Greil · Greil (Hrsg.)

Steuerliche Verrechnungspreise

Ein fallbasierter Einstieg

2. Auflage

nwb E-BOOK

Steuerliche Verrechnungspreise – Ein fallbasierter Einstieg

Greil/Greil (Hrsg.)

2. aktualisierte und erweiterte Auflage

nwb

ISBN 978-3-482-**67732**-8 – 2. Auflage 2022
eISBN 978-3-482-**02542**-6

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2020
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Dieses Buch und alle in ihm enthaltenen Beiträge und Abbildungen sind urheberrecht-lich geschützt. Mit Ausnahme der gesetzlich zugelassenen Fälle ist eine Verwertung ohne Einwilligung des Verlages unzulässig.

Satz: SATZ-ART Prepress & Publishing GmbH, Bochum
Druck:

VORWORT ZUR 1. AUFLAGE

Das Gebiet der Verrechnungspreise wird als sehr komplex wahrgenommen und gleicht weltweit einem Regelungsgestrüpp, in dem sich nur noch Spezialisten auskennen, obwohl sich grundsätzlich alles auf einen weltweit vereinheitlichten Standard reduzieren lassen könnte: den Fremdvergleichsgrundsatz. Hiernach sollen grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen bzw. Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen für steuerliche Zwecke und damit für die Zuordnung von Besteuerungsrechten zu verschiedenen Staaten so behandelt werden als würden sich fremde Dritte gegenüberstehen. Mithin soll ein marktkonformes Handeln in eine Unternehmensgruppe hineingetragen, die wirtschaftliche Einheit der Unternehmensgruppe in Teilen ignoriert und die einzelnen zugehörigen Unternehmenseinheiten auf Basis des *separate entity approach* besteuert werden. Um u. a. dies sicherzustellen, haben Staaten weltweit Regelungen erlassen und internationale Standardsetzer, wie OECD oder UN, umfangreiche Leitlinien erarbeitet.

Der Einstieg in dieses Themengebiet ist uns schwergefallen und wir hätten uns gewünscht, wenn es ein überschaubares und praxisorientiertes Buch gegeben hätte, welches uns den Einstieg erleichtert hätte. Vor diesem Hintergrund wollen wir mit diesem Buch einen kurzweiligen, praktischen und strukturierten Einstieg in die Welt der Verrechnungspreise bieten, der eine notwendige Orientierung und Sensibilisierung gewährleistet und sicherlich auch für Fortgeschrittene hilfreich sein kann.

Adressaten dieses Buches sind alle, die sich für das Thema interessieren (wollen): Einsteiger im Bereich der Verrechnungspreise, Student(inn)en insbesondere im Bereich der Rechts- und Wirtschaftswissenschaften, die sich dem Bereich des Steuerrechts bzw. der Steuerlehre widmen, SteuerberateranwärterInnen, AnwärterInnen für den Fachberater IStR, BeraterInnen im Bereich der Unternehmensbesteuerung und Verrechnungspreise, Bedienstete der Finanzverwaltung, Beschäftigte in Konzernsteuerabteilungen und im Controlling, StaatsanwältInnen und (Finanz-)RichterInnen.

Wir haben uns dabei bewusst dafür entschieden, ein Konzept zugrunde zu legen, welches den Fokus auf eine praktische Fallanwendung legt, um auf diese Weise den Zugang zum Thema zu erleichtern. Die hierfür ausgearbeitete Fallstudie soll eben jenen Einstieg in die Thematik schaffen. Gegenstand der Fallstudie ist eine fiktive Unternehmensgruppe und ihre grenzüberschreitenden Transaktionen. In jedem Kapitel werden spezifische Teilaspekte strukturiert adressiert, die sich alle auf den einen Ausgangsfall beziehen. Der Fokus

liegt hierbei klar auf einer praxisorientierten Herangehensweise und umfasst vom Grundsatz her alle gängigen Themenbereiche. Entsprechend bleiben aber auch einzelne Spezialthemen der umfangreich vorhandenen Fachliteratur vorbehalten. Dessen sind wir uns bewusst, denn dafür ist das Themengebiet zu umfangreich und zu stark vom Einzelfall abhängig.

Sie werden nach Studium des Buches oder einzelner Kapitel aber in der Lage sein, sich durch das Regelungsgestrüpp manövrieren zu können, Verrechnungspreissachverhalte im Grunde einordnen und „lösen" zu können, die richtigen Fragen zu adressieren und ein Risikobewusstsein entwickelt zu haben. Kurzum: das Buch dient als hilfreiches Rüstzeug für die praktische Arbeit. Dabei haben wir die beabsichtigten Änderungen durch das ATAD-UmsG, wie sie im Referentenentwurf vom 10.12.2019 vorgesehen sind, so weit wie möglich berücksichtigt.

Berlin im Februar 2020, Eva und Dr. Stefan Greil

VORWORT ZUR 2. AUFLAGE

Das Gebiet der Verrechnungspreise wird als sehr komplex wahrgenommen und gleicht weltweit einem Regelungsgestrüpp, in dem sich nur noch Spezialisten auskennen, obwohl sich grundsätzlich alles auf einen weltweit vereinheitlichten Standard reduzieren lassen könnte: den Fremdvergleichsgrundsatz. Der Einstieg in dieses Themengebiet ist uns schwergefallen und wir hätten uns gewünscht, wenn es ein überschaubares und praxisorientiertes Buch gegeben hätte, welches uns den Einstieg erleichtert hätte. Vor diesem Hintergrund wollten wir mit diesem Buch einen kurzweiligen, praktischen und strukturierten Einstieg in die Welt der Verrechnungspreise bieten, der eine notwendige Orientierung und Sensibilisierung gewährleistet und sicherlich auch für Fortgeschrittene hilfreich sein kann.

Anscheinend waren wir nicht die Einzigen, die einen solchen Wunsch hatten. Wir haben uns daher entschieden, nunmehr eine 2. Auflage herauszugeben. Diese berücksichtigt alle relevanten gesetzlichen Änderungen, neue Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs, die neuen BMF-Schreiben im Bereich der Verrechnungspreise und auch Entwicklungen auf OECD-Ebene seit der 1. Auflage. Darüber hinaus haben wir einen weiteren Themenbereich, den Umgang mit Wirtschaftskrisen, aufgenommen, um das Buch inhaltlich abzurunden.

Wir bedanken uns vielmals für Ihr Vertrauen.

