrechnet werden: die Strukturkosten en bloc und die Grenzkosten mengenabhängig zu Planpreisen (»Standardkosten«).

Wenn ein Controller nach reiflicher Analyse zu dem Ergebnis gelangt, der aus der Verwendung von Herstellungskosten resultierende Fehler sei unter den Bedingungen der

		Wurde die Leistung effizient erstellt (interne Effizienz)?	
		ja	nein
Kann die Leistung am Markt günstiger zugekauft werden (externe Effizienz)?	ja	a) Strategische Bedeutung prüfen, ggfs. Outsourcing	b) Effizienz des Servicecenters erhöhen
	nein	c) Idealzustand (Vermarktungspotenzial)	d) (unwahrscheinlich; sonst: Vermarktungspotenzial und weitere Effizienzsteigerungen)

Abb. 200: Zwei Dimensionen der Effizienz unterscheiden

Ganz wichtig ist, dass die Frage der externen Effizienz richtig interpretiert wird. Sonst wird nicht richtig gerechnet. Welche Kosten sind für den Vergleich mit dem Markt anzusetzen? Die Antwort ist zweigeteilt. Kurzfristig sind viele Kostenpositionen nicht abbaubar. Wenn die internen Kosten weiterbestehen und zugleich die Leistung von außen bezogen wird, entstehen doppelte Kosten. Kurzfristig sind darum die Grenzkosten anzusetzen. Langfristig müssen hingegen die reduzierten Selbstkosten aus der internen Kalkulation vom internen Kunden verlangt werden.

Der Unterschied zwischen kurz- und langfristigen Entscheidungen ist aber nur in einer Anpassungsphase relevant. Darum konzentrieren wir uns auf die langfristig richtige Entscheidung. Zunächst zeigt die Abbildung vier mögliche Fälle. In der Regel vereinfacht sich die Matrix hingegen:

Zu d)

Der wohl unwahrscheinlichste der vier Fälle ist in der Grafik unten rechts dargestellt: Das Servicecenter erbringt die Leistung überteuert. Am freien Markt wäre sie noch teurer zuzukaufen. Eine solche Marktsituation ist auf freien Märkten kein dauerhafter Zustand. Die übrigen Marktteilnehmer werden die Leistung langfristig günstiger anbieten. Falls nicht, bestünde für unsere Serviceabteilung die Möglichkeit, intern die Kosten zu senken. Das würde im Rahmen einer externen Vermarktung entweder unsere Marge verbessern oder einen aggressiven Markteintritt mittels Preiskämpfen erlauben.

Für begrenzte Zeit kann diese Situation aufgrund von neuen Fertigungsverfahren oder erheblichen Verfahrensverbesserungen insbesondere bei physischen Produkten eintreten. Hier besteht evtl. Potenzial für ein neues Geschäftsfeld. Das gilt insbesondere dann, wenn die Kostenvorteile geschützt werden können, wie beispielsweise durch Patente. Aber diese und alle weiteren Überlegungen betreffen nicht mehr die ILV. Aus Sicht von Verrechnungspreisen stellt der Fall eine Ausnahme dar.

Zu b)

Hier sollte die Höhe einiger Kostenpositionen der Kalkulation überprüft werden. Erste Ideen müssen vorhanden sein, denn wie sonst entsteht die Einschätzung, die Leistung werde nicht effizient erstellt? Es ist typischerweise so, dass eine rein intern verwendete Leistung geringeren Aufwand verursacht. Das gilt insbesondere für physische Produkte. So durchläuft das interne Produkt aufgrund seiner Natur, nämlich ein Vorprodukt zu sein, möglicherweise weniger Arbeitsschritte. So kann z. B. oft auf eine Transportverpackung verzichtet werden und manchmal kann die Verpackung ganz entfallen. Deshalb führt das Zwischenprodukt zu geringeren Zeiten in der Maschinenbelegung und zu weniger Aufwand in der Arbeitsvorbereitung. Beispiele wären auch in den Bereichen Lager & interne Logistik, Auftragsverarbeitung usw. zu finden. Bei Dienstleistungen entfallen aufwendige Angebote, Lasten- und Pflichtenhefte usw. Die Abteilungen Marketing und Vertrieb wären hingegen nicht mehr zu betrachten. Sie sind gemäß der gemachten Definition der »reduzierten Selbstkosten des Servicecenters« gar nicht mehr in den Zahlen enthalten.

Die Überlegungen zu den Marktpreiskorrekturen gelten erkennbar auch hier. Ein vollständig modifizierter Marktpreis soll sicherstellen, dass interne Kunden mindestens so gut gestellt werden wie am freien Markt. Im Regelfall sollte für die konzerneigenen Abteilungen ein Vorteil entstehen. Sofern alle unternehmensinternen Spielräume genutzt werden, wird der Vorteil des internen Leistungsbezugs aufgezeigt, indem die Marge offengelegt wird.⁸³⁰

Das gilt auch für das anteilige Gewinnziel. Diese »interne Marge« ist gar nicht mehr in der Kalkulation enthalten. Das Unternehmen orientiert sich am Markterfolg, also an der Marge, die mit externen Kunden entsteht. Intern soll überhaupt keine Marge erzielt werden. Zumindest nicht, wenn man die Centerkonzeption stringent umsetzt (vgl. Teil C, Kapitel 16.3.1).

