



MASTER THESIS | MASTER'S THESIS

Titel | Title

Verrechnungspreise bei Warenlieferungen und Dienstleistungen
im Konzern unter der Berücksichtigung der neuen OECD-
Entwicklungen anhand des Fallbeispiels eines
Sondermaschinenbauers

verfasst von | submitted by
Martin Papai BA MA

angestrebter akademischer Grad | in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Laws (LL.M.)

Wien | Vienna, 2026

Studienkennzahl lt. Studienblatt | Degree
programme code as it appears on the
student record sheet:

UA 992 548

Universitätslehrgang lt. Studienblatt |
Postgraduate programme as it appears on
the student record sheet:

Europäisches und Internationales Wirtschaftsrecht
(LL.M.)

Betreut von | Supervisor:

Dr. Dimitar Hristov

Abstract

Die vorliegende Masterarbeit trägt den Titel „*Verrechnungspreise bei Warenlieferungen und Dienstleistungen im Konzern unter der Berücksichtigung der neuen OECD-Entwicklungen anhand des Fallbeispiels eines Sondermaschinenbauers*“. Sie untersucht die rechtlichen Anforderungen an die konzerninterne Verrechnungspreisgestaltung im Spannungsfeld zwischen globalen OECD-Standards und abweichenden nationalen Verwaltungspraxen, mit einem besonderen rechtsvergleichenden Schwerpunkt auf der Volksrepublik China.

Vor dem Hintergrund des BEPS-Projekts (Base Erosion and Profit Shifting) und der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 (OECD-VPL 2022) wird analysiert, wie sich der Fremdvergleichsgrundsatz von einem primär preisbezogenen zu einem struktur-, substanz- und wertschöpfungsorientierten Prüfungsmaßstab („Control over Risk“, DEMPE-Konzept) gewandelt hat. Die praktischen Herausforderungen der grundlegenden Veränderung werden exemplarisch am Geschäftsmodell eines projektorientierten Sondermaschinenbauers mit hochintegrierten Wertschöpfungsketten veranschaulicht.

Ein zentraler Bestandteil der Untersuchung ist die kritische Auseinandersetzung mit der chinesischen Verrechnungspreispraxis als Kontrast zum OECD-Standard. Es wird aufgezeigt, dass China die formal unverbindlichen OECD-Grundsätze zwar selektiv übernimmt, diese jedoch in ein stark administrativ und fiskalisch geprägtes System integriert. Durch die eigenständige Betonung lokaler Standortvorteile („Location Specific Advantages“), Marktprämien sowie lokaler Vermarktungsbeiträge (im Rahmen des chinesischen „DEMPEP“-Ansatzes) weicht China signifikant vom klassischen OECD-Konsens ab. Diese Unterschiede zwischen der OECD-nahen Rechtsanwendung in Österreich und der stärker administrativ geprägten Praxis in China können bei multinationalen Industrieunternehmen erhebliche rechtliche und praktische Zielkonflikte verursachen.

Vor diesem Hintergrund entwickelt sich die Verrechnungspreisdokumentation (Master File, Local File, CbCR) von einer reinen Offenlegungspflicht zu einem unerlässlichen,

strategischen Kerninstrument des steuerlichen Kontrollsystems (SKS) und des internationalen Risikomanagements.

Danksagung

An dieser Stelle möchte ich mich bei allen Personen und Institutionen bedanken, die mich während meines Studiums sowie bei der Erstellung dieser Masterarbeit unterstützt haben. Die vorliegende Arbeit ist nicht nur das Ergebnis einer intensiven fachlichen Auseinandersetzung, sondern auch Ausdruck eines langjährigen Ausbildungsweges.

Mein besonderer Dank gilt meinem Betreuer, Herrn Dr. Dimitar Hristov, der mich über mehrere Jahre hinweg fachlich begleitet hat. Seine wertvollen Anregungen, seine kritischen Hinweise sowie seine geduldige Unterstützung haben maßgeblich zum Gelingen dieser Arbeit beigetragen und meine akademische Entwicklung nachhaltig geprägt.

Ein ebenso großer Dank gilt meiner Familie, die mich über viele Jahre hinweg auf meinem Ausbildungsweg begleitet hat. Ihre Unterstützung, ihr Verständnis und ihre Geduld haben wesentlich dazu beigetragen, dass ich meine Weiterbildungen erfolgreich absolvieren konnte.

Abschließend danke ich allen weiteren Personen, die mich auf meinem Weg begleitet und unterstützt haben.

Hinweis zur sprachlichen Gleichbehandlung

Zur besseren Lesbarkeit wird in der vorliegenden Arbeit überwiegend die männliche Form verwendet. Sämtliche personenbezogenen Bezeichnungen gelten gleichermaßen für alle Geschlechter.

Inhaltsverzeichnis

ABSTRACT	I
DANKSAGUNG	III
HINWEIS ZUR SPRACHLICHEN GLEICHBEHANDLUNG	IV
INHALTSVERZEICHNIS	V
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	1
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	3
TABELLENVERZEICHNIS	4
1. EINLEITUNG	5
1.1 Problemstellung und Relevanz des Themas	5
1.2 Zielsetzung der Arbeit	9
1.3 Forschungsfragen	12
1.4 Methodik und Aufbau der Arbeit	13
1.5 Gang der Untersuchung	14
2. GRUNDLAGEN DES VERRECHNUNGSPREISRECHTS	19
2.1 Begriff und Funktion von Verrechnungspreisen im Konzern	19
2.2 Die OECD als zentrale Institution im internationalen Steuerrecht	23
2.3 OECD-VPL (Stand 2022)	26
2.4 Der Fremdvergleichsgrundsatz (Arm's Length Principle)	28
2.5 Nationale Rechtsgrundlagen in Österreich	31
2.6 Internationale Rechtsgrundlagen	33
3. FALLBEISPIEL EINES INTERNATIONALEN SONDERMASCHINENBAUERS	37
3.1 Unternehmensprofil und Marktumfeld	37
3.2 Konzernstruktur und internationale Präsenz	37
3.3 Wertschöpfungskette im Sondermaschinenbau	38
3.4 Funktions- und Risikoallokation im Konzern	39
3.5 Rolle der österreichischen Konzerngesellschaft	40
3.6 Bedeutung des Verrechnungspreissystems im Sondermaschinenbau	40
4. VERRECHNUNGSPREISE BEI KONZERNINTERNEN WARENLIEFERUNGEN	42
4.1 Rechtliche Qualifikation konzerninterner Warenlieferungen	43
4.2 Funktions- und Risikoanalyse bei Warenlieferungen	46
4.3 Verrechnungspreismethoden bei Warenlieferungen	52
4.4 Dokumentationspflichten	59
4.5 Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze im Sondermaschinenbau	60
4.6 Methodenvergleich – systematische Übersicht	62
4.7 Rechtsfolgen fehlerhafter Transaktionsabgrenzung und Risikoallokation	63

4.8	Bewertung konzerninterner Warenlieferungen im OECD-Kontext	66
4.9	Praxisbezogene Einordnung der Verrechnungspreise bei Warenlieferungen	68
5.	VERRECHNUNGSPREISE BEI KONZERNINTERNEN DIENSTLEISTUNGEN	71
5.1	Begriff und Abgrenzung konzerninterner Dienstleistungen	72
5.2	Fremdvergleich bei Dienstleistungen	75
5.3	Verrechnungspreismethoden bei Dienstleistungen	77
5.4	Dokumentation und steuerliche Risiken	82
5.5	Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze auf Dienstleistungen	84
5.6	Abgrenzung konzerninterner Dienstleistungen und Shareholder Activities	87
5.7	OECD-Substanzanforderungen bei konzerninternen Dienstleistungen	90
5.8	Praxiseinordnung konzerninterner Dienstleistungen im OECD-Kontext	92
6.	OECD-ENTWICKLUNGEN IM VERRECHNUNGSPREISRECHT	96
6.1	BEPS-Initiative und Zielsetzung	97
6.2	Verstärkte Betonung der wirtschaftlichen Substanz	99
6.3	DEMPE-Konzept bei immateriellen Werten	103
6.4	Neuausrichtung der Risikoallokation	109
6.5	Gewinnaufteilungsmethoden und neue Bewertungsansätze	109
6.6	Gesamtwirkungen der OECD-Entwicklungen	112
6.7	Konsequenzen für das Verrechnungspreissystem	112
6.8	Wirkung und Grenzen der OECD-VPL	113
7.	DOKUMENTATIONSPFLICHTEN IM VERRECHNUNGSPREISRECHT	117
7.1	Ziel, Funktion und Einordnung der Verrechnungspreisdokumentation	117
7.2	OECD/BEPS Action 13: Systematik und Zielsetzung	118
7.3	Master File – Inhalt, Zweck und rechtliche Bedeutung	121
7.4	Local File – transaktionsbezogene Dokumentation	122
7.5	Country-by-Country Reporting (CbCR)	125
7.6	Weitere Dokumentations- und Mitwirkungspflichten	126
7.7	Sanktionen, Schätzungsrisiken und typische Prüfungsfeststellungen	126
7.8	Anwendung auf ein typisiertes Industrieunternehmen	127
7.9	Dokumentationssystem im Sondermaschinenbau im OECD-Kontext	128
8.	OECD-ENTWICKLUNGEN ALS PRÜFUNGSMAßSTAB DER VERRECHNUNGSPREISGESTALTUNG	133
8.1	Funktion der OECD-Entwicklungen als rechtlicher Prüfungsmaßstab	133
8.2	OECD-VPL 2022 als Referenzrahmen	134
8.3	Substanzorientierung als Leitprinzip der neuen OECD-Logik	135
8.4	Control over Risk und Risikotragfähigkeit als Strukturkriterien	136
8.5	DEMPE-Konzept als Zurechnungsmaßstab immaterieller Wertbeiträge	137
8.6	OECD-Entwicklungen: Methodenwahl und Gewinnzuordnung	138

8.7	Bedeutung der OECD-Entwicklungen für die rechtliche Bewertung	139
9.	VERRECHNUNGSPREISE IN CHINA SOWIE IN DRITTSTAATEN	142
9.1	Rechtlicher Rahmen und steuerbehördliche Praxis in China	142
9.2	Verhältnis Chinas zu den OECD-VPL	143
9.3	Zentrale Abweichungen vom OECD-Standard	146
9.4	Methodenpräferenzen und Benchmarking in China	157
9.5	Dokumentation und Prüfungsansätze in China	161
9.6	Bedeutung für Warenlieferungen und Dienstleistungen	163
9.7	Doppelbesteuerungsrisiken und Streitbeilegung im China-Kontext	165
9.8	Bedeutung für ein typisiertes Sondermaschinenbauunternehmen	166
10.	ÖSTERREICH – CHINA: HERAUSFORDERUNGEN DER VERRECHNUNGSPREISGESTALTUNG	168
10.1	Systematische Gegenüberstellung der Verrechnungspreisregime	168
10.2	Praktische Konfliktfelder in der bilateralen Anwendung	170
10.3	Wirtschaftliche und operative Herausforderungen für Konzerne	173
10.4	Konsequenzen für Rechtssicherheit, Compliance und Streitvermeidung	175
10.5	Risiken OECD-konformer Verrechnungspreise im Verhältnis zu China	176
10.6	Praxiseinordnung der Verrechnungspreise im Verhältnis Österreich–China	181
11.	STEUERLICHE RISIKEN, STREITVERMEIDUNG UND GESTALTUNG IM VERRECHNUNGSPREISRECHT	187
11.1	Typische steuerliche Risiken bei der Verrechnungspreisgestaltung	187
11.2	Betriebsprüfung und Verrechnungspreisprüfung	190
11.3	Doppelbesteuerung als systemisches Risiko	192
11.4	Streitbeilegungsmechanismen im internationalen Steuerrecht	193
11.5	Präventive rechtliche Gestaltungsinstrumente	196
11.6	Anwendung auf ein typisiertes Sondermaschinenbauunternehmen	197
11.7	Praxiseinordnung steuerlicher Risiken und Streitvermeidung	198
12.	KRITISCHE BETRACHTUNG DER OECD-ENTWICKLUNGEN IM VERRECHNUNGSPREISRECHT	203
12.1	Fremdvergleich im Wandel: Vom Preis- zum Strukturmaßstab	203
12.2	Substanzprüfung und Rechtsunsicherheit	208
12.3	OECD-Soft-Law und das Legalitätsprinzip	210
12.4	Doppelbesteuerungsrisiken trotz OECD-Konformität	213
12.5	Nutzen und Grenzen der OECD-Entwicklungen	215
12.6	Zusammenführung der zentralen Untersuchungsergebnisse	218
12.7	OECD-Entwicklungen im Verrechnungspreisrecht	219
12.8	Internationale Abweichungen und nationale Praxis	220
12.9	Bedeutung der Verrechnungspreisdokumentation	221
13.	SCHLUSSBETRACHTUNG UND GESAMTAUSBLICK	223

LITERATURVERZEICHNIS	227
ANHANG	232
A. Abstract (englisch)	232
B. Einsatz von KI-Tools	233

Abkürzungsverzeichnis

ALP	Arm's Length Principle
APA	Advance Pricing Agreement
BAO	Bundesabgabenordnung
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BFH	Bundesfinanzhof
BMF	Bundesministerium für Finanzen
bzw.	beziehungsweise
ca.	circa
CbCR	Country-by-Country Reporting
CFC	Controlled Foreign Company
CUP	Comparable Uncontrolled Price Method
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DEMPE	Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation
DEMPE(P)	Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation, (Promotion)
d.h.	das heißt
EITL	Enterprise Income Tax Law
EStG	Einkommensteuergesetz
f.	folgende (Seite)
ff.	folgende
Fn.	Fußnote
GAAR	General Anti-Avoidance Rule(s)
inkl.	inklusive
insb.	insbesondere
IP	Intellectual Property
i.V.m.	in Verbindung mit
KStG	Körperschaftsteuergesetz
LF	Local File
LSA	Location Specific Advantages

LVAS	Low Value-Adding Services
MAP	Mutual Agreement Procedure
MF	Master File
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
OECD	Organization for Economic Co-operation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-TPG	OECD-Transfer Price Guidelines
OECD-VPL	OECD-Verrechnungspreisleitlinien
RPM	Resale Price Method
Rz.	Randziffer
SKS	Steuerliches Kontrollsystem
S.	Seite
SAT	State Administration of Taxation
sog.	sogenannte(n)
STA	State Taxation Administration
TNMM	Transactional Net Margin Method
TP	Transfer Pricing
TPG	Transfer Pricing Guidelines
Tz.	Textziffer
u. a.	unter anderem
UN	United Nations
VCA	Value Chain Analysis
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
Vgl.	Vergleich
VPL	Verrechnungspreisleitlinien
VPR	Verrechnungspreisrichtlinien
vs.	versus
VwGH	Verwaltungsgerichtshof
WVK	Wiener Vertragsrechtskonvention
z.B.	zum Beispiel

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Spannungsfeld der internationalen Verrechnungspreisgestaltung	6
Abbildung 2: Normen- und Wirkungsebenen im Verrechnungspreisrecht	20
Abbildung 3: Typische Supply Chain im Sondermaschinenbau	47
Abbildung 4: Dreistufige OECD-Risikoanalyse (2022).....	49
Abbildung 5: Gewinnverschiebung bei fehlerhafter Risikoqualifikation	51
Abbildung 6: Entscheidungsbaum OECD-Methodenwahl	53
Abbildung 7: Entscheidungsbaum Verrechenbarkeit (Benefit Test).....	75
Abbildung 8: Abgrenzungsprozess zu LVAS und höherwertige Dienstleistungen	81
Abbildung 9: Entwicklung der OECD-Verrechnungspreissystematik.....	97
Abbildung 10: DEMPE-Konzept bei immateriellen Wirtschaftsgütern.....	103
Abbildung 11: Dreistufiges Dokumentationssystem nach OECD Action 13.....	120
Abbildung 12: OECD-Zusammenhang von Transaktionsbeschreibung, Risikoanalyse und Methodenwahl	130
Abbildung 13: OECD-DEMPE vs. China DEMPE(P).....	156
Abbildung 14: Neunstufiges Verfahren zur Vergleichbarkeitsanalyse (OECD).....	159
Abbildung 15: China: Vierstufiger Prüfungsansatz der Steuerverwaltung	161
Abbildung 16: Internationale Streitbeilegungsmechanismen.....	187
Abbildung 17: Wandel des Fremdvergleichs: Von Preis- zu Substanzorientierung	205

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: OECD-Methodenvergleich.....	62
Tabelle 2: Prüfkriterien konzerninterner Dienstleistungen	72
Tabelle 3: Dienstleistungsarten	73
Tabelle 4: LVAS vs. Höherwertige Dienstleistungen	81
Tabelle 5: Dokumentation-Checkliste	84
Tabelle 6: Unterschiede zwischen OECD-Ansatz und chinesischer Verwaltungspraxis	155

1. Einleitung

1.1 Problemstellung und Relevanz des Themas

Die fortschreitende Internationalisierung wirtschaftlicher Tätigkeiten führt dazu, dass Wertschöpfungsprozesse zunehmend arbeitsteilig über mehrere rechtlich selbstständige, jedoch wirtschaftlich verbundene Konzerngesellschaften verteilt werden. Konzerninterne Warenlieferungen und Dienstleistungen stellen dabei einen wesentlichen Bestandteil der unternehmerischen Leistungserbringung dar. Diese konzerninternen Transaktionen bedürfen aus steuerrechtlicher Sicht einer besonderen Beachtung, da sie mangels Markttransparenz ein erhebliches Risiko für Gewinnverlagerungen und damit für steuerliche Fehlallokationen bergen.

Verrechnungspreise stellen ein zentrales Instrument zur Gewinnzuordnung zwischen verbundenen Unternehmen dar. Sie haben sicherzustellen, dass konzerninterne Leistungen so vergütet werden, wie sie auch zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbart worden wären.¹ Dieses Leitprinzip findet seinen Ausdruck im international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz („*arm's length principle*“), der sowohl im nationalen als auch im internationalen Steuerrecht eine tragende Rolle einnimmt. Seine rechtliche Verbindlichkeit ergibt sich dabei primär aus den einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen (DBA), insbesondere Art. 9 OECD-Musterabkommen (OECD - MA), während die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 (OECD-VPL 2022) als wichtige, jedoch rechtlich unverbindliche Auslegungshilfe herangezogen werden.² Art. 9 OECD-MA bildet dabei die zentrale völkerrechtliche Grundlage der internationalen Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen und dient zugleich als Anknüpfungspunkt für die nationale Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes in den Doppelbesteuerungsabkommen der Vertragsstaaten.

Gerade bei international tätigen Konzernen ergeben sich jedoch erhebliche praktische und rechtliche Herausforderungen bei der Umsetzung fremdüblicher Verrechnungspreise.

¹ Vgl. BMF, VPR 2021, Rz. 1 und 6.

² Vgl. Strunk, IStR 2024, 901 (901); sowie EuGH 14.12.2023, C-457/21 P.

Verschiedene steuerrechtliche Systeme, unterschiedliche Verwaltungspraktiken der Finanzbehörden und asymmetrische Informationsverhältnisse sind der Grund dafür, dass Verrechnungspreise oft intensiven steuerlichen Prüfungen unterliegen und sich in einem komplexen Spannungsfeld zwischen verschiedenen Interessen befinden (vgl. Abbildung 1).³ Trotz der internationalen Anerkennung des Fremdvergleichsgrundsatzes bestehen in der praktischen Anwendung erhebliche Unterschiede zwischen den einzelnen Staaten, die aus uneinheitlichen rechtlichen Rahmenbedingungen und unterschiedlichen Verwaltungspraktiken resultieren und zu Rechtsunsicherheiten sowie Doppelbesteuerungsrisiken führen können. Die Anwendung internationaler Verrechnungspreisstandards erfolgt dabei nicht in einem einheitlichen System, sondern ist maßgeblich durch nationale rechtliche, institutionelle und wirtschaftspolitische Rahmenbedingungen geprägt. Besonders deutlich zeigt sich dies im Verhältnis zu China, dessen Verrechnungspreispraxis zwar formal an OECD-Grundsätzen anknüpft, diese jedoch im Rahmen eines eigenständigen, stark substanz- und wertschöpfungsorientierten Verwaltungsansatzes anwendet.⁴



Abbildung 1: Spannungsfeld der internationalen Verrechnungspreisgestaltung⁵

³ Vgl. OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2013), S. 24.

⁴ Vgl. UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2021), D.2.3.1.1. und D.2.2.20.

⁵ Eigene Darstellung, in Anlehnung an Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32 ff.

In der Praxis besteht ein erhebliches Risiko der Doppelbesteuerung, wenn mehrere Staaten dieselbe konzerninterne Transaktion unterschiedlich bewerten.

