

Jobst Wilmanns
(Hrsg.)

FREMDVERGLEICH BEI VERRECHNUNGS- PREISEN

Internationale steuerliche
Würdigung, Analyse und
Perspektive

SCHÄFFER
POESCHEL

Hinweis zum Urheberrecht:

Alle Inhalte dieses eBooks sind urheberrechtlich geschützt.

Bitte respektieren Sie die Rechte der Autorinnen und Autoren, indem Sie keine ungenehmigten Kopien in Umlauf bringen.

Dafür vielen Dank!

Fremdvergleich bei internationalen Verrechnungspreisen

Jobst Wilmanns

Fremdvergleich bei internationalen Verrechnungspreisen

Internationale steuerliche Würdigung, Analyse und Perspektive

1. Auflage

Schäffer-Poeschel Verlag 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 978-3-7910-6950-0 Bestell-Nr. 12294-0001
ePub: ISBN 978-3-7910-6951-7 Bestell-Nr. 12294-0100
ePDF: ISBN 978-3-7910-6952-4 Bestell-Nr. 12294-0150

Jobst Wilmanns

Fremdvergleich bei internationalen Verrechnungspreisen

1. Auflage, Juni 2026

© 2026 Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft · Steuern · Recht GmbH
Breitscheidstr. 10, 70174 Stuttgart
www.schaeffer-poeschel.de | service@schaeffer-poeschel.de

Bildnachweis (Cover): © Umschlag: Starkekonzepte, Christina Peter, Wörthsee

Produktmanagement: Dipl.-Kfm. Kathrin Menzel-Salpietro

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. Der Verlag behält sich auch eine Nutzung des Werks für Text und Data Mining im Sinne von § 44b UrhG vor. Alle Angaben/Daten nach bestem Wissen, jedoch ohne Gewähr für Vollständigkeit und Richtigkeit.

Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart
Ein Unternehmen der Haufe Group SE

Sofern diese Publikation ein ergänzendes Online-Angebot beinhaltet, stehen die Inhalte für 12 Monate nach Einstellen bzw. Abverkauf des Buches, mindestens aber für zwei Jahre nach Erscheinen des Buches, online zur Verfügung. Ein Anspruch auf Nutzung darüber hinaus besteht nicht.

Sollte dieses Buch bzw. das Online-Angebot Links auf Webseiten Dritter enthalten, so übernehmen wir für deren Inhalte und die Verfügbarkeit keine Haftung. Wir machen uns diese Inhalte nicht zu eigen und verweisen lediglich auf deren Stand zum Zeitpunkt der Erstveröffentlichung.

Vorwort

»Unglücklicherweise ähnelt die Ermittlung des richtigen Verrechnungspreises weniger einer rechtswissenschaftlichen als mehr einer ›Glaubensfrage!«, Zitat der Generalanwältin (GAin) Prof. Dr. Juliane Kokott im Schlussantrag in der Rechtssache *Stellantis Portugal* (C-603/24).¹ Ist dies tatsächlich der Fall?

Geschäftsbeziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person sind entsprechend Art. 9 OECD-Musterabkommen sowie im deutschen Recht nach § 1 AStG entsprechend dem Fremdvergleich zu beurteilen. Der Begriff und die Definition des Fremdvergleichsgrundsatzes, welcher erstmals mit der Einführung des § 1 AStG im Jahr 1972 verankert wurde, sind elementar für die Ermittlung und Prüfung von Verrechnungspreisen. Im Zeitablauf war die Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes Gegenstand von Kontroversen in der Theorie und Praxis. Die Auslegung dieses Maßstabes ist nicht nur stark von nationalen Gesetzen und der Umsetzung von Richtlinien sowie der Entwicklung der Rechtsprechung abhängig, sondern wesentlich auch von internationalen Entwicklungen u. a. auf den Ebenen der OECD, UN und der EU. Die möglichst weitgehende einheitliche Anwendung des international abgestimmten steuerlichen Ermittlungs- und Prüfungsmaßstabes des Fremdvergleichs soll die Doppelbesteuerung sowie doppelte Nachbesteuerung vermeiden.

Der Fremdvergleichsgrundsatz als Maßstab für die Ermittlung und Korrektur von Verrechnungspreisen ist mittlerweile durchgehend bei international operierenden Konzernen Prüfungsschwerpunkt in Betriebsprüfungen; die steuerlichen Gewinnkorrekturen erreichen in vielen Fällen ein außerordentlich hohes Ausmaß und führen häufig unmittelbar zur Doppelbesteuerung. Die Gründe für diesen Umstand sind zahlreich und vielschichtig.

Zum einen besteht für international tätige Unternehmen die Herausforderung darin, grenzüberschreitende Wertschöpfungsketten – geprägt von komplexen und teilweise unklaren internationalen wie nationalen Regelungen – in steuerlich anerkannte Verrechnungspreissysteme zu überführen. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund rasant veränderlicher ökonomischer Rahmenbedingungen. Konzerninterne Geschäftsmodelle werden in der Regel auf Basis von Profit-Center-Strukturen entwickelt, mit dem Ziel der Gewinnmaximierung und der Steigerung des Shareholder Values. Steuerliche Vorschriften spielen bei der operativen Gestaltung dieser Wertschöpfungsketten aufgrund ihrer Ausrichtung auf die einzelne rechtliche Einheit häufig nur eine untergeordnete Rolle.

Für steuerliche Zwecke wird jedoch erwartet, dass diese Geschäftsmodelle auf die jeweiligen rechtlichen Konzerneinheiten und die zwischen ihnen verwirklichten Geschäftsvorfälle übertragen werden, um darauf basierend Funktions- und Risikoprofile zu bestimmen, geeignete Verrechnungsmethoden auszuwählen und schließlich mittels Fremdvergleichsanalysen fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise zu ermitteln. In diesen Phasen der Transformation der betrieblichen in die steuerliche Sphäre treffen oftmals unterschiedliche Denkwelten aufeinander. Entsprechend werden steuerliche Verrechnungspreissysteme innerhalb von Konzernen vielfach kontrovers diskutiert – insbesondere, weil sie unmittelbare Auswirkungen auf interne Managementsteuerungsmodelle wie auch Managementvergütungssysteme haben können. Des Weiteren sind für steuerliche Zwecke erforderliche Daten und Informationen häu-

¹ Schlussanträge der Generalanwältin Juliane Kokott vom 15.01.2026; 15.01.2026 – C-603/24.

fig nicht vorhanden, sondern müssen mit einem hohen administrativen Aufwand erstellt bzw. beschafft werden.

Zum anderen unterliegt das steuerliche Regelwerk zu Verrechnungspreisen einer kontinuierlichen Dynamik. Die beschriebene Transformation wird von immer wieder veränderten rechtlichen Regelungen beeinflusst, sei es aufgrund regelmäßig laufender Überarbeitungen der OECD-Standards zu Verrechnungspreisen und der damit verbundenen Notwendigkeit der Umsetzung in nationales Recht, neuer finanzgerichtlicher Rechtsprechung mit daraus resultierenden Zweifelsfragen oder aufgrund veränderter ökonomischer Rahmenbedingungen. Vor diesem Hintergrund sind Kontroversen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen vorgezeichnet.

Die Bedeutung des Völkerrechts im internationalen Steuerrecht und das Ansinnen über eine einheitliche Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes die Doppelbesteuerung zu vermeiden bzw. zu beseitigen, prägten die Arbeit von Manfred Naumann in besonderem Maße. In seiner Funktion als zuständiger Referatsleiter im Bundesfinanzministerium setzte er sich dafür ein, den Fremdvergleichsgrundsatz sowohl auf internationaler als auch auf nationaler Ebene weiter zu konkretisieren und umzusetzen. Sowohl als Referatsleiter wie auch als Delegierter in der Working Party 6 der OECD und Mitglied des EU Joint Transfer Pricing Forums nahm er in seiner aktiven Zeit maßgeblichen Einfluss auf die Ausgestaltung, Präzisierung und Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes in den internationalen Regularien sowie nationalen Rechtsvorschriften. Manfred Naumann war immer offen für alternative Ansätze zum transaktionsbezogenen Fremdvergleichsansatz. Er hat sich aktiv in die Diskussionen zur Gemeinsamen konsolidierten Körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage (GKKB) und zu Formulary Apportionment eingebracht. Zugleich war er jedoch entschiedener Gegner steuerlicher Parallelsysteme und interessensgetriebener Pauschalierungen.

Anlässlich des 75. Geburtstags von Manfred Naumann analysieren renommierte Fachleute aus Wissenschaft, Wirtschaft, Beratung und Finanzverwaltung im vorliegenden Werk die Entwicklung des Fremdvergleichsgrundsatzes – seine historische Genese, seine ökonomischen und rechtlichen Grundlagen, seine internationalen und nationalen Ausprägungen, seine materiell- und verfahrensrechtlichen Dimensionen sowie Planungs- und Umsetzungsperspektiven. Neben theoretischen und praktischen Einblicken bietet das Buch auch einen Ausblick auf zukünftige Entwicklungen.

Die These der Generalanwältin, Frau Prof. Dr. Juliane Kokott, wonach Verrechnungspreise weniger Gegenstand einer rechtswissenschaftlichen Beurteilung als vielmehr einer Glaubensfrage seien, ist auf Grundlage der in diesem Werk enthaltenen Beiträge zu verneinen. Für die Bestimmung und Prüfung von Verrechnungspreisen besteht ein dezidiertes Framework, doch die Auslegung und Umsetzung des Regelwerkes zum Fremdvergleichsgrundsatz haben in den letzten Jahren eine hohe Komplexität gewonnen, die es im Verständnis und der Anwendung zu durchdringen gilt. Es liegt in der Verantwortung aller Beteiligten, daran mitzuwirken, diese Komplexität wieder zu reduzieren und verständlicher zu machen, um insgesamt die finanziellen Nachteile – sei es durch Doppelbesteuerungen oder durch hohen administrativen Aufwand in Verbindung mit den Streitverfahren – zu reduzieren.

Somit ist das Ziel dieses Werkes aus Anlass des 75. Geburtstags von Manfred Naumann: Wissen vermitteln, zum Nachdenken anregen und neue Perspektiven eröffnen – ganz im Sinne von Tolstois Weisheit: »Beim Lesen lässt sich vortrefflich denken.«

Ein derart umfangreiches Werk ist nicht ohne die Unterstützung der vielen Autorinnen und Autoren, des Redaktionsteams des Schäffer-Poeschel Verlags sowie des Organisationsteams, das mich als Herausgeber mit einem hohen persönlichen und fachlichen Einsatz begleitet hat, möglich. Stellvertretend für alle möchte ich Frau Kathrin Salpietro vom Schäffer-Poeschel Verlag und die Kolleginnen und Kollegen Dr. Gert Gilson, Conrad Marburg, Alexander Flit, Franziska Diehm und Joanne Bacheva von Deloitte nennen.

Frankfurt, Juni 2026

Prof. Jobst Wilmanns (Herausgeber)

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	5
Abkürzungsverzeichnis	23
Autorenverzeichnis	27
A Würdigung Lebenswerk Manfred Naumann	29
<i>Jobst Wilmanns, Katharina Becker</i>	
B Der Fremdvergleich	35
B.I Der Fremdvergleich im Spannungsfeld betriebswirtschaftlicher Interessen	35
<i>Jobst Wilmanns</i>	
B.II Steuergerechtigkeit als Maßstab für die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes	37
<i>Jobst Wilmanns</i>	
B.III Der Fremdvergleich und die Doppelbesteuerung: Historisches im Gegenwärtigen	41
<i>Björn Heidecke</i>	
B.III.1 Historische Entwicklung des Fremdvergleichs	41
B.III.1.1 Die Arbeiten des Völkerbundes als Ursprung des Fremdvergleichs	41
B.III.1.2 Kodifizierung durch die OECD	42
B.III.1.3 Aufnahme in deutsches Steuerrecht	43
B.III.2 Zieldimensionen des Fremdvergleichs	44
B.III.2.1 Steuerliche Dimension	44
B.III.2.2 Controlling-Dimension	44
B.III.3 Entstehung Doppelbesteuerung	45
B.III.4 Vermeidung Doppelbesteuerung	45
B.III.4.1 Vermeidung von Auslegungs- und Anwendungsunterschieden	46
B.III.4.2 Abbau wirtschaftliche Doppelbesteuerung	49
B.III.5 Fazit und Ausblick	52
B.IV Grenzen und Alternativen des Fremdvergleichsgrundsatzes: Global formelbasierte Ansätze als Alternative?	52
<i>Gert Gilson, Adrian Götz</i>	
B.IV.1 Einleitung	52
B.IV.2 Fremdvergleichsgrundsatz im internationalen Steuerrecht	53
B.IV.2.1 Ziel des Fremdvergleichsgrundsatzes im Verrechnungspreiskontext	53
B.IV.2.2 Grenzen der Verrechnungspreismethoden auf Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes	54
B.IV.3 Global formelbasierte Ansätze	55
B.IV.3.1 Abgrenzung von global formelbasierten Ansätzen und dem Fremdvergleichsgrundsatz	56
B.IV.3.2 Pro und Contra global formelbasierte Allokationen: Eine Übersicht theoretischer Debatten	58
B.IV.3.3 Empirische Evidenzen aus der Wissenschaft	61
B.IV.4 Fazit und Ausblick	63
B.V Der Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen des Europarechts	64
<i>Markus Kircher, Conrad Marburg, Nebahat Cakir</i>	
B.V.1 Einleitung	64
B.V.2 Europarechtliche Rahmenbedingungen für die Prüfung des Fremdvergleichs	64
B.V.2.1 Vorlageverfahren: Verstoß gegen die Grundfreiheiten	65
B.V.2.1.1 Beschränkung der Grundfreiheiten	66

B.V.2.1.2	Rechtfertigungsgründe: Missbrauchsbekämpfung und ausgewogene Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse	66
B.V.2.1.3	Verhältnismäßigkeitsprüfung: wirtschaftliche Gründe	67
B.V.2.1.4	Missbrauch trotz fremdüblicher Bedingungen?	68
B.V.2.1.5	Offene Fragestellungen	68
B.V.2.2	Die EU-Beihilfenkontrolle	69
B.V.2.2.1	Ziel des europäischen Beihilfenrechts	69
B.V.2.2.2	»Tax Rulings« im Fokus der EU-Beihilfenkontrolle	70
B.V.2.2.3	Ausgewählte Fälle	72
B.V.2.2.4	Zusammenfassung	74
B.V.2.3	Ausgewählte Gesetzgebungsinitiativen und Sekundärrechtsakte	75
B.V.2.3.1	Relevante EU-Richtlinienvorschläge	76
B.V.2.3.2	Verfahren zur Auflösung von Doppelbesteuerungskonflikten: EU-Schiedskonvention und Streitbelegungsrichtlinie	77
B.V.2.3.3	EU-Richtlinie zu Public Country-by-Country Reporting (CbCR)	77
B.V.2.4	EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF)	78
B.V.2.5	Zwischenfazit	79
B.V.3	Einstrahlungswirkung auf die Anwendbarkeit des nationalen Fremdvergleichsgrundsatzes am Beispiel Deutschland	80
B.V.3.1	Steuerpolitik: Supranationalität versus Staatssouveränität	81
B.V.3.1.1	Nationale Steuerhoheit	81
B.V.3.1.2	Vorrang des Europarechts und Vorlagepflicht nationaler Gerichte	81
B.V.3.2	Ausgewählte deutsche Gerichtsverfahren	82
B.V.3.2.1	FG Reinland-Pfalz vom 16.08.2023 – 1 K 1472/13	83
B.V.3.2.2	FG des Saarlandes vom 25.09.2024 – 1 K 1258/18	85
B.V.3.2.3	BVerfG-Beschlüsse vom 08.11.2023 (2 BvR 1079/20) und vom 04.03.2021 (2 BvR 1161/19)	86
B.V.3.3	Spannungsfelder mit dem § 1 AStG	88
B.V.3.3.1	Erweiterung um wirtschaftliche Gründe aus der Sphäre des Gesellschafters	88
B.V.3.3.2	Erforderlichkeit: Was verbleibt vom § 1 AStG im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten?	91
B.V.4	Fazit	93
C	Einkünfteabgrenzung nach dem Fremdvergleich	95
C.I	National	95
C.I.1	Einkünftekorrekturnormen mit dem Fokus Fremdvergleich als Korrekturmaßstab .. <i>Marco Heuer, Werner Thumbs, Christian Danner</i>	95
C.I.1.1	Einleitung und Abgrenzung der Analyse	95
C.I.1.2	Standortbestimmung zum Fremdvergleich als Korrekturnorm	96
C.I.1.3	Grundlagen des Fremdvergleichs im deutschen Steuerrecht	98
C.I.1.3.1	Nationale und internationale Einordnung des § 1 Abs. 1 S. 1 AStG	98
C.I.1.3.2	Fremdüblichkeit in der globalen Mindeststeuer	101
C.I.1.4	Entwicklung und rechtliche Einordnung weiterer Einkünftekorrekturnormen	102
C.I.1.5	Verrechnungspreise – Zusammenspiel und Vorrang weiterer Einkünftekorrekturnormen	104
C.I.1.5.1	Die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)	104

	C.I.1.5.2	Die verdeckte Einlage (vE)	106
	C.I.1.5.3	Zusammenfassung der Unterschiede Verrechnungspreiskorrektur, vGA und vE	106
	C.I.1.6	Abgrenzung Fremdvergleichspreis, Teilwert und gemeiner Wert	107
	C.I.1.6.1	Gemeinsamkeiten und Abgrenzung	107
	C.I.1.6.2	Gemeiner Wert	107
	C.I.1.6.3	Abgrenzung Teilwert	108
	C.I.1.7	Kritik und mögliche Weiterentwicklungen und Zukunft inländischer Einkünftekorrekturen	108
	C.I.1.8	Zusammenfassung	109
C.I.2		Konkurrenz zur Hinzurechnungsbesteuerung	110
		<i>Marco Heuer, Alexander Flit</i>	
	C.I.2.1	Einleitung	110
	C.I.2.2	Überblick Fremdvergleich und Verrechnungspreisregelungsrahmen gem. § 1 AstG	111
	C.I.2.3	Kurzgeschichte der Hinzurechnungsbesteuerung	113
	C.I.2.4	Überblick Hinzurechnungsbesteuerung gem. §§ 7 ff. AstG	115
	C.I.2.4.1	Voraussetzungen	116
	C.I.2.4.2	Beherrschung, § 7 Abs. 2 AstG	116
	C.I.2.4.3	Passive Einkünfte, § 8 Abs. 1 AstG	118
	C.I.2.4.4	Möglichkeit des Gegenbeweises gem. § 8 Abs. 2 AstG	120
	C.I.2.4.5	Niedrige Besteuerung, § 8 Abs. 5 AstG	120
	C.I.2.5	Rechtsfolge	121
	C.I.2.6	Konkurrenz und Schnittstellen zwischen Hinzurechnungsbesteuerung und Verrechnungspreisen – Fokus: Fremdvergleich	122
	C.I.2.6.1	Der BEPS-Aktionspunkt 3	125
	C.I.2.6.2	ATAD I, ATADUmsG und AbzStEntModG	125
	C.I.2.7	Analyse und Nachweis der Fremdvergleich im Kontext der Hinzurechnungsbesteuerung	126
	C.I.2.7.1	Aktivitätstest, § 8 Abs. 1 AstG	126
	C.I.2.7.2	Motivtest, § 8 Abs. 2 AstG	127
	C.I.2.7.3	Hinzurechnungsbetrag, § 10 Abs. 3 AstG	129
	C.I.2.8	Bewertung und Ausblick	129
C.I.3		Betriebsstättenbesteuerung unter besonderer Berücksichtigung der Einkünfteabgrenzung und Gewinnermittlung	132
		<i>Carolin Reichel, Oliver Liche, Werner Thumbs</i>	
	C.I.3.1	Einleitung	132
	C.I.3.2	Entwicklung der Grundlagen und Einbettung des AOA in den internationalen Kontext	133
	C.I.3.2.1	Historische Entwicklung	133
	C.I.3.2.2	AWV-Diskussion	135
	C.I.3.3	Umsetzung des Authorized OECD Approach in nationales Steuerrecht in Deutschland	136
	C.I.3.3.1	Umsetzung durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz	136
	C.I.3.3.2	Einführung der BsGAV und Verwaltungsgrundsätze	137
	C.I.3.3.3	AWV-Diskussion	139
	C.I.3.4	Praxiserfahrungen und Diskussion der Umsetzung des AOA in Deutschland	140
	C.I.3.4.1	Praktische Erfahrungen, Kritik und Reformvorschläge	140