Wenn all dies berücksichtigt ist – insbesondere die Effizienzsteigerungen wirksam waren – dann sollte die Leistung keinesfalls mehr teurer sein als am externen Markt. Dann handelt es sich nicht mehr um Fall b) sondern um Fall c). Haben aber alle Maßnahmen nicht ausgereicht und kann die Leistung immer noch günstiger zugekauft werden, dann wurde aus dem Fall b) der Fall a).

⁸³⁰ Falls diese Transparenz unerwünscht ist, lässt sich die Marge auf geeignete Weise verschleiern (vgl. Teil D, Kapitel 21.2; Abbildung 217).

TP Documentation and Compliance according to BEPS Action Item (AI) 13								
	CbCR	Master File (MF)	Local File (LF)	Local File	Local File	Local	Local File	TP Information returns
Country	What is the status of CbCR Adoption?	What is the status of BEPS AI 13 MF Adoption?	What is the status of BEPS AI 13 LF adoption?	Must the BEPS AI 13 LF be prepared within a specified period of time (i.e., contemporaneous with the tax return)?	Must the BEPS AI 13 LF be filed with the tax authority locally?	Even if the jurisdiction has not adopted BEPS AI 13 LF, are there currently local TP documentation requirements in place?	If BEPS AI 13 LF rules are adopted, do the LF requirements replace or modify current TP documentation requirements?	Is there a mandatory disclosure for intercompany transactions separate from TPD requirements?
Bangladesh	No announcement	No announcement	No announcement	N/A	N/A	N/A	N/A	Yes, must be filed separate from the tax return
Barbados	Formally announced, will adopt	Informally expressed, will adopt	Informally expressed, will adopt		Not Specified	N	N/A	No, there are no disclosure requirements
Belgium	Rules enacted	Rules enacted	Rules enacted	Y	Yes, must be filed with tax return	N	N/A	No, there are no disclosure requirements
Bolivia	No announcement	No announcement	No announcement	N/A	N/A	Y	N/A	Yes, must be filed with tax return

Abbildungsverzeichnis

Abb. 1: Verrechnungspreis-Transaktionen.....	31
Abb. 2: Ziele von Verrechnungspreisen aus Controlling- und steuerlicher Sicht.....	32
Abb. 3: Bei welchen Umsetzungsvarianten ist eine optimale Steuerung und eine optimale Tax Compliance möglich?.....	33
Abb. 4: Verrechnungspreiszyklus	39
Abb. 5: Verrechnungspreiszyklus – VP-Strategieentwicklung.....	43
Abb. 6: Regelkreis der Verrechnungspreise	46
Abb. 7: Drei alternative Optimierungen der Nachsteuerrendite.....	49
Abb. 8: Verrechnungspreiszyklus – VP-Modellierung	50
Abb. 9: Verrechnungspreiszyklus – VP-Richtlinien-Erstellung	52
Abb. 10: Verrechnungspreiszyklus – Entwicklung, Prozesse, Organisation und IT	57
Abb. 11: RACI-Matrix	63
Abb. 12: Vereinfachter VP-Setzungs- und Margenmonitoring-Prozess	71
Abb. 13: Vereinfachter in Signavio modellierter Prozess zur Erstellung von VP-Dokumentationen	74
Abb. 14: Vereinfachter VP-Prozess von der Datenextraktion über die Analyse und das VP-Management bis hin zur Dokumentation und Betriebsprüfung.	79
Abb. 15: Vereinfachter VP-Prozess – Darstellung einer Auswahl der verfügbaren Softwarelösungen.....	79
Abb. 16: Transfer Pricing Essentials – the Transfer Pricing Country Guide	80
Abb. 17: D&A-Dashboard zur Margenanalyse aller Konzerngesellschaften	89
Abb. 18: D&A-Dashboard zur Analyse der Auswirkungen der geplanten Besteuerung der digitalen Wirtschaft (OECD Pillar I/II)	90
Abb. 19: D&A-Dashboard für das Monitoring der Preisvergleichsmethode (CUP).....	91
Abb. 20: D&A-Dashboard für das Monitoring und die Ermittlung der Resale-minus-Rabatte	92
Abb. 21: D&A-Dashboard zum Monitoring von Ist-Margen und Darstellung der potenziellen Mehrsteuern	92
Abb. 22: D&A-Dashboard zur Darstellung relevanter CbCR-Kennzahlen, Risiken, Auffälligkeiten.....	93
Abb. 23: D&A-Dashboard für die Analyse von Einzeltransaktionen.....	95
Abb. 24: D&A-Dashboard zur Darstellung und zum Abgleich von Unternehmensdaten mit öffentlich verfügbaren Daten	96
Abb. 25: D&A-Dashboard einer Netzwerkanalyse des E-Mail-Verkehrs.....	97
Abb. 26: Dialogfluss im VP-Chatbot.....	102
Abb. 27: Predictive-Analytics-Phasen	103
Abb. 28: Anomalien erkennen anhand Reverse Data Engineering (Visualisierung der Einzeltransaktionen und der Ausreißer)	105

