

*Inhaltsverzeichnis*

Einführung ..... 15  
 Glossar ..... 23

*Kapitel 1*

**Der Fremdvergleichsgrundsatz**

A. Einleitung ..... 33  
 B. Begründung des Fremdvergleichsgrundsatzes ..... 35  
     B.1 Artikel 9 des OECD-Musterabkommens zur Vermeidung der  
         Doppelbesteuerung (des Einkommens und des Vermögens) ..... 35  
     B.2 Beibehaltung des Fremdvergleichsgrundsatzes als  
         internationaler Konsens ..... 38  
 C. Ein nicht auf dem Fremdvergleichsgrundsatz beruhender Ansatz:  
     die globale formelhafte Aufteilung ..... 39  
     C.1 Hintergrund und Darstellung des Ansatzes ..... 39  
     C.2 Vergleich mit dem Fremdvergleichsgrundsatz ..... 40  
     C.3 Die Ablehnung nicht fremdvergleichskonformer Methoden ..... 44  
 D. Leitlinien für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes ..... 45  
     D.1 Vergleichbarkeitsanalyse ..... 45  
         D.1.1 Wichtigkeit der Vergleichbarkeitsanalyse und Bedeutung  
             von „vergleichbar“ ..... 45  
         D.1.2 Die Vergleichbarkeit bestimmende Faktoren ..... 47  
             D.1.2.1 Eigenschaften der Wirtschaftsgüter und  
                 Dienstleistungen ..... 47  
             D.1.2.2 Funktionsanalyse ..... 49  
             D.1.2.3 Vertragsbedingungen ..... 52  
             D.1.2.4 Wirtschaftliche Verhältnisse ..... 53  
             D.1.2.5 Geschäftsstrategien ..... 54  
     D.2 Anerkennung der tatsächlich getätigten Geschäftsvorfälle ..... 56  
     D.3 Verluste ..... 58  
     D.4 Auswirkungen staatlicher Maßnahmen ..... 60  
     D.5 Verwendung von Zollwerten ..... 62

*Kapitel II*  
**Verrechnungspreismethoden**

<i>Teil I: Auswahl der Verrechnungspreismethode</i> .....	65
A. Auswahl der für die Umstände des Einzelfalls am besten geeigneten Verrechnungspreismethode .....	65
B. Anwendung von mehr als einer Methode .....	68
<i>Teil II: Geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden</i> .....	70
A. Einleitung .....	70
B. Preisvergleichsmethode .....	70
B.1 Allgemeines .....	70
B.2 Beispiele für die Anwendung der Preisvergleichsmethode .....	71
C. Wiederverkaufspreismethode .....	72
C.1 Allgemeines .....	72
C.2 Beispiele für die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode ...	77
D. Kostenaufschlagsmethode .....	78
D.1 Allgemeines .....	78
D.2 Beispiele für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode ....	84
<i>Teil III: Geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden</i> .....	86
A. Einleitung .....	86
B. Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode .....	86
B.1 Allgemeines .....	86
B.2 Vor- und Nachteile .....	88
B.3 Anwendungshinweise .....	90
B.3.1 Der auf die geschäftsvorfallbezogene Nettomargen- methode anzuwendende Vergleichbarkeitsmaßstab .....	90
B.3.2 Auswahl des Nettogewinnindikators .....	93
B.3.3 Ermittlung des Nettogewinns .....	93
B.3.4 Gewichtung des Nettogewinns .....	96
B.3.4.1 Fälle, in denen der Nettogewinn anhand des Umsatzes gewichtet wird .....	97
B.3.4.2 Fälle, in denen der Nettogewinn anhand der Kosten gewichtet wird .....	98
B.3.4.3 Fälle, in denen der Nettogewinn anhand der Vermögenswerte gewichtet wird .....	100
B.3.4.4 Sonstige mögliche Nettogewinnindikatoren .....	101
B.3.5 Berry-Ratios .....	101
B.3.6 Weitere Hinweise .....	102
B.4 Beispiele für die Anwendung der Nettomargenmethode .....	103