	C.I.3.4.2	Rechtsprechung zur Anwendung des AOA	143
	C.I.3.5	Fazit/AOA Quo vadis	144
C.II	International		145
C.II.1	Art. 9 OECD-MA		145
	<i>Katharina Becker</i>		
	C.II.1.1	Grundzüge	145
	C.II.1.2	Bedeutung	146
	C.II.1.3	Art. 9 Abs. 1	147
	C.II.1.3.1	Verhältnis zu anderen Artikeln des OECD-MA	147
	C.II.1.3.2	Verhältnis zum nationalen Recht	148
	C.II.1.3.3	Berichtigungsvoraussetzungen	150
	C.II.1.4	Art. 9 Abs. 2	151
	C.II.1.4.1	Grundzüge	151
	C.II.1.4.2	Abgrenzung zu anderen Vorschriften	152
	C.II.1.4.3	Gegenberichtigung	153
C.III	Der nationale und abkommensrechtliche Fremdvergleichsgrundsatz: Gemeinsamkeiten und Unterschiede		154
C.III.1	Einleitung		154
	<i>Oliver Busch</i>		
	C.III.1.1	Einleitung: Rudi Völlner und der Fremdvergleichsgrundsatz	154
	C.III.1.2	Der Fremdvergleichsgrundsatz als internationales Regime	155
	C.III.1.3	Abkommensrechtlicher versus nationaler Fremdvergleichsgrundsatz	158
	C.III.1.3.1	Singular trotz Mehrzahl	158
	C.III.1.3.2	Gemeinsamkeiten	160
	C.III.1.3.3	Unterschiede	163
	C.III.1.3.4	Fazit	166
C.III.2	Fremdvergleich: Konkurrenz zu nationalstaatlichen Umgehungsvorschriften		166
	<i>Katharina Becker, Jobst Wilmanns</i>		
	C.III.2.1	Überblick	166
	C.III.2.2	Die deutsche Zinsschranke und der Fremdvergleich	167
	C.III.2.2.1	Die Zinsschranke (§§ 4h EStG, 8a KStG), Hintergrund	167
	C.III.2.2.2	Verhältnis zum Fremdvergleich	167
	C.III.2.2.3	Die US-Zinsschranke	169
	C.III.2.3	§§ 1 Abs. 3d und 1 Abs. 3e AStG	169
	C.III.2.4	Die Lizenzschranke und der Fremdvergleich	169
	C.III.2.4.1	Steuerplanung mit immateriellen Werten	169
	C.III.2.4.2	Die Lizenzschranke gem. § 4j EStG	170
	C.III.2.4.3	Ermittlung fremdvergleichskonformer Lizenzen gem. § 1 Abs. 3c AStG	170
	C.III.2.4.4	Verhältnis von § 4j EStG zum Fremdvergleich (hier: DEMPE)	171
	C.III.2.5	Base Erosion and Anti-Abuse Tax (BEAT) und der Fremdvergleich	172
	C.III.2.5.1	Überblick	172
	C.III.2.5.2	Vereinbarkeit von BEAT mit Art. 9 Abs. 1 OECD-MA	173
D	Der Fremdvergleich – Ausprägungen und Merkmale		175
	<i>Jobst Wilmanns, Gert Gilson, Alexander Flit</i>		
D.I	Ausprägungen: Arten des Fremdvergleichs		175
D.I.1	Tatsächlicher und hypothetischer Fremdvergleich		176
D.I.2	Interner und externer Fremdvergleich		177
D.I.3	Fremdvergleich dem Grunde und der Höhe nach		179

D.II	Zeitpunkt des Fremdvergleichs	180
D.II.1	Zeitliche Anknüpfungspunkte des Fremdvergleichs	180
D.II.2	Praxis Herausforderungen	181
D.III	Korrekturmechanismen des Fremdvergleichs	182
D.III.1	Vertragliche Preisanpassungsklauseln	183
D.III.2	Gesetzliche Preisanpassungsklausel nach § 1a ASTG	184
E	Die Verrechnungspreisanalyse	187
E.I	Risikokontrollansatz	187
	<i>Achim Roeder</i>	
E.I.1	Risikokontrollansatz als Maßstab der Funktions- und Risikoanalyse	187
E.I.2	Begriff und Bewertung von Risiken	190
E.I.3	Risikokontrolle und Unternehmenscharakterisierung	193
E.I.4	Risikokontrolle und Wertschöpfungsanalyse	194
E.II	Verrechnungspreismethoden	197
	<i>Nael Al-Anaswah</i>	
E.II.1	Einleitung: Die ökonomische Dualität: Lenkungsfunktion vs. Steuerabgrenzung	197
E.II.1.1	Der Fremdvergleich als ökonomische Simulation	198
E.II.1.2	Deutschland im Fokus: Methodentreue vs. internationaler Pragmatismus	198
E.II.1.3	Gang der Untersuchung in Kapitel E.II	198
E.II.2	Historische Entwicklung der Methoden: Von der Preishierarchie zur ökonomischen Substanz	198
E.II.3	Systematik der OECD-Methoden aus ökonomischer Sicht	200
E.II.3.1	Traditionelle transaktionsorientierte Methoden	200
E.II.3.2	Geschäftsvorfallsbezogene Gewinnmethoden	200
E.II.3.3	Der hypothetische Fremdvergleich (§ 1 Abs. 3 ASTG) – ein deutsches Spezifikum	201
E.II.3.4	Internationaler Vergleich: »Best Method« vs. Hierarchie	201
E.II.4	Methodische Perspektiven: Price Setting und Outcome Testing	201
E.II.5	Methodenanwendung in Deutschland, den USA und im internationalen Rahmen ..	202
E.II.6	Der datenbankgestützte Fremdvergleich in der Anwendung	203
E.II.6.1	Jenseits des »Knöpfchendrückens«: Die Grenzen quantitativer Suchen und die Notwendigkeit der manuellen Selektion	203
E.II.6.2	Das »Verlust-Dilemma« von Vergleichsunternehmen und die ökonomische Realität	204
E.II.6.3	Die Kunst der Segmentierung und die Praxis der Allokationsschlüssel .	204
E.II.6.4	Anpassungsrechnungen	205
E.II.6.5	Die »Storyline« als Bindeglied zwischen FAR und ökonomischer Analyse	205
E.II.7	Aktuelle Entwicklungen und Ausblick: Die Ära der Standardisierung und Digitalisierung	206
E.II.7.1	Amount B: Der Abschied vom individuellen Benchmarking?	206
E.II.7.2	Digital Transformation: KI und Real-Time Transfer Pricing	207
E.II.7.3	ESG und Verrechnungspreise: Ein neues Paradigma	207
E.II.8	Zusammenfassung	207

E.III	Der Fremdvergleichsgrundsatz	208
	<i>Nael Al-Anaswah</i>	
E.III.1	Einleitung: Der Fremdvergleich als ökonomisches Modellierungswerkzeug	208
E.III.2	Der rechtliche Rahmen: Nationales Recht und internationale Sperrwirkung	208
E.III.3	Die ökonomische Begründung: Neutralität und Wertschöpfung	209
E.III.4	Vergleichbarkeitsanalyse und praktische Anwendung: Das ökonomische Korrektiv der Informationsasymmetrie	209
E.III.4.1	Die Säulen der Vergleichbarkeit im Licht der ökonomischen Substanz ..	210
E.III.4.2	Der Selektionsprozess und die Evolution zur Value Chain Analysis	211
E.III.4.3	Strategische Absicherung und die »Prüfungsresistenz« der Analyse	211
E.III.5	Amount B und Standardisierungstendenzen im Fremdvergleich	211
E.III.5.1	Die ökonomische Herleitung der Pricing Matrix	212
E.III.5.2	Kritische Würdigung und Standardisierung als globaler Trend	212
E.III.5.3	Standardisierung: Amount B und der UN-Gegenentwurf	212
E.III.6	Digitale Transformation und künstliche Intelligenz im Fremdvergleich	213
E.III.6.1	Algorithmen zur Preisfindung und KI-gestützte Vergleichbarkeit	213
E.III.6.2	Real-Time Transfer Pricing und das Ende der Jahresendberichtigung ..	213
E.III.6.3	Die bleibende Relevanz der ökonomischen Urteilskraft	213
E.III.7	Fremdvergleich in konjunkturellen Sondersituationen	214
E.III.7.1	Der ökonomische Stresstest: Von COVID-19 zur Energiekrise	214
E.III.7.2	Inflation, Währungsvolatilität und Preisanpassungsklauseln	214
E.III.7.3	Government Support: Die Allokation staatlicher Hilfen	215
E.III.7.4	Kurzarbeitergeld (KuG) in der deutschen TNMM-Praxis	215
E.III.8	Rechtsprechung, Verwaltungspraxis und internationale Schiedsgerichtsbarkeit ..	215
E.III.9	Kritische Diskussion und Zukunftsperspektiven: Das Ende des klassischen Fremdvergleichs?	216
E.III.9.1	Effizienz und Informationsasymmetrie	216
E.III.9.2	Die Alternative: Formelhafte Gewinnaufteilung vs. Hybridmodelle	216
E.III.9.3	Zusammenfassung: Der Ökonom als Value Chain Engineer	216
F	Umsetzung des Fremdvergleichs bei ausgewählten Transaktionen	219
F.I	Immaterielle Werte: Endlich definiert – und jetzt?	219
	<i>Richard Schmidtke, Tobias Schanz, Andreas Hoffmann</i>	
F.I.1	Einleitung	219
F.I.2	Geschichtliche Entwicklung	219
F.I.3	Darstellung und Definition von immateriellen Werten	222
F.I.3.1	Definition	222
F.I.3.2	Was sind keine immateriellen Werte	224
F.I.3.3	Unklar: Goodwill	224
F.I.3.4	Abgrenzungsprobleme	225
F.I.4	Problemstellung in der Praxis	225
F.I.4.1	Plattform-IP	226
F.I.4.2	Sonstige Vorteile und immaterielle Werte	227
F.I.5	Zusammenfassung	229
F.II	Funktionsverlagerung	230
	<i>Oliver Wehnert</i>	
F.II.1	Entwicklung der Regelungen und kritische Würdigung	230
F.II.1.1	Hintergrund und Zweck	230
F.II.1.2	Funktionsverlagerungen vor 2008	232

F.II.1.3	Vorabmerkungen zu diesem Beitrag	232
F.II.1.4	Regelungen zu Funktionsverlagerungen bis zum VZ 2021	233
F.II.1.4.1	Funktion	235
F.II.1.4.2	Sonstige Vorteile	237
F.II.1.4.3	Transferpaketbewertung und Mittelwertansatz	238
F.II.1.4.4	FVerlV 2008	240
F.II.1.4.5	Escape-Klauseln in § 1 Abs. 3 Satz 10 AStG a.F.	242
F.II.1.4.6	VWG FVerl 2010	244
F.II.1.4.7	Die Rechtsprechung zu den Funktionsverlagerungsregelungen	247
F.II.1.5	Änderungen VZ 2022	253
F.II.1.5.1	§ 1 Abs. 3b AStG	254
F.II.1.5.2	FVerlV 2022	257
F.II.1.5.3	VWG VP 2023/2024	261
F.II.2	Funktionsverlagerungen in der Praxis	263
F.II.2.1	Ausgangspunkt	263
F.II.2.2	Streitanfällige Regelungen dem Grunde nach	265
F.II.2.3	Streitanfällige Regelungen der Höhe nach	267
F.II.3	Ausblick	269
F.III	Digitale Geschäftsmodelle – Daten vs. Algorithmen	270
	<i>Björn Heidecke, Marc Pritzkow</i>	
F.III.1	Überblick der Geschäftsmodelle	270
F.III.1.1	Digitale vs. digitalisierte Geschäftsmodelle	270
F.III.1.1.1	Digital verbesserte Geschäftsmodelle	270
F.III.1.1.2	Digital transformierte Geschäftsmodelle	270
F.III.1.1.3	Digitale Geschäftsmodelle	271
F.III.1.2	Typische Fallbeispiele	271
F.III.1.2.1	E-Commerce	271
F.III.1.2.2	Abonnement-Modelle	271
F.III.1.2.3	Werbefinanzierte Modelle	272
F.III.1.2.4	Affiliate-Modelle	272
F.III.1.2.5	Plattform-/Marktplatzmodelle	272
F.III.2	Herausforderungen bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen in der »digitalen Welt«	273
F.III.3	Veranschaulichung anhand von Fallbeispielen	275
F.III.3.1	Zentrales Verrechnungspreismodell	275
F.III.3.1.1	Sachverhalt	275
F.III.3.1.2	Funktions- und Risikoanalyse	276
F.III.3.1.3	Lösungsansätze	278
F.III.3.2	Dezentrales Verrechnungspreismodell	278
F.III.3.2.1	Sachverhalt	278
F.III.3.2.2	Funktions- und Risikoanalyse	279
F.III.3.2.3	Lösungsansätze	280
F.IV	Daten als Aufteilungsfaktor für Profit Splits – Möglichkeiten und Grenzen am Beispiel kooperativer Softwareentwicklung	283
	<i>Mathias Hildebrandt, Gert Gilson</i>	
F.IV.1	Einleitung	283
F.IV.2	Grundlagen der PSM	284
F.IV.2.1	Tatbestandsmerkmale der PSM	285
F.IV.2.1.1	Einzigartige und wertvolle Beiträge	285
F.IV.2.1.2	Hohe Integration der Geschäftstätigkeit	286

	F.IV.2.1.3	Gemeinsame Risikoübernahme	287
	F.IV.2.2	Ausprägungsformen der PSM	288
	F.IV.2.3	Praxisherausforderungen der PSM	289
F.IV.3		Praxisfall – Softwareentwicklung	289
	F.IV.3.1	Geschäftsmodell- sowie Funktions- und Risikoanalyse	290
	F.IV.3.2	Auswahl der RPSM	290
	F.IV.3.3	Diskussion möglicher Aufteilungsfaktoren durch Datenfluss	291
	F.IV.3.4	Möglichkeiten und Grenzen von Programmierschnittstellen (APIs)	292
	F.IV.3.5	Externe Bepreisung via Paywall	294
	F.IV.3.6	Praxisimplikationen des Fallbeispiels	294
	F.IV.4	Ausblick	296
F.V		Der Fremdvergleich im Kontext konzerninterner Matrixorganisationen	297
		<i>Adrian Götz, Carolin Reichel</i>	
	F.V.1	Einleitung	297
	F.V.2	Matrixorganisationen	299
	F.V.2.1	Begriff und Abgrenzung	299
	F.V.2.2	Steuerliche Relevanz	299
	F.V.2.3	Typische Fallkonstellationen	302
	F.V.3	Grundlagen des Fremdvergleichs im matrixbasierten Umfeld	305
	F.V.3.1	Prinzip und Zielsetzung des Fremdvergleichs	305
	F.V.3.2	Funktions- und Risikoanalyse im virtuellen Umfeld	306
	F.V.3.3	Methodische Umsetzung	307
	F.V.4	Fazit und Ausblick	308
F.VI		Finanztransaktionen	309
		<i>Martin Schmitt, Nik Nolden</i>	
	F.VI.1	Einleitung	309
	F.VI.2	Entstehung/Historie	309
	F.VI.2.1	National	309
	F.VI.2.1.1	Mittelwertmethode	310
	F.VI.2.1.2	Besicherung/Konzernrückhalt/Teilwertabschreibungen	310
	F.VI.2.1.3	OECD	316
	F.VI.3	Zusammenfassung und Ausblick	319
F.VII		Fallstudien zum Fremdvergleich	319
		<i>Günter Morlock, Achim Roeder</i>	
	F.VII.1	Eigen- oder Fremdkapital bei einer Konzernfinanzierung	320
	F.VII.1.1	Sachverhalt	320
	F.VII.1.2	Auffassung der Betriebsprüfung	320
	F.VII.1.3	Auffassung der Steuerberatung	321
	F.VII.2	Erforderlichkeit eines Darlehens	322
	F.VII.2.1	Sachverhalt	322
	F.VII.2.2	Auffassung der Betriebsprüfung	323
	F.VII.2.3	Auffassung der Steuerberatung	324
	F.VII.3	Risikokontrollfunktionen bei Konzernfinanzierungen	325
	F.VII.3.1	Sachverhalt	325
	F.VII.3.2	Auffassung der Betriebsprüfung	326
	F.VII.3.3	Auffassung der Steuerberatung	327
	F.VII.4	Verwendung des Gruppenratings im Konzern	328
	F.VII.4.1	Sachverhalt	328
	F.VII.4.2	Auffassung der Betriebsprüfung	329
	F.VII.4.3	Auffassung der Steuerberatung	331

F.VII.5	Transfer einer Leitungsfunktion	332
F.VII.5.1	Sachverhalt	332
F.VII.5.2	Auffassung der Betriebsprüfung	333
F.VII.5.3	Auffassung der Steuerberatung	334
F.VII.6	Know-how-Überlassung an ein Joint Venture	335
F.VII.6.1	Sachverhalt	335
F.VII.6.2	Auffassung der Betriebsprüfung	336
F.VII.6.3	Auffassung der Steuerberatung	337
F.VII.7	Überlassung einer unbekanntenen Marke	339
F.VII.7.1	Sachverhalt	339
F.VII.7.2	Auffassung der Betriebsprüfung	340
F.VII.7.3	Auffassung der Steuerberatung	341
F.VII.8	Verlustunternehmen ohne Lieferbeziehung	341
F.VII.8.1	Sachverhalt	341
F.VII.8.2	Auffassung der Betriebsprüfung	343
F.VII.8.3	Auffassung der Steuerberatung	344
F.VII.9	Verrechnungspreise bei Lohn-/Auftragsfertigern	345
F.VII.9.1	Sachverhalt	345
F.VII.9.2	Auffassung der Betriebsprüfung	347
F.VII.9.3	Auffassung der Steuerberatung	348
F.VII.10	Identifikation von Vergleichsunternehmen	349
F.VII.10.1	Sachverhalt	349
F.VII.10.2	Auffassung der Betriebsprüfung	350
F.VII.10.3	Auffassung der Steuerberatung	351
G	Sonderfragestellungen des Fremdvergleichs	353
G.I	Staatliche Eingriffe (u. a. Zölle)	353
	<i>Stephan Habisch</i>	
G.I.1	Einleitung: Fremdvergleich im Spannungsfeld staatlicher Eingriffe	353
G.I.2	Darstellung der verschiedenen Regelungsrahmen	354
G.I.2.1	Rechtsrahmen Verrechnungspreise	354
G.I.2.2	Rechtsrahmen der Zollbewertung	355
G.I.2.3	Kohärenz zwischen Verrechnungspreisen und Zöllen bei der Zollwertermittlung	355
G.I.2.3.1	Rechtsrahmen Quellensteuern	357
G.I.2.3.2	Rechtsrahmen staatliche Förderungen und Subventionen	358
G.I.3	Konfliktpotenzial für die Ausgestaltung von Verrechnungspreissystemen	359
G.I.3.1	Staatliche Eingriffe im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse	359
G.I.3.2	Wechselwirkungen bei der Verrechnungspreismodellierung	361
G.I.4	Zusammenfassung und Fazit	362
G.II	Abgrenzung aktive und passive Konzerneffekte	363
	<i>Andreas Hoffmann, Tobias Schanz</i>	
G.II.1	Problemstellung	363
G.II.2	Aktive vs. passive Konzerneffekte: Definition und Abgrenzung	364
G.II.2.1	Passive und aktive Konzerneffekte	364
G.II.2.2	Synergien	365
G.II.2.3	Abgrenzung Synergien und Konzerneffekte	365
G.II.2.4	OECD-Sichtweise	366