Abb. 29: Traditionelle Massendatenanalysen versus »Reverse Data Engineering & explainable AI«.....	106
Abb. 30: Überblick über die Module des Transfer Pricing Management Tools	111
Abb. 31: Modul »Flow Analyzer«	112
Abb. 32: Modul »Segmentation«.....	113
Abb. 33: Modul »Workbench«	114
Abb. 34: Modul »Pull Negotiation«	116
Abb. 35: Modul »Price List«	117
Abb. 36: Modul »Tax Board«.....	118
Abb. 37: Compliance-Indikator im »Tax Board« des TPMT.....	118
Abb. 38: Vorteile einer VBA-Excel-Lösung	125
Abb. 39: SCM-Tool: Navigations-Cockpit mit angestoßenem Berechnungslauf.....	126
Abb. 40: SCM-Tool: Importfunktionalität für Unternehmensstammdaten	127
Abb. 41: SCM-Tool: Reportgenerator.....	128
Abb. 42: SAP Profitability and Performance Management	130
Abb. 43: SCM-Tool: Implementierungsprozess.....	134
Abb. 44: Vereinfachter VP-Prozess – Darstellung einer Auswahl der verfügbaren Softwarelösungen.....	135
Abb. 45: Entwicklungsstadien von VP-Dokumentationskonzepten	136
Abb. 46: Kosteneinsparpotenzial bei der Verwendung von VP-Dokumentationssoftware	138
Abb. 47: VP-Dokumentationssoftware: globalDoc Solution®.....	142
Abb. 48: globalDoc Solution: In-Tool-Editor, lokales Modul mit Variablen	143
Abb. 49: Integrierte Systemlandschaft.....	145
Abb. 50: Verrechnungspreiszyklus – VP-Setzung und Monitoring	146
Abb. 51: Detailtiefe einer segmentierten GuV aus steuerlicher und aus Controllingsicht...	150
Abb. 52: Segmentierung einer GuV – Fallbeispiel.....	151
Abb. 53: Legaleinheit FRA – Planung.....	152
Abb. 54: Legaleinheit FRA – Ist.....	152
Abb. 55: Legaleinheit FRA – Segmentierung aus Controllingsicht	153
Abb. 56: Schematische Einteilung der Kosten für die VP-Bildung	155
Abb. 57: Zahlenbeispiel zur Ermittlung von Gewinnaufschlagssätzen mithilfe der Restgewinnaufteilungsmethode	156
Abb. 58: Elemente des Verrechnungspreises (Beispiel)	158
Abb. 59: Verrechnungspreiszyklus – VP-Dokumentation	160
Abb. 60: Verrechnungspreiszyklus – VP-Verteidigung.....	161
Abb. 61: Verrechnungspreiszyklus – VP-Modellierung, VP-Dokumentation, VP-Verteidigung	168
Abb. 62: VP-Risiken	169
Abb. 63: Ursachen der Doppelbesteuerung.....	170
Abb. 64: VP im Fokus der Betriebsprüfung	171
Abb. 65: Steuerbelastungen vor und nach der Betriebsprüfung	174

Abb. 66: Übersicht Straf- und Bußgeldtatbestände und deren mögliche Rechtsfolgen	180
Abb. 67: Chronologische Darstellung der »Digital Service Tax (DST)«-Maßnahmen der G20/OECD, der EU und einzelner Staaten	211
Abb. 68: Keine steuersatzinduzierte Wettbewerbsverzerrung von national und international tätigen Konzernen	230
Abb. 69: Effektive Steuersätze ausgewählter Branchen (US-Konzerne, 2011)	231
Abb. 70: Gesetzliche Unternehmenssteuersätze 2000 bis 2019	234
Abb. 71: Gesetzliche Unternehmenssteuersätze 2018 im internationalen Vergleich	235
Abb. 72: Konzernsynergien	261
Abb. 73: Verwertbare VP-Dokumentation und uneingeschränkte Vergleichbarkeit	267
Abb. 74: Verwertbare VP-Dokumentation und eingeschränkte Vergleichbarkeit	267
Abb. 75: Verwertbare VP-Dokumentation und hypothetischer Fremdvergleich	268
Abb. 76: Unverwertbare VP-Dokumentation und eingeschränkte Vergleichbarkeit	268
Abb. 77: Übersicht – Korrektornormen	272
Abb. 78: Vorgehensmodell, um eine zutreffende VP-Methode festzulegen	281
Abb. 79: Vorgehensmodell, um eine zutreffende VP-Methode festzulegen	287
Abb. 80: Klassifizierung von Unternehmenstypen nach Funktions- und Risikoprofilen	289
Abb. 81: Detaillierte F&R-Analyse	300
Abb. 82: Vereinfachte F&R-Analyse	301
Abb. 83: Clustering der Werttreiber der X-Gruppe	307
Abb. 84: Identifizierte Hauptgeschäftsprozesse, die dem Megaprozess Marketing zugrunde liegen	309
Abb. 85: Beispielhafte Teilprozesse, die einem Hauptprozess zugrunde liegen	310
Abb. 86: Relativer Beitrag der wichtigsten Prozesse zu den Werttreibern der X-Gruppe	311
Abb. 87: Beispielhafte Ergebnisse der Rollen und Gewichte in den X-Gesellschafts- typen, die zu den wichtigen Geschäftsprozessen im Megaprozess Marketing beitragen	313
Abb. 88: Beispielhafte Ergebnisse der relativen Wertbeiträge der verschiedenen Gesellschaftstypen in wichtigen Geschäftsprozessen, die zum Megaprozess Marketing beitragen	314
Abb. 89: Vorgehensmodell, um eine zutreffende VP-Methode festzulegen	323
Abb. 90: Charakterisierung der Unternehmenstypen als Strategieträger, Mittel- und Routineunternehmen	325
Abb. 91: Zusammenhang zwischen F&R-Profil, Soll- und Ist-Ergebnis	326
Abb. 92: Legende – VP-Methoden	330
Abb. 93: Äußerer/innerer Preisvergleich	331
Abb. 94: Direkter/indirekter Preisvergleich	332
Abb. 95: Wiederverkaufspreismethode	337
Abb. 96: Kostenaufschlagsmethode	338
Abb. 97: Gewinnaufteilung – Beitragsmethode	342
Abb. 98: Gewinnaufteilung – Restgewinnmethode	343
Abb. 99: Akzeptanz der TNMM	346