C.	Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode .....	104
C.1	Allgemeines .....	104
C.2	Vor- und Nachteile .....	105
C.3	Anwendungshinweise .....	107
C.3.1	Allgemeines .....	107
C.3.2	Verschiedene Ansätze zur Gewinnaufteilung .....	108
C.3.2.1	Beitragsanalyse .....	108
C.3.2.2	Restgewinnanalysen .....	109
C.3.3	Festlegung des aufzuteilenden Gesamtgewinns .....	110
C.3.3.1	Tatsächlich erzielte und erwartete Gewinne .....	111
C.3.3.2	Unterschiedliche Gewinnmessgrößen .....	112
C.3.4	Wie lässt sich der Gesamtgewinn aufteilen? .....	113
C.3.4.1	Allgemeines .....	113
C.3.4.2	Rückgriff auf Daten aus vergleichbaren Fremd- geschäftsvorfällen .....	113
C.3.4.3	Aufteilungsschlüssel .....	114
C.3.4.4	Rückgriff auf Daten aus dem Geschäftsbetrieb des Steuerpflichtigen (interne Daten).....	116
D.	Schlussfolgerungen hinsichtlich der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden .....	118

### *Kapitel III*

#### **Vergleichbarkeitsanalyse**

A.	Durchführen einer Vergleichbarkeitsanalyse .....	121
A.1	Typisches Verfahren .....	122
A.2	Breit angelegte Analyse der für den Steuerpflichtigen geltenden Umstände .....	123
A.3	Überprüfung des konzerninternen Geschäftsvorfalles und Auswahl des untersuchten Unternehmens .....	124
A.3.1	Beurteilung einzelner und zusammenhängender Geschäfts- vorfälle eines Steuerpflichtigen .....	124
A.3.2	Vorteilsausgleichsvereinbarungen .....	126
A.3.3	Auswahl des untersuchten Unternehmens .....	128
A.3.4	Informationen zum konzerninternen Geschäftsvorfall .....	128
A.4	Vergleichbare Fremdg Geschäftsvorfälle .....	130
A.4.1	Allgemeines .....	130
A.4.2	Interne Vergleichswerte .....	131
A.4.3	Externe Vergleichswerte und Informationsquellen .....	131
A.4.3.1	Datenbanken .....	131
A.4.3.2	Nichtinländische Vergleichswerte oder solche aus fremden Quellen .....	133

A.4.3.3	Den Steuerpflichtigen gegenüber nicht offengelegte Informationen .....	133
A.4.4	Verwendung nichtgeschäftsvorfallbezogener Daten Dritter .....	134
A.4.5	Einschränkungen bei den verfügbaren Vergleichswerten .....	134
A.5	Auswahl oder Ablehnung potenzieller Vergleichswerte .....	135
A.6	Anpassungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit .....	138
A.6.1	Unterschiedliche Arten von Vergleichbarkeitsanpassungen .	138
A.6.2	Zweck der Vergleichbarkeitsanpassungen .....	138
A.6.3	Verlässlichkeit der Anpassung .....	139
A.6.4	Dokumentieren und Prüfen von Vergleichbarkeits- anpassungen .....	139
A.7	Bandbreite von Fremdvergleichswerten .....	139
A.7.1	Allgemeines .....	139
A.7.2	Auswahl des am besten geeigneten Punkts innerhalb der Bandbreite .....	141
A.7.3	Extreme Ergebnisse: Vergleichbarkeitsüberlegungen .....	142
B.	Zeitfragen bei der Vergleichbarkeit .....	143
B.1	Ursprungszeitpunkt .....	143
B.2	Zeitpunkt der Datenerhebung .....	143
B.3	Hohe Unsicherheit der Bewertung zu Beginn und unvorher- sehbare Ereignisse .....	144
B.4	Daten aus Jahren, die dem Jahr des Geschäftsvorfalles folgen ....	145
B.5	Daten aus mehreren Jahren .....	145
C.	Fragen der Befolgung und Mitwirkung .....	147

#### *Kapitel IV*

### **Ansätze der Verwaltungen zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten**

A.	Einleitung .....	149
B.	Die Verwaltungspraxis im Bereich der Verrechnungspreise .....	150
B.1	Die Prüfungspraxis .....	151
B.2	Beweislast .....	152
B.3	Strafen .....	155
C.	Gegenberichtigungen und das Verständigungsverfahren: Artikel 9 und Artikel 25 des OECD-Musterabkommens .....	158
C.1	Das Verständigungsverfahren .....	158
C.2	Gegenberichtigungen: Artikel 9 Absatz 2 .....	160
C.3	Verfahrensprobleme .....	163