G.II.3	Verrechnung	367
G.II.3.1	Auswahl der Verrechnungspreismethode	367
G.II.3.2	Spieltheoretischer Ansatz: Der Shapley-Wert	368
G.II.4	Schwierigkeiten bei der Abgrenzung	368
G.II.4.1	Der moderne Einkauf	368
G.II.4.2	Herausforderungen durch Widersprüche zwischen lokalen und internationalen Vorgaben: Finanztransaktionen	370
G.II.5	Fazit und Handlungsempfehlungen	371
G.III	ESG	371
	<i>Tobias Schanz, Felix Ebeling</i>	
G.III.1	Einleitung	371
G.III.2	Definition und Relevanz von ESG	372
G.III.3	Überblick zum Zusammenhang von Verrechnungspreisen und ESG	372
G.III.4	Organisatorische Umsetzung von ESG innerhalb von Konzernen und Verrechnungspreisimplikationen	373
G.III.4.1	ESG als Funktion	373
G.III.4.1.1	Zentralisierte ESG-Organisation (»ESG Hubs«)	374
G.III.4.1.2	Dezentralisierte ESG-Organisation	374
G.III.5	Systematisierung	374
G.III.5.1	Regulatorik	374
G.III.5.2	Markteffekte	375
G.III.5.3	Änderungen in der Organisation internationaler Konzerne	376
G.III.5.4	Transformation von Geschäftsmodellen zur integralen Berücksichtigung von ESG	377
G.III.5.4.1	Änderungen von bestehenden Geschäftsmodellen	377
G.III.5.4.2	Neue Geschäftsmodelle	378
G.III.6	Fazit	379
H	Umsetzung und Operationalisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes	381
H.I	Verrechnungspreise als Bestandteil der Konzernorganisation	381
	<i>Jobst Wilmanns, Jan Feldtkeller</i>	
H.I.1	Einleitung und Problemstellung	381
H.I.1.1	Einleitung	381
H.I.1.1.1	Das Grundproblem	382
H.I.1.1.2	Steuern und Abgaben als Gegenstand der Konzernpolitik	383
H.I.1.1.3	Sondertatbestand der Reorganisation im Konzern	385
H.I.1.1.4	Heterogenität der Finanzinformationen	386
H.I.1.1.5	Vermeidung der Doppelbesteuerung	387
H.I.2	Status der organisatorischen Verankerung von Verrechnungspreisabteilungen	388
H.I.3	Ziele und Determinanten der Verrechnungspreisorganisation	389
H.I.3.1	Ziele	389
H.I.3.2	Determinanten	390
H.I.3.2.1	Betriebliche Determinanten	390
H.I.3.2.2	Datengüte und Qualität von Finanzzahlen	392
H.I.3.2.3	Rolle von KI	392
H.I.3.2.4	Determinanten der Effizienz	392
H.I.4	Lösungsansätze	393
H.I.4.1	Theoretische Modelle	393
H.I.4.2	In der Praxis	395
H.I.5	Fazit	397

H.II	Die Wechselwirkung von Management Accounting und steuerlichen Verrechnungspreisen ..	398
	<i>Jobst Wilmanns, Stephan Habisch, Anna Rohlfing-Bastian, Sara Bormann, Markus Rose</i>	
H.II.1	Problemstellung	398
H.II.2	Der steuerliche Fremdvergleichsgrundsatz	400
H.II.2.1	Der Fremdvergleichsgrundsatz nach internationalen und nationalen Grundsätzen	400
H.II.2.1.1	Völkerrechtliche Verankerung des Fremdvergleichs	400
H.II.2.1.2	Bedingungen des Fremdvergleichs	401
H.II.2.1.3	Maßstab des Fremdvergleichs	402
H.II.2.1.4	Verrechnungspreismethode als Ausfluss der Funktions- und Risikoanalyse	403
H.II.2.1.5	Informationstransparenz als Bedingung des Fremdvergleichs	404
H.II.2.2	Umsetzung des Fremdvergleichsverhaltens	404
H.II.2.2.1	Denkfigur des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters	404
H.II.2.2.2	Das Fremdvergleichsverhalten und seine Ausprägungen	405
H.II.2.2.3	Vergleichbarkeit der Daten des Fremdvergleichs	406
H.II.2.3	Geschäftsvorfall	408
H.II.2.3.1	Begriff des Geschäftsvorfalles	408
H.II.2.3.2	Abgrenzung von Geschäftsvorfällen nach Interessenslage	409
H.II.2.3.3	Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen	409
H.II.2.4	Bedeutung des Risikokontrollansatzes für die Verrechnungspreisanalyse	409
H.II.2.4.1	Risikokontrollansatz als Grundlage der Fremdvergleichsanalyse	409
H.II.2.4.2	Identifizierung und Bewertung von Risiken	410
H.II.2.4.3	DEMPE-Analyse als Ausfluss des Risikokontrollansatzes für Intangibles	411
H.II.2.5	Ökonomische Analyse/Angemessenheitsanalyse	412
H.II.2.5.1	Zeitpunkt des Fremdvergleichs	412
H.II.2.5.2	Fremdvergleichsanalyse als Grundlage der Preisbestimmung und -kontrolle	413
H.II.2.5.3	Unterscheidung zwischen Preisänderung und Preisanpassung	414
H.II.2.5.4	Die Fremdvergleichsanalyse als Maßstab der Preiskontrolle	414
H.II.2.5.5	Der Soll-Ist-Abgleich und Umsetzungsanforderungen	416
H.II.2.5.6	Sonderfall Mittelunternehmen	416
H.II.2.6	Mitwirkungspflichten	417
H.II.2.7	Zwischenfazit	418
H.II.3	Umsetzung des Fremdvergleichs in Finanzinformationssystemen	419
H.II.3.1	Wechselwirkung zwischen Verrechnungspreisen und Finanzinformationssystemen	419
H.II.3.2	Der Fremdvergleich im Management Accounting	420
H.II.3.2.1	Verwirklichung des tatsächlichen Fremdvergleichs im Management Accounting	420
H.II.3.2.2	Relevanz des Management Accounting für den hypothetischen Fremdvergleich	429
H.II.3.2.3	Zwischenfazit	430
H.II.3.3	Externe Rechnungslegung als Basis für die Verwirklichung des Fremdvergleichs	430
H.II.3.3.1	Zielsetzung von Rechnungslegungsvorschriften in Abhängigkeit von verschiedenen Stakeholdern	430

	H.II.3.3.2	Die Bedeutung des Jahres(einzel)abschlusses für die Fremdvergleichsanalyse	431
	H.II.3.3.3	Die Steuerbilanz als Ausfluss der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz ...	432
	H.II.3.3.4	Der Konzernabschluss und die Bedeutung für die Verrechnungspreisanalyse	433
	H.II.3.3.5	Umsetzung des Fremdvergleichs im Konzern	433
	H.II.3.3.6	Zwischenfazit	435
	H.II.4	Zusammenfassung und Gesamtfazit	436
H.III		Herausforderungen bei der Operationalisierung von Verrechnungspreissystemen	439
		<i>Markus Rose, Henrik Handte</i>	
	H.III.1	Operational Transfer Pricing im Wandel – vom Pflichtprogramm zum strategischen Partner	439
	H.III.2	Einleitung: Warum Implementierung heute den Unterschied macht	439
	H.III.3	Die Evolution der TP-Funktion – Vom Pflichtprogramm zum strategischen Partner .	440
	H.III.4	Die vier Säulen der Implementierung	441
	H.III.4.1	Prozesse – Vom Policy-Papier zum operativen Workflow	441
	H.III.4.2	Daten – Die Achillesferse der Umsetzung	441
	H.III.4.3	Organisation & Governance – Wer steuert eigentlich?	442
	H.III.4.4	Technologie & Tools – Enabler oder Bottleneck?	443
	H.III.4.5	Interessenkonflikte und Integration – Steuer, Controlling, Anreize	443
	H.III.5	Empfehlungen & Ausblick – Vom Projekt zur Disziplin	443
	H.III.6	Selbstcheck: Reifegrad-Matrix	444
	H.III.6.1	Dimension 1 – People (Rollen, Skills, Zusammenarbeit)	444
	H.III.6.2	Dimension 2 – Process (Lebenszyklus, Standardisierung, Timeliness) ..	445
	H.III.6.3	Dimension 3 – Data (Qualität, Reconciliation, Verfügbarkeit)	445
	H.III.6.4	Dimension 4 – Technology (Tools, Schnittstellen, Automatisierung) ...	446
	H.III.6.5	Dimension 5 – Governance (Policies, Kontrollen, Assurance)	446
H.IV		Digitale Transformation und Einsatzbereiche von künstlicher Intelligenz für Operational Transfer Pricing	447
		<i>Alexander Totzek, René Üffing</i>	
	H.IV.1	Executive Summary	447
	H.IV.2	Einleitung	448
	H.IV.3	Herangehensweise an die AI-Transformation	451
	H.IV.3.1	Definitionen und Abgrenzung	451
	H.IV.3.2	EU AI Act: Rollen, Risikoklassen, GPAI	453
	H.IV.3.3	Eignungs-Scorecard & Mini-Check	454
	H.IV.3.4	GenAI-Journey in sieben Schritten	455
	H.IV.3.5	»Trust by Design« und organisatorische Verankerung	457
	H.IV.4	Beispielhafte AI-Anwendungsfälle im Operational Transfer Pricing	457
	H.IV.4.1	Use Case 1: Berücksichtigung der aktuellen Verrechnungspreisregulationen im OTP-Prozess	458
	H.IV.4.2	Use Case 2: Erstellung und Überarbeitung von Verrechnungspreisrichtlinien	460
	H.IV.4.3	Use Case 3: Erstellung von Prozessbeschreibungen und Prozess-Charts	461
	H.IV.4.4	Use Case 4: Talk to your Transfer Pricing Guideline	463
	H.IV.4.5	Use Case 5: Durchführung von verrechnungspreisrelevanten handelsrechtlichen Buchungen mit Agentic AI	463
	H.IV.4.6	Exkurs: Abwandlung des Use Cases 5 auf WHT-Prozesse (§ 50a EStG/ DBA)	468

	H.IV.4.7	Use Case 6: Analyse aller Intercompany-Verträge	469
	H.IV.4.8	Use Case 7: Analysen von E-Mails für Verrechnungspreiszwecke	471
	H.IV.5	Exkurs: Steuerliche Herausforderungen aus der AI-Nutzung im operativen Geschäft des Konzerns	476
	H.IV.6	Fazit und Trends	478
I		Der Fremdvergleich im Verfahrensrecht – Streitvermeidung vs. Streitbeilegung	479
I.I		Dispute Solution – eine Analyse der Umsetzung und Zufriedenheit	479
		<i>Jobst Wilmanns, Felix Ebeling</i>	
I.II		Mitwirkungspflichten und Schätzungsbefugnis in der steuerlichen Außenprüfung von Verrechnungspreissachverhalten: Zwischen Beweislast und Beweismaß	480
		<i>Michael Puls</i>	
I.II.1		Einführung	480
	I.II.1.1	Persönliche Vorrede	480
	I.II.1.2	Amtsermittlung und korrespondierende Mitwirkung des Steuerpflichtigen	481
I.II.2		Verhältnis von Amtsermittlung und Mitwirkungspflichten bei Verrechnungspreissachverhalten	482
I.II.3		Art und Umfang der Mitwirkungspflichten	482
	I.II.3.1	Normgehalt von § 90 Abs. 1 und 2 AO	482
	I.II.3.2	Grundlagenvorschrift des § 90 Abs. 3 AO i. H.a. die Verrechnungspreisdokumentationspflichten	483
	I.II.3.3	Abgrenzung zur Mitwirkungspflicht nach § 200 AO	485
I.II.4		Rechtsfolgen bei Verletzung der verrechnungspreisbezogenen Mitwirkungspflichten	485
	I.II.4.1	Schätzung aus Sachverhaltsermittlungsperspektive im Überblick	485
	I.II.4.2	Verhältnis zur Beweislastverteilung und zur Fragestellung des Beweismaßes	485
	I.II.4.3	Anforderungen an eine Schätzung nach § 162 Abs. 3 AO/Abgrenzung zu Abs. 1 und Abs. 2 AO	486
	I.II.4.3.1	Grundlegendes zum Beweismaß	486
	I.II.4.3.2	»Hohe Wahrscheinlichkeit« der Fremdvergleichsinkonformität	486
	I.II.4.3.3	»Relativ höhere Wahrscheinlichkeit« der finanzbehördlichen Auffassung	487
I.II.5		Fazit	488
I.III		Risikoorientierter Prüfungsansatz im Kontext der Verrechnungspreise: Verfahrensrechtliche und materielle Überlegungen	489
		<i>Stefan Greil, David Heckerodt</i>	
I.III.1		Einleitung	489
I.III.2		Verfahrensrechtliche Aspekte	490
	I.III.2.1	Kooperation statt Konfrontation	490
	I.III.2.2	Neuerungen bei den Verrechnungspreisdokumentationspflichten	491
	I.III.2.2.1	Jüngste Reform des § 90 Abs. 3 und 4 AO	491
	I.III.2.2.2	Die Transaktionsmatrix als Drehpunkt eines risikoorientierten Prüfungsansatzes	491
	I.III.2.2.3	Internationaler Vergleich und Harmonisierungsperspektive	492
	I.III.2.3	Risikoorientierung in der Betriebsprüfung – Potenzial und Bruchlinien	493

I.III.3	Materiellrechtliche Aspekte	493
I.III.3.1	Der Fremdvergleich als wertende Fiktion	493
I.III.3.2	Grenzen des klassischen Marktdatenansatzes	494
I.III.3.3	Ökonomisch fundierter, risikoorientierter Fremdvergleich	494
I.III.3.4	Normativer Rahmen: § 1 AStG und konkurrierende Korrekturvorschriften	495
I.III.3.5	Standardisierte Renditen (als Ankergröße)	496
I.III.4	Fazit und Ausblick	497
I.IV	Instrumente und Möglichkeiten der Streitvermeidung	498
	<i>Claudia Lauten</i>	
I.IV.1	Beziehungsmanagement	498
I.IV.1.1	Sachverhaltsermittlung	499
I.IV.1.2	Rechtliche Würdigung	500
I.IV.1.3	Informelle Abstimmungen außerhalb von Betriebsprüfungen	501
I.IV.1.4	Fazit	502
I.IV.2	Tax/TP CMS als Instrument der Streitvermeidung	502
I.IV.2.1	Rechtliche Grundlagen für Tax CMS	503
I.IV.2.2	Inhalt eines Tax CMS	503
I.IV.2.3	Praktische Relevanz für Verrechnungspreisthemen	504
I.IV.2.4	Bedeutung für Streitvermeidung	505
I.IV.3	Verbindliche Auskunft	506
I.IV.3.1	Rechtsgrundlagen	506
I.IV.3.2	Verbindliche Auskünfte außerhalb einer Außenprüfung	506
I.IV.3.3	Verbindliche Zusagen aufgrund einer Außenprüfung	507
I.IV.3.4	Verbindliche Zusagen für Verrechnungspreisthemen	508
I.V	Neuregelungen zur Berichtigung der Steuererklärung	510
	<i>Thomas Wengenroth</i>	
I.V.1	Einleitung: Hintergrund der Neuregelung	510
I.V.2	Verhältnis von § 153 Abs. 4 zu § 153 Abs. 1 AO	511
I.V.2.1	Hintergrund	511
I.V.2.2	Unrichtige oder unvollständige Erklärung	512
I.V.2.3	Abgrenzung zur Steuerhinterziehung	514
I.V.2.4	Positive Kenntnis von der Unrichtigkeit vor Ablauf der Festsetzungsfrist	514
I.V.2.5	Rechtsfolgen	515
I.V.3	§ 153 Abs. 1 AO in der laufenden Außenprüfung	515
I.V.4	Problemstellung bei § 153 Abs. 4 AO	516
I.V.4.1	Anwendungszeitpunkt	516
I.V.4.2	Rechtsgrund- oder Rechtsfolgenverweis	518
I.V.4.2.1	Auslegung als Rechtsgrundverweis	518
I.V.4.2.2	Auslegung als Rechtsfolgenverweis	518
I.V.4.3	Tatbestandsmerkmale	519
I.V.5	Zusammenfassung	521
	Literaturverzeichnis	523
	Stichwortverzeichnis	545

Abkürzungsverzeichnis

Abkürzung	Bedeutung
AbzStEntModG	Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer
AEAO	Anwendungserlass zur AO
AEUV	Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union
AI	Artificial Intelligence
AK	Arbeitskreis Verrechnungspreise
AktG	Aktiengesetz
AmtshilfeRLUmsG	Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften
AO	Abgabenordnung
AOA	Authorized OECD Approach
APA	Vorabverständigungsverfahren (Advance Pricing Agreement)
API	Application Programming Interface
AStG	Außensteuergesetz
ATAD	Anti Tax Avoidance Directive; Anti-Steuervermeidungsrichtlinie
ATADUmsG	ATAD-Umsetzungsgesetz; Gesetz zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie
AWV	Arbeitsgemeinschaft Wirtschaftliche Verwaltung
BEAT	Base Erosion and Anti-Abuse Tax
BEFIT	Business in Europe: Framework for Income Taxation
BEG	Bürokratieentlastungsgesetz
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting; Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung
BFA	Bundesfinanzamtakademie
BFH	Bundesfinanzhof
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGH	Bundesgerichtshof
BI	Business Intelligence
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BPMN	Business Process Model and Notation
BsGaV	BetriebsstättenGewinnaufteilungsverordnung
BZSt	Bundeszentralamt für Steuern
CbCR	Country-by-Country Reporting
CFC	Controlled Foreign Corporations
COGS	Herstellungskosten/Wareneinsatz (Cost of Goods Sold)
CPM	Kostenaufschlagsmethode (Cost Plus Method)
CPSM	Contribution Profit Split Method
CUP	Comparable Uncontrolled Price
CUT	Comparable Uncontrolled Transactions
CVA	Customs Valuation Agreement

DAC7	Richtlinie (EU) 2021/514 des Rates vom 22. März 2021 zur Änderung der Richtlinie 2011/16/EU über die Zusammenarbeit der Verwaltungsbehörden im Bereich der Besteuerung
DAC7-UmsetzungsG	Gesetz zur Umsetzung der DAC7-Richtlinie
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DEMPE	Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation von immateriellen Werten
d. h.	das heißt
EBIT	Earnings Before Interest and Taxes
EGAO	Einführungsgesetz zur Abgabenordnung
EMEA	Wirtschaftsraum Europa, Naher Osten, Afrika
EoR	Employer of Record
ERP	Enterprise Resource Planning
ESTG	Einkommensteuergesetz
ETACA	European Trust and Cooperation Approach
EU	Europäische Union
EuG	Gericht der Europäischen Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Union
EUJTPF	EU Joint Transfer Pricing Forum
EU-SK	EU-Schiedsübereinkommen
F&E	Forschung und Entwicklung
F/W/B/S	Flick/Wassermeyer/Baumhoff/Schönfeld, Außensteuerrecht, Stand Juni 2024
FG	Finanzgericht
FR	Finanz-Rundschau
FTE	Full-Time Equivalent (Vollzeitäquivalent)
FVerlV	Funktionsverlagerungsverordnung
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
GenAI	Generative Artificial Intelligence
GK	Gemeinkosten
GKKB	Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage
GoB	Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung
GPAl	General-Purpose-AI-Modell
GuV	Gewinn- und Verlustrechnung
HGB	Handelsgesetzbuch
HITL	Human-in-the-Loop
IAS	International Accounting Standards
ICAP	International Compliance Assurance Program
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer
IFRS	International Financial Reporting Standards
IStR	Internationale Steuer-Rundschau
ITPJ	International Transfer Pricing Journal
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
KERT-Funktion	Key Entrepreneurial Risk Taking Function