Berlin im Februar 2022, Eva und Dr. Stefan Greil

INHALTSÜBERSICHT

Vorwort zur 1. Auflage V
Vorwort zur 2. Auflage VII
Inhaltsübersicht IX
Inhaltsverzeichnis XI
Abkürzungsverzeichnis XVII
Tabellenverzeichnis XIX
Abbildungsverzeichnis XXI
Ihre Herausgeber und Autoren XXIII

1. Der Fremdvergleichsgrundsatz – Ein Einstieg 1
2. Der erste Schritt: Wertschöpfungsanalyse 35
3. Die Verrechnungspreismethoden 59
4. Vergleichbarkeitsanalyse 81
5. Warenlieferungen 95
6. Behandlung immaterieller Werte 107
7. Dienstleistungen 129
8. Konzernumlagen 153
9. Kostenumlagevereinbarungen 167
10. Funktionsverlagerungen 179
11. Wirtschaftskrisen 197
12. Finanzierungstransaktionen 209
13. Auswirkung der Digitalisierung 237
14. Behandlung von Betriebsstätten 255
15. Mitwirkungspflichten 265
16. Country-by-Country Reporting 281
17. Streitvermeidung und -beilegung 297

Verordnungen, Verwaltungsanweisungen und internationale Empfehlungen 311
Weiterführende Informationen 313

INHALTSVERZEICHNIS

Vorwort zur 1. Auflage **V**
Vorwort zur 2. Auflage **VII**
Inhaltsübersicht **IX**
Inhaltsverzeichnis **XI**
Abkürzungsverzeichnis **XVII**
Tabellenverzeichnis **XIX**
Abbildungsverzeichnis **XXI**
Ihre Herausgeber und Autoren **XXIII**

1. Der Fremdvergleichsgrundsatz – Ein Einstieg **1**

1.1. Darstellung des Ausgangssachverhaltes 1
1.2. Rechtliche Grundlagen 13
1.3. Ökonomische Grundlagen 29
1.4. Weiterführende Literatur und Rechtsprechung 33

2. Der erste Schritt: Wertschöpfungsanalyse **35**

2.1. Wertschöpfungsanalyse (Christian Schwarz und Stefan Stein) 35
2.2. Die Funktions- und Risikoanalyse 45
2.3. Weiterführende Literatur 57

3. Die Verrechnungspreismethoden **59**

3.1. Darstellung des Sachverhaltes 59
3.2. Diskussion und Lösung (Katharina Becker) 61
3.2.1. Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden 62
3.2.1.1. Preisvergleichsmethode (Comparable Uncontrolled Price Method, CUP) 62
3.2.1.2. Wiederverkaufspreismethode (Resale Price Method, RPM) 64
3.2.1.3. Kostenaufschlagsmethode (Cost Plus Method, C+) 66

3.2.2. Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden 67
3.2.2.1. Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (Transactional Net Margin Method, TNMM) 67
3.2.2.2. Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (Transactional Profit Split Method, TPSM) 70
3.2.3. Andere Methoden 73
3.2.3.1. Anerkennung sonstiger Methoden 73
3.2.3.2. Hypothetischer Fremdvergleich 73
3.2.3.3. Die sechste Methode (Commodity Rule) 74
3.2.4. Anwendung auf den Sachverhalt 75
3.3. Weiterführende Literatur und Rechtsprechung 78

4. Vergleichbarkeitsanalyse 81

4.1. Ein Überblick (Katharina Becker) 81
4.2. Weiterführende Literatur und Rechtsprechung 93

5. Warenlieferungen 95

5.1. Darstellung des Sachverhaltes 95
5.1.1. Lieferung RHB – I. 95
5.1.2. Lieferung RHB – II. 95
5.2. Diskussion und Lösung (Julian Maier) 96
5.2.1. Lieferung RHB – I. 100
5.2.2. Lieferung RHB – II. 102
5.3. Weiterführende Literatur 105

6. Behandlung immaterieller Werte 107

6.1. Darstellung des Sachverhaltes 107
6.1.1. Forschung und Entwicklung 107
6.1.2. Marketing, Marke und Firma 107
6.1.3. Markierungstechnik 108
6.2. Diskussion und Lösung (Christian Schwarz und Stefan Stein) 109
6.2.1. Forschung und Entwicklung 113
6.2.2. Marketing, Marke und Firma 120
6.2.3. Markierungstechnik 125
6.3. Weiterführende Literatur und Rechtsprechung 127

7. Dienstleistungen 129

7.1. Darstellung des Sachverhaltes 129
7.1.1. Produktion 129
7.1.2. Vertrieb 131
7.1.3. Implementierung eines IT-Systems 131
7.2. Diskussion und Lösung (Felix Loose) 132
7.2.1. Produktion 133
7.2.2. Vertrieb 141
7.2.3. Implementierung eines IT-Systems 147
7.3. Weiterführende Literatur und Rechtsprechung 151

8. Konzernumlagen 153

8.1. Darstellung des Sachverhaltes 153
8.2. Diskussion und Lösung (Felix Loose) 154
8.3. Weiterführende Literatur und Rechtsprechung 166

9. Kostenumlagevereinbarungen 167

9.1. Darstellung des Sachverhaltes 167
9.2. Diskussion und Lösung (Stefan Greil) 167
9.3. Weiterführende Literatur 177

10. Funktionsverlagerungen 179

10.1. Darstellung des Sachverhaltes 179
10.2. Diskussion und Lösung (Stephan Rasch und Kerstin Daigfuß) 180
10.3. Weiterführende Literatur 195

11. Wirtschaftskrisen 197

11.1. Darstellung des Sachverhaltes 197
11.1.1. Produktionsausfall 197
11.1.2. Vertriebsausfall 197
11.2. Diskussion und Lösung (Achim Roeder) 198
11.2.1. Produktionsausfall 198
11.2.2. Vertriebsausfall 203
11.3. Weiterführende Literatur und Rechtsprechung 207

12. Finanzierungstransaktionen 209

12.1. Darstellung des Sachverhaltes 209
12.1.1. Darlehensvergabe 209
12.1.2. Cash-Pool 210
12.2. Diskussion und Lösung (Stefan Greil) 210
12.2.1. Darlehensvergabe 210
12.2.2. Cash Pool 226
12.3. Weiterführende Literatur und Rechtsprechung 235

13. Auswirkung der Digitalisierung 237

13.1. Darstellung des Sachverhaltes 237
13.1.1. Datenlieferung und -auswertung 237
13.1.2. Vertrieb über einen Onlineshop 237
13.2. Diskussion und Lösung (Stefan Greil) 239
12.2.1. Datenlieferung und -auswertung 240
12.2.2. Vertrieb über einen Onlineshop 246
13.3. Weiterführende Literatur 253