In den letzten Jahren haben die Initiativen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD⁶) diese Problematik erheblich verstärkt. Vor allem das Maßnahmenpaket, das im Rahmen des BEPS-Projekts (**B**ase **E**rosion and **P**rofit **S**hifting) erarbeitet wurde, hat das Ziel, aggressive Steuerplanungsmodelle zu begrenzen und sicherzustellen, dass Besteuerung stärker mit der tatsächlichen wirtschaftlichen Wertschöpfung verknüpft wird. Die OECD betont dabei, dass Gewinne dort besteuert werden sollen, wo die zugrunde liegenden wirtschaftlichen Tätigkeiten ausgeübt werden und die Wertschöpfung stattfindet.⁷ Gerade China greift diese wertschöpfungsorientierte Argumentation auf und verbindet sie mit einer verstärkten Betonung lokaler Standortvorteile und operativer Substanz.⁸ Die fortlaufenden Aktualisierungen der OECD-VPL, zuletzt 2022, haben die Anforderungen an Funktions- und Risikoanalysen, die Dokumentationspflichten sowie die Auswahl geeigneter Verrechnungspreismethoden erheblich konkretisiert und erweitert.⁹

Die zunehmende Substanz- und Wertschöpfungsorientierung der OECD-VPL führt jedoch nicht nur zu einer Verdichtung der materiellen Anforderungen an die Verrechnungspreisgestaltung, sondern wirft zugleich grundlegende rechtliche Fragen hinsichtlich Rechtssicherheit, Normenhierarchie und international einheitlicher Rechtsanwendung auf. In der rechtswissenschaftlichen Literatur wird dabei verstärkt darauf hingewiesen, dass die OECD-VPL trotz ihres fehlenden formellen Rechtsquellencharakters faktisch erhebliche Steuerungswirkung entfalten. Die praktische Orientierung nationaler Finanzverwaltungen und Gerichte an den OECD-Leitlinien führt

⁶ OECD auf Englisch: **O**rganization for **E**conomic Co-operation and **D**evelopment

⁷ Vgl. OECD (2015), Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung: Aktionspunkte 13: Abschlussbericht 2015, S. 3; OECD (2015), Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung: Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 3 sowie Greinecker/Loidl, Verrechnungspreise im Einklang mit der Wertschöpfung, in: BEPS (2017), S. 237.

⁸ Vgl. UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), D.2.4.4.1 ff.; EY, Bulletin 6 enhances alignment of PRC TP rules with OECD norms (2016), S. 1; sowie Ruidant, Transfer Pricing: The Relevance of Location-Specific Advantages (2019), S. 200.

⁹ Vgl. BDO, Verrechnungspreise in der Praxis, S. 15; sowie OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Kap. I (D.1.2), Kap. II und Kap. V.

dazu, dass diese im internationalen Steuerrecht teilweise eine rechtliche Funktion übernehmen, obwohl ihre demokratische Legitimation und unmittelbare innerstaatliche Bindungswirkung begrenzt bleiben.¹⁰

Obwohl die OECD-VPL formal keine verbindliche Rechtsquelle darstellen, entfalten sie in der internationalen Verwaltungspraxis erhebliche faktische Bedeutung. Gleichzeitig erfolgt ihre nationale Umsetzung und Auslegung nicht einheitlich, wodurch erhebliche Spannungen zwischen internationaler Harmonisierung und nationaler Steuerhoheit entstehen können.¹¹

Sondermaschinenbauer haben oft komplexe Wertschöpfungsketten, arbeitsteilige Produktionsabläufe und eine enge Verbindung zwischen Entwicklung, Fertigung, Vertrieb und konzerninternen Services, die sich regelmäßig durch diese Merkmale auszeichnen. Es ist eine große Herausforderung, Verrechnungspreissysteme rechtssicher zu gestalten, wenn man die korrekte steuerliche Abbildung dieser Strukturen berücksichtigen muss.¹²

In diesem Zusammenhang wird die Analyse der Verrechnungspreisgestaltung für konzerninterne Warenlieferungen und Dienstleistungen, unter Berücksichtigung der neuen OECD-Entwicklungen, immer wichtiger. Die Thematik bewegt sich im Spannungsfeld zwischen internationalem Steuerrecht, nationalen Besteuerungsrechten und praktischer Konzernsteuerung und ist damit von hoher wissenschaftlicher wie auch praktischer Relevanz.¹³

Die internationale Entwicklung des Verrechnungspreisrechts wurde in den letzten Jahren maßgeblich durch die Arbeiten der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und

¹⁰ Vgl. Strunk, Heranziehung der OECD-Musterkommentare und -Leitlinien bei der Abkommensinterpretation, IStR 2024, 901 (908 f.); Greinecker/Loidl, BEPS (2017), S. 260; sowie EuGH 14.12.2023, C-457/21 P.

¹¹ Vgl. Strunk, Heranziehung der OECD-Musterkommentare und -Leitlinien bei der Abkommensinterpretation, IStR 2024, 901 (908 f.); EuGH 14.12.2023, C-457/21 P; sowie OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2013), S. 11.

¹² Vgl. VDMA, Kienbaum Studie, S. 2 f.; VDMA, Entwicklung und Konstruktion organisieren, S. 11; sowie OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.4.

¹³ Vgl. VDMA, Kienbaum Studie, S. 2 f.; VDMA, Entwicklung und Konstruktion organisieren, S. 11; sowie OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.4.

Entwicklung (OECD) geprägt. Die OECD-VPL für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen stellen den international anerkannten Referenzrahmen für die Auslegung und Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar und wurden zuletzt durch die im Zuge der BEPS-Initiativen überarbeiteten OECD-VPL aktualisiert. Diese Version umfasst die Ergebnisse des BEPS-Projekts und präzisiert vor allem die Anforderungen an die wirtschaftliche Substanz, die Funktions- und Risikoanalyse sowie die Gewinnzurechnung innerhalb multinationaler Konzerne.¹⁴

Diese Entwicklungen sind für technologie- und projektorientierte Branchen wie den Sondermaschinenbau von besonderer Relevanz. Charakteristisch für diese Branche sind individuell gefertigte Anlagen, lange Projektlaufzeiten sowie eine enge Verzahnung von Entwicklungs-, Produktions- und Vertriebsleistungen. Die daraus resultierenden komplexen Wertschöpfungsstrukturen erschweren die eindeutige Zuordnung von Funktionen, Risiken und immateriellen Beiträgen und führen zu erhöhten Anforderungen an die fremdübliche Ausgestaltung konzerninterner Warenlieferungen und Dienstleistungen.¹⁵

1.2 Zielsetzung der Arbeit

Ziel dieser Arbeit ist es, die rechtlichen Anforderungen an die Verrechnungspreisgestaltung bei konzerninternen Warenlieferungen und Dienstleistungen systematisch zu untersuchen und einer kritischen Betrachtung zu unterziehen. Im Mittelpunkt steht dabei die Frage, wie sich die jüngsten OECD-Entwicklungen – vor allem im Zuge des BEPS-Projekts und der konsolidierten Verrechnungspreisleitlinien 2022 – auf die rechtliche Beurteilung konzerninterner Transaktionen auswirken.¹⁶

¹⁴ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Vorwort sowie Tz. 1.19; ausführlich dazu Greinecker/Loidl, Verrechnungspreise im Einklang mit der Wertschöpfung, in: BEPS (2017), S. 237 ff.

¹⁵ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 6.33.

¹⁶ Vgl. OECD (2015), Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung: Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 9 f.; Greinecker/Loidl, Verrechnungspreise im Einklang mit der Wertschöpfung, in: BEPS (2017), S. 237 f.; sowie Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen, S. 288.

Im Unterschied zu Arbeiten mit primär betriebswirtschaftlicher Ausrichtung verfolgt die vorliegende Untersuchung einen rechtswissenschaftlichen Ansatz. Im Mittelpunkt steht die Analyse jener rechtlichen Maßstäbe, nach denen konzerninterne Warenlieferungen und Dienstleistungen steuerlich fremdvergleichskonform zu beurteilen sind. Besonderes Augenmerk gilt dabei der rechtlichen Einordnung des Fremdvergleichsgrundsatzes, der Funktions- und Risikoanalyse sowie der zunehmenden Bedeutung substanz- und wertschöpfungsorientierter Zurechnungskriterien im internationalen Steuerrecht.¹⁷

Ein weiterer Schwerpunkt der Arbeit liegt in der Anwendung dieser rechtlichen Vorgaben auf die Praxis eines technologie- und projektorientierten Industrieunternehmens. Anhand eines realitätsnahen Fallbeispiels aus dem Sondermaschinenbau wird untersucht, welche spezifischen Herausforderungen sich bei der Abgrenzung und Bewertung konzerninterner Warenlieferungen und Dienstleistungen ergeben.¹⁸ Das Fallbeispiel dient dabei nicht der Generalisierung empirischer Ergebnisse, sondern der vertieften rechtlichen Einordnung unter die geltenden steuerrechtlichen Normen.

Ausgewählte qualitative Experteninterviews werden zusätzlich zur Analyse herangezogen, um typische Spannungsfelder zwischen rechtlicher Vorgabe und praktischer Umsetzung zu beleuchten. Diese Interviews ersetzen keine rechtswissenschaftliche Argumentation, sondern dienen der Einordnung praktischer Problemstellungen, insbesondere im Hinblick auf Dokumentation, Prüfungsrealität und internationale Konfliktlagen.¹⁹ Besonderes Augenmerk liegt dabei auf der Frage, inwieweit die neuen OECD-Entwicklungen den klassischen Fremdvergleichsgrundsatz verändern und dadurch neue Spannungsfelder zwischen wirtschaftlicher Substanzorientierung, nationaler Rechtsbindung und internationaler Konsistenz entstehen.²⁰

¹⁷ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.51 ff.; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 61 ff.

¹⁸ Zur Problematik der Abgrenzung eng verzahnter Lieferungen und Dienstleistungen (Leistungspakete) vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 3.11.

¹⁹ Vgl. zur Bedeutung von Interviews bei der Identifikation von Werttreibern und praktischen Prozessen im Konzern Braun, in: Rosar/Rosenberger (Hrsg.), Handbuch Verrechnungspreise (2022), Rz. 38.

²⁰ Vgl. Wassermeyer/Schwenke/Greil, OECD-MA 2017 Art. 9, Rn. 36 ff.; sowie Greinecker/Loidl, Verrechnungspreise im Einklang mit der Wertschöpfung, in: BEPS (2017), S. 256.

Insgesamt hat die Arbeit das Ziel, einen Beitrag zur juristischen Analyse der aktuellen OECD-geprägten Systematik im Verrechnungspreisrecht zu leisten und gleichzeitig aufzuzeigen, wo deren Anwendung in der Praxis – vor allem im internationalen Kontext – an rechtliche und faktische Grenzen stößt.²¹

²¹ Vgl. zu faktischen Grenzen des Fremdvergleichsgrundsatzes ausführlich in Wassermeyer/Schwenke/Greil, OECD-MA 2017 Art. 9, Rn. 32-35; sowie Greinecker/Loidl, BEPS (2017), S. 259 f.

1.3 Forschungsfragen

Ausgehend von der dargestellten Problemstellung verfolgt die Arbeit diese zentrale Forschungsfrage:

Wie sind Verrechnungspreise für konzerninterne Warenlieferungen und Dienstleistungen unter Berücksichtigung der neuen OECD-Entwicklungen rechtlich zu beurteilen und fremdvergleichskonform auszugestalten?

Zur Beantwortung dieser Hauptfrage werden folgende untergeordnete Forschungsfragen untersucht:

- Welche rechtlichen Grundlagen gelten für die Verrechnungspreisgestaltung im österreichischen und internationalen Steuerrecht?²²
- Welche Besonderheiten ergeben sich bei der Verrechnungspreisbestimmung für Warenlieferungen im Konzern?²³
- Wie sind konzerninterne Dienstleistungen steuerlich zu qualifizieren und fremdüblich zu bewerten?²⁴
- Welche Auswirkungen haben bzw. können die neuen OECD-Entwicklungen, insbesondere BEPS, DEMPE und der Profit-Split-Ansatz, auf die rechtliche Beurteilung haben?²⁵
- Welche besonderen Herausforderungen ergeben sich bei der Umsetzung der OECD-Vorgaben im internationalen Kontext, vor allem im Verhältnis zu China?²⁶

²² Vgl. zu den nationalen und internationalen Rechtsgrundlagen der Verrechnungspreisgestaltung grundlegend BMF, VPR 2021, Rz 1 ff. sowie Art. 9 OECD-MA.

²³ Vgl. zu den rechtlichen und methodischen Vorgaben bei konzerninternen Warenlieferungen grundlegend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Kap. II sowie BMF, VPR 2021, Rz 79 ff.

²⁴ Vgl. zu den Kriterien für die Verrechenbarkeit konzerninterner Dienstleistungen („benefit test“) und dem LVAS-Ansatz OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.6 ff. sowie BMF, VPR 2021, Rz 86 ff.

²⁵ Vgl. zu den Auswirkungen des BEPS-Projekts auf die Wertschöpfungsorientierung, das DEMPE-Konzept und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode OECD (2015), BEPS Actions 8-10: Abschlussbericht 2015; OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Kap. II und VI; sowie BMF, VPR 2021, Rz 141 ff.

²⁶ Vgl. zu den Besonderheiten der chinesischen Verwaltungspraxis und deren Abweichungen vom OECD-Standard u. a. United Nations, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, D.2 (China Practices); sowie EY, Bulletin 6 enhances alignment of PRC TP rules with OECD norms (2016).

1.4 Methodik und Aufbau der Arbeit

Primär folgt diese Untersuchung einer juristisch orientierten Methodik. Die Analyse der relevanten nationalen und internationalen Rechtsgrundlagen des Verrechnungspreisrechts, insbesondere des österreichischen Einkommen- und Körperschaftsteuerrechts, der Doppelbesteuerungsabkommen sowie der OECD-VPL in ihrer konsolidierten Fassung von 2022, bildet den Ausgangspunkt der Untersuchung. Die OECD-VPL werden dabei als zentraler Referenzrahmen berücksichtigt, jedoch ausdrücklich nicht als verbindliches Recht, sondern als Auslegungshilfe im Kontext der völkerrechtlichen und nationalen Normen verstanden.²⁷ Die Arbeit berücksichtigt dabei das Verhältnis zwischen der faktischen Bedeutung der OECD-VPL in der internationalen Verwaltungspraxis und ihrer fehlenden unmittelbaren verbindlichen Bindungswirkung im innerstaatlichen Recht. Daraus ergibt sich insbesondere die Frage, inwieweit OECD-Leitlinien im Rahmen der steuerlichen Rechtsanwendung als Auslegungshilfe herangezogen werden dürfen, ohne die Grenzen des innerstaatlichen Legalitätsprinzips zu überschreiten.²⁸ Darüber hinaus wird berücksichtigt, dass die Anwendung internationaler Verrechnungspreisstandards in der Praxis wesentlich durch nationale institutionelle Gegebenheiten und Verwaltungspraxis beeinflusst wird.²⁹ Ziel der Untersuchung ist die systematische Analyse und rechtliche Einordnung der maßgeblichen Kriterien der fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisgestaltung bei konzerninternen Warenlieferungen und Dienstleistungen.

Ausgewählte Literaturmeinungen und einschlägige Rechtsprechung werden herangezogen, um abweichende Auslegungsansätze darzustellen und kritisch zu bewerten, ergänzend zur Analyse. Die Arbeit trennt dabei strikt zwischen der geltenden Rechtslage, den Auffassungen der Literatur und der eigenen rechtlichen Bewertung.

²⁷ Vgl. BMF, VPR 2021, Rz 18 f.; EuGH 14.12.2023, C-457/21 P; sowie Strunk, IStR 2024, 901.

²⁸ Vgl. Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 260 (mit Verweis auf Zorn); Fellingner/Schmit, TPI 2021, 197 ff.; sowie Strunk, Heranziehung der OECD-Musterkommentare und -Leitlinien bei der Abkommensinterpretation, IStR 2024, 901 (908 f.).

²⁹ Vgl. Steiner, „Mühsal“ Verrechnungspreisdokumentation, TPI 2023, 91 f.

Zur praxisnahen Einordnung der juristischen Ergebnisse kommen auch qualitative, leitfadengestützte Experteninterviews zum Einsatz. Diese Interviews dienen nicht der empirischen Verallgemeinerung oder Beweisführung, sondern ausschließlich der Einordnung praktischer Problemstellungen und Umsetzungsfragen im Konzernumfeld.³⁰ Sie stellen somit eine ergänzende Perspektive dar, die die Diskrepanz zwischen verbindlicher Rechtslage und praktischer Anwendung sichtbar machen soll, ohne den rechtswissenschaftlichen Charakter der Arbeit zu verändern.

Die Auswahl der Interviewpartner erfolgte aus dem Kreis erfahrener Praktiker mit Bezug zu internationaler Verrechnungspreisgestaltung. Eine empirische Rückmeldung aus China konnte trotz entsprechender Bemühungen nicht erzielt werden. Diese Einschränkung wird transparent offengelegt und bei der Analyse der chinesischen Verrechnungspreispraxis berücksichtigt, indem der Fokus dort primär auf Rechtsquellen, Verwaltungsvorschriften und der einschlägigen Fachliteratur liegt. Hierzu zählen insbesondere die Verwaltungsvorschriften der chinesischen Steuerbehörde (State Taxation Administration – STA), vor allem SAT Public Notice [2016] No. 42 und SAT Public Notice [2017] No. 6.³¹

Insgesamt verfolgt die Arbeit damit einen methodischen Ansatz, der die rechtsmethodische Analyse in den Vordergrund stellt und praktische Erkenntnisse gezielt als kontextualisierendes Element einbindet. Auf diese Weise ist es möglich, die neuen OECD-Entwicklungen im Verrechnungspreisrecht rechtssystematisch fundiert zu bewerten, ohne die Grenzen der rechtswissenschaftlichen Forschung zu überschreiten.

1.5 Gang der Untersuchung

Nach der Einleitung werden in **Kapitel 2** die Grundlagen des Verrechnungspreisrechts behandelt. Hierbei werden Verrechnungspreise als steuerrechtliche Folge fehlender

³⁰ Zur methodischen Bedeutung von Interviews bei der Identifikation und Einordnung tatsächlicher Prozesse und Werttreiber in der Verrechnungspreispraxis vgl. Braun, in: Rosar/Rosenberger (Hrsg.), Handbuch Verrechnungspreise (2022), Rz. 38.

³¹ Vgl. State Administration of Taxation (SAT), Public Notice No. 42 (Public Notice on Matters Regarding Refining the Filing of Related Party Transactions and Administration of Contemporaneous Transfer Pricing Documentation); sowie SAT Public Notice No. 6 (Administrative Measures of Special Tax Investigation and Adjustment and Mutual Agreement Procedure).

Marktmechanismen betrachtet, der Konflikt zwischen der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit und dem Besteuerungsinteresse erläutert und die Funktion der OECD als Soft-Law-Normgeber mit ihrer faktischen Bindungswirkung beschrieben.³² Hierauf folgt eine Erläuterung des Fremdvergleichsgrundsatzes als wesentlicher Prüfungsmaßstab, der in die österreichischen und internationalen Rechtsgrundlagen eingeordnet wird.

In **Kapitel 3** wird ein typisiertes, realitätsnahes Fallmodell eines international tätigen Sondermaschinenbauunternehmens eingeführt, dessen Konzernstruktur, Wertschöpfungskette sowie wesentliche Funktionen und Risikoallokationen als Referenzrahmen für die nachfolgenden rechtlichen Einordnungen skizziert werden. Die Funktions- und Risikoanalyse stellt dabei den zentralen rechtlichen Ausgangspunkt für die fremdvergleichskonforme Einordnung konzerninterner Transaktionen dar und bildet die Grundlage für die anschließende Methodenwahl und Gewinnzuordnung.³³ Bei dem verwendeten Fallmodell handelt es sich nicht um eine empirische Untersuchung, sondern um ein typisiertes, realitätsnahes Sondermaschinenbauunternehmen, das ausschließlich der systematischen Anwendung und Veranschaulichung verrechnungspreisrechtlicher Maßstäbe dient.

Im Anschluss analysiert **Kapitel 4** die Verrechnungspreisgestaltung bei konzerninternen Warenlieferungen. Ausgehend von der rechtlichen Qualifikation und Abgrenzung werden Funktions- und Risikoanalyse, Methodenwahl und Dokumentationsanforderungen systematisch dargestellt und auf das Fallbeispiel angewandt. Ein Schwerpunkt liegt auf den Rechtsfolgen fehlerhafter Transaktionsabgrenzung und Risikoallokation.³⁴

Darauf aufbauend behandelt **Kapitel 5** die Verrechnungspreise bei konzerninternen Dienstleistungen. Im Mittelpunkt stehen der Benefit Test, die Abgrenzung zu Shareholder Activities, die methodische Bewertung (insbesondere Kostenaufschlagsmethode und

³² Vgl. zu Verrechnungspreisen als Folge fehlender Marktkräfte OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.2; zum Spannungsverhältnis und Soft-Law-Charakter der OECD-Verlautbarungen vgl. Strunk, IStR 2024, 901 (908 f.).