Abb. 100: Wirkungsweise der TNMM.....	349
Abb. 101: VP-Methoden	351
Abb. 102: Typische Anwendungsfälle der dargestellten VP-Methoden für ausgewählte Transaktionstypen.....	353
Abb. 103: Abrechenbare/nichtabrechenbare Kosten.....	365
Abb. 104: Abrechnungsvarianten für abrechenbare Leistungen	369
Abb. 105: Direkte Einzelabrechnung.....	372
Abb. 106: Unterschiedliche Arten der indirekten Umlagenabrechnung und Abgrenzung zu »Pools«.....	377
Abb. 107: Typische Transaktionen im Bereich Know-how Überlassung.....	407
Abb. 108: Zusammenhang Lizenzsätze und Bruttomargen von 96 Branchen	413
Abb. 109: Lizenzsätze und Bruttomargen für ausgewählte Branchen	414
Abb. 110: Mediane von Lizenzsätzen je Industrie.....	415
Abb. 111: Lizenzsätze nach der Knoppe-/Rule-of-Thumb-Logik auf Basis von 6.000 Unternehmen.....	416
Abb. 112: Fremdübliche Lizenzsätze ermitteln	418
Abb. 113: Geschäftsmodell der C-Gruppe.....	420
Abb. 114: Ableitung der Lizenzsätze in der C-Gruppe nach der Restgewinnaufteilungsmethode.....	425
Abb. 115: Beispielhafte Ableitung des Lizenzsatzes für eine Geschäftseinheit im C-Konzern	426
Abb. 116: Ausgangssituation: Konzernfinanzierung ohne Cash Pool.....	444
Abb. 117: Abwandlung 1 Konzernfinanzierung mit Cash Pool – Cash Pool Leader als C+-Dienstleister	445
Abb. 118: Allokation der Synergie- und Koordinationsgewinne beim Cash Pool Leader als Routinedienstleister	446
Abb. 119: Abwandlung 2 Konzernfinanzierung mit Cash Pool – Cash Pool Leader als Entrepreneur	446
Abb. 120: Allokation der Synergie- und Koordinationsgewinne beim Cash Pool Leader als Entrepreneur	447
Abb. 121: Zeitpunkte eines Fremdvergleichs und sich verändernde Interquartilsbandbreiten	455
Abb. 122: Zeitpunkte eines Fremdvergleichs – Empfehlung	458
Abb. 123: Verrechnungspreiszyklus – Compliance.....	461
Abb. 124: Planungs-Ziele bei der Ausgestaltung des weltweiten VP-Dokumentationsprozesses	478
Abb. 125: CbCR – Tabelle 1	493
Abb. 126: CbCR – Tabelle 2	493
Abb. 127: CbCR – Tabelle 3	493
Abb. 128: CbCR-Software – Screenshots.....	501
Abb. 129: Verpflichtete Unternehmen für die Erstellung und Abgabe des Master Files, Local Files, CbCR und Fristen	503