14. Behandlung von Betriebsstätten 255

14.1. Darstellung des Sachverhaltes 255
14.2. Diskussion und Lösung (Eleonore Kaluza) 255
14.3. Weiterführende Literatur 264

15. Mitwirkungspflichten 265

15.1. Darstellung des Sachverhaltes 265
15.2. Diskussion und Lösung (Lars Wargowske) 265
15.2.1. Erweiterte Mitwirkungspflicht 266
15.2.2. Besondere Aufzeichnungspflicht 268
15.2.3. Mitwirkungspflichten im Rahmen der steuerlichen Außenprüfung 272
15.3. Weiterführende Literatur und Rechtsprechung 279

16. Country-by-Country Reporting 281

16.1. Darstellung des Sachverhaltes 281
16.2. Diskussion und Lösung 281
16.3. Weiterführende Literatur und OECD-Verlautbarungen 295

17. Streitvermeidung und -beilegung 297

17.1. Darstellung des Sachverhaltes 297
17.2. Diskussion und Lösung (Eva Greil) 297
17.3. Weiterführende Literatur und Rechtsprechung 308

Verordnungen, Verwaltungsanweisungen und internationale Empfehlungen 311
Weiterführende Informationen 313

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

AG	Aktiengesellschaft
APA	Advance Pricing Agreement
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BsGaV	Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
EU-JTPF	EU Joint Transfer Pricing Forum
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungs-Verordnung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
MAP	Mutual Agreement Procedure
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung
OECD-MA	OECD Musterabkommen
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
OECD-TPCP	OECD Transfer Pricing Country Profiles
OECD-TPG	OECD Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen
RHB	Roh-, Hilfs-, und Betriebsstoffe
UN	United Nations (Vereinte Nationen)
UN-MA	UN-Musterabkommen
UN-TP	United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries 2017
VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
VWG FVerl	Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung
VWG 2005	Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005
VWG 1983	Verwaltungsgrundsätze 1983
VWG VP	Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise
VWG 2020	Verwaltungsgrundsätze 2020

TABELLENVERZEICHNIS

Tabelle 1:	Produktsortiment Zeitgaist Unternehmensgruppe	2
Tabelle 2:	Übersicht über die Funktionen der Unternehmensgruppe	5
Tabelle 3:	Gewinn- und Verlustrechnung – Unternehmensgruppe	9
Tabelle 4:	Konzernbilanz	10
Tabelle 5:	Auszug aus dem länderbezogenen Bericht (CbCR) der Tabelle 1	11
Tabelle 6:	Auszug aus dem länderbezogenen Bericht (CbCR) der Tabelle 2	12
Tabelle 7:	Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1 AStG	17
Tabelle 8:	Übersicht über Verordnungen und BMF-Schreiben	20
Tabelle 9:	Übersicht II über Verordnungen und BMF-Schreiben	22
Tabelle 10:	Beispielhafte, nicht abschließende Auflistung relevanter internationaler Dokumente	26
Tabelle 11:	Dimensionen der Wertschöpfung	36
Tabelle 12:	Die neun Schlüsselfaktoren der Zeitgaist Unternehmensgruppe	39
Tabelle 13:	Werttreiber der Zeitgaist Unternehmensgruppe	42
Tabelle 14:	Werttreiber hinsichtlich Werthaltigkeit	43
Tabelle 15:	Klassifikation von Werttreibern	44
Tabelle 16:	Six step approach	46
Tabelle 17:	RACI-Methode	48
Tabelle 18:	Gewinn- und Verlustrechnung – Schmiermittel AG	59
Tabelle 19:	Bilanz – Schmiermittel AG	60
Tabelle 20:	Gewinn- und Verlustrechnung der Schmiermittel AG	68
Tabelle 21:	Beispiel EBIT-Marge vs. Berry Ratio	70
Tabelle 22:	Vorgehensweise bei der Vergleichbarkeitsanalyse	87
Tabelle 23:	Unterteilung von immateriellen Werten	109
Tabelle 24:	Ausübungsformen der Entwicklung immaterieller Werte	113
Tabelle 25:	RACI-Analyse Forschung und Entwicklung	117
Tabelle 26:	Vergütung für die Forschung und Entwicklung in der Zeitgaist Unternehmensgruppe	119
Tabelle 27:	DEMPE-Funktionen in Bezug auf die Marken und Firma der Zeitgaist	124

Tabelle 28:	Datenbankstudie	130
Tabelle 29:	Voraussetzungen für verrechenbare Dienstleistungen	132
Tabelle 30:	Nicht verrechenbare Dienstleistungen	133
Tabelle 31:	Funktions- und Risikoprofil verschiedener Produktionstypen	135
Tabelle 32:	Übersicht Interquartilsbandbreite Kostenaufschlag (%) der Produktion	138
Tabelle 33:	Angewandte Vergleichbarkeitsfaktoren	138
Tabelle 34:	Funktions- und Risikoprofil verschiedener Vertriebstypen	143
Tabelle 35:	Übersicht Interquartilsbandbreite EBIT-Marge (%) des Vertriebs	145
Tabelle 36:	Angewandte Vergleichbarkeitsfaktoren	145
Tabelle 37:	Allokationsschlüssel	158
Tabelle 38:	Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung nach OECD	163
Tabelle 39:	Tatbestandsvoraussetzungen einer Funktionsverlagerung	182
Tabelle 40:	Bestimmung des Mindestpreises – Fallgruppen	185
Tabelle 41:	Öffnungsklauseln nach § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG a. F.	187
Tabelle 42:	Vergütung Lohnfertiger	200
Tabelle 43:	Relativer Status von Unternehmenseinheiten und Rating – Schema von S&P	218
Tabelle 44:	Risikogewichte im KSA	222
Tabelle 45:	Berechnung Cash Pool – Variante 1	231
Tabelle 46:	Berechnung Cash Pool – Variante 2	233
Tabelle 47:	Berechnung Cash Pool – Variante 3	233
Tabelle 48:	Verteilung der Umsätze	238
Tabelle 49:	Verteilung der IP-Adressen	238
Tabelle 50:	CRISP-DM Ansatz	242
Tabelle 51:	Geografische Verteilung nach IP-Adressen und Umsatz	253
Tabelle 52:	Überblick über die Inhalte der GAufzV	269
Tabelle 53:	Formen des Datenzugriffs	273
Tabelle 54:	Grundfälle der Verpflichtung zur Erstellung und Abgabe eines CbCR	282
Tabelle 55:	Quantitative Kennzahlen des CbCR	288
Tabelle 56:	Anwendung des DBA SGP	300
Tabelle 57:	Übersicht über APA	303