³³ Vgl. BMF, VPR 2021, Rz. 61; sowie OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.51.

³⁴ Zur zwingenden sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles ("accurate delineation") und der Risikoallokation vgl. grundlegend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff. sowie Tz. 1.56 ff.

Low Value-Adding Services) sowie typische Streitpunkte und Dokumentationsrisiken, wiederum unter Rückbindung an das typisierte Fallbeispiel.³⁵

Kapitel 6 analysiert die materiell-rechtlichen OECD-Entwicklungen im Verrechnungspreisrecht, insbesondere die verstärkte Substanzorientierung, die Neuausrichtung der Risikoallokation, das DEMPE-Konzept sowie die zunehmende Bedeutung wertschöpfungsorientierter Gewinnaufteilungsmethoden. Diese Entwicklungen stellen jedoch keine eigenständige Rechtsquelle dar, sondern sind als Fortentwicklung der Auslegung bestehender völkerrechtlicher und nationaler Normen zu verstehen, deren konkrete Anwendung in den einzelnen Staaten unterschiedlich erfolgen kann. Behandelt werden insbesondere die BEPS-Zielsetzung, die verstärkte Substanzorientierung, „Control over Risk“ und finanzielle Risikotragfähigkeit sowie das DEMPE-Konzept und die wachsende Bedeutung von Gewinnaufteilungsmethoden.³⁶ Daraus werden die Konsequenzen für das Verrechnungspreissystem des Fallunternehmens abgeleitet und zugleich die Grenzen der rechtlichen Wirkung von OECD-Soft-Law im Lichte des Legalitätsprinzips reflektiert.³⁷

Im Sinne der Verfahrens- und Compliance-Perspektive stellt **Kapitel 7** sodann die Dokumentationspflichten (Action 13) dar. Master File, Local File und CbCR werden in Funktion, Inhalt und Risiko systematisiert und auf die Anforderungen übertragen.³⁸

Kapitel 8 untersucht darauf aufbauend die rechtliche Bedeutung dieser OECD-Entwicklungen als Prüfungsmaßstab der Verrechnungspreisgestaltung und analysiert deren Auswirkungen auf Methodenwahl, Gewinnzurechnung und die rechtliche Beurteilung konzerninterner Transaktionen.

³⁵ Vgl. grundlegend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.6 (Benefit Test), Tz. 7.9 (Shareholder Activities) und Tz. 7.43 ff. (Low value-adding intra-group services); sowie BMF, VPR 2021, Rz. 86 ff.

³⁶ Vgl. OECD (2015), BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 13 ff.; OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.56 ff. (Control over Risk) und Tz. 6.32 ff. (DEMPE-Konzept).

³⁷ Vgl. Strunk, Heranziehung der OECD-Musterkommentare und -Leitlinien bei der Abkommensinterpretation, IStR 2024, 901 (908 f.); sowie Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 260.

³⁸ Vgl. OECD (2015), Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015, S. 9 f.; sowie OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Kap. V.

Der internationale Kontext wird in **Kapitel 9** mit Fokus auf China und Drittstaaten vertieft, insbesondere im Hinblick auf lokale Wertschöpfungsbeiträge, standortspezifische Vorteile („*location specific advantages*“) sowie substanzorientierte Prüfungsansätze.³⁹ Dargestellt werden rechtlicher Rahmen, praktische Abweichungen zum OECD-Standard, Methodenpräferenzen, Benchmarking-Probleme, Dokumentationsanforderungen und Streitbeilegungsrisiken sowie deren Bedeutung für ein Sondermaschinenbauunternehmen.

Darauf aufbauend nimmt **Kapitel 10** einen Rechts- und Praxisvergleich Österreich–China vor. Im Vordergrund stehen Konfliktfelder (Routinevergütungen, DEMPE, Profit-Split-Tendenzen, Vergleichsdaten) und die daraus folgenden Herausforderungen für Rechtssicherheit, Compliance und Streitvermeidung.⁴⁰

Kapitel 11 behandelt sodann die steuerlichen Risiken, Prüfungsmechanismen und rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten zur Streitvermeidung (Betriebsprüfung, Doppelbesteuerung, MAP/Schiedsverfahren, APAs sowie präventive Steuerungs- und Prozessinstrumente) und verdichtet diese Aspekte mit allgemeinem Anwendungsbezug.⁴¹

Eine kritische Gesamtanalyse erfolgt in **Kapitel 12**. Der Wandel des Fremdvergleichs (Preis- vs. Strukturmaßstab), Substanzprüfung und Rechtsunsicherheit, Soft-Law-Problematik und fortbestehende Doppelbesteuerungsrisiken werden systematisch analysiert und die zentralen Untersuchungsergebnisse zusammengeführt.⁴²

³⁹ Vgl. grundlegend UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, D.2.4.4. (Location Specific Advantages); sowie Ruidant, Transfer Pricing: The Relevance of Location-Specific Advantages (2019), S. 194 ff.

⁴⁰ Vgl. zu den chinesischen Abweichungen vom OECD-Standard bei Routinevergütungen, der Erweiterung von DEMPE um „Promotion“ (DEMPEP) und der Präferenz für den Profit-Split-Ansatz ITR, TP in China all the data in the world, S. 3; sowie UN Practical Manual, D.2.4.6.4. und D.2.4.6.13.

⁴¹ Vgl. zur Funktionsweise und Praxis von Verständigungs- und Vorabverständigungsverfahren grundlegend BMF, Info zu Verständigungs- und Schiedsverfahren (2022), BMF-IV/8, S. 1 f. und S. 54 ff.; sowie Weiss-Turcan, Internationale Streitvermeidung und Streitbeilegung in der österreichischen Praxis, AVR 2024, 225 (231 ff.).

⁴² Vgl. zur rechtswissenschaftlichen Kritik am Fremdvergleichsgrundsatz, der zunehmenden Rechtsunsicherheit und der subjektiven Einzelfallbetrachtung Wassermeyer/Schwenke/Greil, OECD-MA 2017 Art. 9, Rn. 32-35; zur Soft-Law-Problematik vgl. zudem Strunk, IStR 2024, 901 (908 f.).

Den Abschluss bildet **Kapitel 13** mit der Schlussbetrachtung, der Beantwortung der Forschungsfragen und der im Exposé formulierten Hypothesen sowie einem Gesamtausblick.

Zwischenfazit zu Kapitel 1

Die Untersuchung bewegt sich im Spannungsfeld zwischen internationaler Harmonisierung des Verrechnungspreisrechts, nationaler Rechtsbindung und praktischer Konzernrealität. Im Mittelpunkt steht dabei die Frage, wie die neuen OECD-Entwicklungen die rechtlichen Maßstäbe der fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisgestaltung bei konzerninternen Warenlieferungen und Dienstleistungen verändern und welche rechtlichen Spannungen sich daraus im internationalen Kontext ergeben.⁴³

⁴³ Zusammenfassend zum Spannungsfeld zwischen internationaler Harmonisierung durch OECD-Soft-Law, nationaler Steuerhoheit und der praktischen Rechtsanwendung vgl. grundlegend Wassermeyer/Schwenke/Greil, OECD-MA 2017 Art. 9, Rn. 36 ff.; sowie Strunk, IStR 2024, 901.

2. Grundlagen des Verrechnungspreisrechts

2.1 *Begriff und Funktion von Verrechnungspreisen im Konzern*

Verrechnungspreise bezeichnen die Preise, zu denen konzerninterne Leistungen zwischen rechtlich selbstständigen, jedoch wirtschaftlich verbundenen Unternehmen eines Konzerns abgerechnet werden. Gegenstand solcher konzerninternen Leistungen können insbesondere Warenlieferungen, Dienstleistungen, die Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter sowie Finanzierungsleistungen sein. Charakteristisch für Verrechnungspreise ist, dass sie nicht unter den Bedingungen eines funktionierenden Wettbewerbs zwischen unabhängigen Marktteilnehmern entstehen, sondern innerhalb eines Konzernverbundes, der durch gesellschaftsrechtliche Beteiligungsverhältnisse und eine einheitliche unternehmerische Leitung geprägt ist. Gerade dieser Umstand begründet die besondere steuerrechtliche Relevanz von Verrechnungspreisen.

Während Preise zwischen unabhängigen Unternehmen grundsätzlich als Ergebnis eines marktwirtschaftlichen Aushandlungsprozesses angesehen werden können, fehlt ein solcher Marktmechanismus bei konzerninternen Transaktionen. Die Preisbildung erfolgt nicht unter Gegensätzen von Angebot und Nachfrage in einem offenen Markt, sondern unter dem Einfluss konzerninterner Interessenlagen. Daraus ergibt sich aus Sicht der Steuerrechtsordnung ein erhöhtes Risiko, dass Preise nicht primär nach marktüblichen Kriterien, sondern nach konzerninternen Zielsetzungen festgelegt werden und damit eine Verschiebung von Gewinnen zwischen Konzerngesellschaften (und folglich zwischen Steuerhoheiten) bewirken.⁴⁴

Aus steuerrechtlicher Perspektive kommt Verrechnungspreisen eine zentrale Funktion bei der internationalen Gewinnabgrenzung zu. Sie bestimmen, welchem Staat welche Teile des konzernweit erwirtschafteten Gewinns steuerlich zugeordnet werden. Verrechnungspreise wirken somit unmittelbar auf die Verteilung des Besteuerungssubstrats und berühren das grundlegende Verhältnis zwischen den

⁴⁴ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.2; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 1.

Besteuerungsansprüchen der Staaten und der unternehmerischen Freiheit multinationaler Konzerne.⁴⁵ Diese Einordnung erfolgt auf unterschiedlichen rechtlichen Ebenen des nationalen und internationalen Steuerrechts (vgl. Abbildung 2). Maßgeblich sind dabei insbesondere die nationalen steuerrechtlichen Vorschriften, die einschlägigen Doppelbesteuerungsabkommen sowie die OECD-VPL als international anerkannter, jedoch rechtlich unverbindlicher Referenzrahmen.⁴⁶

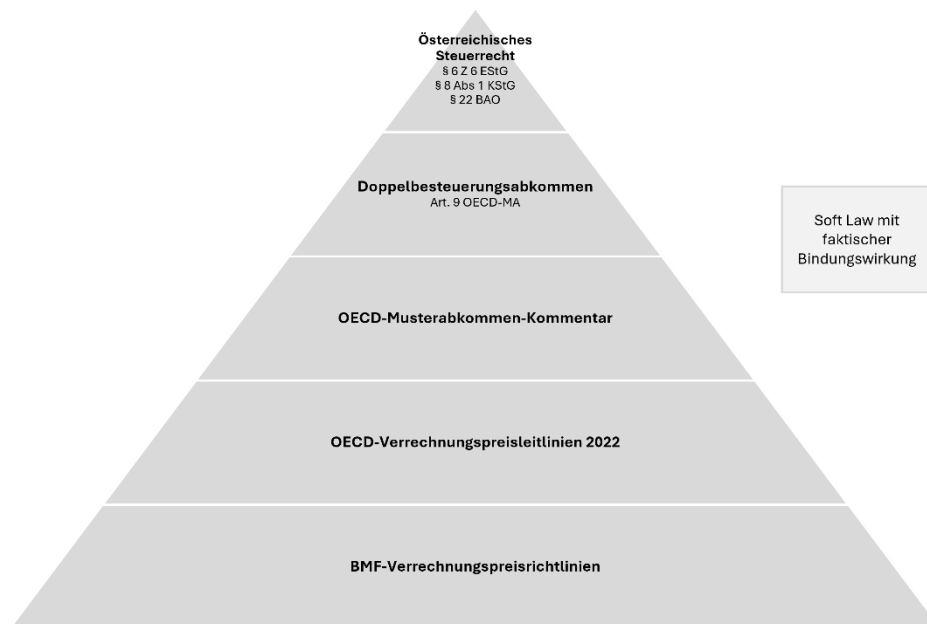


Abbildung 2: Normen- und Wirkungsebenen im Verrechnungspreisrecht⁴⁷

Neben ihrer steuerlichen Bedeutung erfüllen Verrechnungspreise auch innerbetriebliche Funktionen. Sie dienen der internen Steuerung des Konzerns, der Erfolgsmessung einzelner Konzerngesellschaften sowie der Allokation von Ressourcen entlang der Wertschöpfungskette. Diese betriebswirtschaftlichen Funktionen sind aus rechtlicher Sicht jedoch von der steuerlichen Beurteilung strikt zu trennen. Maßgeblich für die steuerliche Anerkennung konzerninterner Preise ist nicht deren interne Zweckmäßigkeit,

⁴⁵ Zum internationalen Verteilungskonflikt um das Steuersubstrat und der Funktion des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der Einkünfteabgrenzung vgl. Wassermeyer/Schwenke/Greil, OECD-MA 2017 Art. 9, Rn. 32-35.

⁴⁶ Zu den normativen Ebenen und der Rechtsqualität der OECD-Leitlinien als Auslegungsbehelf vgl. grundlegend BMF, VPR 2021, Rz. 18 f.; sowie Strunk, IStR 2024, 901.

⁴⁷ Eigene Darstellung, in Anlehnung an Strunk, IStR 2024, 901 (902 ff.) sowie Vogel/Lehner, DBA (7. Aufl. 2021), Grundlagen Rn. 40 f.

sondern allein ihre Übereinstimmung mit den steuerrechtlichen Vorgaben, insbesondere mit dem Fremdvergleichsgrundsatz.⁴⁸

Verrechnungspreise als Rechtsfolge fehlender Marktmechanismen

Juristisch sind Verrechnungspreise als notwendiger Ausgleich fehlender Marktmechanismen im Konzern zu verstehen. Da der Marktpreis als natürlicher Referenzpunkt im Konzernbereich nicht zuverlässig existiert, tritt an seine Stelle ein verbindlicher Maßstab, der die fehlende externe Preisbildung kompensiert. Der Fremdvergleichsgrundsatz erfüllt damit eine Ersatzfunktion („Marktsurrogat“), die im Ergebnis die Gleichmäßigkeit der Besteuerung sicherstellen soll. Die rechtliche Konstruktion der Fremdüblichkeit dient nicht der betriebswirtschaftlichen Optimierung, sondern der Herstellung eines steuerlich akzeptierten, hypothetischen Vergleichsniveaus.⁴⁹

Verhältnis zu § 22 BAO und Missbrauchsabwehr

Im österreichischen Recht ist die Verrechnungspreisprüfung zudem in das System der Missbrauchsabwehr eingebettet. Zwar erfolgt die Fremdvergleichsprüfung grundsätzlich als rechtliche Bewertung konzerninterner Leistungsbeziehungen, zugleich kann eine nicht fremdübliche Gestaltung – je nach Konstellation – Schnittmengen zur Missbrauchsabwehr nach § 22 BAO aufweisen. § 22 BAO adressiert Gestaltungen, die rechtlich möglich sind, aber gemessen an ihrem wirtschaftlichen Gehalt unangemessen erscheinen und primär steuerliche Vorteile bezwecken.⁵⁰

„Dem Grunde nach steuerlich anzuerkennende Transaktionen stellen den Ausgangspunkt einer Verrechnungspreisprüfung dar. Unter Beachtung der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) sowie der allgemeinen Grundsätze der

⁴⁸ Vgl. Wassermeyer/Schwenke/Greil, OECD-MA 2017 Art. 9, Rn. 32-35 (mit Verweis auf Schön, Transfer Pricing – Business Incentives).

⁴⁹ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.2; sowie zur Heranziehung eines hypothetischen Sachverhalts als Marktsurrogat Wassermeyer/Schwenke/Greil, OECD-MA 2017 Art. 9, Rn. 32-35.

⁵⁰ Zur Prüfung des wahren wirtschaftlichen Gehalts und der Schnittmenge zu § 22 BAO vgl. BMF, VPR 2021, Rz. 21; sowie zur weiteren Abgrenzung Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen, S. 382 (Fn. 1794 mit Verweis auf Scherleitner/Dolezel/Rasner, SWI 2016, 9).

Einkünftezurechnung ist somit zunächst der wahre wirtschaftliche Gehalt einer Transaktion zu ermitteln. Bei Vorliegen eines Scheingeschäfts (§ 23 BAO) oder aufgrund von Rechtsmissbrauch (§ 22 BAO) kann die Anerkennung einer Transaktion versagt werden. Wird nach diesen allgemeinen Grundsätzen eine Transaktion zwischen verbundenen Unternehmen dem Grunde nach steuerlich anerkannt, gilt auch im Verhältnis zu Niedrigsteuerländern der Fremdvergleichsgrundsatz.“ (Quelle: BMF, VPR 2021, Rz. 21)

Verrechnungspreise sind dabei nicht automatisch missbräuchlich, wenn sie steuerlich vorteilhaft sind. Jedoch kann eine stark formalistische Struktur ohne wirtschaftliche Substanz (z.B. Risikoallokationen ohne tatsächliche Steuerung) sowohl fremdvergleichsrechtlich als auch missbrauchsrechtlich angreifbar sein. Die Fremdvergleichsprüfung bildet somit den primären Korrekturmechanismus. Zudem kann § 22 BAO ergänzend relevant werden, wenn die Gestaltung in ihrer Gesamtstruktur als missbräuchlich zu qualifizieren ist.⁵¹

Unternehmerische Freiheit vs. Besteuerungsinteresse

Verrechnungspreise stehen damit im Zentrum einer strukturellen Wechselwirkung. Multinationale Konzerne verfügen über einen legitimen Gestaltungsspielraum in der Organisation ihrer Wertschöpfung und internen Leistungsverrechnung. Dem gegenüber steht das legitime Besteuerungsinteresse der Staaten, eine Gewinnzuordnung entsprechend wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit und Wertschöpfung sicherzustellen.⁵² Man kann das Verrechnungspreisrecht theoretisch als eine Ausgleichsordnung betrachten. Es erlaubt konzerninterne Gestaltung, setzt aber Grenzen, wenn die Preisbildung (oder Struktur) nicht mehr fremdüblich ist und somit eine steuerlich nicht gerechtfertigte Gewinnverlagerung bewirkt.

⁵¹ Vgl. zur mangelnden Anerkennung von Risikoallokationen ohne tatsächliche Steuerung OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.56 ff.; sowie zum systematischen Verhältnis von Fremdvergleich und Missbrauchsabwehr BMF, VPR 2021, Rz. 21 und Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen, S. 382 (Fn. 1794).

⁵² Zum internationalen Verteilungskonflikt um das Steuersubstrat und dem Spannungsverhältnis zur unternehmerischen Freiheit vgl. Wassermeyer/Schwenke/Greil, OECD-MA 2017 Art. 9, Rn. 32-35.

2.2 Die OECD als zentrale Institution im internationalen Steuerrecht

Die Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD) nimmt im internationalen Steuerrecht eine herausragende Stellung ein. Sie fungiert als multilaterales Forum, in dem Staaten steuerpolitische Grundsätze abstimmen, gemeinsame Standards entwickeln und Koordinierungsmechanismen zur Vermeidung internationaler Steuerkonflikte schaffen. Obwohl der OECD keine formelle Gesetzgebungskompetenz zukommt, prägen ihre Arbeiten die nationale Steuerrechtsentwicklung und die Verwaltungspraxis in erheblichem Maße.⁵³ Ihre Veröffentlichungen, insbesondere die OECD-VPL, stellen jedoch kein verbindliches Recht dar, sondern sind als sogenannte Soft- Law- Instrumente einzuordnen.

Nach überwiegender Auffassung kommt den OECD-VPL weder die Qualität autonomen Völkerrechts noch unmittelbar anwendbaren innerstaatlichen Rechts zu, da sie als rechtlich unverbindliches Soft Law zu qualifizieren sind. Ihre große praktische Bedeutung ergibt sich vielmehr daraus, dass sie international als maßgeblicher Auslegungsrahmen für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach Art. 9 OECD-MA herangezogen werden und dadurch faktisch eine erhebliche Steuerungswirkung auf die Verwaltungspraxis der Staaten entfalten.⁵⁴

Im Bereich des Verrechnungspreisrechts kommt der OECD eine Schlüsselrolle zu. Mit dem OECD-MA sowie den OECD-VPL hat sie Instrumente geschaffen, die weltweit als Referenzrahmen herangezogen werden. Diese Instrumente dienen einer möglichst einheitlichen Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes, fördern die internationale Anschlussfähigkeit nationaler Systeme und sollen Doppelbesteuerung ebenso wie Nichtbesteuerung reduzieren.

⁵³ Vgl. Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 260 (mit Verweis auf Zorn, SWI 2016, 403).