C.4	Empfehlungen für die Berücksichtigung der Anliegen der Steuerpflichtigen .....	164
C.4.1	Fristen .....	164
C.4.2	Die Dauer von Verständigungsverfahren .....	167
C.4.3	Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen .....	168
C.4.4	Veröffentlichung anwendbarer Verfahren .....	169
C.4.5	Probleme betreffend Steuernachforderungen und den Anfall von Zinsen .....	170
C.5	Sekundärberichtigungen .....	171
D.	Simultanbetriebsprüfungen .....	175
D.1	Begriffsbestimmung und Hintergrund .....	175
D.2	Rechtliche Grundlage für Simultanbetriebsprüfungen .....	176
D.3	Simultanbetriebsprüfungen und Verrechnungspreise .....	177
D.4	Empfehlungen für die Inanspruchnahme von Simultanbetriebsprüfungen .....	180
E.	Safe-Harbour-Regelungen .....	181
E.1	Einleitung .....	181
E.2	Begriff und Konzept der Safe-Harbour-Regelung .....	181
E.3	Argumente für die Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen ....	182
E.3.1	Erleichterungen bei der Einhaltung der Vorschriften .....	182
E.3.2	Rechtssicherheit .....	183
E.3.3	Verwaltungsvereinfachung .....	183
E.4	Die Probleme bei der Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen .....	183
E.4.1	Die Gefahr der Doppelbesteuerung und die Schwierigkeiten im Verständigungsverfahren .....	185
E.4.2	Die Möglichkeit der Erschließung neuer Wege für die Steuerplanung .....	188
E.4.3	Fragen in Bezug auf den Gleichheitsgrundsatz und die Einheitlichkeit der Besteuerung .....	189
E.5	Empfehlungen hinsichtlich der Anwendung von Safe-Harbour-Regelungen .....	190
F.	Vorabverständigung über die Verrechnungspreisgestaltung .....	191
F.1	Definition und Konzept von Advance Pricing Arrangements ....	191
F.2	Ausgestaltung rechtlicher und administrativer Vorschriften in Bezug auf APA .....	195
F.3	Die Vorteile von APA .....	197
F.4	Die Nachteile im Zusammenhang mit APA .....	198
F.5	Empfehlungen .....	202
F.5.1	Allgemeines .....	202
F.5.2	Der Inhalt einer Vereinbarung .....	203
F.5.3	Unilaterale und bilaterale (multilaterale) Vereinbarungen ...	203

F.5.4	Inanspruchnahme von APA durch alle Steuerpflichtigen .....	203
F.5.5	Die Ausarbeitung von Arbeitsübereinkommen zwischen den zuständigen Behörden und die Verbesserung der Verfahren .....	204
G.	Schiedsverfahren .....	204

*Kapitel V*

**Dokumentation**

A.	Einleitung .....	207
B.	Hinweise für Vorschriften und Verfahren bei der Dokumentation ....	208
C.	Nützliche Informationen für die Ermittlung von Verrechnungspreisen .....	212
D.	Zusammenfassung der Empfehlungen für die Dokumentation .....	216

*Kapitel VI*

**Besondere Überlegungen für immaterielle Wirtschaftsgüter**

A.	Einleitung .....	217
B.	Immaterielle gewerbliche Wirtschaftsgüter .....	218
B.1	Allgemeines .....	218
B.2	Beispiele: Patente und Marken .....	220
C.	Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes .....	222
C.1	Allgemeines .....	222
C.2	Die Identifizierung von Vereinbarungen, die für die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter abgeschlossen werden .....	223
C.3	Berechnung einer fremdvergleichskonformen Vergütung .....	225
C.4	Die Bestimmung von Fremdvergleichspreisen, wenn die Wertermittlung im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles höchst unsicher ist .....	228
D.	Marketingaktivitäten von Unternehmen, die nicht Eigentümer von Marken oder Firmennamen sind .....	231

*Kapitel VII*

**Besondere Überlegungen zu konzerninternen Dienstleistungen**

A.	Einleitung .....	233
B.	Die wichtigsten Problembereiche .....	234
B.1	Ermittlung, ob konzerninterne Dienstleistungen erbracht wurden ..	235

B.2 Ermittlung einer fremdüblichen Vergütung .....	239
B.2.1 Allgemeines .....	239
B.2.2 Identifizierung tatsächlicher Vereinbarungen für die Vergütung konzerninterner Dienstleistungen .....	240
B.2.3 Berechnung der fremdvergleichskonformen Gegenleistung ...	243
C. Einige Beispiele für konzerninterne Dienstleistungen .....	247