KMU	kleine und mittlere Unternehmen
KuG	Kurzarbeitergeld
LLM	Large Language Model
LSA	Location Specific Advantages
M&A	Mergers & Acquisitions
MAP	Verständigungsverfahren (Mutual Agreement Procedure)
MEMAP	Manual on Effective Mutual Agreement Procedures
MinStRLUmsG	Gesetz zur Gewährleistung einer globalen Mindestbesteuerung für Unternehmensgruppen (Mindeststeuergesetz)
MNU	Multinationale Unternehmen
mwN	mit weiteren Nachweisen
NACE	EU-Wirtschaftszweigklassifikation (Nomenclature of Economic Activities)
NLP	Natural Language Processing
OAS	Operating Asset Intensity
OECD	Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (Organisation for Economic Co-operation and Development)
OECD-MA	OECD-Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung
OECD-MK	OECD-Musterkommentar
OECD-VPL	OECD-Verrechnungspreisleitlinien
OES	Operating Expense Intensity
OTP	Operational Transfer Pricing
PLI	Profit Level Indicator
PPA	Purchase Price Allocation
PSM	Profit-Split-Methode (Profit Split Method)
RAG	Retrieval-Augmented Generation
RMS	Risikomanagementsystem
ROA	Return on Assets
ROS	Return on Sales
RPA	Robotic Process Automation
RPM	Wiederverkaufspreismethode (Resale Price Method)
RPS	Request per Second
RPSM	Residual Profit Split Method
SaaS	Software-as-a-Service
Section 482 (US-IRC § 482)	US-Regel zu Verrechnungspreisen
SGI	Sustainable Governance Indicators
SLR	Systematic Literature Review
SPF	Significant People Functions
StAbwG	Gesetz zur Abwehr von Steuervermeidung und unfairem Steuerwettbewerb (Steueroasen-Abwehrgesetz)
StAusKv	Steuer-Auskunftsverordnung
StGB	Strafgesetzbuch
TAB	Tax Amortization Benefit
Tax CMS	Tax Compliance Management System

TNMM	transaktionsbezogene Nettomargenmethode
TP	Transfer Pricing
Ubg	Die Unternehmensbesteuerung
UCC	Unionszollkodex
UN	United Nations
UN-MA	UN-Musterabkommen
UntStRefG	Unternehmensteuerreformgesetz
UX/UI	User Experience/User Interface
VCA	Value Chain Analysis
vE	verdeckte Einlage
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
VWG	Verwaltungsgrundsätze
VWG BsGa	Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung
VWG FVerl	Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung
VWG VP	Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise
VZ	Veranlagungszeitraum
WACC	Weighted Average Cost of Capital
WCA	Working Capital Adjustment
WCO	Weltzollorganisation
WTJ	World Tax Journal
WTO	Welthandelsorganisation

Autorenverzeichnis

Dr. Nael Al-Anaswah, Köln.
Katharina Becker, Kleinmachnow.
Prof. Dr. Sara Bormann, Frankfurt a. M.
Dr. Oliver Busch, StB, Frankfurt a. M.
Nebahat Cakir, Frankfurt a. M.
Christian Danner, Ingelheim.
Dr. Felix Ebeling, CFA, Köln.
Jan Feldtkeller, StB, RA, Düsseldorf.
Alexander Flit, RA, Frankfurt a. M.
Dr. Gert Gilson, München.
Adrian Götz, StB, Hamburg.
Dr. Stefan Greil, Berlin.
Stephan Habisch, StB, Düsseldorf.
Henrik Handte, München.
Dr. David Heckerodt, StB, Berlin.
Dr. Björn Heidecke, Hamburg.
Marco Heuer, StB, Frankfurt a. M.
Dr. Mathias Hildebrandt, RA, StB, Berlin.
Dr. Andreas Hoffmann, Leipzig.
Markus Kircher, RA, Frankfurt a. M.
Claudia Lauten, StB, Düsseldorf.
Oliver Liche, StB, CPA, Berlin.
Conrad Marburg, StB, RA, Berlin.
Günter Morlock, Stuttgart.
Nik Nolden, CFA, Düsseldorf.
Marc Pritzkow, StB, Leipzig.
Dr. Michael Puls, StB, RA, Düsseldorf.
Carolin Reichel, StB, Frankfurt a. M.
Prof. Dr. Achim Roeder, StB, Stuttgart.
Prof. Dr. Anna Rohlfing-Bastian, Frankfurt a. M.
Dr. Markus Rose, Frankfurt a. M.
Tobias Schanz, CFA, Köln.
Dr. Richard Schmidkte, StB, CFA, München.
Martin Schmitt, Frankfurt a. M.
Werner Thumbs, StB, Bischofsheim.
Dr. Alexander Totzek, Hamburg.
Inka Traeger, RA, Frankfurt a. M.
René Üffing, Düsseldorf.
Oliver Wehnert, StB, Düsseldorf.
Thomas Wengenroth, Limburg.
Prof. Jobst Wilmanns, StB, Frankfurt a. M.

A Würdigung Lebenswerk Manfred Naumann

Jobst Wilmanns², Katharina Becker³

Man würde Manfred Naumann nicht gerecht werden, wenn man bei der Würdigung seines Lebenswerkes nur auf sein fachliches Wirken eingehen würde; vielmehr ist seine Lebensleistung auch von seiner Persönlichkeit geprägt. Wer mit Manfred Naumann eng zusammengearbeitet hat, wird bestätigen können, dass er ein Idealist ist, der weniger seine Karriere im Fokus seines Handelns hatte, sondern vielmehr von der Realisierung von Idealen und Werten getrieben war. Fragen der Gerechtigkeit, der Transparenz, der Konfliktvermeidung sowie die Lösung von Divergenzen zwischen Staaten und sowie zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen bestimmten seinen Lebensweg. Bereits früh in seinem beruflichen Werdegang erkannte Manfred Naumann die zentrale Bedeutung des Völkerrechts in Fragestellungen des internationalen Steuerrechts. Als Jurist konnte er sehr früh abschätzen, dass das Steuerrecht im Vergleich zu den meisten anderen Rechtsgebieten international und national weiterentwickelt werden kann und eine Chance bietet, politischen und rechtlichen Einfluss auf internationale Rechtsstandards zu nehmen und diese schließlich auch in das nationale Steuerrecht zu überführen.

Doch bevor diese Gedanken weiter vertieft werden, erscheint es sinnvoll, den beruflichen Werdegang von Manfred Naumann zu skizzieren. Nach seinem Studium und zu Beginn seiner Zeit in der Finanzverwaltung, ab 1982, leitete er ein Sachgebiet für Erbschaftsteuer beim Finanzamt Stuttgart-Körperschaften. Im Zeitablauf änderten sich seine Zuständigkeiten. Ihm wurden neben der Besteuerung von Kapitalgesellschaften und atypisch stiller Gesellschaften schrittweise Themen des internationalen Steuerrechts übertragen, u. a. die beschränkte Steuerpflicht natürlicher und juristischer Personen und Fragen zur Hinzurechnungsbesteuerung. Zur damaligen Zeit gewannen Verrechnungspreise in der Praxis aufgrund der Internationalisierung von Geschäftsmodellen von multinationalen Konzernen sowie zunehmender Investitionen ausländischer Konzerne in Deutschland an Bedeutung in den Auseinandersetzungen zwischen der Finanzverwaltung und den Unternehmen. Manfred Naumann entwickelte damals als einer der wenigen Juristen in der Finanzverwaltung ein zunehmendes Interesse für die Verrechnungspreise und konnte die Beschäftigten seines Sachgebiets für dieses Thema inspirieren und motivieren. Im Jahr 1992 wechselte er als hauptamtlicher Dozent an die Bundesfinanzakademie (BFA) in Brühl mit der Zuständigkeit für die Aus- und Fortbildung im Bereich des Internationalen Steuerrechts. In dieser Zeit nahmen die Konflikte im Bereich der Verrechnungspreise in Betriebsprüfungen rapide zu und in der Folge auch Fragestellungen zur Vermeidung von Doppelbesteuerungen, in Form von der Durchführung von (Vorab-)Verständigungsverfahren zwischen den jeweiligen Vertragsstaaten. Auch die deutsche Gerichtsbarkeit wurde zunehmend mit der Auslegung der Regelungen zu Verrechnungspreisen konfrontiert. Im September 2001 kam es schließlich zu einer richtungsweisenden Entscheidung des BFH zum Armani-Fall. Manfred Naumann nutzte die Plattform der BFA für intensive Diskussionen dieser Verrechnungspreisproblematiken mit Vertretern und Vertreterinnen der Betriebsprüfung, der Steuerberatung, der Unternehmen sowie der Gerichtsbarkeit und konnte sich ein

2 Prof. Jobst Wilmanns, Steuerberater, Diplom-Kaufmann, Partner im Bereich Verrechnungspreise bei Deloitte in Frankfurt a. M. und Professor an der Justus-Liebig-Universität Gießen.

3 Katharina Becker, Referatsleiterin im Bundesministerium der Finanzen a.D.

klares und umfassendes Bild von den Stärken und Schwächen der nationalen und internationalen Regeln und Regelungen im Bereich der Verrechnungspreise schaffen. Dies veranlasste ihn, im Jahr 2002 im Alter von 51 Jahren mit seiner Frau, zweier seiner vier Kinder, die noch nicht erwachsen waren, drei Hunden und vier Katzen aus dem Rheinland nach Berlin zu ziehen. Dort übernahm er im BMF im Referat IVB5 unter dem damaligen Referatsleiter Ulrich Wolff u. a. die Zuständigkeit für das Thema der Verrechnungspreise. Im Jahr 2005 wurde Manfred Naumann zum Referatsleiter ernannt und führte das Referat IVB5 bis zu seinem Ausscheiden Ende Januar 2017.

All jene, die auf dem Gebiet der Verrechnungspreise tätig waren und ein Abonnement auf die NWB-Ausgabe Verrechnungspreise besitzen, können ermessen, welche Fülle an Regelungen sowie Rechtsprechungen sich in diesen 15 Jahren ergeben haben. Diese Entwicklungen prägte er nicht nur auf nationaler Ebene, sondern auch international als deutscher Delegierter in der Working Party 6 on the Taxation of Multinational Enterprises der OECD und als Mitglied des EU Joint Transfer Pricing Forums (EUJTPF). Manfred Naumann setzte sich in diesen Gremien mit »Leib und Seele« und erfolgreich für die Weiterentwicklung der völkerrechtlichen Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes ein. Auf seine Initiative und Durchsetzungskraft gehen u. a. die Einführung neuer OECD-Regeln zur Betriebsstättenbesteuerung und damit verbunden die Anpassung von Art. 7 OECD-MA oder die Weiterentwicklung der Verständigungsklauseln zurück. Dies gilt auch für diverse Verrechnungspreismitteilungen des EUJTPF, wie u. a. die zu Serviceleistungen im Konzern oder zu APAs. Diese Einigungen auf die auch von Deutschland favorisierten internationalen Standards waren der unerlässliche erste Schritt für Änderungen der nationalen Verrechnungspreisvorschriften, die Manfred Naumann mit der Zielsetzung, mehr Rechtssicherheit zu schaffen sowie den Anforderungen der deutschen Volkswirtschaft gerecht zu werden, anstrebte.

Dabei bedeutet es eine besondere Herausforderung, die meist aus Kompromissgründen vague formulierten internationalen Vereinbarungen so konkretisiert in nationales Recht umzusetzen, dass sie von den Steuerpflichtigen, der Betriebsprüfung, in Verständigungsverfahren mit dem Ausland wie auch von nationalen Finanzgerichten gleich ausgelegt werden. Dieses Ziel erreichte er durch seinen unermüdlichen Austausch mit den Bundesländern im Rahmen der Außensteuerreferatsleitersitzungen, den Betriebsprüfern und -prüferinnen im Rahmen der Bund-Länder-Arbeitsgruppe Verrechnungspreise, den Verantwortlichen im Bundeszentralamt für Steuern, dem Parlament (Finanzausschuss des Deutschen Bundestages), mit Vertreterinnen und Vertretern des Bundesrats, der Wirtschaft sowie der Finanzgerichtsbarkeit einschließlich des Bundesfinanzhofs. Wörtlich zitiert äußerte Manfred Naumann hierzu: »Die ›Weichenstellungen‹, die mit meiner Arbeit zusammenhängen, habe ich nie allein vorgenommen, sie sind immer in Zusammenarbeit mit vielen anderen entstanden.«⁴

Aus seiner Tätigkeit als Betriebsprüfer war ihm bewusst, dass das Wissen sowie die Erfahrungen in den Betriebsprüfungen von entscheidender Bedeutung für die Akzeptanz der von ihm verfassten Regelungen waren. Vertrauen in die Zusammenarbeit mit den genannten Personenkreisen war ihm wichtig, auch wenn dieses Vertrauen nicht durchgehend erwidert wurde. Ein besonderes Vehikel für diese Zusammenarbeit war die BFA, in der er regelmäßig vortrug und seine Regelungen mit den Teilnehmenden diskutierte. Zudem suchte er gezielt immer wieder den Kontakt zu Vertreterinnen und Vertretern der Wirtschaft sowie der

4 AWW-Interview mit Ministerialrat Manfred Naumann, AWW Informationen Spezial 5/2016.

steuerlichen Beratung – wohlwissend, dass er sich damit vielfach in die »Höhle der Löwen« begab. Er war davon überzeugt, dass er in diesen Gesprächen am besten erkennen konnte, ob seine Ideen bis ins Letzte durchdacht, praxistauglich und auch rechtssicher waren. Letzteres gilt vor allem auch für seine Diskussionen mit der Finanzgerichtsbarkeit.

In diesen Auseinandersetzungen zeichnete Manfred Naumann sich einerseits durch ein starkes Rückgrat in seinen Standpunkten aus und zum anderen – und dies ist wirklich ein Verdienst – baute er mit seiner Offenheit und Diskussionsbereitschaft Vertrauen zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung auf. Erkannte er in den Diskussionen, dass die Argumente nicht steuerlich getrieben waren, betriebswirtschaftlich nah an der Realität waren und die Umsetzung von Regelungen einen zu hohen administrativen Aufwand verursachten, war er immer offen für Anregungen und hiermit verbunden auch bereit, (geplante) Regelungen entsprechend anzupassen. Viele Fallgestaltungen und Beispiele, die in den verschiedenen Verwaltungsgrundsätzen aufgenommen worden sind, stammen aus Diskussionen und Gesprächen bzw. Arbeitskreisen.⁵

Mit seinen Referatsangehörigen pflegte Manfred Naumann ein interessiertes, freundliches und ebenfalls vertrauensvolles Verhältnis. Die Atmosphäre war immer positiv, humorvoll aber auch herausfordernd. Denn auch hier wurden die internationalen und nationalen Vorhaben intensiv diskutiert, sodass die Referatsziele für alle transparent waren. Jegliches fachliche Gegenargument konnte – wenn man es klug begründen konnte – vorgebracht werden und wurde dann mit ihm so gründlich untersucht und abgewogen, bis es von ihm und allen anderen angenommen oder verworfen wurde. Dabei war es nicht einfach, mit Manfred Naumanns scharfem Intellekt mitzuhalten. Dies betrifft auch die Vorlagen seiner Referentinnen und Referenten an die BMF-Leitung, die von ihm mit vielen Korrekturen versehen mit dem Hinweis zurückkamen, sie doch so verständlich wie möglich zu entwerfen. Dabei ließ er sich gerne überzeugen, auch andere Formulierungen zu verwenden. Allerdings war das nicht einfach, denn Manfred Naumanns Duktus ist überaus präzise und klar.

Es würde den Rahmen der Würdigung sprengen, alle von ihm verfassten Gesetze, Gesetzesbegründungen, Verordnungen, Verwaltungsgrundsätze und Merkblätter im Detail zu behandeln. Herauszuheben sind insbesondere die Regelungen zu den Mitwirkungspflichten insbesondere der Verrechnungspreisdokumentation sowie den Sanktionsmöglichkeiten, der gesetzlichen Differenzierung und Konkretisierung zwischen tatsächlichem und hypothetischem Fremdvergleich, den Regelungen zur Funktionsverlagerung, der Umsetzung des OECD-Betriebsstättenberichts verbunden mit dem substanzbezogenen Authorized OECD Approach (AOA) ins deutsche Recht sowie die verschiedenen Merkblätter zu APA bzw. MAP-Verfahren. Am Ende seiner Zeit als Referatsleiter widmete er sich Fragestellungen der Streitvermeidung und -beilegung und förderte die Initiativen und Umsetzungsmaßnahmen zu ICAP und Joint Audit.

In allen Initiativen, gesetzgeberischen Maßnahmen und Verwaltungsanweisungen im Themenbereich Verrechnungspreise war es ihm ein Anliegen, dass Verrechnungspreise Ausfluss der betriebswirtschaftlichen Realität sind und nicht Gegenstand künstlich initiiertter Strukturen. Insbesondere die Regelungen zum hypothetischen Fremdvergleich und als Ausfluss hiervon die Regelungen zur Funktionsverlagerung waren Gegenstand vieler kontroverser Auseinandersetzungen – und zwar nicht nur mit Unternehmensvertretern, sondern mit der

5 U.a. AWW-Arbeitskreis Verrechnungspreise in Eschborn.

internationalen Steuercommunity. Nicht nur die Frage, wann der hypothetische Fremdvergleich anzuwenden ist, sondern auch die neu eingeführten Bewertungsstandards stellt die Praxis bis heute vor große Herausforderungen. Manfred Naumann verteidigte mit »Haut und Haar« diese Regelungen und stellte immer wieder klar, dass diese Regelungen OECD-konform sind. Seiner Auffassung kann man rechtssystematisch sehr wohl folgen, doch stellen diese Regelungen in laufenden Verständigungsverfahren mit die größte Herausforderung bei der Vermeidung einer Doppelbesteuerung dar. Viele (auch große) Staaten verfügen bis heute nicht über vergleichbare Regelungen und lehnen korrespondierende steuerliche Gegenbuchungen vielfach ab.

Die Verabschiedung des OECD-Betriebsstättenberichts und die hiermit verbundene Umsetzung im OECD-Musterabkommen sowie in das deutsche Steuerrecht gehört sicherlich zu einem weiteren großen Meilenstein in seiner Verantwortung als Referatsleiter im BMF. Der Betriebsstättenbericht feierte 2025 sein 15-jähriges Bestehen – und zwar ohne jegliche Änderung oder Anpassung in diesem Zeitraum. Der AOA und das damit verbundene Primat der Personalfunktion gelten als Vorreiter für den später von der OECD in den OECD-VPL 2018 implementierte Control-over-Risk-Ansatz.

Obwohl international ein Standard war Manfred Naumann des Weiteren der Angemessenheitsnachweis in Form von datenbankgestützten Analysen ein Dorn im Auge. Sein Bestreben war es stets, in der Auslegung der Konkretisierung des Fremdvergleichs der Preisfestsetzung (»Price Setting«) eine größere Bedeutung zu geben als der nachträglichen Anpassung der Verrechnungspreise basierend auf Datenbankstudien (»Outcome Testing«), die kurz vor Ende eines Geschäftsjahres erstellt worden sind.