⁵⁴ Vgl. zur rechtlichen Einordnung der OECD-Verlautbarungen als Soft Law, dem keine unmittelbare Gesetzeskraft, aber hohe faktische Bedeutung für die Auslegung zukommt Strunk, IStR 2024, 901 (902 f. sowie 908).

OECD als Soft-Law-Normgeber

Die OECD agiert im Steuerrecht als Soft-Law-Normgeber. Soft Law zeichnet sich dadurch aus, dass es keine unmittelbare rechtliche Bindungswirkung entfaltet, jedoch aufgrund seiner faktischen Bedeutung in der Verwaltungspraxis und Rechtsprechung eine erhebliche Steuerungswirkung besitzt. Gerade im internationalen Steuerrecht kommt Soft-Law-Instrumenten erhebliche praktische Bedeutung zu, da sie zur internationalen Koordinierung nationaler Besteuerungssysteme beitragen. Gleichzeitig wird in der Literatur kritisch hervorgehoben, dass hierdurch faktisch normprägende Standards entstehen können, ohne dass diesen eine unmittelbare demokratische Legitimation oder formelle Gesetzesqualität zukommt.⁵⁵ Ihre Leitlinien und Empfehlungen sind keine formellen Rechtsquellen im Sinne nationaler Verfassungsordnungen. Gleichwohl entfalten sie in der Praxis eine verbindliche Steuerungswirkung. Sie strukturieren die Auslegung von DBA-Normen, beeinflussen Verwaltungsstandards, prägen Dokumentationsanforderungen und dienen als Referenzpunkt für Verständigungs- und Streitbeilegungsverfahren. Die OECD stellt damit einen Rahmen bereit, innerhalb dessen Staaten ihre Gewinnabgrenzungsregeln anwenden und koordinieren.

Demokratische Legitimation und verbindliche Wirkung

Die wachsende praktische Bedeutung der OECD-Standards berührt Fragen der demokratischen Legitimation. Steuerrecht ist traditionell Kernbereich parlamentarischer Normsetzung. Vor diesem Hintergrund wirft die zunehmende faktische Bedeutung internationaler OECD-Standards grundlegende Fragen nach der Vereinbarkeit internationaler Soft-Law-Strukturen mit nationalen Legalitäts- und Demokratieprinzipien auf. Besonders im Bereich des Verrechnungspreisrechts zeigt sich, dass internationale Verwaltungsstandards die nationale Steuerpraxis erheblich beeinflussen können, obwohl deren demokratische Rückbindung begrenzt bleibt. OECD-Leitlinien entstehen dagegen in einem internationalen Experten- und Staatenforum. Ohne an dieser Stelle eine

⁵⁵ Vgl. zur fehlenden demokratischen Legitimation von OECD-Verlautbarungen Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 260 (mit Verweis auf Zorn, SWI 2016, 403); sowie Strunk, Heranziehung der OECD-Musterkommentare und -Leitlinien bei der Abkommensinterpretation, IStR 2024, 901 (905 f.) zum Gewaltenteilungsprinzip.

wertende Kritik zu üben, ist unbedingt zu betonen, dass die Steuerrechtsordnung im Bereich der Verrechnungspreise zunehmend in einem Mehrebenensystem arbeitet, wo sich formell demokratisch legitimierte Normen und faktisch normprägende internationale Standards überschneiden.⁵⁶

Faktische Bindungswirkung vs. formelle Unverbindlichkeit

Diese faktische Bindungswirkung darf jedoch nicht mit einer rechtlichen Verbindlichkeit gleichgesetzt werden. Maßgeblich bleibt vielmehr die Auslegung der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen nach den völkerrechtlichen Grundsätzen, insbesondere gemäß Art. 31 WVK. In der Literatur wird insbesondere diskutiert, welche Bedeutung OECD-Kommentaren und späteren Änderungen der OECD-VPL im Rahmen der DBA-Auslegung zukommt. Während die zum Zeitpunkt des DBA-Abschlusses bestehende Kommentarfassung überwiegend als relevante Auslegungshilfe anerkannt wird, ist die Berücksichtigung späterer OECD-Kommentierungen rechtlich umstritten.⁵⁷

Dieses Mehrebenensystem zeigt sich besonders deutlich im Verhältnis zwischen faktischer Bindungswirkung und formeller Unverbindlichkeit. OECD-Standards sind formal nicht bindend. Praktisch sind sie jedoch für die steuerliche Compliance und die Verteidigung gegenüber Finanzverwaltungen vielfach unverzichtbar. Dies zeigt sich auch im chinesischen Verrechnungspreisrecht, das OECD- und BEPS-Grundsätze zwar ausdrücklich aufgreift, diese jedoch in einem eigenständigen nationalen Verwaltungsrahmen umsetzt.⁵⁸ Die OECD nimmt damit eine wichtige Koordinationsrolle ein, die in der Realität der globalisierten Wirtschaft eine große Bedeutung für die Rechtssicherheit und die Vermeidung von Streitigkeiten hat.

⁵⁶ Vgl. Strunk, IStR 2024, 901 (908 f.), die OECD-Soft-Law als unverbindliche „Rechtserkenntnisquelle“ mit faktisch sehr hoher Steuerungswirkung im internationalen System klassifiziert.

⁵⁷ Vgl. grundlegend zur Kontroverse der statischen versus dynamischen Abkommensauslegung nach Art. 31 WVK Lang, Die Bedeutung des OECD-Kommentars [...], SWI 2023, 113 (116 ff.); sowie Strunk, IStR 2024, 901 (904 f.), welche den Auslegungskonflikt zwischen der ständigen Rechtsprechung des BFH (statisch) und der Auffassung der Finanzverwaltungen (dynamisch) aufzeigt.

⁵⁸ Vgl. TPG, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, D.2 (China Practices).

2.3 OECD-VPL (Stand 2022)

Die OECD-VPL für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen stellen das zentrale internationale Auslegungsinstrument für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes dar. Sie dienen der Konkretisierung und Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Sie enthalten Vorgaben zur Abgrenzung konzerninterner Transaktionen, zur Durchführung von Funktions- und Risikoanalysen, zur Auswahl geeigneter Verrechnungspreismethoden sowie zu Dokumentationspflichten. In der Praxis bilden sie den international anerkannten Referenzrahmen, an dem sich Steuerpflichtige und Finanzverwaltungen orientieren. Ihre internationale Anerkennung beruht jedoch primär auf faktischer Akzeptanz und koordinierender Wirkung, nicht auf unmittelbarer Rechtsverbindlichkeit. Die OECD-VPL besitzen daher Auslegungs- und Orientierungskraft, ohne selbstständige gesetzliche Grundlagen für steuerliche Belastungen zu schaffen.⁵⁹

OECD 2022 als wesentliche Fortentwicklung

Diese Entwicklungen stellen jedoch keine unmittelbare Änderung der geltenden Rechtslage dar, sondern sind als Fortentwicklung der Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu verstehen, deren konkrete Umsetzung und Anwendung in den einzelnen Staaten unterschiedlich erfolgt.

In ihrer konsolidierten Fassung 2022 integrieren die Leitlinien die Ergebnisse des BEPS-Projekts vollständig. Diese Fassung ist nicht nur eine redaktionelle Konsolidierung, sondern markiert eine wesentliche Fortentwicklung. Die Systematik des Verrechnungspreisrechts wird stärker substanz- und wertschöpfungsbezogen ausgerichtet. Die OECD versteht diese Entwicklung als Fortentwicklung der bestehenden Fremdvergleichssystematik und nicht als Einführung eines eigenständigen neuen Gewinnabgrenzungssystems.⁶⁰ In der Literatur wird jedoch teilweise kritisch hinterfragt,

⁵⁹ Vgl. grundlegend BMF, VPR 2021, Rz. 18 f.; sowie Strunk, Heranziehung der OECD-Musterkommentare und -Leitlinien bei der Abkommensinterpretation, IStR 2024, 901 (901 f.).

⁶⁰ Vgl. OECD (2015), Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung: Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 9 f.; sowie Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 238.

ob einzelne OECD-Konzepte – insbesondere im Bereich der Substanz- und Risikozurechnung – faktisch über eine bloße Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes hinausgehen. Auch die chinesische Verwaltungspraxis knüpft an diese Entwicklung an, indem sie bei Verrechnungspreisprüfungen eine risikoorientierte Überwachung, die tatsächliche Funktions- und Risikoallokation sowie die Übereinstimmung von Gewinnzuordnung und wirtschaftlicher Wertschöpfung besonders hervorhebt.⁶¹ Die Leitlinien 2022 rücken die tatsächliche Funktionsausübung, die Risikokontrolle und die wirtschaftliche Substanz der beteiligten Einheiten in den Mittelpunkt der Analyse. Die OECD stellt hierzu klar, dass die Zurechnung von Risiken sich an der tatsächlichen Risikokontrolle sowie an der finanziellen Fähigkeit zur Risikotragung zu orientieren hat.⁶²

Abgrenzung zu Vor-BEPS-Logik

Die Vor-BEPS-Logik war in der praktischen Anwendung vielfach stärker transaktions- und preisorientiert, teilweise mit einem hohen Gewicht auf vertragliche Risikozuweisungen und formale Strukturierung. Die Leitlinien 2022 betonen hingegen deutlicher, dass vertragliche Vereinbarungen nur insoweit relevant sind, als sie durch die tatsächliche wirtschaftliche Realität getragen werden. Damit verschiebt sich die Analyse von einem primär formalen Vertragsverständnis hin zu einer konsistenten Betrachtung von Funktionen, Risiken, Vermögenswerten und tatsächlicher Entscheidungsgewalt.⁶³

Rechtsunsicherheit infolge substanzorientierter Auslegung

Auch wenn die vertiefte Kritik erst in späteren Kapiteln gebündelt wird, ist als Orientierungsrahmen zu verdeutlichen, dass die stärkere Substanz- und Wertschöpfungsorientierung in der Literatur teilweise als Quelle erhöhter Rechtsunsicherheit diskutiert wird, weil sie Interpretationsspielräume erweitert und den

⁶¹ Zur Kritik einer faktischen „Neudefinition“ des Fremdvergleichs vgl. Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 256 und S. 263, sowie Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen, S. 286; zur chinesischen Verwaltungspraxis vgl. UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, D.2 (China Practices).

⁶² Vgl. grundlegend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.56 ff. (speziell Tz. 1.64 und 1.65).

⁶³ Zur Überlagerung vertraglicher Risikozuweisungen durch die tatsächliche wirtschaftliche Realität („actual conduct“) vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.42 ff. sowie Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen, S. 286.

Prüfungsmaßstab komplexer macht.⁶⁴ Diese Diskussion wird im weiteren Verlauf – insbesondere im Zusammenhang mit den OECD-Entwicklungen – systematisch aufgegriffen.

2.4 Der Fremdvergleichsgrundsatz (*Arm's Length Principle*)

Inhalt und Bedeutung

Seine rechtliche Grundlage findet der Fremdvergleichsgrundsatz im internationalen Kontext insbesondere in Art. 9 des OECD-MAs, während die OECD-VPL dessen Anwendung konkretisieren. Art. 9 OECD-MA bildet dabei den zentralen abkommensrechtlichen Maßstab für die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen. Die OECD-VPL dienen demgegenüber primär der Konkretisierung und praktischen Anwendung dieses Grundsatzes, ohne selbst verbindliches Abkommensrecht zu begründen.⁶⁵

Der Fremdvergleichsgrundsatz bildet das tragende Fundament des internationalen Verrechnungspreisrechts. Er verlangt, dass konzerninterne Transaktionen so ausgestaltet und vergütet werden, wie sie unter vergleichbaren Umständen zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären. Ziel ist es, die steuerliche Gewinnabgrenzung an marktwirtschaftlichen Bedingungen auszurichten, künstliche Gewinnverlagerungen zu verhindern und eine gleichmäßige Besteuerung sicherzustellen.⁶⁶

Der Fremdvergleichsgrundsatz ist international anerkannt und findet sich in Art. 9 OECD-MA ebenso wie in den OECD-VPL. Er fungiert als zentrales Bindeglied zwischen nationalem Steuerrecht und internationalem Abkommensrecht.

⁶⁴ Vgl. zur Kritik der zunehmenden Rechtsunsicherheit und den Grenzen des Fremdvergleichs durch wertende Kriterien Wassermeyer/Schwenke/Greil, OECD-MA 2017 Art. 9, Rn. 32-35; sowie Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 259 f.

⁶⁵ Zur fehlenden unmittelbaren Rechtsgrundlage (keine „self-executing-Wirkung“) von Art. 9 OECD-MA und der bloßen Konkretisierungsfunktion der Leitlinien vgl. grundlegend BFH 11.10.2012, I R 75/11 sowie BFH 17.12.2014, I R 23/13; ausführlich Kofler, Die „Sperrwirkung“ des Art. 9 OECD-MA, TPI 2017, 70.

⁶⁶ Vgl. BMF, VPR 2021, Rz. 1; sowie OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.2 und 1.3.

Rechtsnatur des Fremdvergleichsgrundsatzes

Der Fremdvergleichsgrundsatz ist nicht als eigenständige Rechtsquelle, sondern als in Doppelbesteuerungsabkommen verankerter Maßstab zu verstehen, dessen konkrete Ausgestaltung durch Verwaltungspraxis und internationale Leitlinien geprägt wird.

Juristisch ist der Fremdvergleichsgrundsatz kein eigenständiger Steuertatbestand, sondern ein Bewertungs- und Zurechnungsprinzip. Er dient der Konkretisierung bestehender steuerrechtlicher Normen und ermöglicht deren sachgerechte Anwendung auf konzerninterne Leistungsbeziehungen. Im österreichischen Steuerrecht ist er nicht ausdrücklich kodifiziert, ergibt sich jedoch aus einer systematischen Auslegung der einkommen- und körperschaftsteuerrechtlichen Vorschriften, insbesondere aus § 6 Z 6 EStG sowie § 8 Abs 1 KStG, und wird von der Rechtsprechung als Maßstab herangezogen.⁶⁷

Fremdvergleich: Preismaßstab vs. Strukturmaßstab

Der Fremdvergleich ist nicht nur als reiner Preismaßstab zu begreifen. In einer systematischen Unterscheidung gibt es zwei Preismaßstäbe. Der eine bewertet die Angemessenheit des Entgelts für eine konkret abgegrenzte Transaktion, der andere prüft, ob die Transaktion in ihrer tatsächlichen Ausgestaltung (einschließlich Risikozuordnung, Funktionsverteilung und Vertragsstruktur) unter unabhängigen Dritten plausibel wäre. Diese Differenzierung gewinnt in der modernen OECD-Systematik erheblich an Bedeutung.

Verschiebung durch BEPS

Durch BEPS und die Leitlinien 2022 verschiebt sich der Schwerpunkt der Prüfung erkennbar. Der Fremdvergleich ist verstärkt strukturbezogen. Ausgangspunkt der modernen OECD-Systematik ist dabei nicht mehr ausschließlich die Preisbestimmung einzelner Transaktionen, sondern zunächst die zutreffende wirtschaftliche Abgrenzung

⁶⁷ Vgl. BMF, VPR 2021, Rz. 14 (zur primären innerstaatlichen Rechtsgrundlage des § 6 Z 6 EStG 1988) sowie Rz. 498 f. (zum Verhältnis zu Sekundärberichtigungen nach § 8 KStG).

der tatsächlichen konzerninternen Leistungsbeziehung („*accurate delineation of the actual transaction*“). Dadurch verschiebt sich die Analyse zunehmend von einer rein transaktionsbezogenen Betrachtung hin zu einer wertenden Gesamtanalyse konzerninterner Funktions-, Risiko- und Wertschöpfungsstrukturen.⁶⁸ Die Frage nach der Fremdüblichkeit wird nicht allein durch Benchmarking⁶⁹ oder Preisvergleich beantwortet, sondern durch die vorgelagerte Bestimmung dessen, was überhaupt als „tatsächliche Transaktion“ steuerlich anzuerkennen ist. Damit werden Funktions- und Risikoanalyse sowie Substanzprüfung zum Zentrum der Fremdvergleichsprüfung. In China wird diese strukturbezogene Betrachtung zusätzlich durch eine ausdrückliche Berücksichtigung standortspezifischer Faktoren wie Kostenvorteile und Marktpremien ergänzt.⁷⁰

Rechtliche Grenzen der Substanzprüfung

Gleichzeitig hat die Substanzprüfung rechtliche Grenzen. Sie darf nicht in eine freie Angemessenheitsprüfung der Konzernorganisation umschlagen, sondern muss an überprüfbare Kriterien (Funktionen, Entscheidungsbefugnisse, Risiko- und Vermögenszuordnung) gebunden bleiben. Es ist sicherzustellen, dass die Fremdvergleichsprüfung die unternehmerische Gestaltungsfreiheit nicht ersetzt, sondern

⁶⁸ Vgl. grundlegend zur sachgerechten Abgrenzung („*accurate delineation*“) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff.; sowie zur Verschiebung von vertraglichen Strukturen zur wirtschaftlichen Realität Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen, S. 286 und Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 240

⁶⁹ Der Begriff „*Benchmarking*“ (bzw. Benchmarkanalyse oder Datenbankstudie) bezeichnet im internationalen Verrechnungspreisrecht den systematischen Prozess der Vergleichbarkeitsanalyse zur Ermittlung verlässlicher externer Fremdvergleichsdaten. Ziel ist es, unabhängige Unternehmen zu identifizieren, die ein vergleichbares Funktions- und Risikoprofil wie das untersuchte Unternehmen (Tested Party) aufweisen, um daraus eine fremdübliche Bandbreite von Verrechnungspreisen oder Gewinnmargen (z. B. eine Interquartilsbandbreite) abzuleiten. In der Praxis erfolgt dies zumeist über einen deduktiven Suchansatz in kommerziellen Unternehmensdatenbanken (wie z. B. Amadeus oder Orbis). Dabei wird eine anfänglich große Treffermenge durch automatisierte Filter (sog. quantitatives Screening nach Branchencodes, Unabhängigkeit und verfügbaren Finanzdaten) und eine anschließende detaillierte manuelle Überprüfung der verbleibenden Unternehmen (sog. qualitatives Screening) schrittweise eingeeengt, um mangelnde Vergleichbarkeit auszuschließen. Vgl. zum typischen neunstufigen Verfahren der Vergleichbarkeitsanalyse sowie zur Nutzung von Datenbanken grundlegend OECD-VPL 2022, Tz. 3.4 sowie Tz. 3.30 ff.; zur österreichischen Verwaltungspraxis und den Beweisanforderungen an datenbankgestützte Nettomargenvergleiche BMF, VPR 2021, Rz. 74 f. sowie Rz. 424 f.; zur konkreten praktischen Durchführung der Benchmarkanalyse (quantitatives und qualitatives Screening) ferner Strauß, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 202 ff. sowie Dawid, in: Dawid (Hrsg.), Verrechnungspreise (2016), S. 96 ff.

⁷⁰ Vgl. UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, D.2.4.4.1 (Location Specific Advantages); sowie zu Standortvorteilen allgemein OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.163 ff.

nur dort korrigierend eingreift, wo der steuerliche Gewinn durch nicht fremdübliche Bedingungen beeinflusst wird.⁷¹

2.5 Nationale Rechtsgrundlagen in Österreich

Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht

Die zentralen nationalen Anknüpfungspunkte des Verrechnungspreisrechts finden sich im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht. § 6 Z 6 EStG verpflichtet zur Bewertung von Wirtschaftsgütern und Leistungen zwischen nahestehenden Personen zu fremdüblichen Preisen. § 8 Abs 1 KStG stellt klar, dass verdeckte Gewinnausschüttungen den steuerlichen Gewinn nicht mindern dürfen. Nicht fremdübliche Verrechnungspreise können daher zu einkünfteerhöhenden Korrekturen führen oder als verdeckte Gewinnausschüttungen qualifiziert werden.⁷²

Nationale Korrekturmechanismen

In Österreich sind unterschiedliche Korrekturmechanismen rechtlich von Bedeutung. Einerseits wird eine Gewinnkorrektur durch die Anpassung der steuerlichen Bemessungsgrundlage (Einkünftekorrektur) bei nicht fremdüblichen Leistungsbeziehungen vorgenommen und andererseits kann eine Vorteilsgewährung gesellschaftsrechtlich veranlasst sein und als verdeckte Gewinnausschüttung behandelt werden. Welche Korrekturmechanik im Einzelfall greift, hängt von der Struktur der Beziehung, der Vorteilszuwendung und dem Veranlassungszusammenhang ab.⁷³

⁷¹ Zur Begrenzung steuerlicher Eingriffe auf die Ebene der Bedingungen (Preise) und dem Schutz der unternehmerischen Strukturierungsfreiheit („As-structured-Prinzip“) vgl. Kofler, Die „Sperrwirkung“ des Art. 9 OECD-MA, TPI 2017, 70 (76 f.); sowie Wassermeyer/Schwenke/Greil, OECD-MA 2017 Art. 9, Rn. 36 ff. Zur Unzulässigkeit der Nichtanerkennung kaufmännisch rationaler Strukturen siehe zudem OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.143

⁷² Vgl. zur primären innerstaatlichen Rechtsgrundlage für Gewinnerhöhungen BMF, VPR 2021, Rz. 14 (§ 6 Z 6 EStG); sowie zur Gewinnneutralität verdeckter Gewinnausschüttungen § 8 Abs. 2 KStG 1988.