*Kapitel VIII*

**Kostenumlagevereinbarungen**

A. Einleitung .....	249
B. Begriff der Kostenumlagevereinbarung .....	250
B.1 Allgemeines .....	250
B.2 Verhältnis zu anderen Kapiteln .....	251
B.3 Arten von KUV .....	251
C. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes .....	252
C.1 Allgemeines .....	252
C.2 Bestimmung der Vertragsparteien .....	253
C.3 Die Höhe des von jedem Beteiligten zu leistenden Beitrags .....	254
C.4 Prüfung der Angemessenheit der Kostenverteilung .....	255
C.5 Die steuerliche Behandlung von Beiträgen und Ausgleichszahlungen .....	257
D. Die steuerlichen Folgen der Nichtübereinstimmung einer KUV mit dem Fremdvergleichsgrundsatz .....	258
D.1 Berichtigung der Beiträge .....	259
D.2 Die volle oder teilweise Nichtanerkennung der Bedingungen der KUV .....	259
E. Eintritt, Austritt oder Kündigung bei KUV .....	260
F. Empfehlungen für die Ausgestaltung und Dokumentation von KUV .....	263

*Kapitel IX*

**Verrechnungspreisaspekte bei Umstrukturierungen  
der Geschäftstätigkeit**

<i>Einleitung</i> .....	267
A. Geltungsbereich .....	267
A.1 Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit im Rahmen dieses Kapitels .....	267
A.2 In diesem Kapitel behandelte Themen .....	268

B.	Anwendung von Artikel 9 des OECD-Musterabkommens und dieser Leitlinien bei Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit: theoretischer Rahmen .....	270
	<i>Teil I: Besondere Überlegungen im Hinblick auf Risiken .....</i>	<i>271</i>
A.	Einleitung .....	271
B.	Vertragsbedingungen .....	271
B.1	Entspricht das Verhalten der verbundenen Unternehmen der vertraglichen Risikoaufteilung? .....	272
B.2	Prüfung, ob die Risikoaufteilung des konzerninternen Geschäftsvorfalles dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht ....	274
B.2.1	Die Rolle vergleichbarer Geschäftsvorfälle .....	274
B.2.2	Fälle, in denen keine vergleichbaren Geschäftsvorfälle gefunden werden .....	274
B.2.2.1	Risikoaufteilung und Risikokontrolle .....	275
B.2.2.2	Die finanzielle Fähigkeit zur Übernahme des Risikos .....	278
B.2.2.3	Illustration .....	279
B.2.3	Unterschied zwischen der Durchführung einer Anpassungsrechnung zur Herstellung der Vergleichbarkeit und der Nichtanerkennung der Risikoaufteilung bei einem konzerninternen Geschäftsvorfall .....	280
B.3	Folgen der Risikoaufteilung .....	282
B.3.1	Auswirkungen einer für Steuerzwecke anerkannten Risikoaufteilung .....	282
B.3.2	Kann die Anwendung einer Verrechnungspreismethode für ein Umfeld mit geringerem Risiko sorgen? .....	283
C.	Fragen der Befolgung und Mitwirkung .....	284
	<i>Teil II: Fremdvergleichskonforme Vergütung für die Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit als solche .....</i>	<i>285</i>
A.	Einleitung .....	285
B.	Zum Verständnis der Umstrukturierung als solcher .....	285
B.1	Identifizierung der Geschäftsvorfälle, die die Umstrukturierung ausmachen: Funktionen, Wirtschaftsgüter und Risiken vor und nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit .....	286
B.2	Zum Verständnis der geschäftlichen Gründe der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit und der von ihr erwarteten Vorteile, einschließlich der Rolle von Synergieeffekten .....	288
B.3	Den Beteiligten realistischere zur Verfügung stehende Alternativen .....	289