ABBILDUNGSVERZEICHNIS

Abbildung. 1: Überblick Zeitgaist Unternehmensgruppe 3
Abbildung. 2: Überblick Zeitgaist Unternehmensgruppe – Europa 4
Abbildung. 3: SWOT Analyse 38
Abbildung. 4: Business Model Canvas und Geschäftsmodellanalyse 41
Abbildung. 5: Vereinfachte Darstellung Wertschöpfung 47
Abbildung. 6: Funktionale Wertschöpfung nach Komplexität und zeitlicher Dimension 48
Abbildung. 7: Bestimmung der funktionalen Wertschöpfung nach Verantwortlichkeiten 49
Abbildung. 8: Bestimmung der Risikomaterialität 50
Abbildung. 9: Bestimmung der Risikotragfähigkeit 51
Abbildung. 10: Wertschöpfung und Gewinn/Verlust 52
Abbildung. 11: Funktions-, Risiko und Werttreiberanalyse für Produktionsunternehmen 54
Abbildung. 12: Funktions-, Risiko und Werttreiberanalyse für Vertriebsunternehmen 56
Abbildung. 13: Verrechnungspreismethoden 61
Abbildung. 14: Interner und externer Preisvergleich 64
Abbildung. 15: Wiederverkaufspreismethode 65
Abbildung. 16: Anwendung der TNMM 68
Abbildung. 17: Gewinnaufteilungsmethode - Beitragsanalyse 72
Abbildung. 18: Gewinnaufteilungsmethode – Residualanalyse 72
Abbildung. 19: Beispiel Einigungsbereich – Hypothetischer Fremdvergleich 74
Abbildung. 20: Zusammenhang Gewinnpotenzial und Funktions- und Risikoprofil 85
Abbildung. 21: Prüfungsschema Verluste 86
Abbildung. 22: Stage-Gate-Modell 116
Abbildung. 23: Kostenaufschlag nach Branchen 139
Abbildung. 24: EBIT-Marge nach Branchen 145

Abbildung. 25: Prüfungsschema *shareholder activity* *149*
Abbildung. 26: Direkte Abrechnung (direkte Methode) 155
Abbildung. 27: Indirekte Abrechnung (Konzernumlage) 155
Abbildung. 28: Schema unternehmensgruppeninterne Dienstleistungen 156
Abbildung. 29: Kostenumlage 168
Abbildung. 30: Ermittlung des Einigungsbereiches 186
Abbildung. 31: Prüfungsschritte zur Beurteilung einer Funktionsverlagerung 193
Abbildung. 32: Cash Pool 227
Abbildung. 33: Ausgestaltung einer fremdüblichen Cash Pool-Struktur – Variante 1 231
Abbildung. 34: Ausgestaltung einer fremdüblichen Cash Pool-Struktur – Variante 2 232
Abbildung. 35: Smart devices 243
Abbildung. 36: Storefront Modell 250
Abbildung. 37: Steuerliche Betriebsstättengewinnabgrenzung in zwei Stufen 258
Abbildung. 38: Länderbezogener Bericht multinationaler Unternehmensgruppen 285
Abbildung. 39: Umsatzrendite 288
Abbildung. 40: Anteil der unternehmensgruppeninternen Umsätze an den Gesamtumsätzen 290
Abbildung. 41: Umsatz und sonstige Erträge pro Mitarbeiter 291
Abbildung. 42: Effektive Steuerquote 291
Abbildung. 43: Überblick nationaler Rechtsweg 299

IHRE HERAUSGEBER UND AUTOREN

Eva Greil, LL.M.

ist (Syndikus)-Rechtsanwältin und Geschäftsführerin im Institut Finanzen und Steuern (ifst). Zuvor war sie mehrere Jahre in der der politischen Interessenvertretung im Bereich der Unternehmensbesteuerung sowie in der Steuerberatung für internationale Konzerne im Bereich Transfer Pricing tätig. Sie ist daneben Leitern des Women of IFA Network in der Region Berlin-Brandenburg und Mitbegründerin der Tax Pioneers.

Dr. Stefan Greil

Dipl.-Kfm., LL.M. ist in der Finanzverwaltung tätig. Er ist daneben Lehrbeauftragter, Referent und Dozent für internationale Unternehmensbesteuerung und Außensteuerrecht, Delegierter der Working Party 6 sowie der Task Force Digital Economy (TFDE) der OECD, Autor zahlreicher Veröffentlichungen, in verschiedenen (wissenschaftlichen) Beiräten aktiv und war Mitglied im United Nations Subcommittee on Transfer Pricing.

Katharina Becker

Diplom-Volkswirt ist in der Finanzverwaltung Dozentin für internationales Steuerrecht und für Unternehmenssteuerrecht. Zuvor war sie ebenfalls in der Finanzverwaltung im Bereich der Verständigungs- und Schiedsverfahren sowie der Advance Pricing Agreements, der internationalen Amtshilfe und der internationalen Steuerpolitik tätig. Auslandserfahrungen hat sie im Steuersekretariat der OECD in Paris (Verrechnungspreise, Projekt gegen den schädlichen Steuerwettbewerb) und bei der EU-Kommission (Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (GKKB)) gesammelt. Zu Beginn ihrer beruflichen Laufbahn war Frau Becker Steuerberaterin in einer international tätigen Steuerkanzlei.

Kerstin Daigfuß

ist als Senior Associate im Bereich Transfer Pricing bei PricewaterhouseCoopers in München tätig. Vor ihrer Tätigkeit bei PwC, die sie im Januar 2018 begann, verfasste sie bereits ihre Masterarbeit zum Thema „Implementierung der neuen Verrechnungspreisdokumentationsregelungen in deutschen und österreichischen Unternehmen". Kerstin Daigfuß hat sowohl in ihrem Bachelor- als auch ihrem Masterstudiengang der Betriebswirtschaft ihren Schwerpunkt auf die Bereiche Controlling, Finanzen, Rechnungswesen und Steuerrecht gelegt.

Eleonore Kaluza

Studium der Wirtschaftswissenschaften, M.Sc. Steuerlehre, ist in der Finanzverwaltung im Bereich internationale Unternehmensbesteuerung und Außensteuerrecht tätig. Daneben ist sie Gastdozentin für Außensteuerrecht an der Bundesfinanzakademie. Zuvor arbeitete Sie mehrere Jahre in der Steuerberatung für internationale Konzerne.