⁷³ Vgl. grundlegend zur Abgrenzung zwischen betrieblicher und gesellschaftsrechtlicher Veranlassung (Anteilsinhaberschaft) BMF, KStR 2013, Rz. 566 f. sowie Rz. 570.

Verhältnis zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)

Das Verhältnis zwischen Fremdvergleich und verdeckter Gewinnausschüttung ist zentral. Der Fremdvergleich liefert regelmäßig den Maßstab dafür, ob ein Vorteil vorliegt. Die vGA knüpft zusätzlich an die gesellschaftsrechtliche Veranlassung an. In vielen Fällen ist der Fremdvergleich eine notwendige Vorfrage zur vGA-Beurteilung. Rechtlich betrachtet ist die vGA jedoch nicht einfach „eine andere Form“ der Fremdvergleichskorrektur, sondern sie stellt eine eigenständige Qualifikation mit eigenen Rechtsfolgen dar.⁷⁴

„Verdeckte Ausschüttungen sind Vorteile, die eine Gesellschaft ihren Gesellschaftern aus ihrem Vermögen in einer nicht als Gewinnausschüttung erkennbaren Form [...] gewährt, die sie anderen Personen, die nicht ihre Gesellschafter sind, nicht oder nicht unter den gleichen günstigen Bedingungen zugestehen würde. Entscheidendes Merkmal einer verdeckten Ausschüttung ist die Zuwendung von Vermögensvorteilen, die ihrer äußeren Erscheinungsform nach nicht unmittelbar als Einkommensverteilung erkennbar sind und ihre Ursache in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben. Diese Ursache wird an Hand eines Fremdvergleiches ermittelt [...].“ (Quelle: VwGH 31.05.2011, 2008/15/0153; inhaltlich gleichlautend auch in BMF, KStR 2013, Rz. 570 f.)

Beweislastfragen

Für die Praxis relevant sind Beweislast- und Mitwirkungspflichten. Aufgrund des typischen Informationsvorsprungs bei konzerninternen Sachverhalten befinden sich die maßgeblichen Unterlagen, Funktionsbeschreibungen und Kalkulationsgrundlagen beim Steuerpflichtigen.⁷⁵ Daraus folgt, dass die substantiierte Darlegung der Fremdüblichkeit, insbesondere durch Dokumentation und nachvollziehbare Funktions- und Risikoanalyse, in der Praxis entscheidend ist. Die OECD-Logik (2022) verstärkt diese Bedeutung, weil

⁷⁴ Zur Prüfung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung anhand eines Fremdvergleiches und zu den strengen Anforderungen an Verträge zwischen Körperschaft und Anteilsinhaber vgl. BMF, KStR 2013, Rz. 571 f.; sowie VwGH 31.05.2011, 2008/15/0153.

⁷⁵ Vgl. zur Informationsasymmetrie im Konzern Marchgraber, Informationsdefizite bei konzerninternen Leistungsbeziehungen, in: Leistungsbeziehungen im Konzern (2026), S. 205; sowie zur daraus folgenden erhöhten Mitwirkungspflicht bei Auslandssachverhalten BMF, VPR 2021, Rz. 410 (unter Verweis auf § 115 BAO)

die Anerkennung von Risiko- und Gewinnzuordnungen stärker an nachweisbare Kontrolle und Substanz gebunden wird.⁷⁶

Verrechnungspreisrichtlinien des BMF

Ergänzend zu den gesetzlichen Bestimmungen hat das Bundesministerium für Finanzen Verrechnungspreisrichtlinien (VPR) erlassen, die die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in der Verwaltungspraxis konkretisieren. Diese Richtlinien sind rechtlich nicht bindend, entfalten jedoch erhebliche praktische Bedeutung. Inhaltlich orientieren sie sich eng an den OECD-VPL, wodurch OECD-VPL 2022 mittelbar auch die österreichische Prüfungspraxis prägen.⁷⁷

2.6 Internationale Rechtsgrundlagen

OECD-Musterabkommen (OECD-MA)

Das OECD-MA bildet die Grundlage zahlreicher Doppelbesteuerungsabkommen. Art. 9 OECD-MA regelt die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen und erlaubt Gewinnberichtigungen, wenn konzerninterne Bedingungen von jenen abweichen, die zwischen unabhängigen Unternehmen vereinbart worden wären. Der Normzweck liegt in der Sicherung einer fremdüblichen Gewinnverteilung und der Vermeidung von Gewinnverkürzungen in einem Vertragsstaat.⁷⁸

OECD-Verrechnungspreisleitlinien (OECD-VPL)

Während das OECD-MA und die darauf basierenden Doppelbesteuerungsabkommen verbindliches Völkerrecht darstellen, kommt den OECD-VPL lediglich eine unterstützende Auslegungsfunktion zu.

⁷⁶ Vgl. zur zwingenden Angemessenheitsdokumentation und Beweislast BMF, VPR 2021, Rz. 407 ff.; sowie zu den verschärften materiellen Anforderungen an die nachweisbare Risikokontrolle OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.56 ff.

⁷⁷ Zur Rechtsnatur der VPR 2021 als Auslegungsbehelf ohne eigene Gesetzeskraft sowie ihrer Erstellung auf Grundlage der aktuellsten OECD-Verrechnungspreisleitlinien vgl. grundlegend BMF, VPR 2021, Rz. 1 und Rz. 3; siehe auch Macho, Verrechnungspreise kompakt (2022), S. 271

⁷⁸ Vgl. grundlegend Art. 9 Abs. 1 OECD-MA; OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.6; sowie zum Normzweck und der Schrankenwirkung des Art. 9 OECD-MA Kofler, Die „Sperrwirkung“ des Art. 9 OECD-MA, TPI 2017, 70 (70 f.).

Die OECD-VPL fungieren als zentrales internationales Auslegungsinstrument für Art. 9 OECD-MA. Ihre Bedeutung liegt insbesondere darin, einen international abgestimmten Verständigungsrahmen für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes bereitzustellen.

Gleichwohl bleibt zu berücksichtigen, dass die OECD-VPL selbst keinen verbindlichen Bestandteil der jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen darstellen und daher nur im Rahmen der allgemeinen Auslegungsgrundsätze berücksichtigt werden können.⁷⁹ In ihrer Fassung 2022 stellen die OECD-VPL einen dynamischen Auslegungsrahmen dar. Durch BEPS wurde eine substanz- und wertschöpfungsorientierte Betrachtungsweise etabliert, die die internationale Verrechnungspreispraxis nachhaltig prägt. Die Anwendung dieser Standards wird jedoch maßgeblich von den jeweiligen nationalen rechtlichen und institutionellen Rahmenbedingungen beeinflusst. Dadurch können in der Praxis erhebliche Unterschiede bei der Umsetzung entstehen.⁸⁰

DBA-Auslegung nach OECD

Für die DBA-Auslegung ist bedeutsam, dass Art. 9 OECD-MA häufig im Lichte der OECD-Kommentare und OECD-VPL verstanden wird. Auch wenn die OECD-VPL kein völkerrechtlich bindender Bestandteil eines DBA sind, dienen sie in der Praxis als Interpretationshilfe zur Konkretisierung dessen, was „Bedingungen zwischen unabhängigen Unternehmen“ bedeuten. Damit beeinflusst die OECD mittelbar die Abkommensauslegung und schafft – jedenfalls im OECD-nahen Raum – einen gemeinsamen Verständnishorizont. Besonders umstritten ist dabei, inwieweit spätere Änderungen der OECD-Kommentare oder OECD-VPL bei der Interpretation bereits bestehender DBA berücksichtigt werden dürfen. Während teilweise eine dynamische Auslegung befürwortet wird, wird dem entgegengehalten, dass spätere OECD-

⁷⁹ Zur fehlenden völkerrechtlichen Verbindlichkeit und der Einordnung der OECD-Verlautbarungen als Auslegungshilfe vgl. Strunk, IStR 2024, 901 (903); sowie EuGH 14.12.2023, C-457/21 P.

⁸⁰ Vgl. zur wertschöpfungsorientierten Ausrichtung durch BEPS OECD (2015), Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung: Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 9 f.; zu den Abweichungen durch nationale Rahmenbedingungen vgl. Strunk, IStR 2024, 901 (908 f.) sowie TPG, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, D.2 (China Practices).

Kommentierungen keine eigenständige Änderungsbefugnis bestehender Abkommensregelungen begründen können.⁸¹

Treaty Override-Problematik

Im internationalen Kontext stellt sich zudem die Frage, wie nationale Maßnahmen zur Verrechnungspreiskorrektur mit DBA-Verpflichtungen zusammenspielen. Rechtlich kann dies in Konfliktlagen münden, wenn nationale Korrekturmechanismen faktisch über das hinausgehen, was abkommensrechtlich zulässig erscheint. Die Problematik der „*Treaty Override*“ sollte daher als Hintergrundaspekt berücksichtigt werden. Einerseits beanspruchen Staaten die Durchsetzung ihrer Gewinnabgrenzungsregeln, andererseits schränken Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) die Besteuerungsrechte und verlangen eine Koordination.⁸² Diese Thematik gewinnt an Bedeutung, wenn Staaten OECD-Standards unterschiedlich auslegen oder national überformen.

Internationale Konfliktlinien

Schließlich bestehen internationale Konfliktlinien gerade dort, wo OECD-Standards nicht einheitlich umgesetzt werden oder Drittstaaten abweichende Interpretationen verfolgen. In solchen Konstellationen steigt das Risiko korrespondierender Anpassungen ausbleiben zu lassen und Doppelbesteuerung zu erzeugen.⁸³ Die internationale Grundlage des Verrechnungspreisrechts ist daher nicht nur ein Normensystem, sondern zugleich ein Koordinationssystem, das auf Verständigung, Dokumentation und Streitbeilegungsmechanismen angewiesen ist.⁸⁴

⁸¹ Vgl. zur Kontroverse der statischen versus dynamischen Auslegung Lang, Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA, IStR 2023, 549 (550 f.); sowie Strunk, Heranziehung der OECD-Musterkommentare und -Leitlinien bei der Abkommensinterpretation, IStR 2024, 901 (906 f.).

⁸² Vgl. zur Problematik des „Treaty Override“ und der Schrankenwirkung von DBA gegenüber nationalen Korrekturvorschriften Kofler/Rust, Deutsches BVerfG zur Verfassungskonformität von „Treaty Overrides“, SWI 2016, 144 (148 f.); sowie Kofler, Die „Sperrwirkung“ des Art. 9 OECD-MA, TPI 2017, 70 (73 f.).

⁸³ Zur Gefahr fehlender Gegenberichtigungen (Art. 9 Abs. 2 OECD-MA) und wirtschaftlicher Doppelbesteuerung aufgrund asymmetrischer Auslegungen durch die Vertragsstaaten vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 4.32 ff. sowie Tz. 4.35.

⁸⁴ Vgl. zur zentralen Bedeutung des Verständigungsverfahrens als Koordinationsinstrument OECD (2015), Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen: Aktionspunkt 14 – Abschlussbericht 2015, S. 9 f.

Zwischenfazit zu Kapitel 2

Kapitel 2 zeigt, dass das Verrechnungspreisrecht auf einem komplexen Zusammenspiel nationaler und internationaler Rechtsquellen beruht. Das zentrale Leitprinzip bildet dabei der Fremdvergleichsgrundsatz, dessen praktische Anwendung maßgeblich durch die OECD-VPL beeinflusst wird. Die in diesem Kapitel dargestellten Grundlagen bilden den rechtlichen Maßstab für die steuerliche Beurteilung konkreter konzerninterner Transaktionen. Im nächsten Schritt ist daher zu untersuchen, wie sich diese rechtlichen Vorgaben bei der Verrechnungspreisgestaltung konzerninterner Warenlieferungen und Dienstleistungen in der Praxis auswirken, welche insbesondere in industriellen Konzernstrukturen den zentralen Anwendungsfall darstellen.

3. Fallbeispiel eines internationalen Sondermaschinenbauers

Das nachfolgende Kapitel basiert auf einem typisierten, realitätsnahen Fallbeispiel eines international tätigen Sondermaschinenbauunternehmens. Die dargestellte Konzernstruktur, Wertschöpfungskette sowie Funktions- und Risikoallokation orientieren sich an branchenüblichen Gestaltungen projektorientierter Industrieunternehmen.

Ziel der Darstellung ist es nicht, ein konkretes Unternehmen abzubilden, sondern eine abstrahierte Fallkonstellation zu entwickeln, anhand derer die verrechnungspreisrechtlichen Grundlagen systematisch angewendet werden können.

3.1 Unternehmensprofil und Marktumfeld

Das betrachtete Unternehmen ist im Segment des Sondermaschinenbaus tätig und zeichnet sich durch eine ausgeprägt projektorientierte Fertigung aus. Die hergestellten Anlagen werden größtenteils kundenspezifisch entworfen und technisch auf individuelle Bedürfnisse abgestimmt, was eine Serienproduktion oft überflüssig macht.

Ein intensiver internationaler Wettbewerb, hohe technologische Anforderungen und langfristige Kundenbeziehungen kennzeichnen das Marktumfeld. Die lange Laufzeit und das große wirtschaftliche Volumen von Projekten machen es oft kompliziert, eine steuerliche Gewinnabgrenzung zu treffen.⁸⁵

3.2 Konzernstruktur und internationale Präsenz

Das Sondermaschinenbauunternehmen ist Teil einer international tätigen Unternehmensgruppe mit einer österreichischen Konzernobergesellschaft. Neben dem Stammhaus bestehen mehrere ausländische Tochtergesellschaften, die unterschiedliche Funktionen innerhalb der konzerninternen Wertschöpfung übernehmen.

⁸⁵ Vgl. zur besonderen Komplexität der Fremdvergleichsanwendung bei hochspezialisierten Waren OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.11; sowie branchenspezifisch Bendlinger, Auswirkungen des OECD-Musterabkommens 2017 auf den internationalen Maschinen- und Anlagenbau, SWI 2017, 560.

Die internationale Struktur dient primär der Marktbearbeitung, dem Kundensupport sowie – in bestimmten Fällen – der lokalen Montage oder Fertigstellung von Anlagen. Zentrale unternehmerische Steuerungsfunktionen verbleiben regelmäßig bei der österreichischen Konzerngesellschaft.⁸⁶

3.3 Wertschöpfungskette im Sondermaschinenbau

Die Wertschöpfung im Sondermaschinenbau ist regelmäßig durch einen hohen Grad an Individualisierung und Projektorientierung gekennzeichnet. Sie umfasst typischerweise die Phasen der Konzeptentwicklung, des Engineerings, der Fertigung, der Montage, der Inbetriebnahme sowie des laufenden technischen Supports.

Ein wesentlicher Teil der Wertschöpfung entsteht bereits in frühen Projektphasen, insbesondere durch technische Planung, kundenspezifische Auslegung und Systemintegration. Diese immateriellen Leistungsbeiträge sind häufig schwer vergleichbar und stellen eine zentrale Herausforderung für die Anwendung klassischer Verrechnungspreismethoden dar. Dies gilt insbesondere im internationalen Kontext, da einzelne Steuerverwaltungen – insbesondere China – lokale Engineering-, Anpassungs- und Integrationsleistungen teilweise stärker als eigenständige wertschöpfende Beiträge qualifizieren als dies nach einer rein zentralisierten OECD-orientierten Betrachtung erfolgen würde.⁸⁷

Die nachfolgende Analyse erfolgt daher unter Rückgriff auf die in den OECD-VPL entwickelten Grundsätze, insbesondere im Hinblick auf die funktionale Analyse, die Abgrenzung wirtschaftlich relevanter Geschäftsvorfälle und die Auswahl der im Einzelfall geeignetsten Verrechnungspreismethode.

⁸⁶ Vgl. zur zentralisierten Steuerung von operativen Tochtergesellschaften durch die Muttergesellschaft OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.4; zur Konzentration des Unternehmerrisikos im Stammhaus bei reinen lokalen Bau- und Montageausführungen BMF, VPR 2021, Rz. 359; sowie zum typisierten Fallbeispiel eines zentralisierten industriellen Geschäftsmodells Dolezel, in: Leistungsbeziehungen im Konzern (2026), S. 165 f.

⁸⁷ Vgl. zur abweichenden Qualifikation lokaler Forschungs-, Anpassungs- und Engineering-Leistungen als eigenständige Wertschöpfung anstelle bloßer Routinefunktionen in der chinesischen Praxis UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, D.2 (China Practices).

3.4 Funktions- und Risikoallokation im Konzern

Die Funktions- und Risikoanalyse bildet das zentrale Instrument zur verrechnungspreisrechtlichen Einordnung konzerninterner Transaktionen. In der betrachteten Konzernstruktur lassen sich die wesentlichen wertschöpfenden Funktionen – insbesondere Forschung und Entwicklung, Produktdesign sowie Kernfertigung – regelmäßig der österreichischen Konzerngesellschaft zuordnen.

Ausländische Konzerngesellschaften übernehmen demgegenüber häufig vor allem vertriebsnahe Funktionen, After-Sales-Services oder unterstützende Tätigkeiten. Die von diesen Einheiten getragenen Risiken beschränken sich in der Regel auf operative Risiken, während strategische Risiken und wesentliche Investitionsentscheidungen zentral kontrolliert werden. Die bloße vertragliche Zuweisung von Risiken ist nicht ausreichend, entscheidend ist vielmehr, welche Konzerngesellschaft die Risiken tatsächlich kontrolliert.

„Die Übernahme von Risiken hat einen erheblichen Effekt auf die Bestimmung des fremdüblichen Preises zwischen verbundenen Unternehmen, und es sollte nicht angenommen werden, dass allein die in den vertraglichen Vereinbarungen getroffenen Preisabmachungen darüber entscheiden, welcher Beteiligte die Risiken übernimmt. [...] Es ist die Art und Weise, wie die Beteiligten die Risiken tatsächlich managen und kontrollieren, die in den weiteren Schritten des Verfahrens der Risikoanalyse bestimmt wird, die für die Übernahme der Risiken durch die Beteiligten entscheidend und die folglich ausschlaggebend für die Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode ist.“ (Quelle: OECD-VPL 2022, Tz. 1.81)

Gerade in der chinesischen Verwaltungspraxis wird geprüft, ob die tatsächliche operative Steuerung, personelle Ausstattung und wirtschaftliche Substanz der jeweiligen Konzerngesellschaft die vertragliche Risikoallokation tatsächlich tragen.⁸⁸ Darüber

⁸⁸ Zur strengen Prüfung von operativer Steuerung und personeller Substanz in der chinesischen Verwaltungspraxis, welche rein vertragliche Konstrukte überlagert, vgl. TPG, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, D.2.

hinaus ist eine Zurechnung von Risiken nur dann gerechtfertigt, wenn die betreffende Gesellschaft über die finanzielle Fähigkeit zur Tragung dieser Risiken verfügt.⁸⁹

3.5 Rolle der österreichischen Konzerngesellschaft

Die österreichische Konzerngesellschaft fungiert innerhalb des Konzerns als unternehmerisches Zentrum und übernimmt regelmäßig die strategische Steuerung wesentlicher Geschäftsbereiche. Neben der technischen Gesamtverantwortung trägt sie häufig auch das wirtschaftliche Risiko für Entwicklungsprojekte und Investitionen.

Aus steuerrechtlicher Sicht ist diese Rolle entscheidend für die Bestimmung der angemessenen Gewinnverteilung, da eben nach den OECD-VPL jene Einheit zu vergüten ist, die Funktionen ausübt, Risiken kontrolliert und über die notwendige finanzielle Ausstattung verfügt.⁹⁰

3.6 Bedeutung des Verrechnungspreissystems im Sondermaschinenbau

Vor dem Hintergrund der dargestellten Konzernstruktur kommt dem Verrechnungspreissystem eine zentrale Bedeutung zu. Es dient nicht nur der steuerlichen Gewinnabgrenzung zwischen den Konzerngesellschaften, sondern auch der Sicherstellung einer konsistenten internen Leistungsbewertung.