C.	Verlagerung von Gewinnpotenzial infolge einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit .....	291
C.1	Gewinnpotenzial .....	291
C.2	Verlagerung von Risiken und Gewinnpotenzial .....	292
D.	Übertragung von etwas Werthaltigem (z.B. eines Wirtschaftsguts oder einer Geschäftstätigkeit) .....	295
D.1	Materielle Wirtschaftsgüter .....	295
D.2	Immaterielle Wirtschaftsgüter .....	297
D.2.1	Übertragung immaterieller Rechte durch ein inländisches Unternehmen an ein zentrales ausländisches verbundenes Unternehmen .....	298
D.2.2	Übertragung eines immateriellen Wirtschaftsguts zu einem Zeitpunkt, an dem es noch keinen feststellbaren Wert hat ....	300
D.2.3	Inländische immaterielle Wirtschaftsgüter .....	301
D.2.4	Vertragliche Rechte .....	302
D.3	Übertragung von Geschäftstätigkeit („ongoing concern“) .....	303
D.3.1	Bewertung der Übertragung einer Geschäftstätigkeit .....	303
D.3.2	Unrentable Geschäftstätigkeiten .....	304
D.4	Auslagerung von Geschäftstätigkeiten .....	305
E.	Entschädigung des umstrukturierten Unternehmens für die Kündigung oder wesentliche Neuverhandlung bestehender Vereinbarungen .....	306
E.1	Wurde die gekündigte, nicht verlängerte oder wesentlich neu verhandelte Vereinbarung in schriftlicher Form niedergelegt und enthält sie eine Entschädigungsklausel? .....	307
E.2	Entsprechen die Vertragsbedingungen sowie das Vorhandensein bzw. Nichtvorhandensein einer Entschädigungsklausel oder sonstigen Form von Garantie (sowie die Bestimmungen einer solchen Klausel, sofern vorhanden) dem Fremdvergleichsgrundsatz? .....	308
E.3	Sieht das Handelsrecht oder die Rechtsprechung einen Anspruch auf Entschädigung vor? .....	311
E.4	Wäre die andere Vertragspartei unter fremdvergleichskonformen Bedingungen bereit, die durch die Kündigung oder Änderung der Vereinbarung beeinträchtigte Partei zu entschädigen? .....	312
<i>Teil III: Vergütung für konzerninterne Geschäftsvorfälle nach einer Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit .....</i>		<i>314</i>
A.	Umstrukturierung gegenüber der Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit .....	314
A.1	Allgemeiner Grundsatz: keine unterschiedliche Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes .....	314

A.2	Mögliche tatsächliche Unterschiede zwischen Situationen, die auf eine Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit zurückzuführen sind, und Situationen, die auf der Neuaufnahme einer Geschäftstätigkeit beruhen .....	315
B.	Anwendung im Fall von Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit: Auswahl und Anwendung einer Verrechnungspreismethode für die konzerninternen Geschäftsvorfälle nach einer Umstrukturierung .....	318
C.	Zusammenhang zwischen der Vergütung für die Umstrukturierung und der Vergütung nach der Umstrukturierung .....	320
D.	Vergleich der Situation vor und nach der Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit .....	321
E.	Standortvorteile .....	323
F.	Beispiel: Umsetzung einer zentralen Einkaufsfunktion .....	326
	<i>Teil IV: Anerkennung der tatsächlich getätigten Geschäftsvorfälle</i> .....	329
A.	Einleitung .....	329
B.	Tatsächlich getätigte Geschäftsvorfälle. Die Rolle der Vertragsbedingungen, Zusammenhang zwischen den Ziffern 1.64-1.69 und anderen Teilen dieser Leitlinien .....	330
C.	Anwendung der Ziffern 1.64-1.69 dieser Leitlinien auf Umstrukturierungen der Geschäftstätigkeit .....	331
C.1	Nichtanerkennung nur in Ausnahmefällen .....	331
C.2	Ermittlung des wirtschaftlichen Gehalts eines Geschäftsvorfalles oder einer Vereinbarung .....	332
C.3	Feststellung, ob die Vereinbarungen von unabhängigen Unternehmen getroffen worden wären .....	333
C.4	Feststellung, ob es für einen Geschäftsvorfall oder eine Vereinbarung eine Verrechnungspreislösung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz gibt .....	336
C.5	Die Erheblichkeit steuerlicher Gründe .....	336
C.6	Folgen der Nichtanerkennung nach Ziffer 1.64-1.69 .....	337
D.	Beispiele .....	338
D.1	Beispiel (A): Umstrukturierung eines Eigenhändlers in ein risikoarmes Vertriebsunternehmen .....	338
D.2	Beispiel (B): Übertragung wertvoller immaterieller Wirtschaftsgüter an eine Scheinfirma .....	339
D.3	Beispiel (C): Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter, die anerkannt wird .....	341