Auch wenn Manfred Naumann Verfechter der transaktionsbezogenen Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes ist, so zeigte er sich im Sinne der Steuergerechtigkeit immer offen für alternative Ansätze, wie z. B. der EU-Ansatz zur GKKB bzw. zum »Formula Apportionment«. Er erkannte jedoch früh, dass hierfür international und insbesondere in der EU kein Konsens zu erwarten war. Den aktuellen Entwicklungen zur Mindestbesteuerung begegnete er mit deutlicher Skepsis, die er auch offen artikulierte. Er vertrat nachdrücklich die Auffassung, dass der Fremdvergleichsgrundsatz als einheitlicher Maßstab für Verrechnungspreise angewendet werden sollte. Pauschalierungen und Parallelsysteme, wie es Pillar One und Pillar Two im Rahmen der Umsetzung der Maßnahmen zur Mindestbesteuerung vorsehen, begegnete er mit großer Skepsis bzw. kritischer Ablehnung. Diesen Standpunkt begründete er nicht nur materiellrechtlich, sondern auch verfahrensrechtlich treibt ihn die Sorge, dass aufgrund der Uneinigkeit der Staatengemeinschaft die Regelungen zu einem erhöhten Risiko der Doppelbesteuerungen führen könnten.

Nach seiner aktiven Zeit als Referatsleiter im Bundesfinanzministerium setzte er sich das Ziel, Länder mit weniger entwickelten Steuersystemen in der Formulierung und Umsetzung von entsprechenden Regelwerken zu unterstützen bzw. zu beraten. Da sich die Realisierung als etwas schwieriger erwies, als er sich dies vorgestellt hatte, wechselte er als freier Mitarbeiter zu einer »Big Four«. In seinem persönlichen Umfeld wurde dieser Schritt nicht nur wohlwollend gesehen. Wurde er zum Saulus oder Paulus? Die klare Antwort lautet: Weder noch! Und dies zu Recht! Er zeigte auch hier, dass seine Standpunkte nicht von seiner Rolle, sondern vielmehr von seiner im Innersten entwickelten Auffassung geprägt waren. Für ihn war in diesem beruflichen Abschnitt wichtig, nicht gegen die Finanzverwaltung aufzutreten. Dieser war er zu sehr verbunden, als dass er sich auf Streitigkeiten in Betriebsprüfungen einlassen wollte.

Gleichzeitig nutzte er diese Etappe, um weiterhin vielfach in der BFA seine Erfahrungen und sein Wissen mit Betriebsprüferinnen und Betriebsprüfern zu teilen, und konnte somit eine Art Mediatorenrolle ausfüllen.

Manfred Naumann hat in seinem beruflichen Leben das Internationale Steuerrecht, insbesondere auf dem Themengebiet der Verrechnungspreise tiefgehend mitgestaltet. Er hat durch seine offene Form der Kommunikation und des Austauschs Vertrauen zwischen den Steuerpflichtigen und der Finanzverwaltung geschaffen und er hat Deutschland in den internationalen Gremien mit seiner Kompetenz nicht nur vertreten, sondern diese auch in ihrem Handeln sehr weitgehend beeinflusst. Ausdruck hierfür war, als Jeffrey Owens, damals Director des Center of Tax Policy and Administration der OECD, ihn aufs Haupt küsste und sich bei ihm bedankte, dass er und die deutschen Vertreter den OECD-Betriebsstättenbericht mitgerettet haben.⁶ Zu seinem 75. Geburtstag wünscht der Autorenkreis ihm nun alles erdenklich Gute und insbesondere, dass ihm die Gesundheit wohlgesonnen ist! Mit diesem Werk soll er nochmals angeregt werden, sein einzigartiges Lebenswerk zu reflektieren und sich – wenn er die Kraft und das Interesse hat – weiterhin in die laufenden Diskussionen einzumischen!

6 Vgl. AWW-Interview mit Ministerialrat Manfred Naumann, AWW Informationen Spezial 5/2016.

B Der Fremdvergleich

B.I Der Fremdvergleich im Spannungsfeld betriebswirtschaftlicher Interessen

Jobst Wilmanns⁷

Der Fremdvergleich als Korrekturmaßstab für Verrechnungspreise ist international und national einer der Normen, die sowohl in der Fachwelt als auch in der Praxis zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen als auch bei internationalen Verständigungsverfahren zwischen den Vertretern der jeweiligen Vertragsstaaten tiefgehende Kontroversen auslöst. Verrechnungspreise sind durchgehend bei international operierenden Konzernen Prüfungsschwerpunkt in Betriebsprüfungen, steuerliche Gewinnkorrekturen sind vielfach exorbitant hoch und lösen vielfach unmittelbar Doppelbesteuerungen aus. Die Gründe für diesen Umstand sind vielfach. Für die genannten Unternehmensgruppen ist es eine Herausforderung, grenzüberschreitende Wertschöpfungsketten und Organisationsstrukturen basierend auf den komplexen, teilweise unklaren internationalen als auch nationalen Regelungen in steuerlich anerkannte Verrechnungspreissysteme zu »übersetzen«.⁸ Basierend auf den Zielen der Maximierung des Gewinns und des Shareholder Values entwickeln Konzerne ihre Geschäftsmodelle auf der Grundlage von an den Zielen ausgerichteten Organisationsstrukturen. Steuerliche Vorschriften spielen bei der Strukturierung von Wertschöpfungsketten aufgrund der Ausrichtung auf die einzelne rechtliche Einheit i. d. R. nur eine untergeordnete Rolle. Für steuerliche Zwecke wird jedoch erwartet, diese Geschäftsmodelle bezogen auf die rechtlichen Konzern-einheiten und die verwirklichten Geschäftsbeziehungen in Funktions- und Risikoprofile zu überführen, hierauf aufbauend Verrechnungsmethoden für die einzelnen Geschäftsvorfälle zu ermitteln und daraus abgeleitet basierend auf Fremdvergleichsanalysen die fremdvergleichskonformen Verrechnungspreise zu ermitteln. In diesen Phasen der Transformation der betrieblichen in die steuerliche Sphäre prallen vielfach unterschiedliche Welten aufeinander. Somit unterliegen steuerliche Verrechnungspreissysteme in den Konzernen vielfach kontroversen Diskussionen, da diese unmittelbaren Auswirkungen auf Managementsteuerungsmodelle wie auch Managementvergütungssysteme haben können. Außerdem unterliegen die steuerlichen Regelungen zu Verrechnungspreisen einer permanenten Dynamik, d. h., die beschriebene Transformation wird von immer wieder veränderten rechtlichen Regelungen beeinflusst. Auslöser dieser Dynamik sind u. a. die laufenden Überarbeitungen der OECD-Standards zu Verrechnungspreisen und die hiermit verbundene Notwendigkeit der Umsetzung ins nationale Recht, die laufende Rechtsprechung und dabei aufgeworfene Zweifelsfragen sowie die Notwendigkeit der Anpassung aufgrund veränderter ökonomischer Rahmenbedingungen. Dieser regulatorischen Dynamik steht das Interesse des Managements gegenüber, Stabilität in den Managementsystemen zu gewährleisten. Nur wenn in der Zeitreihe Informationen konsistent erfasst und bewertet werden, entstehen zuverlässige Entscheidungsgrundlagen. In

⁷ Prof. Jobst Wilmanns, Steuerberater, Diplom-Kaufmann, Partner im Bereich Verrechnungspreise bei Deloitte in Frankfurt a. M. und Professor an der Justus-Liebig-Universität Gießen.

⁸ Vgl. Wilmanns u. a., Vorwort, in: Nientimp/Wilmanns/Micker, Verrechnungspreise im Außensteuergesetz, NWB 2025.

diesem dargestellten Umfeld sind die Kontroversen zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen vorgezeichnet.

Nicht nur das Spannungsfeld zwischen der materiellrechtlichen Regulatorik und der Erwartungshaltung des Managements erzeugt intensive Abstimmungsprozesse, sondern auch die compliancebezogenen Anforderungen belasten zunehmend die gesamte Organisation multinationaler Konzerne. Der hohe Ressourceneinsatz und die hiermit verbundenen Aufwendungen werden im Lichte der Verfahrensdauer sowie ihrer Ergebnisse zunehmend hinterfragt. Studien zeigen mittlerweile auf, dass viele vom Gesetzgeber den Steuerpflichtigen auferlegten Aufbewahrungs- und Mitwirkungspflichten von der Finanzverwaltung für die Prüfung der Steuerpositionen nicht tatsächlich verwendet werden.⁹ Aufgrund der zunehmenden Anforderungen an die Steuerabteilungen von Konzernen bedarf es einer Weiterentwicklung der bestehenden Prozessorganisation, die sich auf die Durchführung von steuerlich veranlassenen Geschäftsprozessen konzentriert, um die Effizienz zu steigern, um die gesetzten steuerlichen Ziele sicherzustellen und auch den hiermit verbundenen Aufwand zu minimieren.¹⁰ Die Prozessorganisation im steuerlichen Bereich muss sich nach den tatsächlichen Abläufen ausrichten, die zur Erreichung der genannten Ziele beitragen, und erfordert zunehmend flexible und abteilungsübergreifende Strukturen. Im Bereich der Verrechnungspreise stehen im Fokus die Anforderungen der Aufbewahrung von steuerrelevanten Handels- und Geschäftsbriefen (insbesondere Mailkorrespondenz)¹¹, die erweiterten Mitwirkungspflichten bei Auslandsachverhalten (§ 90 Abs. 2 AO), die Dokumentationsanforderungen (Master und Local File) sowie die Transaktionsmatrix (§ 90 Abs. 3 und 4 AO), das CbC-Reporting (§ 138a Abs. 1 AO) und bei Betriebsstätten die Erstellung der Hilfs- und Nebenrechnung (§ 3 BsGAV). Für die Erfüllung dieser Anforderungen sind Informationen notwendig, die vielfach verstreut in der Konzernorganisation liegen. Insbesondere bei Unterlagen, die aus den Geschäftsbereichen (Business) stammen, kann vielfach nicht klar abgegrenzt werden, ob das Kriterium der »Steuerrelevanz« erfüllt ist. In Abhängigkeit des Prüfgebiets werden Finanzdaten aus dem externen Rechnungswesen (HB-I- und HB-II-Daten) oder dem Controlling abgefragt, sowie qualitative Informationen allgemein zum Konzern, zu den Geschäftstätigkeiten und zu den jeweiligen Transaktionen. Der Aufwand für die Konzerne zur Erfüllung all dieser gesetzlich verankerten Anforderungen ist sehr hoch und ist im Blickwinkel der Verhältnismäßigkeit, der tatsächlichen Verwertung und des Nutzens auf den Prüfstand zu stellen. In diesem Zusammenhang ist die Gesetzesinitiative des § 38 EGAO und die damit verbundene gesetzliche Grundlage für die Umsetzung des risikoorientierten Prüfungsansatzes zu begrüßen. Für die Steuerpflichtigen wäre es bereits ein massiver Fortschritt, wenn verrechnungspreisbezogene Informationen mehr risikoorientiert angefordert und die Dauer von Betriebsprüfungen und die hiermit verbundene Anzahl an Prüfungsanfragen erheblich gesenkt werden könnten. Dies würde auf beiden Seiten, der Finanzverwaltung als auch den Steuerpflichtigen, den Aufwand verbunden mit der Erfüllung der gesetzlichen Verpflichtungen reduzieren, ohne dass die Qualität der Zusammenarbeit hierdurch gemindert würde.

9 Vgl. Wilmanns/Ebeling, Studie Tax Controversy 2024/2025, Justus-Liebig-Universität Gießen, 250307_taxcontroversy-1.pdf; Wilmanns/Ebeling, Studie zum Verfahrensrecht in deutschen Betriebsprüfungen, ISR 11/2025, 417.

10 Vgl. Wöhe, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 24. Aufl. 2010, 124; www.bwl-lexikon.de/wiki/prozessorganisation/.

11 Vgl. BFH-Beschluss v. 30.04.2025 – XI R 15/23, BStBl 2025 II, 763.

B.II Steuergerechtigkeit als Maßstab für die Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes

*Jobst Wilmanns*¹²

Unternehmen und ihre Geschäftsmodelle sind Bestandteil einer Ökonomieordnung, die vom Zusammenspiel zwischen Wirtschafts- und Gesellschaftssystemen geprägt sind. Das Handeln der in diesem System verankerten Wirtschaftssubjekte kann im Extremfall vom krassen Egoismus oder vom Gedanken des Kollektivismus und Teilens geleitet werden.¹³ Das Spannungsfeld zwischen diesen Polen wird wesentlich vom Menschenbild beeinflusst. In diesem Kontext untersucht die Wirtschaftsphilosophie als Bestandteil der verhaltensorientierten Betriebswirtschaftslehre wirtschaftliche Abläufe auf ihren ethischen Gehalt und ihre Vereinbarkeit mit übergeordneten Grundsätzen und Normen, wie sie z. B. in allgemeinen Menschenrechtskonventionen, im Grundgesetz und anderen völkerrechtlichen und nationalen gesetzlichen Bestimmungen verankert sind.¹⁴ Hieraus abgeleitet wird als Unternehmensphilosophie ein System von Leitmaximen verstanden, deren Ausprägung von ethischen und moralischen Werthaltungen bestimmt wird. Damit dient sie als eine Art »moralischer und ethischer Unterbau« für den Wirtschaftsprozess der Unternehmung. In ihr manifestieren sich insbesondere Grundeinstellungen, dass das Verhältnis der Kerngruppen (Machtträger) zu Mitarbeitern, Gesellschaftern, Kunden, Lieferanten sowie allgemein das Verhältnis Unternehmung-Gesellschaft zum Ausdruck bringen. Definiert werden können demnach u. a.:

- das Bekenntnis zur Wirtschaftsordnung und zur gesellschaftlichen Funktion der Unternehmung,
- die Einstellung zu Wachstum, Wettbewerb und technischer Fortschritt,
- die Rolle des Gewinns für das Unternehmen und Gesellschaft,
- die Verantwortung gegenüber Mitarbeitern und Gesellschaftern,
- die akzeptierten Spielregeln und Verhaltensnormen im Rahmen der wirtschaftlichen Tätigkeit der Unternehmen.¹⁵

Ethik und Moral im Wirtschaftsleben ist geprägt vom Zusammenspiel der Gestalter der Wirtschaftsordnung, den Wettbewerbsbedingungen, der Präzision und Umsetzbarkeit von Normen, den Unternehmen sowie den handelnden Personen. Sie beruhen nicht alleine darauf, zu warten, dass andere handeln, sondern basiert auf Verantwortung. In diesem Kontext sind die o. a. Pole des egoistischen und kollektiven Verhaltens nicht nur theoretische Gebilde, sondern können auch in der Praxis in den unterschiedlichsten Ausprägungen angetroffen werden. Ein Beispiel aus dem Wirtschaftsleben für ein Unternehmen, das sich als aktives Mitglied des sozio-ökonomischen Systems definiert, ist die Unternehmensgruppe VAUDE unter der Leitung von Antje von Dewitz. Die Unternehmensphilosophie von VAUDE basiert auf den Prinzipien

12 Prof. Jobst Wilmanns, Steuerberater, Diplom-Kaufmann, Partner im Bereich Verrechnungspreise bei Deloitte in Frankfurt a. M. und Professor an der Justus-Liebig-Universität Gießen.

13 Vgl. Wöhe, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 24. Aufl. 2010, S. 5.

14 Vgl. Schierenbeck, Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 1989, S. 6.

15 Vgl. Schierenbeck, a. a. O., S. 55.

der Steigerung der Lebensqualität, der Gewährleistung fairer Arbeitsbedingungen weltweit und der Umsetzung der Kreislaufwirtschaft. Kernaspekte dieser Philosophie sind u. a.:¹⁶

- Verantwortung gegenüber Mensch und Natur: Wirtschaftliches Handeln basiert auf Werten wie Respekt, Vertrauen und Partnerschaft;
- Berg – Wir – Vorwärts: Diese drei Grundpfeiler bilden das Leitbild, das Innovation, Teamgeist und den Anspruch, nachhaltige Wege zu gehen, vereint;
- Verantwortungsvolles Wirtschaften: Die Unternehmensgruppe orientiert sich an der Gemeinwohlökonomie.

Gerade im Bereich Steuern entzweit sich die politische und öffentliche Meinung, wie die Gesamtsteuerlast »gerecht« auf die einzelnen Wirtschaftssubjekte und Bürger zu verteilen ist. Historisch haben sich zwei Theorien herauskristallisiert:¹⁷

Äquivalenztheorie: Hiernach soll die Steuer des Einzelnen das Entgelt für die beanspruchte Staatsleistung sein. Dahinter steckt der »sophistische« Gedanke, dass der Staat ein Zweckverband zu gemeinsamen Zielen ähnlich einer Handelsgesellschaft sein soll – ein Modell, das bereits der Geschichte zugeschrieben worden ist, doch in der heutigen Welt wieder an Bedeutung gewinnt.

Die aristotelische Auffassung: Die Aufgabe des Staates ist »das Gute im Leben zu verwirklichen«, d. h., dieser trägt die Verantwortung für die Weiterentwicklung des Gemeinwohls. Hieraus leitet sich als heute herrschendes Steuerverteilungsprinzip die »Opfertheorie« ab, die im § 3 AO ihren Niederschlag gefunden hat und im Ergebnis zu einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit führt.

Auch international ist die Steuerordnung als Bestandteil der Wirtschaftsordnung schon immer Gegenstand von kontroversen Debatten gewesen. Zum einen wird gefordert, Gerechtigkeitserwägungen bei der Verteilung von Besteuerungsrechten stärker zu berücksichtigen. Zum anderen gibt es vielerlei Staaten und Unternehmensvertreter, die entsprechende Besteuerungssysteme als Eingriff in die staatliche Souveränität werten und damit ablehnen.

Wenn ein Smartphone-Hersteller ein neues Smartphone in Kalifornien entwickelt, dieses in China zusammenbauen lässt, dann an deutsche Kunden verkauft und die steuerlichen Gewinne überwiegend aufgrund konzerninterner Vereinbarungen in der irischen Tochtergesellschaft realisiert werden, stellt sich die Frage, ob dies »gerecht« ist.

Grundpfeiler einer gerechten Besteuerung ist die Orientierung an der individuellen wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit. Alle gesellschaftlichen Gruppen leisten gleichermaßen – jeweils ihrer jeweiligen Leistungsfähigkeit entsprechend – einen Beitrag zur Finanzierung des Staatswesens. Ein grundlegender Eckpfeiler ist das Vertrauen in die Gerechtigkeit, d. h., die Steuerlast muss nachvollziehbar gestaltet und transparent verteilt sein, sodass nicht der subjektive Eindruck entsteht, dass einige (zu) viel und andere (zu) wenig Steuern zahlen.¹⁸

Gerechtigkeit wird vielfach auch mit dem Begriff »fair« in Verbindung gebracht. Fair verhalten sich demnach jene Steuerpflichtige, die nach dem geltenden Recht ihre Steuerlast tragen bzw. bezahlen, ohne dass sie diese durch steuerminimierende, wenn auch legale Strukturie-

16 <https://nachhaltigkeitsbericht.vaude.com/de/ueber-vaude/philosophie/unternehmensphilosophie>.

17 Vgl. Habersack, Einführung in die betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 7. Aufl. 1989, S. 31.

18 Vgl. Hölscher, Geleitwort, in: Steuermoral und Steuervollzug, ifst 548 (2023), 1.

rungen ihrer Aktivitäten so weit wie möglich reduziert haben.¹⁹ Dass vielfach eine erfolgreiche Umgehung der Steuergesetze möglich ist, wird als Defizit des Rechts wahrgenommen. Die grundlegende Frage, die sich stellt, ist, wie mit aufgedeckten Defiziten des geltenden Rechts und der Anwendung umgegangen wird.