Abb. 130: Sanktionen für die Nichtabgabe, die Abgabe von unverwertbaren und die verspätete Abgabe von verwertbaren Master Files, Local Files und CbCR	504
Abb. 131: Inhalte der VP-Dokumentation im Nach-BEPS-Zeitraum im Vergleich mit dem Vor-BEPS-Zeitraum	506
Abb. 132: Beispielhafte Ermittlung der Interquartilsbandbreite	514
Abb. 133: Interquartilsbandbreite von C+-Zuschlägen osteuropäischer Auftragsfertiger ..	514
Abb. 134: Das Master File der Q AG.....	515
Abb. 135: Die 6 Schritte zum neuen VP-Dokumentationspaket der U AG	520
Abb. 136: Gap-Analyse der bestehenden Dokumentation der U AG im Vergleich zur OECD-RL 2017	521
Abb. 137: Die Value Chain der X-Gruppe	522
Abb. 138: DEMPE-Funktionen und RACI-Konzept bei der Dokumentation von Auftragsforschung	526
Abb. 139: Verrechnungspreiszyklus – VP-Verteidigung	529
Abb. 140: Mögliche Verfahren einer Streitbeilegung sowie Betriebsprüfungsarten.....	531
Abb. 141: Übersicht unilateraler APAs in Indien.	533
Abb. 142: Übersicht über die unilateralen APAs in Indien nach Transaktionsart.	535
Abb. 143: Übersicht über die unilateralen APAs in Indien nach Industrie.....	536
Abb. 144: Übersicht über die Dauer der unilateralen APAs in Indien.	537
Abb. 145: Ablauf des Vorabverständigungsverfahrens	538
Abb. 146: Anzahl deutscher APAs	541
Abb. 147: Abfolge der »normalen« Außenprüfung	544
Abb. 148: Mehrergebnis deutscher Betriebsprüfungen nach Größenklasse und Steuerart.....	550
Abb. 149: Einspruch – Abfolge durch die Instanzen	562
Abb. 150: Verständigungsverfahren – Abfolge durch die Instanzen	564
Abb. 151: Beantragung eines Verständigungsverfahrens	568
Abb. 152: Beim Bundeszentralamt anhängige Verständigungsverfahren	568
Abb. 153: Beim Bundeszentralamt anhängige Verständigungsverfahren	569
Abb. 154: Beim Bundeszentralamt anhängige Verständigungsverfahren	570
Abb. 155: MAP-Leistungsfähigkeit der verhandelnden Bundesfinanzbehörden der aktivsten Staaten.....	570
Abb. 156: Ablauf des EU-Schiedsverfahrens.....	572
Abb. 157: Anzahl der initiierten und erledigten Fälle nach dem EU-Schiedsverfahren Ende 2018.....	573
Abb. 158: Anzahl der initiierten und erledigten Fälle nach dem EU-Schiedsverfahren Ende 2017.....	573
Abb. 159: Ablauf nach dem EU-DBA-Streitbeilegungsgesetz.....	575
Abb. 160: Funktionsverlagerungsbesteuerung	598
Abb. 161: Ermittlung eines Einigungsbereichs.....	607
Abb. 162: WACC	609

Abb. 163: Vereinfachte zweiseitige Bewertungen	611
Abb. 164: Zusammenhang Doppel- und Dreifachbesteuerung (Ertragsteuer und Zoll).....	615
Abb. 165: Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem (innerdeutsche Transaktion).....	618
Abb. 166: Allphasen-Netto-Umsatzsteuersystem (grenzüberschreitende Transaktion)	619
Abb. 167: Vertriebsstruktur Limited Risk Distributor (»LRD«).....	620
Abb. 168: Vertriebsstruktur Agent.....	622
Abb. 169: Überblick über die zollwertrechtlichen Folgemethoden	624
Abb. 170: Jahresendanpassungen gegenüber Drittland	626
Abb. 171: Entwicklung der Verrechnungspreisregelungen der OECD und Deutschlands ...	631
Abb. 172: Bedeutung der G20.....	645
Abb. 173: Basisbeispiel zur Rechnung mit Umlagen.....	657
Abb. 174: Irreführende Umlage nach Absatz	658
Abb. 175: Irreführende Umlage nach Umsatz.....	658
Abb. 176: Umlage und Preisänderung (Artikel B -10 %)	660
Abb. 177: Entlastung der KSt durch Umlage vernichtet Motivation	662
Abb. 178: Center-Typen	670
Abb. 179: Übersicht interner Verrechnungspreismethoden.....	676
Abb. 180: Zwei-Preis-Verrechnungssystem für eine zu verrechnende Leistung.....	678
Abb. 181: Center-Typen	684
Abb. 182: Schematischer Vergleich von Produktkosten und Herstellungskosten.....	685
Abb. 183: Kostendiagramm mit Prozess-Denkweise	686
Abb. 184: Strukturkosten nach zusätzlicher Inanspruchnahme aufgeteilt.....	694
Abb. 185: Strukturkosten en bloc gem. gesamter Kapazitätsbelegung	696
Abb. 186: Basisdaten zur Frage HK vs. Produktkosten.....	701
Abb. 187: Information aus dem Umsatzkostenverfahren	702
Abb. 188: Information aus der DB-Rechnung.....	702
Abb. 189: Wirkung einer Absatzsteigerung bei A.....	703
Abb. 190: Wirkung einer Absatzsteigerung bei B.....	704
Abb. 191: Unterauslastungsproblematik und »Als-ob-Auslastung«	709
Abb. 192: Prozesskostenübersicht.....	713
Abb. 193: KSt Einkauf.....	714
Abb. 194: Prozesssicht	715
Abb. 195: Kunden-DBR mit direkt verrechneten Prozesskosten	716
Abb. 196: Marktpreiskorrekturen der ILV	726
Abb. 197: Marktpreise sichern nicht automatisch Effizienz.....	729
Abb. 198: Liefervarianten und Zielmaßstäbe	731
Abb. 199: Gegenüberstellung – Kalkulation des internen Anbieters und des Fremdanbieters	732
Abb. 200: Zwei Dimensionen der Effizienz unterscheiden.....	734
Abb. 201: Das Umfeld beeinflusst, wie Leistungen beschafft werden.....	742
Abb. 202: Transaktionskosten und Faktorspezifität, Quelle: eigene Darstellung in Anlehnung an Williamson, Oliver E.....	744