Felix Loose

Steuerberater, Dipl.-Kfm., LL.M. ist Director Transfer Pricing im Bereich International Tax and Transaction Services bei EY in Eschborn. Er betreut international ausgerichtete Mandanten zu verschiedensten Verrechnungspreisfragestellungen, hat vormals bei mehreren Industrieunternehmen Erfahrungen auch zu anderen steuerlichen Themen sammeln dürfen und tritt regelmäßig als Referent bei EY und verschiedenen Arbeitskreisen und Verbänden auf.

Dr. Julian Maier

(Syndikus-)Steuerberater, ist in der zentralen Steuerabteilung von Siemens im Bereich Business Group Tax tätig und befasst sich dort vor allem mit dem Bereich Verrechnungspreise. Zuvor war er mehrere Jahre bei verschiedenen Big-Four-Gesellschaften im Bereich der Verrechnungspreisberatung tätig. Er ist zudem Autor verschiedener Veröffentlichungen auf dem Gebiet der Verrechnungspreise.

Professor Dr. Stephan Rasch

ist Rechtsanwalt/ Fachanwalt für Steuerrecht und Transfer Pricing Partner bei PricewaterhouseCoopers in München, Honorarprofessor und Lehrbeauftragter an der Universität Augsburg sowie Mitherausgeber des Handbuchs „Internationale Verrechnungspreise“ und der Zeitschrift Internationale Steuer-Rundschau (ISR). Bevor Prof. Dr. Rasch bei PwC Ende 2013 eingetreten ist, war er 13 Jahre bei einer anderen Big Four als Transfer Pricing Partner (seit 2008) tätig.

Dr. Achim Roeder

ist Diplom-Ökonom, Steuerberater und Partner bei KPMG im Bereich Global Transfer Pricing Services. Er ist Lehrbeauftragter an der Ruhr-Universität Bochum und seit 1995 schwerpunktmäßig auf dem Gebiet der Verrechnungspreise und des internationalen Steuerrechts tätig.

Dr. Sebastian Schulz

Dipl.-Kfm., Studium an der Universität Mannheim, Promotion durch die Universität Hohenheim, Mitarbeiter der Konzernsteuerabteilung der SAP SE mit dem Tätigkeitsschwerpunkt Verrechnungspreise.

Professor Dr. Christian Schwarz

vertritt im Rahmen einer Professur für empirische Wirtschaftsforschung und Entwicklung von Geschäftsmodellen an der Hochschule Düsseldorf das Forschungsfeld quantitative Methoden im Bereich Verrechnungspreise aktiv in der Wissenschaft. Daneben ist er Gesellschafter-Geschäftsführer bei der QUANTUM StB GmbH. Seine Verrechnungspreisschwerpunkte liegen in den Themenfeldern ökonomische Analyse, digitale Geschäftsmodelle, immaterielle Werte und Benchmarking. Er ist Autor zahlreicher Veröffentlichungen und referiert auch regelmäßig zu diesen Themen.

Dr. Stefan Stein

Dipl-WiWi, StB, FBIStR ist Gesellschafter-Geschäftsführer bei der QUANTUM StB GmbH und Partner bei der Stein & Partner PartG mbB. Er befasst sich mit aktuellen Fragestellungen zu Verrechnungspreisen und Betriebsstätten aus Sicht der steuerlichen Beratung und Wissenschaft. Seine Tätigkeitsschwerpunkte liegen in der Planung, Dokumentation und Verteidigung von Verrechnungspreisstrukturen sowie der Verrechnungspreisberatung zu immateriellen Werten und Betriebsstätten. Er ist Autor zahlreicher Veröffentlichungen zu Verrechnungspreisen und der Betriebsstättengewinnaufteilung und referiert auch regelmäßig zu diesen Themen.

Lars Wargowske

ist in der Steuerverwaltung des Landes Brandenburg eigens im Bereich der internationalen Unternehmensbesteuerung und des Außensteuerrechts tätig. Er ist zudem Lehrbeauftragter der Universität Hamburg, sowie als Dozent und Referent im Bereich des Steuerrechts tätig. Überdies ist er Autor steuerrechtlicher Aufsätze sowie Mitverfasser entsprechender Kommentare und Mitglied in verschiedenen wissenschaftlichen Beiräten.

Die Autorinnen und Autoren dieses Buches geben lediglich ihre persönliche Auffassung wieder. Die jeweiligen Beiträge reflektieren daher nicht notwendigerweise die Auffassung der jeweiligen Arbeitgeber oder Dienstherren.

1. Der Fremdvergleichsgrundsatz – Ein Einstieg

1.1. Darstellung des Ausgangssachverhaltes

Zeitgaist Unternehmensgruppe. Die Zeitgaist AG hat ihren Sitz und ihre Geschäftsleitung in Frankfurt am Main (Deutschland). Sie verfügt über mehrere Tochtergesellschaften und Betriebsstätten im Ausland und stellt die oberste Gesellschaft der multinational tätigen Unternehmensgruppe „Zeitgaist" dar. Die Unternehmensgruppe ist insbesondere spezialisiert auf die Herstellung und den Vertrieb von Uhren. Daneben produziert und vertreibt sie in einem geringen Umfang Accessoires, wie Taschen oder Gürtel. Mit ihren Produkten erwirtschaftet sie unter Einsatz von 1.740 Mitarbeitern einen konsolidierten Umsatz von ca. 1 Mrd. €.

Produktsortiment. Zu ihrem Produktsortiment gehören unter anderem Uhren dreier verschiedener Marken, die jeweils auf eine andere Zielgruppe ausgerichtet sind und die im Fokus der Fallstudie stehen[1]:

- **Uhren.** Unter der Marke „Fossa" werden Uhren im low budget Bereich bis ca. 1.000 € pro Stück für „Jedermann" vertrieben. Hierbei handelt es sich um eine seit Jahren bekannte Marke, die in der Schweiz registriert wurde. Die Marke genießt weltweiten Schutz.
- **Chronometer.** Unter der Marke „Molexx" werden Chronometer im Luxussegment ab 10.000 € pro Stück für eher wohlhabendere Personen, die sich was Besonderes gönnen wollen, vertrieben. Diese sehr traditionelle und klassische Marke wurde beim Deutschen Patentamt- und Markenamt (DPMA) eingetragen. Die Marke genießt weltweiten Schutz. Die Werke dieser Chronometer haben in einem Test bei einer offiziellen Prüfstelle eine festgelegte Ganggenauigkeit bewiesen.
- **Smartwatch.** Unter der Marke „SmartGaist" werden individualisierbare Smartwatches für alle, die mit der Zeit gehen wollen, angeboten. Hierbei handelt sich um eine neue Marke, die seitens der Zeitgaist Unternehmensgruppe erst vor vier Jahren im Geschäftsmodell aufgenommen wurde. Die Marke wurde in der Schweiz eingetragen. Die Marke genießt weltweiten Schutz.