Es erscheint problematisch, wenn der Staat oder jene Institutionen, die für die Ausgestaltung des Steuer- und Völkerrechts zuständig sind, den identifizierten Defiziten nicht durch Änderungen des materiellen Rechts begegnen, sondern sie indirekt reguliert, indem sie versucht, die moralische Missbilligung in der Gesellschaft als Druckmittel einzusetzen.²⁰ Das Instrument Country-by-Country Reporting (CbCR) ist ein exemplarisches Beispiel. Das eigentliche CbCR soll den Finanzbehörden mehr Transparenz zur verwirklichten Steuerpolitik multinationaler Konzerne geben und dient maßgeblich der Risikoevaluierung im Verhältnis multinationaler Konzerne und den jeweiligen Steuerbehörden. Dagegen ist die Zielsetzung der neu eingeführten Publizität des CbCR (Public CbCR) die genannte Öffentlichkeitswirksamkeit zu erfüllen. Osterloh-Konrad sieht aus zwei Gründen dies zu Recht als Irrweg:²¹

Es bedarf nach wie vor der Mühe, den Sinn und Zweck konkreter Steuergesetze (Telos der Norm) aufzuspüren, um die Frage zu beantworten, ob ein bestimmter Steuervorteil dem Gesetz widerspricht oder nicht. Der Gesetzgeber hat hier eine besondere Verantwortung, Gesetze derart zu verfassen, dass sie präzise, verständlich und anwendbar sind. Gerade in den Regelungen zu Verrechnungspreisen werden viele unbestimmte Rechtsbegriffe verwendet, die der Konkretisierung bedürfen. Die Funktions- und Risikoanalyse ist ein Herzstück der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Dieser Analyse liegen die Konzepte des Risikokontrollansatzes und bei immateriellen Werten der sog. DEMPE-Ansatz zugrunde. Die genannten Ansätze spiegeln die Anforderungen an »Economic Substance« wider, bedürfen jedoch einer weiteren Konkretisierung. Die mangelnde Präzisierung darf nicht durch das moralische Bauchgefühl der Allgemeinheit und der Finanzbehörde ersetzt werden. Genau dies droht aber zu passieren, wenn der Staat sich der moralischen Verurteilung durch die Allgemeinheit, durch NGOs oder anderen Interessensvertreter bedient, um Steueraufkommen zu sichern.²² Die Einführung des Public CbCR erscheint dieser öffentlichen, moralischen Kontrolle zu dienen, und behindert die sorgfältige, rechtliche Auseinandersetzung zwischen Finanzbehörden und Steuerpflichtigen insbesondere in Betriebsprüfungen.

In Staaten, in denen die Schaffung von Rechtsnormen Ausfluss demokratischer Mehrheitsbildungsprozesse und die Gewaltenteilung gewährleistet ist, sollten Rechtsnormen eine Form von Objektivität widerspiegeln. Die Staatsbürger erkennen die objektive Geltung von Normen an, die diese Prozesse durchlaufen haben, eben weil sie ihn durchlaufen haben.²³ Der Staat hat jedoch die besondere Pflicht, die intrinsische Motivation des Steuerpflichtigen zur Steuerzahlung durch Systemverbesserungen zu erhöhen oder durch steuerliche Compliance-Anforderungen derart zu gestalten, dass bei einem Verstoß die rechtlichen und wirtschaftlichen Nachteile erzieherische Wirkungen entfalten.

Auch wenn sich die gegenwärtige Debatte im internationalen politischen Umfeld als schwierig erweist, so besteht nach wie vor die Notwendigkeit, die internationale Steuerord-

19 Vgl. Osterloh-Konrad, *Steuermoral und Steuerrecht*, in: *Steuermoral und Steuervollzug*, IfSt 548 (2023), 6.

20 Vgl. Osterloh-Konrad, a. a. O., 16.

21 Vgl. Osterloh-Konrad, a. a. O., 16 ff.

22 Vgl. Osterloh-Konrad, a. a. O., 16.

23 Vgl. Osterloh-Konrad, a. a. O., 17.

nung – maßgeblich geprägt durch das OECD-Musterabkommen und die hiermit verbundenen Kommentare und Richtlinien – aufgrund der zunehmenden Vernetzung von Wertschöpfungsketten, der wachsenden Mobilität der Steuerzahler (u. a. ein neues Wirtschaftsmodell sind die sog. »digitalen Nomaden«) und des Kapitals sowie aufgrund des Einflusses der Digitalisierung und KI auf bestehende Geschäftsmodelle anzupassen.²⁴

Ein zentraler Anknüpfungspunkt der Debatte zur (internationalen) Steuergerechtigkeit ist die Frage, wie der Wertschöpfungsbegriff zu definieren ist. Die Besteuerungsrechte so zu verteilen, dass sie mit den Wertschöpfungsbeiträgen im Einklang stehen, erscheint auf den ersten Blick nachvollziehbar, doch bei der Konkretisierung des Leitgedankens mangelt es an einem einheitlichen Verständnis. Die Problemstellung illustriert das o. a. Beispiel. Übergeordnetes Ziel des von der OECD veröffentlichten BEPS-Aktionsplans ist es, dass die Besteuerung am Ort der unternehmerischen Tätigkeit und wirtschaftlichen Wertschöpfung erfolgt. Zu diesem Zweck sollen der schädliche Steuerwettbewerb zwischen den Staaten eingeschränkt werden und künstliche Verlagerungen mit dem alleinigen Ziel der Steuerersparnis nicht mehr möglich sein.²⁵ Die OECD hat mit diesem Grundprinzip einen Eckpfeiler für die internationale Besteuerung geschaffen, der insbesondere den Spielraum der Ausgestaltung der Substanz wesentlich eingeschränkt, aber nicht final bestimmt hat. Ausfluss dieses Grundprinzips ist u. a. der sog. »Control-over-Risk Approach« (auf deutsch: Risikokontrollansatz). Die Weiterentwicklung, Ausgestaltung und Operationalisierung dieses Ansatzes erscheint – insbesondere im Hinblick, mehr Steuergerechtigkeit zu erreichen –, neben der Frage der Mindestbesteuerung eine der Kernherausforderungen der nächsten Jahre zu sein.

Im Bewusstsein vieler kontroverser Debatten kommt nach wie vor der Fremdvergleichsgrundsatz in seinem theoretischen Ansatz den betriebswirtschaftlichen Überlegungen zur Bestimmung von Verrechnungspreisen zwischen verbundenen Unternehmen im Konzern am nächsten. Der Ansatz, dass Verrechnungspreise auf einer transaktionalen Basis zu bestimmen sind – wie unter fremden Dritten bei vergleichbaren Bedingungen –, folgt den ökonomischen Grundprinzipien. Die Betriebswirtschaftslehre ist jedoch von Marktverhältnissen gekennzeichnet, d. h. dem Verhältnis von Angebot und Nachfrage und hiermit verbundenen Verhandlungspositionen, die in der Form innerhalb der Konzerne nicht nachgebildet werden können. Vielmehr gilt es, die wirtschaftliche Realität der konkreten Gegebenheiten und Umstände der verbundenen Unternehmen sachgerecht zu bewerten, und zwar unter der Maßgabe eines normalen Marktgeschehens. Normen sind daran zu messen, dass diese hinreichend präzise definiert, verständlich und anwendbar sind. Diese sind gleichermaßen am Verhältnis Aufwand (Bürokratie) und Nutzen zu messen. Der OECD ist zuzustimmen, dass eine Abkehr vom Fremdvergleichsgrundsatz zur Aufgabe der oben beschriebenen und als vernünftig erkannten theoretischen Grundlagen führe und den internationalen Konsens gefährde, wodurch sich das Doppelbesteuerungsrisiko wesentlich erhöhen würde.²⁶ Bemühungen zur Vereinfachung der Umsetzung und Prüfung von Verrechnungspreisen sind im Kontext der Verwirklichung von mehr Steuergerechtigkeit zu begrüßen. Dazu zählen etwa Richtlinien, mit der ein System für eine gemeinsame Bemessungsgrundlage zur Besteuerung der Gesellschaften eingeführt und

24 Vgl. Stark, Forschungsbericht 2020, Max-Planck-Institut für Steuerrecht und Öffentliche Finanzen München, Internationale Steuergerechtigkeit; und Stark, Verteilungsgerechtigkeit als Prinzip des internationalen Steuerrechts, *StuW* 2019, 96 (1), 71–84.

25 Vgl. Bundesfinanzministerium, Überblick über das BEPS-Projekt von OECD und G20.

26 Vgl. OECD-VPL 2024, OECD 2024, Tz. 1.15.

Vorschriften für die Berechnung und Anwendung dieser Bemessungsgrundlage festgelegt werden sollen,²⁷ oder auch verfahrensrechtliche Ansätze wie die Umsetzung von risikoorientierten Prüfungen.²⁸

B.III Der Fremdvergleich und die Doppelbesteuerung: Historisches im Gegenwärtigen

*Björn Heidecke*²⁹

B.III.1 Historische Entwicklung des Fremdvergleichs

Der Fremdvergleichsgrundsatz gehört zu den tragenden Strukturprinzipien des internationalen Steuerrechts. Er dient der Sicherstellung einer sachgerechten Gewinnabgrenzung zwischen Staaten und soll verhindern, dass verbundene Unternehmen durch nicht marktübliche Gestaltungen steuerliche Bemessungsgrundlagen verzerren. Seine Entstehung ist eng mit den frühen Arbeiten des Völkerbundes aus den 1930er-Jahren verbunden. Er wurde durch die OECD in den 1960er-Jahren weiter entwickelt und kodifiziert.

B.III.1.1 Die Arbeiten des Völkerbundes als Ursprung des Fremdvergleichs

Die Ursprünge des Fremdvergleichsgrundsatzes reichen in die 1930er-Jahre zurück und sind maßgeblich den steuerrechtlichen Arbeiten des Völkerbundes³⁰ zu verdanken. In dem Report des Völkerbundes von 1923 wurden Grundprinzipien zur Vermeidung der Doppelbesteuerung diskutiert.³¹ Carroll (1933) hat im Auftrag der League of Nations eine Studie geliefert,³² die die Zuordnung von Besteuerungssubstrat in Ländern analysiert. Er stellte fest, dass »Tax collectors complain that sometimes enterprises take the rate of various countries into and fix the transfer price from the factory to a selling establishment at so high a figure as to show little or no profit in the books of the sales branch.«³³ Er hat zwei Ansätze beobachtet, die Staaten eingeführt haben, um dem zu begegnen: den Formelansatz (Formulary Apportionment) und den Separate-Accounting-Ansatz. Während der Formelansatz auf eine schematische Aufteilung des Gesamtgewinns abzielte, knüpfte der Separate-Accounting-Ansatz an die rechtliche Selbständigkeit der einzelnen Konzerngesellschaften an und erforderte eine Korrektur konzerninterner Preise anhand hypothetischer Marktbedingungen. Unter Berücksichtigung der Arbeiten von Carroll entschied sich der Völkerbund zugunsten des Separate-Accounting-

27 Vgl. Gemeinsame konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage, EUR-Lex.

28 § 38 EGAO.

29 Dr. Björn Heidecke, Diplom-Volkswirt, Partner im Bereich Verrechnungspreise bei Deloitte in Hamburg.

30 Der Völkerbund (engl. League of Nations) wurde 1920 durch die Siegermächte des Ersten Weltkriegs gegründet. Aus ihr ist nach dem Zweiten Weltkrieg die UN entstanden; vgl. League of Nations in: Britannica, abgerufen: <https://www.britannica.com/topic/League-of-Nations>.

31 Vgl. League of Nations, Report on Double Taxation, 1923.

32 Vgl. Carroll, Methods of Allocation Taxable Income, 1933.

33 Carroll, Methods of Allocation Taxable Income, 1933, S. 12.

Ansatzes.³⁴ Er fordert einen Fremdvergleichsgrundsatz – »The fundamental principle laid down is that, for tax purposes, permanent establishments [Anmerkung: Hier sind rechtliche Einheiten gemeint] must be treated in the same manner as independent enterprises operating under the same or similar conditions, with the corollary that the taxable income of such establishments is to be assessed on the basis of their separate accounts«³⁵. In einem Mustertext für ein Doppelbesteuerungsabkommen konkretisiert die League of Nations in Art. 3 weiter: »If an establishment does not produce an accounting showing its own operations, or if the accounting produced does not correspond to the normal usages of the trade in the country where the establishment is situated, or if the rectifications provided for in the preceding paragraph cannot be effected, or if the taxpayer agrees, the fiscal authorities may determine empirically the business income by applying a percentage to the turnover of that establishment. This percentage is fixed in accordance with the nature of the transactions in which the establishment is engaged and by comparison with the results obtained by similar enterprises operating in the country.«³⁶

Zusammenfassend wurde schon in den 1930er-Jahren von der League of Nations als einer Vorgängerorganisation der UN der Fremdvergleich zum Maßstab der Gewinnzuordnung für steuerliche Zwecke erhoben. Der Carroll Report ist sehr detailliert – auch was methodische Überlegungen betrifft. Die League of Nations sind in der Formulierung des Artikels im Musterabkommen sehr konkret und denken bereits eine umsatzbasierte Analyse der Fremdüblichkeit an. Sie stellen auf das einzelne Land ab.

B.III.1.2 Kodifizierung durch die OECD

Die OECD hat kurz nach ihrer Gründung Anfang der 1960er-Jahre den Fremdvergleich als zentralen Maßstab der internationalen Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen akzeptiert. Seine bis heute maßgebliche dogmatische Grundlage wurde mit dem OECD-Musterabkommen von 1963 geschaffen, das die Vorarbeiten der League of Nations aufgriff und in einen dauerhaft angelegten multilateralen Rahmen überführte.³⁷ Mit Art. 9 OECD-MA 1963 kodifizierte die OECD den Fremdvergleich als völkerrechtlich abgestützten Korrekturmaßstab für konzerninterne Leistungsbeziehungen. Danach sind Gewinne steuerlich zu berichtigen, wenn zwischen verbundenen Unternehmen Bedingungen vereinbart werden, die von jenen unabhängiger Marktteilnehmer abweichen.³⁸ Der Fremdvergleich war dabei primär als Abgrenzungsinstrument zwischen nationalen Steuerhoheiten konzipiert. Er diente der Vermeidung von Doppelbesteuerung, nicht jedoch der vollständigen ökonomischen Abbildung integrierter Konzernwertschöpfung. Charakteristisch für diese frühe Phase ist die bewusst abstrakte und offene Normstruktur, die auf methodische Konkretisierungen weitgehend verzichtete.³⁹ Die OECD knüpft konsequent an den Separate-Entity-Ansatz an. Multinationale Unternehmen werden steuerlich nicht als wirtschaftliche Einheit, sondern als Summe rechtlich selbständiger Unternehmen betrachtet, deren Leistungsbeziehungen nach Maßgabe hypothetischer

34 Vgl. League of Nations Fiscal Committee, Report to the Council on the Fourth Session of the Committee, 1933.

35 Vgl. League of Nations Fiscal Committee, Report to the Council on the Fourth Session of the Committee, Nr. II, 2.

36 Vgl. League of Nations Fiscal Committee, Report to the Council on the Fourth Session of the Committee, Annex, Art. 3.

37 Vgl. OECD, Draft Double Taxation Convention on Income and Capital, 1963.

38 Vgl. Art. 9 OECD-MA 1963.

39 Vgl. Vogel/Lehner, DBA, 7. Aufl. 2021, Art. 9 Rn. 1 ff.

Marktbedingungen zu bewerten sind.⁴⁰ Alternative Konzepte, insbesondere formelbasierte Gewinnaufteilungsmodelle, wurden trotz ihrer administrativen Vorteile bewusst nicht weiterverfolgt. Die Entscheidung zugunsten des Fremdvergleichs stellt einen normativen Kompromiss dar, der die Anschlussfähigkeit an nationale Steuersysteme und bestehende Abkommenspraxis sicherstellen sollte.⁴¹ In den Folgejahren wurde der Fremdvergleich durch die OECD weniger fortentwickelt als vielmehr konsolidiert und stabilisiert. Das OECD-Musterabkommen 1977 bestätigte Art. 9 in nahezu unveränderter Form und verfestigte den Fremdvergleich als internationalen Standard.⁴²

Gleichzeitig nahm die praktische Bedeutung konzerninterner Verrechnungspreise erheblich zu. Die zunehmende wirtschaftliche Integration multinationaler Unternehmen offenbarte erste Spannungen zwischen der formalen rechtlichen Selbständigkeit der Konzerngesellschaften und ihrer tatsächlichen wirtschaftlichen Verflechtung.⁴³ Mit dem OECD-Bericht »Transfer Pricing and Multinational Enterprises« (1979) begann eine systematischere Auseinandersetzung mit der praktischen Anwendung des Fremdvergleichs.⁴⁴ Der Fremdvergleich entwickelte sich damit von einer primär abkommensrechtlichen Grundnorm zu einem zunehmend administrativ und methodisch geprägten Steuerungsinstrument. Diese Entwicklung markiert den Übergang zu den späteren Transfer Pricing Guidelines, ohne jedoch die seit 1963 bestehende konzeptionelle Grundentscheidung zugunsten des Fremdvergleichs infrage zu stellen.⁴⁵ Seine Offenheit ermöglichte internationale Akzeptanz und Flexibilität, bildete jedoch zugleich den Ausgangspunkt für die spätere zunehmende Komplexität der Verrechnungspreisregeln.

B.III.1.3 Aufnahme in deutsches Steuerrecht

Der Carroll Report fasste 1933 knapp auch den damals vorfindlichen Ansatz in Deutschland zusammen: »In the laws of Germany, there is found a provision that, when necessary, the income can be estimated by a comparison with similar independent enterprises, provided the amount is equivalent to interest at the current rate on the capital invested in the local establishment.«⁴⁶ Das noch vage Konzept des Fremdvergleichs wurde 1972 mit der Einführung des § 1 AStG deutlich konturierter. § 1 AStG übernimmt den Fremdvergleich als Maßstab für die Einkünftekorrektur bei grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen und steht in unmittelbarer Traditionslinie zu Art. 9 OECD-MA.⁴⁷ Die Norm des § 1 AStG wurde im Zeitverlauf deutlich ausgebaut. Zu nennen sind beispielhaft die Regelungen zur Funktionsverlagerung (ab 2008), die Ergänzung des AOA in § 1 Abs. 5 AStG (ab 2012), die Übernahme des DEMPE-Konzepts im § 1 Abs. 3c AStG (ab 2022) sowie die Ausführungen zu Finanztransaktionen in § 1 Abs. 3d und 3e AStG (ab 2025). Die deutsche Gesetzgebung orientiert sich hierbei fortwährend an den Arbeiten der OECD. Der Fremdvergleich ist aber weiterhin Korrekturmaßstab zu Beginn des § 1 Abs. 1 AStG und formt mithin die deutsche Verrechnungspreispraxis.

40 Vgl. Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions, 2. Aufl. 2013, S. 109 ff.

41 Vgl. Avi-Yonah, International Tax as International Law, 2007, S. 153 ff.

42 Vgl. OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 1977.

43 Vgl. Schaumburg, Internationales Steuerrecht, 4. Aufl. 2017, Rn. 17.61 ff.

44 Vgl. OECD, Transfer Pricing and Multinational Enterprises, 1979.

45 Umfassend zu den OECD-Guidelines Heidecke et al., Neue OECD Transfer Pricing Guidelines 2022: Much ado about nothing? Synoptische Auswertung und Einordnung seit 1979, ISR 2022, 11 (3).