Gerade aufgrund der projektorientierten Wertschöpfung und der Vielzahl konzerninterner Leistungsbeziehungen ist ein transparentes, dokumentiertes und OECD-konformes Verrechnungspreissystem unerlässlich, um steuerliche Risiken im internationalen Kontext zu minimieren.⁹¹

⁸⁹ Vgl. zur mangelnden steuerlichen Anerkennung rein vertraglicher Risikoallokationen und dem zwingenden Erfordernis der tatsächlichen Risikokontrolle („control over risk“) sowie der finanziellen Risikotragfähigkeit („financial capacity“) grundlegend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.64 f. und Tz. 1.81.

⁹⁰ Vgl. zur zwingenden Verknüpfung von Risikokontrolle, finanzieller Kapazität und der daraus folgenden Gewinnzurechnung OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.56 ff. (speziell Tz. 1.65); sowie BMF, VPR 2021, Rz. 61.

⁹¹ Vgl. zu den Zielen der Verrechnungspreisdokumentation als Risikomanagement- und Streitvermeidungsinstrument OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.5 f.; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 407.

Zwischenfazit zu Kapitel 3

Das typisierte Fallbeispiel verdeutlicht die besonderen verrechnungspreisrechtlichen Herausforderungen des Sondermaschinenbaus. Die komplexe Wertschöpfung, die hohe Bedeutung immaterieller Leistungen sowie die internationale Konzernstruktur machen eine sorgfältige Funktions- und Risikoanalyse unabdingbar.⁹²

Die dargestellten Strukturen bilden die Grundlage für die nachfolgenden Kapitel, in denen die Verrechnungspreisgestaltung bei konzerninternen Warenlieferungen und Dienstleistungen systematisch analysiert wird. Das Fallmodell wird dabei nicht als empirischer Befund verstanden, sondern als rechtlicher Referenzrahmen, anhand dessen die jeweiligen Verrechnungspreisgrundsätze auf typische Transaktionskonstellationen eines projektorientierten Industriekonzerns angewendet werden. Zugleich ist zu berücksichtigen, dass die konkrete Anwendung dieser Grundsätze in der Praxis von nationalen rechtlichen, institutionellen und verwaltungspraktischen Rahmenbedingungen beeinflusst wird.

⁹² Zusammenfassend zur besonderen Komplexität bei hochspezialisierten Gütern und der zwingenden Notwendigkeit einer detaillierten Funktions- und Risikoanalyse vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.11 und Tz. 1.51 ff.

4. Verrechnungspreise bei konzerninternen Warenlieferungen

Konzerninterne Warenlieferungen bilden in industriell geprägten Konzernstrukturen regelmäßig den volumenmäßig bedeutendsten Teil der konzerninternen Transaktionen. Insbesondere in Produktions- und Industrieunternehmen stellen Lieferungen von Rohstoffen, Komponenten, Halbfabrikaten sowie fertigen Produkten den Kern der konzerninternen Leistungsbeziehungen dar. Verrechnungspreisrechtlich stehen konzerninterne Warenlieferungen im Spannungsfeld zwischen

- der Notwendigkeit einer fremdüblichen Preisbestimmung,
- der zutreffenden Gewinnabgrenzung entlang der Wertschöpfungskette sowie
- der praktischen Umsetzbarkeit im Konzern.

Die steuerrechtliche Beurteilung konzerninterner Warenlieferungen erfolgt dabei nicht isoliert anhand einzelner Preisparameter, sondern im Rahmen einer umfassenden rechtlichen Bewertung unter Berücksichtigung der funktionalen und risikobezogenen Einordnung der beteiligten Konzerngesellschaften.⁹³

Die rechtliche Beurteilung konzerninterner Warenlieferungen ist von besonderer Bedeutung, da sie unmittelbar auf die Zuordnung des steuerlichen Ergebnisses zwischen den beteiligten Gesellschaften und Steuerhoheiten wirkt. Gleichzeitig ist sie durch eine hohe Komplexität geprägt, da Warenlieferungen regelmäßig in arbeitsteilige, international verzahnte Wertschöpfungsprozesse eingebettet sind.⁹⁴ Die neuen OECD-Entwicklungen, insbesondere die OECD-VPL 2022, verschärfen die Anforderungen an die rechtliche Einordnung erheblich, indem sie die Analyse stärker an der tatsächlichen wirtschaftlichen Realität und der Wertschöpfung ausrichten.⁹⁵

⁹³ Vgl. zur zwingenden Erforderlichkeit einer vorgelagerten Funktions- und Risikoanalyse bei konzerninternen Warenlieferungen BMF, VPR 2021, Rz. 79; sowie OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.51 ff.

⁹⁴ Zur besonderen Komplexität der Gewinnabgrenzung in international integrierten und arbeitsteiligen Wertschöpfungsketten vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.11.

⁹⁵ Vgl. zur Ausrichtung der Verrechnungspreise an der wirtschaftlichen Wertschöpfung und der maßgeblichen Bedeutung des tatsächlichen Verhaltens („actual conduct“) OECD (2015), BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 15 f.; sowie grundlegend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff. und Tz. 1.42 ff.

Ziel dieses Kapitels ist es, die rechtliche Qualifikation konzerninterner Warenlieferungen, die Funktions- und Risikoanalyse als Kern der Verrechnungspreisbeurteilung, die Methodenwahl sowie die Dokumentationsanforderungen systematisch darzustellen und diese Aspekte anhand des Fallbeispiels eines Sondermaschinenbauers rechtlich zu zusammenzufassen.

4.1 Rechtliche Qualifikation konzerninterner Warenlieferungen

Warenlieferung im Vergleich zur Dienstleistung

Ausgangspunkt jeder verrechnungspreisrechtlichen Analyse ist die zutreffende rechtliche Qualifikation der konzerninternen Transaktion. Zu klären ist, ob eine Leistung als Warenlieferung oder als Dienstleistung zu qualifizieren ist. Diese Abgrenzung ist von erheblicher steuerrechtlicher Relevanz, da sie unmittelbare Auswirkungen auf

- die Wahl der Verrechnungspreismethode,
- die Vergleichbarkeitsanalyse sowie
- die Dokumentationsschwerpunkte

hat. Nach der Systematik der OECD-VPL ist die zutreffende Abgrenzung Teil der sogenannten „*accurate delineation of the actual transaction*“. Maßgeblich ist nicht die formale Vertragsbezeichnung, sondern der wirtschaftliche Gehalt der Leistung sowie die tatsächlich ausgeübten Funktionen.⁹⁶ Insbesondere bei industriellen Lieferbeziehungen ist diese Abgrenzung häufig komplex, da Warenlieferungen regelmäßig mit zusätzlichen Leistungsbestandteilen verbunden sind, etwa mit Installationsleistungen, Inbetriebnahmen, Schulungen, Engineering-Support oder Qualitätssicherungsmaßnahmen.

Es gilt daher zu prüfen, ob ein einheitlicher Leistungsvorgang vorliegt oder ob mehrere selbstständige Leistungen zu unterscheiden sind. Eine künstliche Aufspaltung einer

⁹⁶ Vgl. zur sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls („*accurate delineation of the actual transaction*“) und dem Vorrang des wirtschaftlichen Gehalts (tatsächliches Verhalten) gegenüber der formalen Vertragsgestaltung OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff. sowie Tz. 1.42 ff.

wirtschaftlich einheitlichen Lieferung in Waren- und Dienstleistungskomponenten allein aus steuerlichen Gründen ist unzulässig. Umgekehrt kann eine differenzierte Betrachtung geboten sein, wenn unterschiedliche Leistungsbestandteile eigenständig vergütungsfähig sind und unter fremden Dritten typischerweise getrennt abgerechnet würden.⁹⁷

Die OECD-VPL 2022 verstärken diese Analyse, indem sie verlangen, dass die tatsächliche Ausgestaltung der Leistungserbringung, die Verantwortung für einzelne Leistungsbestandteile sowie deren wirtschaftliche Bedeutung nachvollziehbar dargestellt werden. Die Abgrenzung ist damit nicht nur formale Vorfrage, sondern integraler Bestandteil der Fremdvergleichsprüfung.

Bedeutung der Eigentums- und Gefahrtragungsregelungen

Bei Warenlieferungen kommt der Frage, wer zu welchem Zeitpunkt Eigentum und Risiken trägt, zentrale Bedeutung zu. Eigentums- und Gefahrtragungsregelungen beeinflussen maßgeblich die Funktions- und Risikoanalyse und damit die fremdübliche Preisbestimmung. Zu den relevanten Risiken zählen insbesondere

- Lager- und Bestandsrisiken,
- Transport- und Logistikerisiken,
- Gewährleistungs- und Produkthaftungsrisiken,
- Währungsrisiken sowie
- Markt- und Absatzrisiken.⁹⁸

Nach der aktuellen OECD-Systematik ist die vertragliche Risikoallokation steuerlich nur dann anzuerkennen, wenn sie mit der tatsächlichen Risikokontrolle und der finanziellen Fähigkeit zur Risikotragung korrespondiert. Eine bloß formale Zuweisung von Risiken an eine Konzerngesellschaft ohne entsprechende Entscheidungsbefugnisse und wirtschaftliche Substanz ist steuerlich unbeachtlich. Die OECD-VPL 2022 verlangen

⁹⁷ Zur Zusammenfassung eng verbundener Geschäftsvorfälle einerseits und der steuerlichen Notwendigkeit zur Trennung von kombinierten Leistungspaketen (sog. „package deals“) andererseits vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 3.9 und Tz. 3.11; sowie speziell zur Abgrenzung bei inkludierten Dienstleistungskomponenten Tz. 7.3.

⁹⁸ Vgl. zur Kategorisierung typischer Geschäftsrisiken wie Lager-, Markt-, Währungs- und Transaktionsrisiken OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.72; sowie branchenspezifisch für Produktion und Vertrieb BMF, VPR 2021, Rz. 417 f.

daher eine konsistente Analyse von Vertrag, tatsächlicher Kontrolle und finanzieller Kapazität.⁹⁹ Auch die chinesische Verrechnungspreispraxis stellt bei der Prüfung konzerninterner Warenlieferungen ausdrücklich auf die tatsächlich ausgeübten Funktionen, getragenen Risiken und eingesetzten Vermögenswerte ab. Vertragliche Regelungen werden dabei insbesondere danach beurteilt, ob die beteiligten Unternehmen diese tatsächlich erfüllen können.¹⁰⁰

Diese Vorgabe führt daher zu einer erheblichen Verschärfung der Prüfungsmaßstäbe. Eigentums- und Gefahrtragungsregelungen verlieren ihre steuerliche Relevanz, wenn sie nicht durch die tatsächliche Unternehmensrealität gedeckt sind. Die rechtliche Anerkennung der Risikoallokation setzt daher voraus, dass die betreffende Konzerngesellschaft über die tatsächliche Kontrolle über die Risiken sowie über die finanzielle Fähigkeit zu deren Tragung verfügt.

Dies hat unmittelbare Auswirkungen auf die Gewinnzuordnung, da risikotragende Funktionen regelmäßig mit einer höheren Gewinnzurechnung verbunden sind als rein routinemäßige Tätigkeiten.¹⁰¹

⁹⁹ Vgl. zur zwingenden Voraussetzung der tatsächlichen Risikokontrolle („control over risk“) und finanziellen Kapazität („financial capacity“) grundlegend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.64 f. und Tz. 1.88.

¹⁰⁰ Zur chinesischen Verwaltungspraxis und der maßgeblichen Beurteilung, ob Verträge nach der tatsächlichen Unternehmensrealität erfüllt werden können, vgl. grundlegend UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, D.2 (China Practices).

¹⁰¹ Vgl. zum Grundsatz, dass die Übernahme erhöhter Risiken einen höheren erwarteten Ertrag rechtfertigt, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.56.

Innerstaatliche Anknüpfung: Gewinnkorrekturen und vGA

Im österreichischen Steuerrecht erfolgt die Korrektur nicht fremdüblicher Warenlieferpreise im Konzern typischerweise über

- einkünfteerhöhende Anpassungen oder
- über die Qualifikation einer Vorteilszuwendung als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA).

Maßgeblich ist dabei stets, ob die vereinbarten Lieferpreise dem Fremdvergleich standhalten.

Eine Einkünftekorrektur setzt voraus, dass der vereinbarte Preis von dem abweicht, was unabhängige Dritte vereinbart hätten. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt darüber hinaus vor, wenn die Vorteilszuwendung gesellschaftsrechtlich veranlasst ist. Der Fremdvergleich fungiert dabei als zentrales Abgrenzungskriterium.¹⁰² Grundsätzlich ist zu beachten, dass die vGA eine eigenständige Qualifikation mit spezifischen Rechtsfolgen ist und nicht einfach eine andere Form der Gewinnkorrektur darstellt.

4.2 Funktions- und Risikoanalyse bei Warenlieferungen

Stellung der Funktions- und Risikoanalyse

Der Kern der Verrechnungspreisbeurteilung bildet die Funktions- und Risikoanalyse. Sie hat die Aufgabe festzustellen, welche Gesellschaft welche wertschöpfenden Funktionen

¹⁰² Vgl. zur Ermittlung der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung anhand eines Fremdvergleiches BMF, KStR 2013, Rz. 571; sowie VwGH 31.05.2011, 2008/15/0153

erfüllt, welche Risiken sie tatsächlich kontrolliert und trägt und welche Vermögenswerte (materiell/immateriell) sie nutzt. Sie ist Grundlage für

- die „*accurate delineation*“ der Transaktion,
- die Auswahl der geeigneten Methode und
- die fremdübliche Gewinnzuordnung.¹⁰³

Dank der neuen OECD-Entwicklungen ist die Funktions- und Risikoanalyse von einer unterstützenden Beschreibung zu einem zentralen Einordnungswerkzeug aufgewertet worden. Die OECD-VPL 2022 verlangen eine detaillierte, realitätsnahe und konsistente Darstellung der tatsächlichen Unternehmensprozesse.¹⁰⁴

Für Warenlieferungen ist die Analyse typischerweise entlang der Supply Chain vorzunehmen (vgl. Abbildung 3).



Abbildung 3: Typische Supply Chain im Sondermaschinenbau¹⁰⁵

Typische Funktionen in industriellen Wertschöpfungsketten

Bei Warenlieferungen sind besonders diese Funktionen zu beachten:¹⁰⁶

- Beschaffung (Lieferantenauswahl, Preisverhandlungen, Qualitätsmanagement)
- Produktion/Fertigung (Planung, Fertigungssteuerung, Prozessverantwortung)
- Qualitätssicherung (Prüfkonzepte, Freigaben, Reklamationsbearbeitung)
- Logistik (Transportorganisation, Lagerhaltung, Zoll/Trade Compliance)

¹⁰³ Vgl. grundlegend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.51; sowie zur Funktions- und Risikoanalyse als Basis für die Methodenwahl Strauss, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg), Verrechnungspreise kompakt (2022), S. 197 f.

¹⁰⁴ Vgl. zur zwingenden sachgerechten Abgrenzung („*accurate delineation of the actual transaction*“) und der maßgeblichen Bedeutung des tatsächlichen Verhaltens OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff. sowie Tz. 1.42 ff.

¹⁰⁵ Eigene Darstellung, typisiertes Branchenmodell in Anlehnung an VDMA, Entwicklung und Konstruktion organisieren (2019).

¹⁰⁶ Vgl. zur Kategorisierung typischer Unternehmensfunktionen (Herstellung, Vertrieb, Einkauf, Service) BMF, VPR 2021, Rz. 417–421; sowie ausführlich die Checklisten zur Funktionsanalyse in UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Annex I.

- Vertrieb/Marketing (Marktbearbeitung, Preisgestaltung, Kundenbeziehungen)
- After-Sales/Ersatzteile (Serviceorganisation, Gewährleistungsabwicklung)

Die chinesischen Sondersteueranpassungsregeln nennen die folgenden vergleichbaren Funktionen:¹⁰⁷

- Forschung und Entwicklung,
- Design,
- Einkauf,
- Verarbeitung,
- Montage,
- Herstellung,
- Reparatur,
- Vertrieb,
- Marketing,
- Werbung,
- Lagerhaltung,
- Logistik,
- Finanzierung sowie
- allgemeine Verwaltungsfunktionen.

Die rechtliche Relevanz liegt darin, dass je nach Funktionsprofil unterschiedliche „*tested parties*“ und Methoden sachgerecht sind (z.B. Routinefertiger vs. vollrisikotragender Hersteller, Distributor mit/ohne Marktpreisrisiko).¹⁰⁸

So ist etwa zwischen einem Routinefertiger, der auf Weisung produziert und keine wesentlichen Risiken trägt, und einem vollrisikotragenden Hersteller mit eigenständiger

¹⁰⁷ Vgl. zur gesetzlichen Auflistung der maßgeblichen Funktionen nach chinesischer Verwaltungspraxis State Taxation Administration (STA), Public Notice 2017 No. 6, Article 15.

¹⁰⁸ Vgl. zur Auswahl der „*tested party*“ anhand der geringeren Komplexität der ausgeübten Funktionen OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 3.18; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 53.

Produktions- und Investitionsverantwortung zu unterscheiden.¹⁰⁹ Diese Differenzierung ist für die Methodenwahl und die Gewinnzuordnung von zentraler Bedeutung.

Die Funktions- und Risikoanalyse stellt somit den zentralen Ausgangspunkt der rechtlichen Beurteilung dar und bestimmt maßgeblich die Auswahl der geeigneten Verrechnungspreismethode sowie die fremdübliche Gewinnverteilung.¹¹⁰

Risikoallokation: Vertrag, Kontrolle und finanzielle Kapazität

Die OECD differenziert Risiken nach ihrer wirtschaftlichen Bedeutung und verlangt eine konsistente Betrachtung von

- vertraglicher Zuweisung,
- tatsächlicher Risikokontrolle und
- finanzieller Fähigkeit zur Risikotragung (vgl. Abbildung 4).¹¹¹



Abbildung 4: Dreistufige OECD-Risikoanalyse (2022)¹¹²

¹⁰⁹ Zur rechtlichen Abgrenzung zwischen Routinefertigern (Lohn-/Auftragsfertigung) und vollrisikotragenden Eigenproduzenten (Übernahme eigener Marktchancen und -risiken) vgl. grundlegend BMF, VPR 2021, Rz. 79–81.

¹¹⁰ Vgl. Strauss, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg), Verrechnungspreise kompakt (2022), S. 197 f.

¹¹¹ Vgl. zum Rahmenkonzept der Risikoanalyse und der zwingenden Prüfung von Vertrag, tatsächlicher Risikokontrolle und finanzieller Kapazität OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.60 sowie Tz. 1.86.

¹¹² Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.60.

Für Warenlieferungen sind typischerweise relevant:¹¹³

- Markt-/Absatzrisiko (Nachfrage, Preisverfall)
- Bestands-/Lagerhaltungsrisiko
- Produktions-/Kapazitätsrisiko (Auslastung, Ausschuss)
- Garantie-/Gewährleistungsrisiko
- Währungsrisiko
- Kreditrisiko (Zahlungsausfälle)
- Logistik-/Transport-/Zollrisiken

Auch nach chinesischem Recht sind im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse unter anderem

- Investitionsrisiken,
- Forschungs- und Entwicklungsrisiken,
- Beschaffungsrisiken,
- Produktionsrisiken,
- Marktrisiken sowie
- Management- und Finanzrisiken

zu berücksichtigen.¹¹⁴ Eine zentrale logische Folge ist, wenn eine Gesellschaft Risiken nur „auf dem Papier“ trägt und diese nicht steuert, ist die Risikozuordnung steuerlich nicht anzuerkennen.

¹¹³ Vgl. zur Kategorisierung typischer Unternehmensrisiken in der Produktion und im Vertrieb (z.B. Absatz-, Bestands-, Gewährleistungs- und Transportrisiken) BMF, VPR 2021, Rz. 417 f.; sowie allgemein OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.72.

¹¹⁴ Vgl. zu den gesetzlich relevanten Risikokategorien nach chinesischer Verwaltungspraxis State Taxation Administration (STA), Public Notice 2017 No. 6, Article 15.

Dies hat unmittelbare Auswirkungen auf die Gewinnzuordnung (z.B. Reduktion auf Routinevergütung), was zu erheblichen Verschiebungen in der Gewinnverteilung innerhalb des Konzerns führen kann. (vgl. Abbildung 5).¹¹⁵



Abbildung 5: Gewinnverschiebung bei fehlerhafter Risikoqualifikation¹¹⁶

Wirtschaftliche Ergänzung aus Controlling-Sicht

Aus Controlling-Sicht ist hervorzuheben, dass eine belastbare Funktions- und Risikoanalyse regelmäßig nur möglich ist, wenn

- Kostenstellen-/Kostenträgerlogiken die Wertschöpfungsbeiträge abbilden,
- Prozesse dokumentiert sind und
- die interne Ergebnisrechnung die ökonomische Realität widerspiegelt.