1 Der Bereich der Accessoires wird im Rahmen der Fallstudie nicht weiter adressiert.

Tabelle 1:	Produktsortiment Zeitgaist Unternehmensgruppe			
Produktsortiment Zeitgaist Unternehmensgruppe				
Produkt	Uhren	Chronometer	Smartwatch	Accessoires*
Marke	Fossa	Molexx	SmartGaist	./.
Zielgruppe	Low Budget	Luxussegment	Modebewusste	./.
* nicht Gegenstand der Fallstudie				

Unternehmen der Unternehmensgruppe. Zur Zeitgaist Unternehmensgruppe gehören unter anderem folgende Unternehmen und Betriebsstätten:

- Zeitgaist AG (Frankfurt/Main, Deutschland, Headquarter (Konzernobergesellschaft) – Verwaltungszentrale und Vertrieb)
  - Betriebsstätte in Paris (Frankreich, Vertrieb)
  - Betriebsstätte in Dubai (Vereinigte Arabische Emirate [VAE], Vertrieb)
  - Betriebsstätte in New York City (USA, Vertrieb)
- Zeitgaist GmbH (Glashütte, Deutschland, Produktion und Montage)
- Zeitgaist Marken AG (Zürich, Schweiz, Markenverwaltung)
- ScienceLab AG (Basel, Schweiz, Konzept, Design sowie Forschung und Entwicklung)
- Southern Cape Proprietary Limited [Pty Ltd] (Kapstadt, Südafrika, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe)
- Zeitgaist Commodity Wholly Foreign Owned Enterprises [WFOE] (Peking, China, Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe)
- Zeitgaist Distribution Incorporated [Inc.] (Washington, USA, Vertrieb)
- Zeitgaist Europe Besloten Vennootschap [B. V.] (Rotterdam, Niederlande, Vertrieb)
- Zeitgaist China (Peking, China, Vertrieb und auch Produktion)
- Zeitgaist Producción Sociedad de Responsabilidad Limitada [SRL] (Mexico-Stadt, Mexico, Produktion und Montage)
- Zeitgaist Production Private Limited Company (Yangon, Myanmar, Produktion und Montage)
- Zeitgaist Production Societate in nume colectiv (S.N.C.) (Timesoara, Rumänien, Produktion und Montage)
- Zeitgaist Inc. (Palo Alto, USA, Data Analytics, Forschung und Entwicklung)
- Zeitgaist Finance Limited Liability Company [LLC] (Singapur, Singapur, Finanzierung)
- Schmiermittel AG (Genf, Schweiz, Hersteller von Ölen, Fetten und Epilamen)

Abbildung 1: Überblick Zeitgaist Unternehmensgruppe

Abbildung 2: Überblick Zeitgaist Unternehmensgruppe – Europa

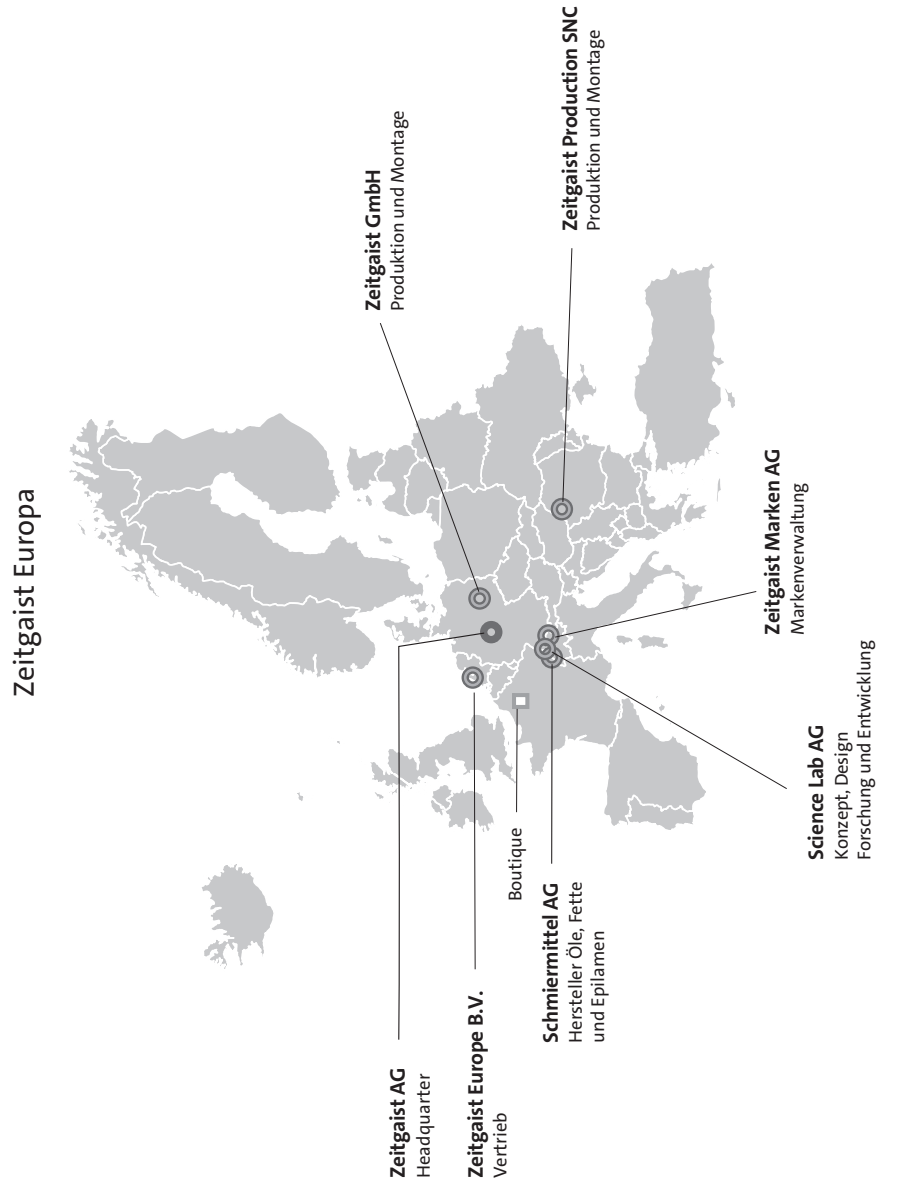

Tabelle 2:	Übersicht über die Funktionen der Unternehmensgruppe

Verwaltungszentrale

Die **Zeitgaist AG** übernimmt als **Headquarter** für die Unternehmensgruppe die **Verwaltungszentrale** mit Stabsabteilung [Chief Executive Officer (CEO), Chief Financial Officer (CFO), Chief Information Officer (CIO), Chief Operating Officer (COO), Chief Branding Officer (CBO)], Personalabteilung, Finanzbuchhaltung, Rechnungswesen, Steuerabteilung, Treasury, Informationstechnik, zentraler Marketing- und Vertriebsabteilung, Forschung und Entwicklung sowie bis zu einem gewissen Grad den Einkauf.