46 Carroll, Methods of Allocation Taxable Income, 1933, S. 57.

47 Vgl. Wassermeyer, in: Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Rn. 4 ff.

B.III.2 Zieldimensionen des Fremdvergleichs

B.III.2.1 Steuerliche Dimension

Aus steuerlicher Sicht dient der Fremdvergleich primär der sachgerechten Zuordnung von Gewinnen zu den beteiligten Rechtsträgern und folglich von Besteuerungssubstrat. Zentrales Ziel ist die Vermeidung von Gewinnverlagerungen durch nicht fremdübliche Preise in konzerninternen Liefer-, Leistungs- oder Finanzierungsbeziehungen. Der Fremdvergleich berücksichtigt die übernommenen Funktionen, die getragenen Risiken und die eingesetzten Wirtschaftsgüter der beteiligten Unternehmen. Durch die Orientierung an diesen wirtschaftlichen Realitäten wird indirekt die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit berücksichtigt. Es wird vermieden, dass eine künstliche Besteuerung losgelöst von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit durch verzerrende Verrechnungspreise erfolgt. Damit fördert der Fremdvergleich die Befolgung des wirtschaftlichen Leistungsfähigkeitsprinzips, welches vom Bundesverfassungsgericht aus Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz abgeleitet wird.⁴⁸ Darüber hinaus verfolgt der Fremdvergleich das Ziel der Rechtssicherheit und Prüfbarkeit. Durch weitgehend internationalen Konsens um den Fremdvergleich als Zuordnungsregelung in nationalen Normen und Doppelbesteuerungsabkommen liefert er – zumindest in der Theorie – eine gute Grundlage für die Vermeidung einer Doppelbesteuerung und dient damit der Rechtssicherheit. Durch angeglichene wenn auch nicht identische Dokumentationsvorschriften ist die Anwendung des Fremdvergleichs prüfbar. Eine nachvollziehbare Fremdvergleichsanalyse bildet die Grundlage für die Verrechnungspreisdokumentation.

B.III.2.2 Controlling-Dimension

Neben der steuerlichen Dimension kommt dem Fremdvergleich aus Controlling-Perspektive Bedeutung zu. Schon Schmalenbach (1928) betonte, dass innerbetriebliche Leistungsverrechnung nicht willkürlich erfolgen dürfe, sondern an objektiven Wertmaßstäben auszurichten sei. In seiner dynamischen Bilanztheorie und seinen Arbeiten zur Kostenrechnung fordert Schmalenbach, dass interne Preise die wirtschaftliche Realität abbilden müssen, um eine sachgerechte Erfolgsermittlung und Steuerung zu ermöglichen.⁴⁹ Aus Controlling-Sicht ist der Fremdvergleich ein Instrument zur realistischen Abbildung der Wirtschaftlichkeit einzelner Unternehmensbereiche. Durch marktorientierte interne Preise werden Leistungen verursachungsgerecht bewertet und die Erfolgsbeiträge einzelner Organisationseinheiten vergleichbar gemacht.⁵⁰ Ein wesentliches Ziel ist die Vermeidung von Quersubventionierungen. Werden interne Leistungen nicht fremdüblich bewertet, können ineffiziente Bereiche verdeckt unterstützt werden, während leistungsfähige Einheiten benachteiligt erscheinen.⁵¹ Fremdübliche Verrechnungspreise erhöhen dagegen die Transparenz und fördern Kosten- und Leistungsbewusstsein. Zudem unterstützt der Fremdvergleich Investitionsrechnungen, Make-or-Buy-Entscheidungen oder Standortvergleiche basieren auf marktnahen Daten.⁵² Schließlich trägt der Fremdvergleich zur Anreizkompatibilität von Steuerungs- und Vergütungssystemen bei. Wenn Bereichsleiter anhand fremdüblicher Ergebnisse beurteilt werden, spiegeln Erfolgskennzah-

48 Vgl. z. B. BVerfG-Beschluss v. 29.05.1990 – 1 BvL 20/84.

49 Vgl. Schmalenbach, *Dynamische Bilanz*, 1928.

50 Vgl. Horváth, *Controlling*, 14. Aufl., 2021.

51 Vgl. Ewert/Wagenhofer, *Interne Unternehmensrechnung*, 2020.

52 Vgl. Küting/Weber (Hrsg.), *Handbuch der Konzernrechnungslegung*.

len ihre tatsächliche Leistung wider, was Leistungsorientierung und Akzeptanz des Controlling-Systems stärkt.

B.III.3 Entstehung Doppelbesteuerung

Unter Doppelbesteuerung versteht man die mehrfache steuerliche Belastung desselben Steuerpflichtigen oder desselben wirtschaftlichen Vorgangs durch vergleichbare Steuern. Bei einer juristischen Doppelbesteuerung wird derselbe Steuerpflichtige mit demselben Einkommen in mehreren Staaten besteuert. Eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung liegt vor, wenn dasselbe Einkommen bei verschiedenen Steuerpflichtigen besteuert wird. Theoretisch problematisch ist Doppelbesteuerung, weil sie dem Leistungsfähigkeitsprinzip widerspricht: Die steuerliche Belastung übersteigt die tatsächliche wirtschaftliche Leistungsfähigkeit. Für Unternehmen führt sie zu einer höheren Belastung.

Bei Verrechnungspreisen entsteht eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung, wenn die Staaten die gleiche Transaktion unterschiedlich beurteilen: Wenn ein Staat einen höheren Umsatz fordert, als der andere Staat den Aufwand taxiert. Dies liegt dann nicht an dem Fremdvergleich als Konzept, sondern an einer unterschiedlichen Auslegung bzw. Anwendung, welcher Betrag der fremdübliche Preis ist. Es ist also weniger ein konzeptionelles, denn ein normatives Problem. Auslegungs- bzw. Anwendungsunterschiede verstärken sich durch:

- Uneinheitliche oder fehlende Drittdaten: Vergleichbare Marktpreise fehlen häufig, insbesondere bei immateriellen Wirtschaftsgütern und Konzerndienstleistungen, sodass dieselbe Transaktion unterschiedlich bewertet wird; etwa durch Zugriff auf unterschiedliche Daten und durch die Verwendung hilfsweser Daten.
- Bewertungsunsicherheit: Die Bestimmung eines fremdüblichen Preises ist mit Ermessensspielräumen verbunden. Unterschiedliche Steuerbehörden bzw. auch verschiedene Verwaltungsangestellte üben dies unterschiedlich aus – ggf. auch interessengeleitet.
- Fehlende Ausbildung: In unterschiedlichen Ländern fehlt häufig eine gute Ausbildung der Steuerbehörden. Dies kann dazu führen, dass keine saubere ökonomische Analyse durchgeführt wird, die dem Fremdvergleich entspricht. Dies gilt bei grundlegenden Themen wie der Anwendung von Benchmarkstudien und der Ermittlung von Serviceentgelten aber umso stärker für komplexe und komplizierte Transaktionen wie Lizenzen und Darlehen.
- Kein fremdüblicher Preis: Steuerpflichtige setzen Preise an, die nicht fremdüblich sind. Dies mag in einem Staat akzeptiert werden, wenn der fremdübliche Preis zu einem höheren Steuersubstrat führt. Der Grund für nicht fremdübliche Preise kann verschieden sein. Zu beobachten sind mangelnde Erfahrung in der Preissetzung, bewusst falsche Preissetzung oder schlicht das Übersehen der Transaktionen bzw. mangelnde Würdigung.

B.III.4 Vermeidung Doppelbesteuerung

Eine Doppelbesteuerung kann vor ihrer Entstehung vermieden werden. In Anlehnung an die Überlegungen aus Kapitel B.III.3 soll auf Möglichkeiten der Vermeidung von Auslegungs- und Anwendungsunterschieden eingegangen werden. Eine Absicherung ist durch ein Vorabverständigungsverfahren möglich. Sofern bereits eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung vorliegt, kann sie über ein Verständigungsverfahren oder eine unilaterale Maßnahme abgebaut werden. Abschnitt B.III.4.2 zeichnet zwei Ansätze nach.

B.III.4.1 Vermeidung von Auslegungs- und Anwendungsunterschieden

Ausgehend von den Ursachen der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung können verschiedene Ansätze gefunden werden, die Doppelbesteuerung gar nicht erst entstehen zu lassen.

- Uneinheitliche oder fehlende Drittdaten: Um den Mangel an Drittdaten zu lösen, sind Steuerpflichtige und die Verwaltung in vielen Fällen auf Datenbankanbieter angewiesen. Sofern Datenbankanbieter Regionen oder Transaktionen nicht aufnehmen, wird es kaum möglich sein für Steuerpflichtige Unterlagen beizubringen. In einigen Ländern gibt es Daten, es fehlt aber an einer systematischen Aufarbeitung. Es gibt aber auch viele Transaktionen wie Konzerndienstleistungen, die Erbringung von Handelsvertreterleistungen und die Nutzungsüberlassung von immateriellen Werten, die so nicht oder kaum zwischen Dritten zu beobachten sind oder zumindest keine Daten öffentlich zugänglich sind. Auch interne Transaktionen sind oft nicht vergleichbar, wenn sie überhaupt vorliegen. In dem Fall kann die Fremdvergleichsanalyse schwierig quantifiziert werden. Um dennoch eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, sollten die Steuerpflichtigen ihre Analyse gut dokumentieren und die Analyseschritte offenlegen einschließlich der Begründung, warum die Daten ausgewählt wurden, sodass immerhin noch eine zumindest eingeschränkte Vergleichbarkeit vorliegt. Hierbei kann der Steuerpflichtige auf ökonomische Denkansätze zurückgreifen, wenn es an empirischen Anhaltspunkten fehlt. Der § 1 AStG gibt mit dem hypothetischen Fremdvergleich Raum dafür. Die Betriebsprüfung sollte den Mangel an Drittdaten für einzelne Transaktionen in ihrer Überprüfung berücksichtigen und die ökonomischen Überlegungen des Steuerpflichtigen nachvollziehen. Sie kann hier gleichwohl eine gute Begründung und Dokumentation einfordern.
- Bewertungsunsicherheit: Anknüpfend an die fehlenden Drittdaten bedürfen vorfindliche Drittdaten oft einer Interpretation. Um das latente Konstrukt »Fremdüblichkeit« zu analysieren, bedarf es einer Interpretation, weil die »Fremdüblichkeit« als Parametermodell im Sinne der Messtheorie nicht offensichtlich zu beobachten ist.⁵³ Es besteht kein Konsens über Maßeinheiten, wie es z. B. beim Gewicht eines Sacks Kartoffeln oder der Länge eines Tisches der Fall ist. Im letzteren Fall kann ein Fundamentalmodell als Messmodell angewandt werden, da weltweit anerkannte, instrumentell operationalisierte Dimensionierungen wie Kilogramm, Meter und Grad vorliegen. Die OECD versucht durch ihre Ausführungen, dem zu begegnen und zu standardisieren. Dies kann aber nur bedingt gelingen, weil das zu messende Konstrukt »Fremdüblichkeit« latent bleibt. In dem Fall kommt dem Messenden ein hohes Gewicht bei der Würdigung zu. Er hat die Messung, d. h. seine Fremdüblichkeitsanalyse, gut zu dokumentieren. Ähnliches gilt für die mit der Analyse verbundenen Beurteilungen z. B. die Klassifizierung einer Gesellschaft in »Routine« oder »Entrepreneur«. Auch dies sind abstrakte Variablen, die nur über ein Parametermodell erfasst werden können. Im Rahmen der Beweislastverteilung kann die Verwaltung nur bei offensichtlichen Schwächen korrigieren, wenn sie einen wahrscheinlicheren Wert präsentieren kann. Dies führt zu der Empfehlung, die Analyse nebst den Annahmen gut zu dokumentieren, sodass die Verwaltung eine Überprüfung im Rahmen der Beweislastregeln durchführen kann. Daneben können Bewertungsunsicherheit über Vorabverständigungen mit der Verwaltung erzielt werden. § 89a AO bietet in Deutschland die Möglichkeit eines bilateralen Vorabverständigungsverfahrens, sofern ein Doppelbesteuerungsabkommen vorliegt: »Bei

53 Vgl. zur Messtheorie etwa Jongebloed, in: Bank, Vom Wert der Bildung, 2025.

Anwendbarkeit eines Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, welches ein Verständigungsverfahren zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen der Bundesrepublik Deutschland und einem anderen Staat oder Hoheitsgebiet (Vertragsstaat) vorsieht, kann die zuständige Behörde nach § 5 Abs. 1 S. 1 Nr. 5 des Finanzverwaltungsgesetzes im Einvernehmen mit der zuständigen obersten Landesfinanzbehörde oder der von dieser beauftragten Behörde nach den Bestimmungen dieser Vorschrift auf Antrag eines Abkommensberechtigten (Antragsteller) ein zwischenstaatliches Verfahren über die steuerliche Beurteilung von genau bestimmten, im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalten für einen bestimmten Geltungszeitraum, der in der Regel fünf Jahre nicht überschreiten soll, mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates einleiten (Vorabverständigungsverfahren).« Die folgende Abbildung illustriert die Nutzung von derartigen Verfahren für 2024. Es sind recht wenig Verfahren beantragt worden. Zudem ist die Bearbeitungszeit sehr lang und beträgt im Durchschnitt mehr als vier Jahre. In der Praxis gibt es in Deutschland immer noch wenig Vorabverständigungen. Es ist wünschenswert, dass Unternehmen und Verwaltung die Möglichkeit häufiger prüfen, um eine mögliche Doppelbesteuerung vorab zu vermeiden, die in vielen Fällen aus Bewertungsunsicherheiten der Fremddaten bzw. anderer latenter Konstrukte wie der Funktionszuordnung oder aus dem Mangel an Fremddaten stammen.

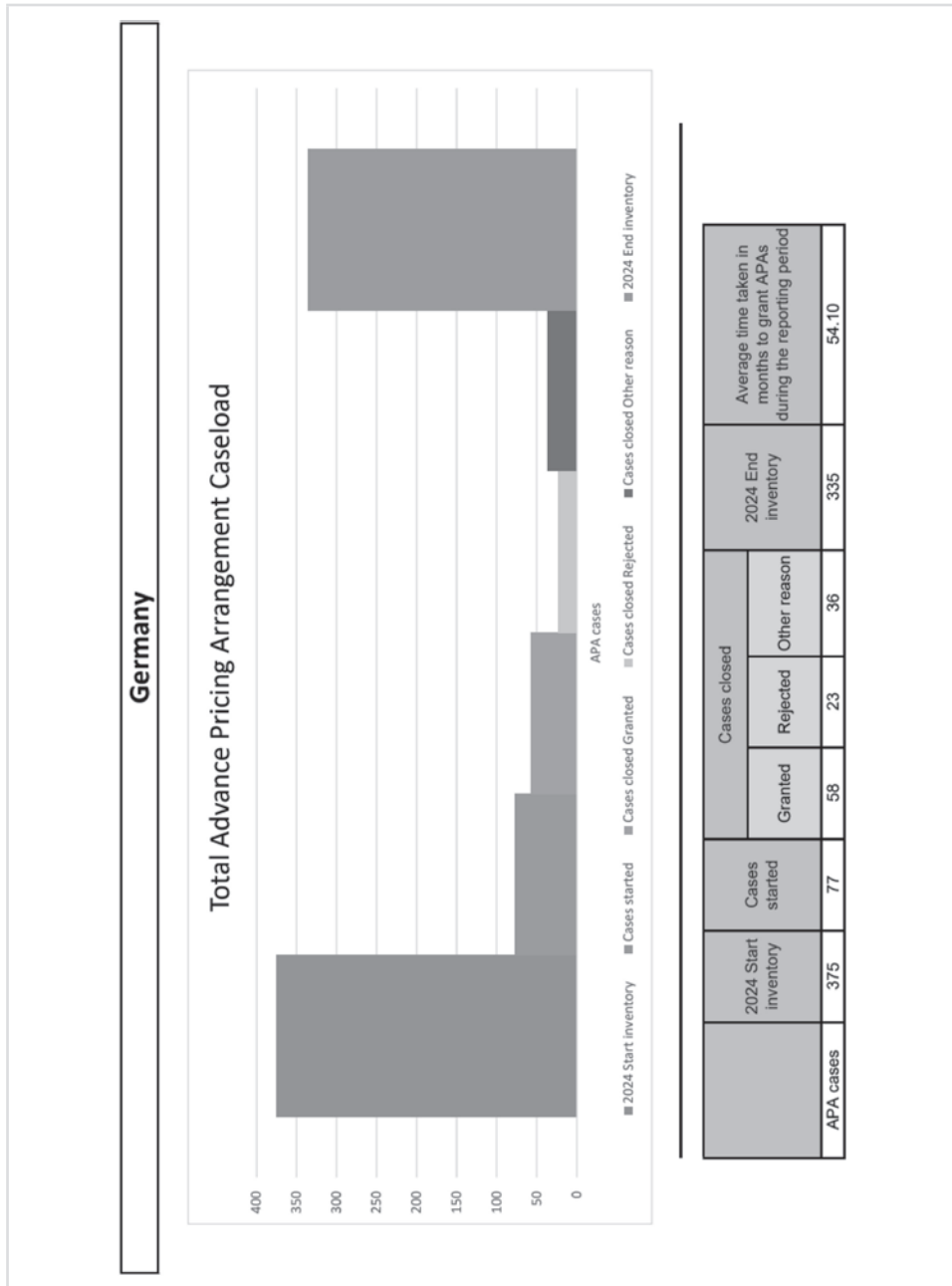


Abbildung 1: Statistik zu Vorabverständigungsverfahren⁵⁴

54 OECD, <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-issue-focus/map-statistics/map-statistics-germany.pdf>.

- **Fehlende Ausbildung:** Um die fehlende Ausbildung aufseiten der Verwaltung zu reduzieren, sind Fortbildungen ein wichtiges Instrument. Mit der Bundesfinanzakademie hat Deutschland hier ein sehr gutes System geschaffen. Es fehlt gleichwohl häufig an einer fundierten ökonomischen Ausbildung etwa zu Konzepten wie Marktmacht, Statistik und Preisbildung an freien Märkten, um die Fremdüblichkeitsanalyse bewerten zu können. Es ist ratsam, das Curriculum der Grundausbildung diesbezüglich zu überdenken. Ebenso dienlich ist ein reger Austausch zwischen Verwaltung, Wissenschaft und Unternehmen bzw. Beratern, um unterschiedliche Perspektiven zu diskutieren und die Überlegungen des Gegenübers besser nachvollziehen zu können.
- **Kein fremdüblicher Preis:** Ähnliches ist bei Unternehmen zu beobachten, bei denen es oft an einer breiten Ausbildung bzgl. der Materie »Fremdüblichkeit« fehlt. Dies führt dann zu einer falschen Anwendung der Analyse. Die Weiterbildung der Mitarbeiter in diesem Spezialgebiet ist ratsam. Eine sehr gute Veranstaltung liefert hier die WU Wien mit der jährlichen Verrechnungspreistagung. Es sollte durch die Unternehmen aber auch Zeit eingeräumt werden, sich weiterzubilden – etwa durch die Lektüre von Fachbeiträgen oder das Verfolgen von Webcasts oder schlicht durch den Austausch mit der Community. Neben der fehlenden Ausbildung werden oft Preise falsch gesetzt, weil es an Datengrundlagen fehlt z. B. mit Blick auf die Verrechnung von Managementleistungen. Die Steuerabteilungen sind auf Controlling und die Finanzabteilung angewiesen. Um Doppelbesteuerung zu vermeiden, sollten Unternehmen frühzeitig in eine gute Datengrundlage investieren und den Austausch zwischen den Fachbereichen fördern. Wenn der fremdunübliche Preis Ergebnis einer bewussten Entscheidung ist, ist die Doppelbesteuerung in Kauf genommen.

B.III.4.2 Abbau wirtschaftliche Doppelbesteuerung

Die Vermeidung von Doppelbesteuerung bei grenzüberschreitenden Sachverhalten ist insbesondere im Bereich der Verrechnungspreise von zentraler Bedeutung. Ausgangspunkt hierfür sind die Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), die sich in ihrer Struktur regelmäßig am OECD-Musterabkommen (OECD-MA) orientieren. Für Verrechnungspreisfälle ist vor allem Art. 9 OECD-MA maßgeblich, der den Fremdvergleichsgrundsatz normiert. Danach sind Gewinne zwischen verbundenen Unternehmen so zu ermitteln, wie sie zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbart worden wären. Nimmt ein Staat eine gewinnerhöhende Verrechnungspreiskorrektur vor (sog. Primärkorrektur), ohne dass der andere Staat eine entsprechende Gegenkorrektur vornimmt, kann es zu einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung kommen. Zur Beseitigung solcher Fälle sehen die DBA das Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA vor, in dessen Rahmen die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten versuchen, eine einvernehmliche Lösung zu erzielen. Ein Anspruch auf Einigung oder auf ein verbindliches Ergebnis besteht jedoch nicht immer, sodass Doppelbesteuerungen in der Praxis teilweise fortbestehen. Das einzelne Doppelbesteuerungsabkommen ist zu prüfen, ob die Einigung verpflichtend ist.