Abb. 203: Ziele und Zielkonflikte aus Controlling- und steuerlicher Sicht.....	765
Abb. 204: Konzerninterne Lieferung von Fertigprodukten von der Produktions- an die Routinevertriebsgesellschaft.....	766
Abb. 205: Zielkonflikte aufgrund von Routine-/Strategieträgerkonzept versus Center-Typen-Konzept	768
Abb. 206: Gegensätzliche Ergebnisallokation als Folge der unterschiedlichen Controlling- und steuerlichen Konzepte	768
Abb. 207: Erhebliche steuerliche Mehrbelastungen falls sich das Controlling-Konzept bei der VP-Setzung durchgesetzt hätte	769
Abb. 208: Kamerabeispiel mit Deckungsbeiträgen	777
Abb. 209: Kamerabeispiel mit »Quasi-DB«	777
Abb. 210: Zusatzgeschäft – Basisdaten	778
Abb. 211: Rangfolge der Artikel aus Konzernsicht	780
Abb. 212: Resale minus 10 %	781
Abb. 213: Resale-Minus 20 %	782
Abb. 214: Cost plus 5 % – bei 20 % Gemeinkostenzuschlag auf die Produktkosten	784
Abb. 215: Rangfolge der Artikel aus Konzernsicht	784
Abb. 216: Cost plus 5 % – bei 60 % Gemeinkostenzuschlag auf die Produktkosten	785
Abb. 217: Verrechnungspreise verschleiern Informationen	789
Abb. 218: Cost-plus-Verrechnungspreise können fehlsteuern	791
Abb. 219: Resale-Minus-Verrechnungspreise können ebenfalls fehlsteuern	792
Abb. 220: Produktionserfolg aus Verrechnungspreissicht.....	793
Abb. 221: Vereinfachte GuV – Ausgangsfall.....	796
Abb. 222: Vereinfachte GuV – Abwandlung Ausgangsfall »B«	798
Abb. 223: Vereinfachte GuV – Abwandlung Ausgangsfall »C«	799
Abb. 224: Die wichtigsten konzerninternen Transaktionsarten	804
Abb. 225: Welche Umsetzungsvarianten existieren aus Controlling- und aus steuerlicher Sicht?	813
Abb. 226: Zielkonflikte bei Lieferung von Strategieträger an Routinevertriebsgesellschaft	814
Abb. 227: Abbildung von VP in der GuV für Produktions- und Vertriebsunternehmen	820
Abb. 228: Lösung: Optimale Steuerung und optimale Tax Compliance ist möglich.....	824
Abb. 229: Lösung: Optimale Steuerung und optimale Tax Compliance ist möglich.....	837

Die Autoren

Steuerberater, Dipl.-Wirtschaftsinformatiker Jörg Hanken



Jörg Hanken begann seine berufliche Laufbahn vor mehr als 20 Jahren in der Steuerabteilung von Arthur Andersen, dort erfolgte die Bestellung zum Steuerberater, anschließend wurde er Head of Tax Central European Region bei Ingram Micro. Jörg Hanken ist seit über 10 Jahren bei **PwC** als Transfer Pricing Partner aktiv und baute die Münchener Verrechnungspreisgruppe auf. Zudem ist er bei PwC global für die Entwicklung von Transfer Pricing Technology Solutions verantwortlich. Er beschäftigt sich schwerpunktmäßig mit der Gestaltung, Implementierung (Prozesse, Organisation und IT), Dokumentation und Verteidigung von Verrechnungspreissystemen sowie mit internationalem Unternehmenssteuerrecht und sucht dabei stets die enge Abstimmung mit Unternehmenssteuerungsaspekten aus Controllingsicht. Seit 2008 hat er über 700 Teilnehmer als Co-Referent des Fachseminars Verrechnungspreise bei der CA Controller Akademie AG geschult, er ist Gründer des ICV-Arbeitskreises Verrechnungspreis-Management. Jörg Hanken hält zahlreiche nationale und internationale Vorträge, Seminare und ist Autor einer Reihe von Veröffentlichungen.

Unter folgender E-Mail-Adresse können Sie Herrn Hanken kontaktieren:

joerg.hanken@pwc.com

Dipl.-Oec. Guido Kleinhietpaß



Guido Kleinhietpaß begann seine Berufspraxis zunächst als Einkaufs-/Produktmanagement-Controller (Raab Karcher Baustoffe Holding) und danach als Geschäftsbereichs-Controller einer Sparte (Degussa), für die er dann als Gesamtprojektleiter zur Effizienzsteigerung berufen wurde. Seit 2002 ist er Trainer und Partner der **CA Akademie AG**. Zu seinen fachlichen Schwerpunkten zählen Businessplanung, Investitionsrechnung, Kennzahlenanalyse, Verrechnungspreise und Vertriebs-Controlling. Er ist Gründungsmitglied des Fachkreises Kommunikations-Controlling im Internationalen Controller Verein (ICV) – gemeinsames offizielles Statement mit der DPRG in 2010. Seit 2009 ist er Fachbeirat des »Controlling-Wiki« des ICV

sowie seit 2016 Leiter der »Controlling-Wiki-Redaktion«. Daneben ist er Autor verschiedener Fachbücher (»Controller Praxis«, »Profit Center – Vertriebs-Controlling«, »Controllers Best Practice – Verrechnungspreise« und »Verrechnungspreise: Im Spannungsfeld von Controlling und Steuern«) sowie zahlreicher Fachaufsätze.