Personalabteilung, Finanzbuchhaltung, Rechnungswesen und Steuerabteilung

- übernehmen die Tätigkeiten für die Unternehmensgruppe zentral für alle gruppenzugehörigen Unternehmenseinheiten. In den einzelnen Ländern befinden sich, wenn überhaupt, lediglich wenige Personen, die diesen Abteilungen zuarbeiten.

Treasuryabteilung

- Die Treasuryabteilung betreut und koordiniert die Liquiditätssteuerung (wie etwa Finanzierung der betrieblichen Einheiten, Aufnahme und Anlage am Geld- und Kapitalmarkt, Steuerung der Kundeneinzahlungen sowie der Auszahlungen), das finanzwirtschaftliches Risikomanagement (wie etwa Zins- und Währungsrisiken oder Liquiditätsrisiken) und das Reporting (wie etwa eines integrierten und vollständigen Finanzinformationswesens auf Unternehmensgruppenebene). Ziel der Treasuryabteilung ist die unternehmensweite Liquiditätssteuerung und ein finanzwirtschaftliches Risikomanagement. Entsprechend gehören zu den Aufgaben die Finanzierung der betrieblichen Einheiten, die Aufnahme und Anlage am Geld- und Kapitalmarkt, die Steuerung der Kundeneinzahlungen, die Steuerung der Auszahlungen sowie das Management von Zins- und Währungsrisiken, Vertragsrisiken und Liquiditätsrisiken.

Marketing- und Vertriebsabteilung

- Die zentrale Marketing- und Vertriebsabteilung bestimmt das Preiskonzept und entwickelt grundsätzlich die Marketing- und Vertriebsstrategie für die Unternehmensgruppe.

In einem geringfügigen Umfang erfolgt auch Forschung und Entwicklung sowie Einkauf.

Konzept und Design

Die **ScienceLab AG** (Schweiz) ist verantwortlich für das Konzept und das Design aller von der Zeitgaist Unternehmensgruppe vertriebenen Uhren. Produktdesigner, die mit jahrelanger Marktexpertise das digitale Prototyping durchführen, entwerfen Uhren und deren Bauteile mithilfe modernster Design-Software. Zum einen werden 3D-Druckverfahren genutzt, um anhand der digital erstellten Designs Prototypen zu erstellen. Zum anderen verwendet die ScienceLab AG für ihre Prototypen echten Edelstahl und einfache Uhrwerke. Eine **enge Zusammenarbeit mit** den **für Marketing zuständigen Personen** der Zeitgaist Unternehmensgruppe ermöglicht die Berücksichtigung von Kundenbedarfen. Sie arbeitet dabei mit der Zeitgaist AG eng zusammen.

Forschung und Entwicklung
Die Forschung und Entwicklung erfolgt ebenfalls insbesondere durch die **ScienceLab AG** (Schweiz), da bei der Zeitgaist Unternehmensgruppe Konzept und Design sowie Forschung und Entwicklung nahezu aus einem Guss erfolgen sollen. Dabei erfolgt auch eine **enge Zusammenarbeit mit** den **Unternehmen der Zeitgaist Unternehmensgruppe**, um einen erfolgreichen Know-how-Transfer zu gewährleisten.
Insbesondere aber in Bezug auf die Uhren der Marke „SmartGaist" erfolgt die Forschung und Entwicklung in den USA (**Zeitgaist Inc.**). Hier liegt der Fokus insbesondere auf innovativen Technologien für Smartwatches.
In Deutschland wird vereinzelt noch Forschung und Entwicklung übernommen.
Die Ergebnisse der Forschungs- und Entwicklungstätigkeit werden an die Zeitgaist AG übertragen, sodass die Erkenntnisse in die Produktion, Montage sowie die Marketing- und Vertriebsstrategie einfließen können.
Datensammlung und Auswertung
Die unter „SmartGaist" vertriebene Smartwatch bietet den Kunden eine Technologie auf höchstem Niveau. Mit ihr können zum Beispiel Anrufe getätigt, Nachrichten in Form von Mails oder Mitteilungen aus Messenger Diensten gesendet und empfangen, andere smarte Geräte verbunden und gesteuert, Fitness- und Gesundheitsdaten erfasst und Musik wiedergegeben werden. Entsprechend werden mit dieser Smartwatch dauerhaft die Daten der Kunden, wie beispielsweise Standort, Puls, Körpertemperatur, Internetgewohnheiten oder E-Mailinhalte, erfasst.
Die Daten werden direkt an die **Zeitgaist Inc.** (USA) übermittelt und von dieser selbständig nach Maßgabe des Endbenutzer-Lizenzvertrags (EULA) ausgewertet. Dabei werden auch andere Daten von fremden Dritten, die zugekauft werden, verwendet. Die Auswertung erfolgt durch einen Algorithmus, den die Programmierer in den USA konzipiert und programmiert haben und ständig verbessern. Die hieraus gewonnenen Erkenntnisse werden – ebenso wie bestimmte Rohdaten – nach Rücksprache mit der Zeitgaist AG zum Teil an fremde Dritte verkauft und an die **Zeitgaist AG** übermittelt.
Die **Zeitgaist AG** nutzt die Erkenntnisse für die Marketing- und Vertriebsstrategie und für Forschung und Entwicklung. Relevante Daten werden auch an die **ScienceLab AG** (Schweiz) zwecks Forschung und Entwicklung sowie Konzept und Design weiteregegeben.
Einkauf von Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffen
Die für die Produktion der Uhren benötigten Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe (wie etwa Edelmetalle, Metalle, Leder, Kunststoff, Kautschuk, Stoff oder Keramik) kommen aus Südafrika, China und Deutschland.
Die **Southern Cape Pty Ltd.** (Südafrika) beliefert die Zeitgaist GmbH z. B. mit Gold, Platin, Silber und Diamanten, die die Zeitgaist GmbH insbesondere zur Produktion der Uhren der Marke „Molexx" verwendet. Silber wird zum Teil auch in Uhren der Marke „Fossa" eingesetzt, weswegen sie auch die Zeitgaist Production S.N.C. beliefert.