Zur Stärkung des Rechtsschutzes innerhalb der Europäischen Union wurde die EU-Streitbeilegungsrichtlinie⁵⁵ geschaffen. Sie gilt für Streitigkeiten zwischen EU-Mitgliedstaaten über die Auslegung und Anwendung von Doppelbesteuerungsabkommen und bietet Steuer-

55 Richtlinie (EU) 2017/1852 des Rates vom 10.10.2017 über Verfahren zur Beilegung von Steuerstreitigkeiten in der Europäischen Union.

pflichtigen einen erweiterten Schutz. Die Richtlinie begründet einen Anspruch auf Einleitung eines Streitbelegungsverfahrens, sofern eine Doppelbesteuerung geltend gemacht wird. Zunächst ist ein Verständigungsverfahren zwischen den betroffenen Mitgliedstaaten durchzuführen. Kommt innerhalb der vorgegebenen Frist keine Einigung zustande, wird zwingend ein Schiedsverfahren eingeleitet, entweder durch einen beratenden Ausschuss oder durch ein alternatives Streitbelegungsgremium. Die im Schiedsverfahren getroffene Entscheidung ist für die Mitgliedstaaten verbindlich, sofern der Steuerpflichtige sie akzeptiert. Damit stellt die EU-Streitbelegungsrichtlinie ein effektives Instrument zur Beseitigung von Doppelbesteuerung innerhalb der EU dar.

Bereits vor Einführung der EU-Streitbelegungsrichtlinie existierte mit der EU-Schiedskonvention⁵⁶ ein spezielles Streitbelegungsinstrument für Verrechnungspreisfälle. Die EU-Schiedskonvention gilt für Unternehmen mit Sitz in EU-Mitgliedstaaten und ist inhaltlich auf Streitigkeiten über Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen sowie zwischen Stammhaus und Betriebsstätte beschränkt. Auch hier ist zunächst ein Verständigungsverfahren vorgesehen. Führt dieses innerhalb der vorgesehenen Frist zu keiner Einigung, wird ein verpflichtendes Schiedsverfahren eingeleitet, dessen Ergebnis für die beteiligten Staaten bindend ist. Die EU-Schiedskonvention stellte lange Zeit das zentrale Instrument zur verbindlichen Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten innerhalb der Europäischen Union dar, wird heute jedoch in ihrem Anwendungsbereich weitgehend durch die umfassender ausgestaltete EU-Streitbelegungsrichtlinie ergänzt.

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Vermeidung von Doppelbesteuerung bei Verrechnungspreisen auf mehreren Ebenen erfolgt: Während Doppelbesteuerungsabkommen die grundlegenden materiellrechtlichen Vorgaben enthalten und Verständigungsverfahren ermöglichen, sorgen die EU-Streitbelegungsrichtlinie und die EU-Schiedskonvention für verbindliche und effektive Streitbelegungsmechanismen innerhalb der Europäischen Union und tragen damit wesentlich zur Erhöhung der Rechtssicherheit bei.

Sofern im Rahmen eines Verständigungsverfahrens Einigung erzielt wird und der Steuerpflichtige dem Ergebnis zustimmt, erfolgt eine Umsetzung durch die eigene Korrektornorm § 175a AO losgelöst von Festsetzungsfristen und dem Vorliegen eines Vorbehalts der Nachprüfung bzw. anderer Korrektornormen.

Die folgende Tabelle fasst Verständigungsverfahren in Deutschland für 2024 zusammen. Die Statistik unterscheidet Verrechnungspreise und sonstige Fälle. Im Bereich der Verrechnungspreis wurden im Jahr 2024 ca. 350 Fälle initiiert und ca. 300 geschlossen. Die Bearbeitungsdauer mit knapp zwei Jahren im Durchschnitt ist im Vergleich zu der Vergangenheit deutlich kürzer geworden, in der Fälle ausweislich der Statistik sechs bis sieben Jahre dauerten. Dies ist Ergebnis auch einer personalseitigen Aufstockung im BZSt, einer effizienteren Bearbeitung der Fälle und von mehr Erfahrungen. Um Fälle gut zu bearbeiten, empfiehlt es sich, den Antrag bereits möglichst umfangreich anzulegen und Rückfragen zügig zu beantworten.

56 Übereinkommen 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen (EU-Schiedskonvention).

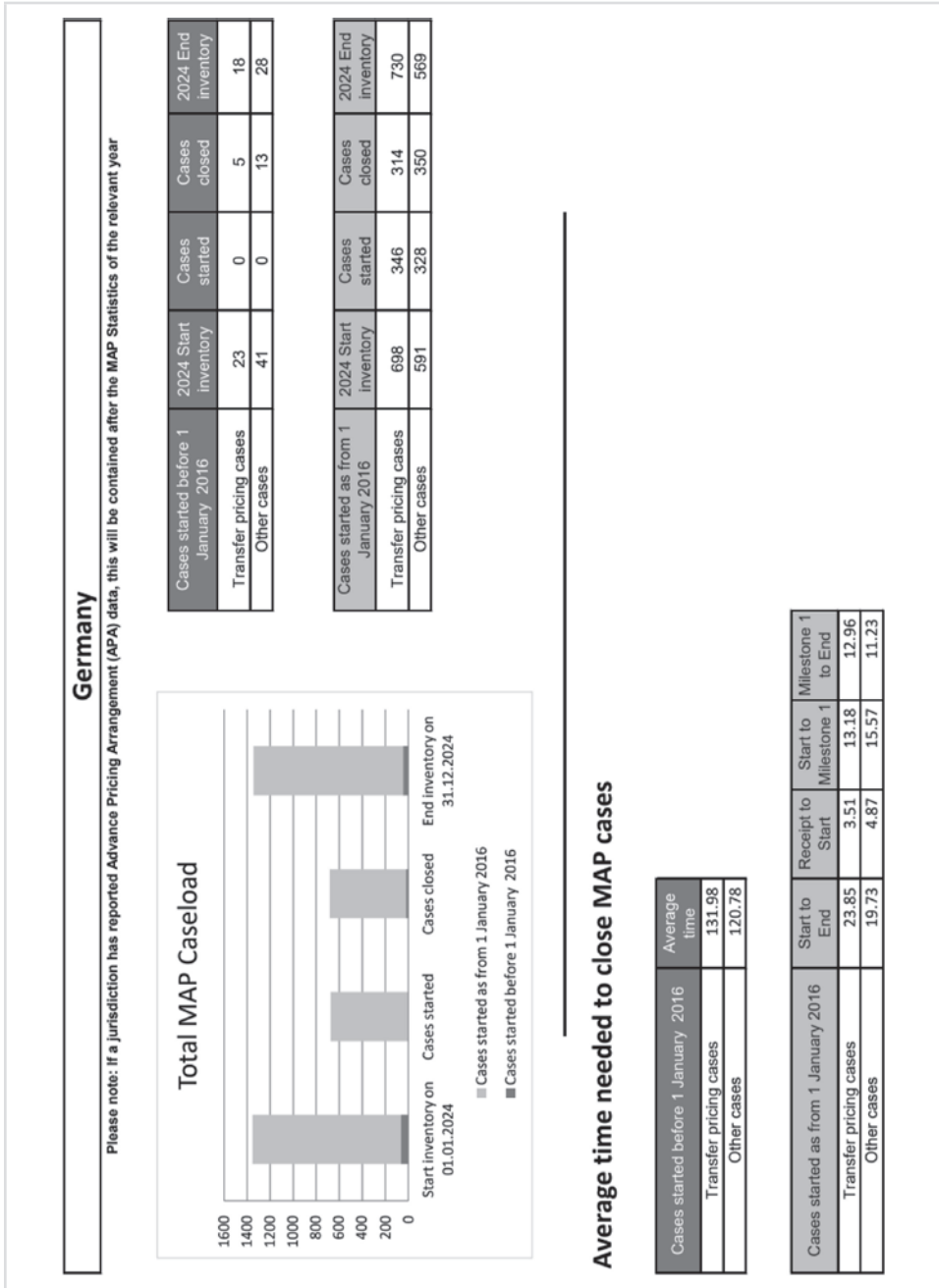


Abbildung 2: Statistik zu Verständigungsverfahren⁵⁷

⁵⁷ OECD, <https://www.oecd.org/en/data/datasets/mutual-agreement-procedure-statistics.html>.

B.III.5 Fazit und Ausblick

In den 1920er-Jahren hat die League of Nations den Fremdvergleich nach umfassender Analyse von staatlicher Praxis gegenüber einer formelhaften Gewinnaufteilung vorgezogen. Sie hat damit den Grundstein für die heutige, weltweite Dominanz des Fremdvergleichs in nationalen Normen und Doppelbesteuerungsabkommen geschaffen. Er eignet sich konzeptionell sowohl zur Vermeidung von Gewinnverlagerung als auch zur Überbesteuerung und dient damit dem Leistungsfähigkeitsprinzip. Dennoch bleibt der Fremdvergleich trotz erheblicher methodischer Ausdifferenzierung ein normativ offener Maßstab, der unterschiedlich angewandt wird. Fehlende Daten, unterschiedliche Interpretationen von latenten Konstrukten, Überschreitung von Beweislastvorgaben, mangelnde Ausbildung und fehlende Anwendungserfahrung führen zu einer Doppelbesteuerung. Die OECD und zuletzt auch die UN liefern wertvolle Beiträge, um dem zu begegnen. Gleichwohl gelingt es noch nicht vollständig. Dies sollte aber nicht dazu führen, den Fremdvergleich durch andere Aufteilungsmaßstäbe zu ersetzen, sondern die genannten Schwierigkeiten bei der Anwendung anzugehen und letztlich eine Doppelbesteuerung zu vermeiden. Dem Dialog zwischen Verwaltung, Beratung, Unternehmen und Wissenschaft kommt hier eine besondere Rolle zu.

Dem Jubilar Manfred Naumann gehört besonderer Dank, dass er sich für den Fremdvergleich stark gemacht und die methodisch saubere Anwendung in den Mittelpunkt gestellt hat; etwa in der Bundesfinanzakademie aber auch in seinen Rollen als Betriebsprüfer und nicht zuletzt als Freiberufler in der Beratung. Er hat sich für den Dialog zwischen den verschiedenen Akteuren eingesetzt, immer mit dem Ziel der Vermeidung einer Doppelbesteuerung und einer Wahrung der Leistungsfähigkeit. Dies ist inspirierend und wird Verwaltung, Beratung und Unternehmen noch lange prägen. Wie sich der historisch erarbeitete Fremdvergleich im Gegenwärtigen findet, so finden sich die Einflüsse von Manfred Naumanns Wirken in der gegenwärtigen Umsetzung.

B.IV Grenzen und Alternativen des Fremdvergleichsgrundsatzes: Global formelbasierte Ansätze als Alternative?

*Gert Gilson*⁵⁸, *Adrian Götz*⁵⁹

B.IV.1 Einleitung

Das internationale Steuerrecht sieht sich seit seiner Begründung mit der Herausforderung konfrontiert, die Ergebnisse (Gewinne und Verluste) multinationaler Konzerne möglichst konfliktfrei zwischen den beteiligten Jurisdiktionen zuzuordnen. Die Ergebnisabgrenzung entscheidet über die steuerliche Bemessungsgrundlage, beeinflusst die Verteilung von Steuersubstraten zwischen Staaten und hat dadurch stets auch eine politische Dimension.

58 Dr. Gert Gilson, M.Sc., Manager im Bereich Verrechnungspreise bei Deloitte in München.

59 Adrian Götz, Steuerberater, Diplom-Kaufmann, Partner im Bereich Verrechnungspreise bei Deloitte in Hamburg.

Der Fremdvergleichsgrundsatz bildet dabei das zentrale Fundament. Infolgedessen werden auch die Grenzen des Fremdvergleichsgrundsatzes seit seiner Entstehung kritisch diskutiert.

Dieses Kapitel benennt zunächst ausgewählte Grenzen des Fremdvergleichsgrundsatzes sowie die damit verbundenen praktischen und konzeptionellen Herausforderungen. Anschließend werden formelbasierte Ansätze als mögliche Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz erläutert und diesbezügliche wissenschaftliche Erkenntnisse analysiert.

B.IV.2 Fremdvergleichsgrundsatz im internationalen Steuerrecht

B.IV.2.1 Ziel des Fremdvergleichsgrundsatzes im Verrechnungspreiskontext

Ziel des Fremdvergleichsgrundsatzes ist die wertschöpfungsgerechte Allokation und Besteuerung von Unternehmensergebnissen im Konzernverbund. Dieses Ziel soll erreicht werden, indem die Vergütung für konzerninterne Geschäftsbeziehungen so ermittelt wird, wie sie unabhängige Dritte unter vergleichbaren Umständen vereinbaren würden. Der methodische Kern ist die transaktionsbezogene Betrachtung (Geschäftsvorfallbezug): Ausgangspunkt ist stets die präzise Abgrenzung des konkreten Geschäftsvorfalles, gefolgt von einer Unternehmenscharakterisierung auf der Grundlage einer Funktions- und Risikoanalyse. Diese Analysen sind für die Preisvergleichsmethode ebenso unerlässlich wie für andere (gewinnorientierte) Methoden, da die ökonomischen Leistungsbeiträge der beteiligten Einheiten (Funktionen, übernommene und gesteuerte Risiken sowie eingesetzte Wirtschaftsgüter) die Vergleichbarkeit und damit die Methodenauswahl determinieren. Historisch spiegeln die OECD-Verrechnungspreisleitlinien die Entwicklung von einem idealtypischen Preisvergleich hin zu Ansätzen, die über die reine Preisbeobachtung eine Ergebnisallokation aus der Gewinnsituation erlauben, jedoch ohne den transaktionsbezogenen Maßstab aufzugeben.

Mit der Ausweitung global integrierter Wertschöpfung in grenzüberschreitenden Unternehmenskonstrukten (insbesondere durch digitale bzw. digitalisierte Geschäfts- und Betriebsmodelle) tritt die Berücksichtigung immaterieller Werte (IP) sowie die Risikobetrachtung immer mehr in den Vordergrund. In diesem Kontext spielt die primär rechtliche Eigentumsperspektive bzw. Risikoanordnung zunehmend eine untergeordnete Rolle. Vielmehr ist die wirtschaftlich-funktionale Betrachtung maßgeblich. Verträge bilden zwar weiterhin den Ausgangspunkt der Analyse, entscheidend ist jedoch der tatsächliche Wertschöpfungsbeitrag ausgehend von den ausgeübten Personalfunktionen. Im Rahmen des OECD-BEPS-Projekts wurde diese Substanzorientierung im Wege des DEMPE-Konzepts (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation von immateriellen Werten) als analytischer Rahmen in den BEPS Final Reports aufbereitet.⁶⁰ Demnach stehen Ergebnisanteile denjenigen Einheiten zu, welche die relevanten Funktionen ausüben, die finanziellen Kapazitäten zur Risikotragung besitzen und die Risiken tatsächlich kontrollieren. In Konstellationen, in denen eine Konzerneinheit zwar das rechtliche Eigentum an IP hält und dessen Entwicklung finanziert, jedoch keine der maßgeblichen Personalfunktionen wahrnimmt und die wesentlichen Risiken nicht steuert, steht dieser Konzerneinheit keine über eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals hinausgehende Fruchtziehung zu. Die ökonomische Rendite aus der IP-Nutzung steht vielmehr derjenigen Einheit zu, welche die DEMPE-Funktionen ausübt und die Risikokontrolle innehat. Das DEMPE-Konzept wurde im Rahmen des AbzStEntModG mit erstmaliger Wirkung für den

⁶⁰ Vgl. OECD, Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung, Aktionspunkte 8–10, OECD BEPS Abschlussbericht 2015, veröffentlicht am 05.05.2017.

Veranlagungszeitraum 2022 auch explizit durch den neu geschaffenen § 1 Abs. 3c AStG in das deutsche Außensteuergesetz integriert.⁶¹

B.IV.2.2 Grenzen der Verrechnungspreismethoden auf Grundlage des Fremdvergleichsgrundsatzes

Die klassischen Verrechnungspreismethoden basieren auf der Annahme, dass konzerninterne Transaktionen so zu bepreisen sind, wie sie unabhängige Dritte unter vergleichbaren Umständen vereinbaren würden. Dieses Prinzip bildet den Kern des Fremdvergleichsgrundsatzes und ist in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien sowie in den meisten nationalen Regelungen verankert. Die klassischen Verrechnungspreismethoden lassen sich grob in preisorientierte Ansätze und gewinnorientierte Ansätze unterteilen. Die Suche nach externen Vergleichsdaten ist hierbei häufig durch mangelnde Transparenz, eingeschränkte Datenverfügbarkeit und strukturelle Unterschiede zwischen unabhängigen Unternehmen und multinationalen Konzernen erschwert. Selbst bei sorgfältiger Funktions- und Risikoanalyse bleibt die Vergleichbarkeit in der Praxis oft eine Annäherung, da die spezifischen Bedingungen konzerninterner Transaktionen – etwa langfristige strategische Abhängigkeiten oder konzerninterne Synergien – in externen Markttransaktionen nicht abgebildet werden. In einem globalisierten Umfeld mit hochintegrierten Wertschöpfungsketten und der damit einhergehenden Komplexität wirkt das Ideal der Vergleichbarkeit zunehmend realitätsfern. Die Vorstellung, wie sich »fremde Dritte« hypothetisch verhalten würden, ist ein theoretisches Konstrukt, das in der Praxis oft nicht überprüfbar ist. Gerade bei immateriellen Werten und konzerninternen Synergien existieren keine echten Marktpreise, sodass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zwangsläufig auf Modellannahmen beruht. Dies führt dazu, dass die ermittelten Preise oder Margen in vielen Fällen lediglich als Plausibilitätswerte dienen, die das Bemühen des Steuerpflichtigen dokumentieren, nicht jedoch eine exakte ökonomische Wahrheit widerspiegeln.

Ferner beruhen die Zuordnung und die Bewertung von Funktionen sowie der Risikokontrolle nicht nur auf objektiven Kriterien, sondern auch auf der subjektiven Wahrnehmung der beteiligten Akteure. Unterschiede in der Perspektive, mangelnde Transparenz und fehlender Einblick in operative Prozesse, unterschiedliche Erfahrungen und Marktkenntnisse auf Ebene der beurteilenden Personen können dazu führen, dass identische Sachverhalte unterschiedlich interpretiert werden. Während die eine Seite eine bestimmte Aktivität als einen wesentlichen Wertschöpfungsbeitrag einstuft, kann die andere Seite diese als unterstützende Tätigkeit ansehen. Ebenso kann in Bezug auf diese Aktivität die Bedeutung der konkreten Rolle der beteiligten Parteien bzw. der jeweilige Tätigkeitsumfang und die Gewichtung dieser Beiträge unterschiedlich wahrgenommen werden. Hinzu können politische Interessen und persönliche Motivation die Analyse verzerren. Steuerverwaltungen dürften bei aller gebotenen Neutralität und Rechtsstaatlichkeit in der Tendenz das Ziel verfolgen, nationale Besteuerungsrechte zu sichern, während Unternehmen tendenziell ein Interesse daran haben, ihre globale Steuerquote zu optimieren.⁶² Ebenso dürften innerhalb von Unternehmen – losgelöst von fiskalischen Interessenslagen – neben der Verteilung von Unternehmensergebnissen die

61 Vgl. Gesetz zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer (AbzStEntModG) vom 08.06.2021, BStBl 2021 I, 787.

62 Vgl. Horvath/Flick Gocke Schaumburg, Studienbericht: Spannungsfeld Transferpreise – Zwischen Steuerung und steuerlichen Anforderungen, 2015, S. 1–15.