Unter folgender E-Mail-Adresse können Sie Herrn Kleinhietspaß kontaktieren:

g.kleinhietspass@ca-akademie.de

MBA, Dipl.-Wirt.-Chem., Dipl.-Chem., Dr. Martin Lagarden



Martin Lagarden ist seit mehr als zwölf Jahren Head of Transfer Pricing bei der **Henkel AG & Co. KGaA** in Düsseldorf, nach früheren mehrjährigen Stationen in der Forschung & Entwicklung in Deutschland und den USA sowie in verschiedenen Controlling-Einheiten der Henkel-Gruppe. Zu seinen heutigen Aufgaben gehören die Weiterentwicklung und das Management des Henkel-Verrechnungspreissystems ebenso wie die Konzeption und Umsetzung von Digitalisierungsprojekten im operativen Transfer Pricing, die Ermittlung und Dokumentation von Preisen für

Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen sowie deren Verteidigung in deutschen und internationalen Betriebsprüfungen und zwischenstaatlichen Verfahren. Daneben ist er als Referent zu verschiedenen Themen im Kontext immaterieller Wirtschaftsgüter und Verrechnungspreise im In- und Ausland tätig. Er ist Mitglied des Arbeitskreises Verrechnungspreise der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V. und hat ein Buch zur Markenbewertung in der europäischen Unternehmenspraxis sowie mehrere Beiträge zu verschiedenen Themen im Verrechnungspreismfeld veröffentlicht. Darüber hinaus ist er freier Mitarbeiter des International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD) in Amsterdam und ehrenamtlich als Co-Editor des *International Transfer Pricing Journal* tätig, welches seit 1994 regelmäßig vom IBFD publiziert wird.

Steuerberater, Dipl.-Kaufmann Stefan Fritsch



Stefan Fritsch ist Steuerberater und Manager im Bereich Tax & Legal, Transfer Pricing bei PwC München. Er hat mehrjährige Erfahrung auf dem Gebiet der Verrechnungspreisberatung für mittelständische und große Unternehmen. Seine Beratungsschwerpunkte liegen in der Entwicklung, Implementierung und Verteidigung von Verrechnungspreissystemen, der Betreuung von (Vorab-)Verständigungsverfahren sowie der Durchführung nationaler und internationaler Dokumentationsprojekte.

Rechtsanwältin, Steuerberaterin, Fachanwältin für Steuerrecht Christina Hüschemenger



Christina Hüschemenger ist Senior Managerin bei PwC Legal im Bereich Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht in Frankfurt. Sie berät vor allem nationale und internationale Unternehmen aller Branchen sowie Privatpersonen in jeglichen Bereichen des Steuerstraf- und Steuerordnungswidrigkeitenrechts. Ihre Tätigkeitsschwerpunkte liegen dabei insbesondere in der verfahrensrechtlichen Beratung bei steuerlichen Nacherklärungs-fällen oder Selbstanzeigen sowie in der Verteidigung sowohl von Unternehmen als auch Privatpersonen in entsprechenden

Straf- und Bußgeldverfahren. Sie verfügt dabei über eine mehr als 11-jährige Berufserfahrung.

Steuerberater, Dipl.-Betriebswirt (FH) André Jaekel



André Jaekel ist als Transfer Pricing Senior Manager bei PwC Tax & Legal in München tätig und verantwortet den Bereich Transfer Pricing Technology. Er entwickelt und implementiert Lösungen für die Digitalisierung und Automatisierung der Verrechnungspreisprozesse. Darüber hinaus ist er regelmäßig als Referent für Robotic Process Automation tätig. André Jaekel berät seit über zehn Jahren multinationale Konzerne in verschiedenen Branchen und er war mehr als drei Jahre in der

Steuer- sowie Controllingabteilung eines führenden internationalen Versicherungskonzerns tätig.

Steuerberater, Dipl.-Volkswirt Daniel Retzer



Daniel Retzer ist Steuerberater und Senior Manager im Bereich Tax & Legal, Transfer Pricing bei PwC Düsseldorf. Er hat 9 Jahre Erfahrung auf dem Gebiet der Verrechnungspreisberatung. Zu seinen Schwerpunkten zählen die Gestaltung, Dokumentation und Verteidigung von Verrechnungspreissystemen, die Durchführung von (Vorab-) Verständigungsverfahren sowie Beratung bei Betriebsstättenfragestellungen. Herr Retzer veröffentlicht regelmäßig Beiträge zum Internationalen Steuerrecht sowie zu Themen im Bereich Betriebsstätten und Betriebsstättengewinnaufteilung.

M.A. in Economics, Dr. Isabel Ruhmer-Krell



Isabel Ruhmer-Krell ist promovierte Volkswirtin und Director im Bereich der steuerlichen Verrechnungspreise bei PwC in Stuttgart. Sie hat mehr als 8 Jahre Erfahrung in der Beratung multinationaler Konzerne zu sämtlichen Fragen der Verrechnungspreise. Ihr Mandatsportfolio reicht von mittelständischen und familiengeführten Unternehmen bis zu börsengelisteten Konzernen. Darüber hinaus leitet Isabel Ruhmer-Krell das Redaktionsteam des deutschsprachigen PwC-Newsletters »Transfer Pricing Perspectives DACH«.