¹¹⁵ Vgl. zur steuerlichen Umqualifikation von Risikoträgern zu reinen Routineunternehmen infolge mangelnder Risikokontrolle und der daraus folgenden Beschränkung auf eine Routinevergütung (ohne Teilnahme am Residualgewinn) BMF, VPR 2021, Rz. 81; sowie grundlegend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.98.

¹¹⁶ Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.81 ff. i.V.m. Tz. 1.105.

Diese betriebswirtschaftliche Sicht ist jedoch nicht Selbstzweck, sondern dient der Beweisführung und der Plausibilisierung der steuerlichen Einordnung (insb. hinsichtlich Risiko- und Funktionskontrolle).¹¹⁷

4.3 Verrechnungspreismethoden bei Warenlieferungen

Die Auswahl der geeigneten Verrechnungspreismethode stellt einen zentralen Schritt der fremdvergleichskonformen Preisbestimmung bei konzerninternen Warenlieferungen dar. Sie ist nicht isoliert vorzunehmen, sondern ergibt sich aus der zuvor durchgeführten Transaktionsabgrenzung sowie der Funktions- und Risikoanalyse. Die OECD-VPL stellen klar, dass keine Methode per se vorrangig ist. Vielmehr ist stets jene Methode anzuwenden, die unter den gegebenen Umständen die verlässlichste Annäherung an einen fremdüblichen Preis ermöglicht. Entscheidend ist daher nicht die abstrakte Einordnung der Methode, sondern ihre Eignung, den wirtschaftlichen Gehalt der konkreten konzerninternen Transaktion möglichst zuverlässig abzubilden.¹¹⁸

Es ist hervorzuheben, dass die Methodenwahl kein bloßer Rechenakt ist, sondern ein wesentlicher Wertungsakt, der einer nachvollziehbaren Begründung bedarf. Die Auswahl der Verrechnungspreismethode erfolgt daher nicht schematisch, sondern ist anhand der konkreten Umstände des Einzelfalls vorzunehmen, wobei insbesondere die Ergebnisse der Funktions- und Risikoanalyse sowie die Verfügbarkeit geeigneter Vergleichsdaten maßgeblich sind. Die neuen OECD-Entwicklungen (insb. OECD-VPL 2022) verschärfen diese Anforderungen, indem sie die Methodenwahl enger an die tatsächliche Wertschöpfung, die Risikoallokation und die Vergleichbarkeit der Transaktion knüpfen.

¹¹⁷ Vgl. zur zwingenden Zusammenführung der steuerlichen Gewinnkomponenten nach einheitlichen Rechnungslegungsvorschriften in der operativen Umsetzung Dolezel, in: Leistungsbeziehungen im Konzern (2026), S. 174; sowie zur Verknüpfung der Dokumentation mit dem tatsächlichen Verhalten BMF, VPR 2021, Rz. 415 ff.

¹¹⁸ Vgl. zur Maßgeblichkeit der am besten geeigneten Methode („Most Appropriate Method“) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.2. Einzuschränken ist hierbei jedoch, dass bei gleicher Zuverlässigkeitswahrscheinlichkeit eine eingeschränkte Methodenhierarchie zugunsten der traditionellen Standardmethoden (und hierbei primär des Preisvergleichs) besteht; vgl. hierzu OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.3 sowie Strauss, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2022), S. 196.

Systematik und Methodenwahl (OECD-Rahmen)

Die OECD unterscheidet zwischen sogenannten transaktionsbezogenen traditionellen Methoden:¹¹⁹

- Preisvergleichsmethode (CUP)
- Wiederverkaufspreismethode (RPM)
- Kostenaufschlagsmethode (Cost Plus)

und den gewinnorientierten Methoden

- transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM)
- Gewinnaufteilungsmethode (Profit Split).

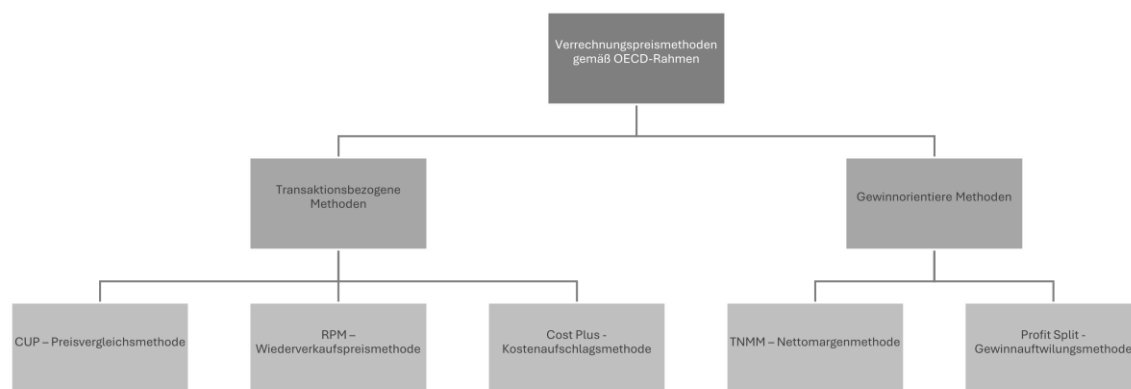


Abbildung 6: Entscheidungsbaum OECD-Methodenwahl¹²⁰

Es handelt sich hierbei nicht nur um eine technische Einteilung, sie berücksichtigt auch die verschiedenen Ansätze zur Fremdüblichkeit. Die chinesischen Regelungen

¹¹⁹ Vgl. zur grundlegenden Kategorisierung der fünf anerkannten Verrechnungspreismethoden OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.1.

¹²⁰ Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.1 ff. (sowie ergänzend Strauß, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 196).

übernehmen diese Methodensystematik im Grundsatz und ergänzen um sonstige mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbare Methoden.¹²¹

Die traditionellen Methoden knüpfen primär an konkrete Preise oder Bruttomargen einzelner Transaktionen an und setzen eine hohe Vergleichbarkeit voraus. Gewinnorientierte Methoden hingegen bewerten die Angemessenheit einer Transaktion mittelbar über die erzielte Nettorendite oder die Aufteilung des Gesamtgewinns. Je geringer die Vergleichbarkeit der Transaktion, desto eher gewinnen gewinnorientierte Methoden an Bedeutung.

Nach den OECD-VPL 2022 ist es wichtig, die Methodenwahl immer im Zusammenhang mit der „*accurate delineation of the actual transaction*“ zu betrachten. Eine Methode ist ungeeignet, wenn sie die wirtschaftliche Realität der Transaktion nicht angemessen abbildet – selbst wenn sie rechnerisch einfach anzuwenden wäre.¹²² Dies stellt eine deutliche Abkehr von früheren, stärker formalistischen Ansätzen dar.

Preisvergleichsmethode (CUP) bei Warenlieferungen

Der CUP vergleicht den Preis der konzerninternen Transaktion mit Preisen vergleichbarer Transaktionen zwischen unabhängigen Dritten. Bei Warenlieferungen ist diese Methode grundsätzlich besonders geeignet, wenn

- identische/ähnliche Produkte,
- vergleichbare Vertragsbedingungen und
- hinreichend zuverlässige Marktpreise bzw.
- interne/externe Vergleichstransaktionen verfügbar sind.¹²³

¹²¹ Vgl. zur Anwendbarkeit der fünf OECD-Methoden sowie zusätzlicher „other methods“ (wie Bewertungsverfahren) in der chinesischen Praxis CHINA - Transfer Pricing in China – Rules & Cases, EITL Art. 41 STA Bulletin No. 6; sowie zur allgemeinen Zulässigkeit sonstiger Methoden nach OECD-Standard OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.9.

¹²² Vgl. zum zwingenden Zusammenhang zwischen der sachgerechten Abgrenzung („*accurate delineation*“) als Basis der Verrechnungspreisanalyse und der darauf aufbauenden Methodenwahl OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 i.V.m. Tz. 2.2.

¹²³ Vgl. zur Definition der Preisvergleichsmethode und dem zwingenden Erfordernis einer hohen Produkt- und Vertragsvergleichbarkeit OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.14 f.; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 25.

In der industriellen Praxis scheitert die Anwendung häufig an mangelnder Produktvergleichbarkeit, insbesondere bei Sondermaschinen, kundenspezifischen Komponenten bzw. stark variierenden Stückzahlen und Projektcharakter.

In solchen Fällen gewinnt die Analyse von Vergleichbarkeitsfaktoren wie

- Produkteigenschaften,
- Funktionen,
- Vertragsbedingungen,
- ökonomische Umstände und
- Geschäftsstrategien

entscheidende Bedeutung.¹²⁴ Zur Illustration der Anwendung der Preisvergleichsmethode (CUP) wird folgendes vereinfachtes Beispiel herangezogen:

Die österreichische Konzerngesellschaft („AT-Zentrale“) liefert standardisierte Verdichtermodule an eine ausländische Vertriebsgesellschaft. Für identische Module werden im Drittgeschäft an unabhängige Abnehmer Preise von EUR 95.000 bis EUR 105.000 pro Einheit erzielt. Die konzerninterne Lieferung erfolgt zu einem Preis von EUR 100.000.

Unter Berücksichtigung vergleichbarer Vertragsbedingungen (Liefermengen, Incoterms, Zahlungsbedingungen) liegt der konzerninterne Verrechnungspreis innerhalb der fremdüblichen Bandbreite. Eine Anpassung ist daher nicht erforderlich, der Fremdvergleichsgrundsatz ist erfüllt.

Wiederverkaufspreismethode (RPM)

Die RPM eignet sich typischerweise für Vertriebsgesellschaften, die Waren von verbundenen Unternehmen beziehen und an Dritte weiterverkaufen. Ausgangspunkt ist der Wiederverkaufspreis an Dritte, von dem eine fremdübliche Bruttomarge abgezogen

¹²⁴ Vgl. zur hohen Störanfälligkeit der Preisvergleichsmethode bei Produktabweichungen OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.16; sowie zur zwingenden Prüfung der fünf Vergleichbarkeitsfaktoren BMF, VPR 2021, Rz. 57.

wird.¹²⁵ Rechtsmäßig setzt dies voraus, dass der Distributor keine wesentlichen wertschöpfenden Funktionen ausübt (z.B. keine wesentliche Produktentwicklung) und keine wesentlichen Risiken trägt, die die Marge signifikant beeinflussen.¹²⁶

Eine ausländische Vertriebsgesellschaft erwirbt Maschinen von der AT-Zentrale und verkauft diese an externe Kunden weiter. Der Wiederverkaufspreis an Dritte beträgt EUR 500.000. Vergleichbare unabhängige Distributoren erzielen bei vergleichbarem Funktions- und Risikoprofil Bruttomargen zwischen 8 % und 12 %.

Bei Ansatz einer fremdüblichen Bruttomarge von 10 % ergibt sich ein zulässiger Einkaufspreis von EUR 450.000. Der konzerninterne Lieferpreis ist daher fremdüblich, sofern er sich in diesem Bereich bewegt.

Kostenaufschlagsmethode (Cost Plus)

Die Cost-Plus-Methode knüpft an den Kosten der leistenden Gesellschaft an und ergänzt diese um einen fremdüblichen Gewinnaufschlag. Sie ist bei Warenlieferungen insbesondere in Konstellationen relevant, in denen die leistende Gesellschaft als (Routine-)Fertiger oder Auftragshersteller agiert und der wesentliche Wertschöpfungsbeitrag nicht in einzigartigen immateriellen Werten, sondern in standardisierten Fertigungsleistungen liegt.¹²⁷ Voraussetzung ist eine konsistente Kostenbasis (inkl. korrekter Kostenzuordnung und Ausschluss/Einbeziehung bestimmter Kostenarten) sowie ein belastbarer Benchmark für den Aufschlag.¹²⁸

¹²⁵ Vgl. grundlegend zum Rückrechnungsschema der Wiederverkaufspreismethode bei Vertriebsgesellschaften OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.27; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 29 f.

¹²⁶ Vgl. zur eingeschränkten Anwendbarkeit der Wiederverkaufspreismethode bei wesentlichen eigenen Wertbeiträgen oder der Schaffung von immateriellen Werten durch den Wiederverkäufer OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.35.

¹²⁷ Vgl. zur Definition der Kostenaufschlagsmethode und ihrer primären Eignung für Routine- und Lohnfertiger OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.45 und Tz. 2.60; sowie BFH 09.08.2023, I R 54/19, Rn. 31 f.

¹²⁸ Vgl. zur zwingenden Vergleichbarkeit der Kostenbemessungsgrundlage OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.50; sowie zum praxisrelevanten Ausschluss reiner Materialkosten (als nicht-wertschöpfende Durchlaufposten bei der Lohnfertigung) aus der Kostenbasis BFH 09.08.2023, I R 54/19, Rn. 36.

Das Auslandswerk agiert als Auftragsfertiger für die AT-Zentrale. Die jährlichen Vollkosten der Fertigung belaufen sich auf EUR 20 Mio. Vergleichbare Lohnfertiger erzielen fremdübliche Kostenaufschläge zwischen 5 % und 8 %.

Bei Anwendung eines Kostenaufschlags von 6 % ergibt sich eine fremdübliche Vergütung von EUR 21,2 Mio. Der Gewinn verbleibt weitgehend bei der AT-Zentrale, welche die wesentlichen Risiken und immateriellen Werte kontrolliert.

Transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM) als Praxisstandard und ihre Grenzen

Die TNMM untersucht die Nettomarge einer „*tested party*“¹²⁹ im Vergleich zu unabhängigen Unternehmen. Sie wird in der Praxis häufig eingesetzt, weil externe Nettomargen-Benchmarks leichter verfügbar sind als vergleichbare Produktpreise. Für Warenlieferungen eignet sich die TNMM insbesondere bei Routinefunktionen (z.B. Lohnfertiger, Routine-Distributor).¹³⁰

Ein aufschlussreicher kritischer Punkt ist jedoch, dass die TNMM nur indirekt auf fremdübliche Preise schließt und empfindlich auf Unterschiede in der Funktions- sowie Risikoausgestaltung, Bilanzierungs- und Kostenallokationsunterschiede reagiert. Bei integrierten Wertschöpfungsketten oder wesentlichen einzigartigen Beiträgen (z.B. wesentliche Entwicklungsleistungen) kann die TNMM zu einer unzutreffenden

¹²⁹ Der Begriff der „Tested Party“ (untersuchtes Unternehmen) bezeichnet im Rahmen der Anwendung einseitiger Verrechnungspreismethoden (insbesondere der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargen-, der Kostenaufschlags- oder der Wiederverkaufspreismethode) jenen an der konzerninternen Transaktion Beteiligten, dessen finanzieller Indikator (z. B. Kostenaufschlag, Bruttomarge oder Nettogewinn) für Zwecke des Fremdvergleichs überprüft und auf ein fremdübliches Ausmaß angepasst wird. Im Einklang mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien und der österreichischen Verwaltungspraxis ist hierfür zwingend jene Gesellschaft auszuwählen, die das weniger komplexe Funktions- und Risikoprofil aufweist. Für diesen weniger komplexen Transaktionspartner (in der Regel ein Routineunternehmen) lässt sich die gewählte Verrechnungspreismethode am verlässlichsten anwenden, da für ihn am ehesten belastbare und hochgradig vergleichbare Marktdaten („Comparables“) von unabhängigen Dritten ermittelt werden können. Vgl. hierzu grundlegend OECD-VPL 2022, Tz. 3.18 sowie zur österreichischen Verwaltungspraxis BMF, VPR 2021, Rz. 50 f.

¹³⁰ Vgl. zur Funktionsweise der TNMM und ihrer häufigen Anwendung als Ersatzmethode aufgrund der besseren Datenverfügbarkeit OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.64 und 2.68 sowie BMF, VPR 2021, Rz. 38; zu den Hauptanwendungsfällen für Routineunternehmen (Lohnfertiger, Routine-Distributor) siehe Strauss, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2022), S. 199.

Gewinnzuordnung führen. In solchen Fällen ist die Prüfung alternativer Methoden (z.B. Profit Split) geboten.¹³¹

Diese Einschränkung zeigt sich besonders deutlich im chinesischen Recht. Die TNMM wird dort grundsätzlich anerkannt, soll jedoch insbesondere bei Transaktionen mit wesentlichen immateriellen Werten nicht ohne Weiteres angewendet werden.¹³²

Ein Routine-Distributor erzielt einen operativen Nettogewinn (EBIT) von EUR 2 Mio bei Umsätzen von EUR 50 Mio. Die EBIT-Marge beträgt somit 4 %. Der Fremdvergleich ergibt eine Bandbreite vergleichbarer Unternehmen von 3 % bis 6 %. Die erzielte Marge liegt innerhalb der Bandbreite, somit gilt der Verrechnungspreis als fremdüblich.

Profit Split: Relevanz bei hochintegrierten Lieferketten

Der Profit Split kommt insbesondere dann in Betracht, wenn mehrere Konzerngesellschaften einzigartige und wertvolle Beiträge leisten oder die Transaktionen so eng miteinander verflochten sind, dass eine einseitige Bewertung („*tested party*“) nicht sachgerecht ist.¹³³ Auch die chinesischen Regelungen sehen die Gewinnaufteilungsmethode insbesondere für Fälle vor, in denen beide Parteien einzigartige Beiträge zur Gewinnerzielung leisten oder hochintegrierte Geschäftsabläufe vorliegen, die eine getrennte Beurteilung der einzelnen Beteiligten erschweren.¹³⁴ Bei Sondermaschinenbauern kann dies etwa dann relevant werden, wenn Entwicklungs- und Produktionsfunktionen international verteilt sind und die Wertschöpfung nicht eindeutig einer Routineeinheit zugeordnet werden kann.

¹³¹ Vgl. zu den Schwächen der TNMM und ihrer Sensitivität gegenüber Kapazitätsauslastungen und Kostenstrukturen OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.76, sowie Strauss, a.a.O., S. 200. Zum Vorrang der Gewinnaufteilungsmethode (Profit Split) bei Vorliegen einzigartiger und wertvoller Beiträge beider Parteien siehe OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.65.

¹³² Vgl. zur Ablehnung einseitiger Routinemethoden (Cost-Plus/TNMM) durch die chinesische Verwaltungspraxis bei Vorliegen wertvoller Technologie (z. B. „High and New Technology Status“) und der Präferenz für den Profit-Split-Ansatz UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, D.2.4.6.5 sowie D.2.4.7.1.

¹³³ Vgl. zu den Indikatoren für die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode (einzigartige Beiträge und hochintegrierte Geschäftstätigkeiten) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.126 und Tz. 2.133; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 45.

¹³⁴ Vgl. zur Präferenz des Profit-Split-Ansatzes in der chinesischen Verwaltungspraxis bei integrierten Wertschöpfungsketten und lokalen Beiträgen UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, D.2 (China Practices).

Zwei Konzerngesellschaften leisten jeweils einzigartige Entwicklungs- und Produktionsbeiträge. Der Gesamtgewinn aus dem Projekt beträgt EUR 10 Mio. Auf Basis der Analyse der Wertschöpfungsbeiträge wird eine Aufteilung von 60 % (AT-Zentrale) zu 40 % (Auslandswerk) als sachgerecht erachtet.

Die Gewinnverteilung reflektiert die tatsächlichen Funktionen, Risiken und eingesetzten immateriellen Werte.

4.4 Dokumentationspflichten

Zweck und Funktion der Dokumentation

Dokumentationspflichten sind kein Selbstzweck, sondern dienen der Nachvollziehbarkeit der Fremdüblichkeit und damit der Prüf- und Streitvermeidung. Nach OECD-Systematik sind insbesondere Master File (MF) und Local File (LF) zentrale Instrumente zur Darstellung

- der Konzernstruktur,
- der Wertschöpfung,
- der konzerninternen Transaktionen sowie
- der angewandten Verrechnungspreismethoden.¹³⁵

Für Warenlieferungen umfasst dies typischerweise:

- Transaktionsbeschreibung
- Funktions- und Risikoanalyse
- Vertragsdokumentation
- Methodenwahl
- Benchmarking/Verrechnungspreisspannen
- finanzielle Auswertungen

¹³⁵ Vgl. grundlegend zum standardisierten dreistufigen Ansatz der Verrechnungspreisdokumentation (Stammdokumentation, Einzeldokumentation, länderbezogener Bericht) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.16 ff.; sowie zur österreichischen Umsetzung § 2 ff. VPDG und BMF, VPR 2021, Rz. 427 f.

Die chinesischen Dokumentationsvorschriften verlangen im Local File darüber hinaus eine detaillierte Darstellung

- der Transaktionsflüsse,
- der Funktionen und Risiken,
- der wesentlichen Preisfaktoren sowie
- der Wertschöpfungskette einschließlich standortspezifischer Faktoren.¹³⁶

Eine unzureichende Dokumentation erhöht das Risiko von Zuschätzungen, Ergebnisadjustierungen und Doppelbesteuerung erheblich.