Die Zeitgaist AG (Deutschland) ist darauf bedacht, dass hohe Qualitätsstandards eingehalten werden und beispielsweise keine Konfliktdiamanten Eingang in den Produktionsprozess erhalten.
Entsprechend kontrolliert sie die Einkaufspraktiken der Southern Cape Pty Ltd.

Zeitgaist Commodity WFOE (China) beliefert die Zeitgaist GmbH mit Metallen der Seltenen Erden. Auf diese ist die Zeitgaist GmbH angewiesen, wenn ihre Uhren der Marke „Molexx" weiterhin fälschungssicher ausgestaltet sein sollen; hierfür nutzt sie nämlich eine Markierungstechnik auf Basis von Seltenen Erden.

Produktion und Montage

Der Fertigungsprozess besteht aus mehreren parallel ablaufenden Vorgängen:

Die **Produktion** von i) Gehäusen und Armbändern, ii) Uhrwerken sowie iii) Zifferblättern und Zeigern.	Anschließend erfolgt die **Montage**: Bevor das Uhrwerk ins Gehäuse eingesetzt, Zifferblatt und Zeiger angebracht werden, finden zahlreiche Sichtprüfungen statt. Nach Einsetzung des Uhrwerks in das Gehäuse und dem Aufsetzen des Zeigers erfolgen verschiedene Testverfahren. Werden diese bestanden, werden die Uhren mitunter noch graviert, das Armband befestigt sowie eine visuelle und funktionelle Schlusskontrolle vorgenommen.

In der Unternehmensgruppe übernehmen die folgenden Gesellschaften die (Teil-)Produktion und Montage der Uhren:

- Uhren der Marke „Molexx" werden in Gänze von der **Zeitgaist GmbH** produziert, veredelt und montiert. Entsprechend werden sie mit dem Siegel „Made in Germany" vermarktet. Aufgrund des Einsatzes neuester Technologien und ihres guten Rufes übernimmt die Zeitgaist GmbH auch für fremde Ditte die Montage von Uhren.
- Die **Zeitgaist Production Private Limited Company** (Myanmar) produziert und montiert nach Vorgaben der Zeitgaist AG Uhren der Marke „Fossa", die speziell für den asiatischen Markt angepasst werden.
- Die **Zeitgaist Production S.N.C.** (Rumänien) sowie die **Zeitgaist Producción SRL** (Mexico) produzieren und montieren ebenfalls Uhren der Marke „Fossa".
- Die **Zeitgaist Production S.N.C.** ist dabei auf den europäischen Markt ausgerichtet und nimmt nach Vorgaben der Zeitgaist AG entsprechende Anpassungen der Uhren vor.
- Die **Zeitgaist Producción SRL (Mexico)** passt die Uhren speziell für den amerikanischen Markt an. Das dafür notwendige Marktwissen hat sich die Zeitgaist Producción SRL durch Markterkundungen angeeignet und entsprechend an die ScienceLab AG (Schweiz) rückgekoppelt.
- Uhren der Marke „SmartGaist" wurden im Jahr 2021 noch in Deutschland durch die **Zeitgaist GmbH** produziert und montiert. Aus Kostengründen sollen diese Uhren ab 2022 in Deutschland nur noch in einem gewissen Umfang final montiert werden. Die Einzelteilproduktion erfolgt dann durch die **Zeitgaist China**.

Marketing
Die Marketingzentrale befindet sich in Deutschland bei der **Zeitgaist AG**. Von dort aus wird die zentrale Marketingstrategie festgelegt und Marktforschung betrieben. Die weltweit tätigen Vertriebseinheiten tragen unterstützend dazu bei, indem sie Marktdaten liefern und Empfehlungen abgeben, wie die Marketingstrategie vor Ort anzupassen sein sollte.
Die **Zeitgaist Marken AG** (Schweiz) ist dabei zuständig für die Verwaltung der Marken „Fossa“ und „SmartGaist“.
Die Marke „Molexx“ hingegen wird von der **Zeitgaist AG** verwaltet.
Vertrieb
Die Zeitgaist Unternehmensgruppe unterhält **drei Vertriebstochtergesellschaften**: ► Die **Zeitgaist Distribution Inc.** (USA) bedient dabei den gesamten amerikanischen Markt (Nord- wie Südamerika). ► Die **Zeitgaist China** (China) bedient die gesamte Asien-Pazifik Region und die **Zeitgaist Europe** ► **B. V.** (Niederlande) den gesamten europäischen Markt (außer Deutschland). ► Die **Zeitgaist AG** selbst übernimmt den „Rest der Welt“, wie den deutschen, russischen, arabischen und afrikanischen Markt.
Der Verkauf erfolgt vorwiegend an gewerbliche Händler; ein direkter Kundenkontakt besteht daher überwiegend nicht. Die Ausnahme bilden **vier exklusive Boutiquen** in Frankfurt (Goethestraße), New York (Fifth Avenue), Paris (Avenue des Champs-Élysées) und Dubai (Dubai Mall). Diese Boutiquen sollen ein besonderes Einkaufserlebnis bieten und insbesondere die Marken „Molexx“ und „SmartGaist“ dem Kunden sachkundig nahbar machen.
Die Uhren der Marke „SmartGaist“ werden zudem über einen speziellen **Onlineshop**, der von der **Zeitgaist AG** betrieben wird, weltweit vertrieben. Hier haben die Kunden die Möglichkeit, ihre Smartwatch zu individualisieren.
Finanzierung
Die **Zeitgaist AG** (Deutschland) hat in Singapur zur Unterstützung ihrer Treasuryeinheit eine Treasurygesellschaft (**Zeitgaist Finance LLC**) gegründet, die dafür fünf Personen einsetzt. ► Die Haupttätigkeit wird von der Zeitgaist AG übernommen, die auch eine „Konzernrichtlinie“ diesbezüglich verfasste. ► Die Zeitgaist Finance LLC unterstützt die Zeitgaist AG in enger Abstimmung und orientiert sich an den Vorgaben der Zeitgaist AG