Dipl.-Volkswirt, CFA Daniel Schwerdt



Daniel Schwerdt ist Director im Bereich der steuerlichen Verrechnungspreise bei PwC in Frankfurt. Er hat mehr als 14 Jahre Erfahrung in der Beratung multinationaler Konzerne aus verschiedenen Industrien hinsichtlich der Gestaltung, Dokumentation, Implementierung und Verteidigung von Verrechnungspreissystemen. Sein Beratungsschwerpunkt liegt insbesondere in der ökonomischen Analyse und Bepreisung/ Benchmarking von Intercompany-Transaktionen, u. a. in der Bewertung von übertragenen Funktionen und immateriellen Wirtschaftsgütern, Lizenzen, Finanztransaktionen, Bestimmung von Routinevergütungen und Profit Splits.

Dipl.-Kauffrau Rebecca Simoneit



Rebecca Simoneit ist Transfer Pricing Managerin bei PwC am Standort Berlin. Sie berät seit 2015 Unternehmen im Verrechnungspreisumfeld hinsichtlich der Themen Transfer Pricing Technology und Transfer Pricing Data & Analytics. Als Betriebswirtin mit einer zusätzlichen Ausbildung im Bereich Data Science wirkt sie an der Entwicklung neuer Softwareanwendungen für den VP-Bereich mit und veröffentlicht hierzu regelmäßig in der Fachpresse.

Steuerberater, Dipl.-Kaufmann Joachim Sohn



Joachim Sohn ist Transfer Pricing Senior Manager bei PwC am Standort Stuttgart. Er hat langjährige Erfahrung in der internationalen Steuerberatung multinationaler Konzerne. Außerdem sammelte er umfangreiche praktische Erfahrungen in der Industrie, wo er als Verrechnungspreis-Leiter für einen internationalen Handelskonzern tätig war. Dort konzipierte und implementierte er die VP-Dokumentation für die in- und ausländischen Konzerngesellschaften unter Nutzung der Software globalDoc Solution® und sammelte so umfangreiche praktische Erfahrungen mit dieser PwC-Software aus Kundensicht.

Rechtsanwalt, MBA Cedric Stingelin



Cedric Stingelin ist Verrechnungspreisexperte in Basel und Mit-eigentümer des Unternehmens Optravis. Er führt und leitet Verrechnungspreisprojekte seit mehr als 15 Jahren. Er ist für die konzeptionelle Entwicklung und praktische Umsetzung von Softwarelösungen im Bereich des operativen End-to-end-Verrechnungspreismanagements verantwortlich. Er sammelte Erfahrungen als Big4-Berater sowie als Head of Transfer Pricing bei einem schweizerischen multinationalen Konzern. Cedric Stingelin ist zudem zertifizierter Leansigma-Greenbelt-Projektmanager.

Rechtsanwalt, Dr. Michael Tervooren



Dr. Michael Tervooren, Partner, ist seit 2003 bei PwC GmbH WPG beschäftigt. Er ist Rechtsanwalt und hat 2005 im Zoll- und Außenwirtschaftsrecht promoviert. Er leitet den Bereich Customs & International Trade in Deutschland und ist Mitglied im europäischen Führungsteam Customs & International Trade von PwC.

Dipl.-Volkswirt, Dipl.-Kaufmann Dr. Alexander Totzek



Alexander Totzek ist Transfer Pricing Director bei PwC am Standort Hamburg. Er leitet die Transfer Pricing Data & Analytics Praxis bei PwC Deutschland und ist verantwortlich für den Bereich Transfer Pricing Technology für Norddeutschland. Er berät seit über acht Jahren Unternehmen im Verrechnungsumfeld von der Strategie über die Modellierung und Implementierung bis hin zur Dokumentation und Verteidigung. Er veröffentlicht regelmäßig zu Verrechnungspreisthemen in der Fachpresse.

Steuerberaterin, Dipl.-Kauffrau Sandra Zölch



Sandra Zölch, Partnerin, ist seit 2012 bei PwC GmbH WPG beschäftigt und hat mehr als 20 Jahre Erfahrung in der Beratung multinationaler Unternehmen. Sie ist Steuerberaterin und Diplom-Kauffrau. Sie leitet das Indirect-Tax-Team mit Schwerpunkt Umsatzsteuer an den PwC-Standorten München und Nürnberg.

Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht, Dipl.-Finanzwirt Dr. Thorsten Zumwinkel



Dr. Thorsten Zumwinkel ist Partner bei PwC Legal in Düsseldorf und Leiter der Praxisgruppe Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht für PwC deutschlandweit. Er berät seit 2009 Unternehmen der Privatwirtschaft sowie Privatpersonen in den Bereichen Steuer- und Wirtschaftsstrafrecht, auch auf Geschädigten- bzw. Verletzenseite. Einen besonderen Schwerpunkt seiner Beratung bildet die straf- und bußgeldrechtliche Begleitung von Vorständen, Geschäftsführern, Aufsichts- und Beiräten, aber auch die Unternehmensvertretung. Darüber hinaus berät Dr. Zumwinkel regelmäßig die öffentliche Hand und deren Betriebe gewerblicher Art bzw. deren Unternehmen in Fragen des Straf- und Bußgeldrechts. Hier leitet er interne bzw. forensische Untersuchung, begleitet diese rechtlich und hält den Kontakt zu den Ermittlungsbehörden. Im Laufe seiner anwaltlichen Tätigkeit war Dr. Zumwinkel in vielen strafrechtlichen Verfahren in Funktion des Rechtsbeistands für Beschuldigte und auch Verletzte verantwortlich bzw. federführend tätig.