Die OECD-VPL 2022 verschärfen die Anforderungen an Konsistenz, Tiefe und Aktualität der Dokumentation erheblich.

Österreichischer Bezug und praktische Anforderungen

Die österreichische Verwaltungspraxis (BMF-Richtlinien) verlangt eine zeitnahe und vollständige Dokumentation, die nicht nur formal, sondern materiell plausibel ist.¹³⁷ In der Praxis erweist sich gerade bei projektgetriebenen Industrien (wie dem Sondermaschinenbau) die Abbildung von Projektkalkulationen, Nachkalkulationen, Gewährleistungsrisiken und After-Sales-Komponenten als dokumentationsintensiv.

4.5 Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze im Sondermaschinenbau

Ausgangslage und Konzernstruktur

Die nachfolgende Anwendung bezieht sich auf das in Kapitel 3 dargestellte typisierte Sondermaschinenbauunternehmen mit einer österreichischen Konzernobergesellschaft, einer oder mehreren ausländischen Produktions- bzw. Montageeinheiten sowie

¹³⁶ Vgl. zu den erweiterten lokalen Dokumentationspflichten in China (insbesondere Value-Chain-Analyse und Offenlegung standortspezifischer Faktoren) State Taxation Administration (STA), Public Notice 2016 No. 42.

¹³⁷ Vgl. zur Pflicht zur Erstellung einer zeitnahen Angemessenheitsdokumentation und den qualitativen Anforderungen der Überprüfbarkeit durch Dritte BMF, VPR 2021, Rz. 407 f.

internationalen Vertriebsgesellschaften. Die Struktur entspricht branchenüblichen arbeitsteiligen Wertschöpfungsmodellen projektorientierter Industriekonzerne.

Typische konzerninterne Warenflüsse umfassen insbesondere die Lieferung von Komponenten oder Modulen an ausländische Fertigungs- oder Montageeinheiten, die Lieferung (teil-)fertiger Maschinen an Vertriebsgesellschaften sowie konzerninterne Ersatzteil- und Zubehörlieferungen.

Funktions- und Risikoprofil als Ausgangspunkt der Methodenwahl

Routinefertiger-Szenario

Im Routinefertiger-Szenario verbleiben wesentliche unternehmerische Risiken sowie strategische Steuerungsfunktionen bei der österreichischen Konzerngesellschaft. Diese stellt regelmäßig auch die zentralen immateriellen Werte, insb. technisches Know-how, Konstruktion und Projektsteuerung.

Die ausländische Fertigungseinheit erbringt demgegenüber im Wesentlichen ausführende Leistungen und erhält hierfür eine fremdübliche Routinevergütung, die regelmäßig anhand der Kostenaufschlagsmethode oder der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode (TNMM) auf Vollkostenbasis bestimmt wird.¹³⁸

Vollrisikohersteller-Szenario

Demgegenüber kann ein Vollrisiko-Hersteller-Szenario vorliegen, wenn die ausländische Einheit wesentliche Produktions-, Qualitäts- oder Markt- und Bestandsrisiken eigenständig kontrolliert und über substanzielle unternehmerische Steuerungsfunktionen verfügt. In diesem Fall ist eine einseitige Routinevergütung regelmäßig nicht fremdüblich.¹³⁹

¹³⁸ Vgl. zur zwingenden Ermittlung der Routinevergütung bei Lohn- und Auftragsfertigern mittels Kostenaufschlagsmethode oder kostenbasierter TNMM BMF, VPR 2021, Rz. 81; sowie grundlegend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.45.

¹³⁹ Vgl. zur Unzulässigkeit einseitiger Routinevergütungen und der Zurechnung von Residualgewinnen an jenes Unternehmen, welches die wesentlichen Risiken kontrolliert und steuert (Entrepreneur), BMF, VPR 2021, Rz. 56; sowie OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.102.

Je nach Ausgestaltung der Lieferkette kann eine alternative Methodenwahl erforderlich sein, etwa die Anwendung der Preisvergleichsmethode (CUP), der Wiederverkaufspreismethode (RPM) oder – bei hochintegrierten Wertschöpfungsbeiträgen mehrerer Konzerngesellschaften – eines Gewinnaufteilungsverfahrens (Profit Split).

Rechtliche Analyse: Fremdvergleich und Dokumentation

Die rechtliche Angemessenheit der Verrechnungspreise ist daran zu messen, ob die konzerninternen Warenlieferungen zutreffend abgegrenzt und als „tatsächliche Transaktionen“ im Sinne der OECD-VPL qualifiziert wurden.¹⁴⁰

Die Fremdüblichkeit ergibt sich nicht allein aus rechnerischen Margenvergleichen, sondern setzt eine konsistente Funktions- und Risikoanalyse sowie eine belastbare Dokumentation der gewählten Methode und ihrer Parameter voraus.¹⁴¹ Gerade im Sondermaschinenbau kommt der Dokumentation projektbezogener Kalkulationen und der Abgrenzung von Engineering- und Fertigungsanteilen besondere Bedeutung zu.

4.6 Methodenvergleich – systematische Übersicht

Tabelle 1: OECD-Methodenvergleich¹⁴²

Methode	Typische Anwendung	Vorteile	Risiken
CUP	Standardisierte Produkte	Hohe Aussagekraft	Vergleichbarkeit
RPM	Routine Vertrieb	Marktnah	Funktionsabweichungen
Cost Plus	Auftragsfertiger	Einfach	Kostenbasis
TNMM	Routinefunktionen	Praktikabel	Ergebnisverzerrung
Profit Split	Integrierte Wertschöpfung	Wertschöpfungsnah	Hoher Analyseaufwand

Abschließend ist zu unterstreichen, dass die Methodenwahl nicht schematisch erfolgen darf. Sie ist das Ergebnis einer rechtlichen Wertungsentscheidung, die Transaktionscharakter, Funktions- und Risikoprofil, Vergleichbarkeit und

¹⁴⁰ Vgl. zur sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls („accurate delineation of the actual transaction“) als zwingende Vorstufe der Preisbestimmung OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff.

¹⁴¹ Zur zentralen Bedeutung der Funktions- und Risikoanalyse als Kernstück der Verrechnungspreisdokumentation und Basis der Methodenwahl vgl. BMF, VPR 2021, Rz. 414 f.

¹⁴² Eigene Darstellung, zusammenfassend nach OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Kapitel II (Tz. 2.1 ff.).

Datenverfügbarkeit berücksichtigt. Die OECD-VPL 2022 verlangen eine konsistente Begründung, warum eine bestimmte Methode die verlässlichste Annäherung an den Fremdvergleich darstellt.¹⁴³

Für den Sondermaschinenbauer bedeutet dies, dass einfache Routineannahmen kritisch zu hinterfragen sind. Je stärker die Wertschöpfung projektbezogen, integriert und wissensintensiv ist, desto eher stoßen einseitige Methoden (Cost Plus, TNMM) an ihre Grenzen und desto relevanter werden strukturbezogene Ansätze wie der Profit Split.¹⁴⁴

Im China-Kontext wird diese Problematik zusätzlich durch die ausdrückliche Berücksichtigung standortspezifischer Faktoren wie Kostenvorteile und Marktpremien verschärft, die bei der Gewinnzuordnung gesondert analysiert werden können.¹⁴⁵

4.7 Rechtsfolgen fehlerhafter Transaktionsabgrenzung und Risikoallokation

Die zutreffende Abgrenzung und Qualifikation konzerninterner Warenlieferungen stellt keinen bloßen Vorbereitungsschritt der Verrechnungspreisanalyse dar, sondern ist rechtlich konstitutiv für die anschließende Preisbestimmung und Gewinnzuordnung. Fehler auf dieser vorgelagerten Ebene wirken sich unmittelbar auf die steuerliche Beurteilung aus und können weitreichende Rechtsfolgen nach sich ziehen. Eine fehlerhafte Verrechnungspreisgestaltung kann dabei nicht nur zu steuerlichen Gewinnkorrekturen führen, sondern auch erhebliche Doppelbesteuerungsrisiken sowie verfahrensrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen. Die OECD-VPL 2022 betonen

¹⁴³ Vgl. zur zwingenden Abwägung von Funktionsprofil, Datenverfügbarkeit und Vergleichbarkeit im Rahmen der „Most Appropriate Method“-Regel OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.2; sowie zur Unzulässigkeit einer bloß schematischen Anwendung von Faustregeln Tz. 2.10.

¹⁴⁴ Vgl. zum Vorrang der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode (Profit Split) gegenüber einseitigen Methoden bei Vorliegen hoch integrierter Geschäftsbereiche und einzigartiger Wertbeiträge OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.4 sowie Tz. 2.119.

¹⁴⁵ Vgl. zur maßgeblichen Bedeutung von standortspezifischen Vorteilen („Location Specific Advantages“), Kostenvorteilen und lokalen Marktfaktoren als zusätzliche wertschöpfende Komponenten in der chinesischen Verrechnungspreispraxis UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, D.2.4.6.1.

diesen Zusammenhang ausdrücklich, indem sie die „*accurate delineation of the actual transaction*“ als zwingende Vorstufe jeder Fremdvergleichsanalyse definieren.¹⁴⁶

Eine fehlerhafte Transaktionsabgrenzung liegt insbesondere dann vor, wenn konzerninterne Lieferbeziehungen ausschließlich anhand formaler Vertragsgestaltungen beurteilt werden, ohne die tatsächliche wirtschaftliche Ausgestaltung der Leistungserbringung zu berücksichtigen. Wird etwa eine Produktionsgesellschaft vertraglich als vollrisikotragender Hersteller qualifiziert, obwohl sie weder über die maßgeblichen Entscheidungsbefugnisse noch über die finanzielle Fähigkeit zur Risikotragung verfügt, ist diese Qualifikation steuerlich nicht anzuerkennen. In solchen Fällen verlangt die OECD eine Umqualifikation der Transaktion entsprechend der wirtschaftlichen Realität.¹⁴⁷

Rechtlich führt eine solche Umqualifikation nicht lediglich zu einer Anpassung einzelner Preisparameter, sondern zu einer Neubestimmung der maßgeblichen Vergleichsebene. Die Folge ist regelmäßig eine Änderung der „*tested party*“, der anwendbaren Verrechnungspreismethode sowie der fremdüblichen Gewinnzuordnung. Ein als Entrepreneur behandeltes Unternehmen kann bei fehlender Risikokontrolle und Substanz auf eine Routinefunktion reduziert werden, mit der Konsequenz einer erheblich geringeren steuerlich anerkannten Gewinnmarge.

Besonders konfliktträchtig ist die Risikoallokation bei konzerninternen Warenlieferungen. Nach der OECD-Systematik sind Risiken steuerlich nur jener Gesellschaft zuzurechnen, die diese Risiken tatsächlich kontrolliert und wirtschaftlich tragen kann. Die bloße vertragliche Übernahme von Markt-, Bestands-, Gewährleistungs- oder Produktionsrisiken genügt nicht.¹⁴⁸ Wird eine formale Risikoübernahme steuerlich

¹⁴⁶ Vgl. zur sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls („*accurate delineation of the actual transaction*“) als zwingende erste Phase der Verrechnungspreisanalyse OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff.

¹⁴⁷ Vgl. zur mangelnden steuerlichen Anerkennung rein vertraglicher Gestaltungen und der zwingenden Neuordnung von Risiken nach der wirtschaftlichen Realität OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.98; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 62

¹⁴⁸ Vgl. zum zwingenden Erfordernis der tatsächlichen Risikokontrolle („*control over risk*“) und finanziellen Kapazität („*financial capacity*“) grundlegend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.64 f. und Tz. 1.88.

nicht anerkannt, entfällt die Grundlage für eine erhöhte Gewinnzurechnung. Die Gesellschaft ist in diesem Fall auf eine fremdübliche Routinevergütung zu begrenzen.¹⁴⁹

Die rechtlichen Konsequenzen einer fehlerhaften Risikoallokation gehen jedoch über die reine Methodenfrage hinaus. Im österreichischen Steuerrecht können sich je nach Konstellation unterschiedliche Korrekturmechanismen ergeben. Liegt eine nicht fremdübliche Preisgestaltung ohne gesellschaftsrechtliche Veranlassung vor, erfolgt eine einkünfterhöhende Anpassung. Ist die Vorteilszuwendung hingegen durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, kommt eine Qualifikation als verdeckte Gewinnausschüttung in Betracht. Die Abgrenzung ist im Einzelfall vorzunehmen, wobei der Fremdvergleich regelmäßig als maßgeblicher Prüfungsmaßstab dient.¹⁵⁰

Die OECD-Entwicklungen führen zudem zu einer Verschiebung der Prüfungsintensität. Während frühere Ansätze häufig auf die rechnerische Angemessenheit von Aufschlägen oder Margen fokussierten, rückt nun die vorgelagerte Strukturprüfung in den Mittelpunkt.

„Die sachgerechte Abgrenzung des oder der tatsächlichen Geschäftsvorfälle zwischen den verbundenen Unternehmen setzt eine Analyse der wirtschaftlich relevanten Merkmale des jeweiligen Geschäftsvorfalles voraus. [...] Bevor Vergleiche mit Fremdgeschäftsvorfällen angestellt werden, ist es daher unerlässlich, die wirtschaftlich relevanten Merkmale der kaufmännischen oder finanziellen Bedingungen zu ermitteln, die in dem konzerninternen Geschäftsvorfall zum Ausdruck kommen.“ (Quelle: OECD-VPL 2022, Tz. 1.35).

Eine methodisch saubere Kostenaufschlags- oder TNMM-Analyse kann steuerlich unbeachtlich sein, wenn die zugrunde liegende Transaktionsqualifikation nicht trägt. Dies

¹⁴⁹ Vgl. zur zwingenden Reduktion der Gewinnzurechnung auf eine bloße Routinevergütung (ohne Teilnahme am Residualgewinn) bei Unternehmen mit mangelndem Funktions- und Risikoprofil BMF, VPR 2021, Rz. 81.

¹⁵⁰ Vgl. zur einkünfterhöhenden Primärberichtigung § 6 Z 6 EStG iVm BMF, VPR 2021, Rz. 499; sowie zur verdeckten Gewinnausschüttung und deren Abgrenzung § 8 Abs. 2 KStG 1988 iVm BMF, VPR 2021, Rz. 510.

verdeutlicht, dass die Methodenwahl keine eigenständige Rechtfertigung bietet, sondern stets das Ergebnis einer zutreffenden rechtlichen Einordnung sein muss.¹⁵¹

Für Unternehmen des Sondermaschinenbaus entfalten diese Rechtsfolgen eine erhebliche praktische Brisanz. Werden wesentliche Engineering-Anteile, Projektsteuerungsfunktionen oder die Qualitätsverantwortung im Rahmen der Risikoallokation übergangen, droht die Gefahr, dass maßgebliche wertschöpfende Einheiten fälschlicherweise als bloße Routinefertiger qualifiziert werden.¹⁵² Eine derartige Fehlgewichtung der tatsächlichen Risikoübernahme führt unweigerlich zu einer unzutreffenden Gewinnzuordnung, die im Rahmen internationaler Betriebsprüfungen steuerlich nicht verteidigungsfähig ist.¹⁵³

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die neuen OECD-Entwicklungen die rechtlichen Anforderungen an die Transaktionsabgrenzung und Risikoanalyse bei konzerninternen Warenlieferungen erheblich verschärfen. Fehler in dieser Phase wirken sich nicht nur auf die Höhe des fremdüblichen Preises aus, sondern können die gesamte Verrechnungspreisstruktur in Frage stellen.

4.8 Bewertung konzerninterner Warenlieferungen im OECD-Kontext

Die jüngeren OECD-Entwicklungen, insbesondere im Zuge der BEPS-Initiative und der Verrechnungspreisleitlinien 2022, führen zu einer spürbaren Verschiebung des Prüfungsfokus bei konzerninternen Warenlieferungen. Während frühere Prüfungsansätze häufig auf die rechnerische Angemessenheit von Aufschlägen oder Margen abstellten, rückt nun die vorgelagerte Strukturprüfung in den Mittelpunkt der Fremdvergleichsanalyse.

¹⁵¹ Vgl. zum zwingenden Vorrang der sachgerechten Abgrenzung („accurate delineation“) vor der eigentlichen Methodenwahl und Preisbestimmung OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff. i.V.m. Tz. 2.2.

¹⁵² Vgl. zu den Schwierigkeiten und dem Konfliktpotenzial bei der Abgrenzung zwischen reinen Routineeinheiten und dem Vorliegen von Funktionen im Zusammenhang mit technischem Know-how und Risikosteuerungsaspekten Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 257.

¹⁵³ Vgl. zur Nichtanerkennung vertraglicher Vereinbarungen, wenn wesentliche Abweichungen zum tatsächlichen Verhalten, den ausgeübten Funktionen und tatsächlich übernommenen Risiken bestehen, OECD, Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung: Aktionspunkte 8-10, Abschlussbericht 2015 (2017), S. 22.

Im Zentrum der Beurteilung steht damit die zutreffende Abgrenzung der „tatsächlichen Transaktion“ („*accurate delineation of the actual transaction*“). Diese erfordert eine konsistente Analyse der wirtschaftlichen Funktionen, der kontrollierten Risiken sowie der eingesetzten materiellen und immateriellen Werte entlang der Lieferkette. Die Methodenwahl ist nicht mehr isoliert zu betrachten, sondern als Ergebnis dieser vorgelagerten rechtlichen Qualifikation zu verstehen.¹⁵⁴

Im Lichte der aktuellen OECD-Vorgaben kommt der strukturbezogenen Betrachtung gerade im Sondermaschinenbau eine besondere methodische Bedeutung zu. Die branchentypischen projektbezogenen Lieferketten sowie die arbeitsteiligen Produktionsprozesse führen in der Praxis zu einer extrem engen Verzahnung von Entwicklung, Fertigung und Montage.¹⁵⁵ Der substanzorientierte Prüfungsmaßstab der OECD verlangt daher zwingend, dass bei der Transaktionsabgrenzung diese hochintegrierten Leistungsbeiträge in ihrer Gesamtheit erfasst werden, da eine reduzierte, rein formale Betrachtungsweise das Risiko fehlerhafter Verrechnungspreisergebnisse massiv erhöht.¹⁵⁶

Die OECD-Leitlinien verlangen in solchen Konstellationen eine erhöhte Übereinstimmung zwischen rechtlicher Analyse, operativer Realität und Dokumentation. Eine formal korrekt durchgeführte Kostenaufschlags- oder TNMM-Analyse kann steuerlich unbeachtlich sein, wenn die zugrunde liegende Struktur den tatsächlichen wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht entspricht.¹⁵⁷ Damit wird deutlich, dass die

¹⁵⁴ Vgl. zur sachgerechten Abgrenzung („*accurate delineation*“) als zwingende erste Phase der Verrechnungspreisanalyse OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33; sowie zur Methodenwahl als logisches Ergebnis der vorgelagerten Funktionsanalyse Tz. 2.2.

¹⁵⁵ Vgl. zur Feststellung der OECD, dass sich die Anwendung des Fremdvergleichs bei multinationalen Konzernen mit hochintegrierter Produktion von hochspezialisierten Waren als besonders schwierig und kompliziert erweist OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022), Tz. 1.11.

¹⁵⁶ Vgl. zur Notwendigkeit der gemeinsamen Bewertung von Einzeltransaktionen, wenn diese so eng zusammenhängen, dass sie isoliert nicht sachgerecht beurteilt werden können OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022), Tz. 3.9.

¹⁵⁷ Vgl. zum Vorrang des tatsächlichen Verhaltens („*actual conduct*“) gegenüber rein formalen Vertragsgestaltungen OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.45 f.; sowie OECD, BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 11.

Fremdvergleichsprüfung als mehrstufiger Rechtsanwendungsprozess zu verstehen ist, bei dem die korrekte Qualifikation der Transaktion die zentrale Weichenstellung darstellt.¹⁵⁸

4.9 Praxisbezogene Einordnung der Verrechnungspreise bei Warenlieferungen

Aus praktischer Sicht zeigt sich, dass die Verrechnungspreisgestaltung bei konzerninternen Warenlieferungen trotz klarer Vorgaben mit erheblichen Umsetzungs Herausforderungen verbunden ist. Dies gilt insbesondere für projektorientierte Industrien, in denen individuelle Aufträge, lange Projektlaufzeiten und arbeitsteilige Wertschöpfungsprozesse zusammentreffen.

In der Praxis wird häufig auf standardisierte Methodenansätze, insbesondere die transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM), zurückgegriffen. Diese bietet eine vergleichsweise einfache Handhabung und lässt sich auch bei begrenzter Datenverfügbarkeit anwenden.¹⁵⁹ Ihre Akzeptanz hängt jedoch maßgeblich von der Qualität der zugrunde liegenden Funktions- und Risikoanalyse sowie der Vergleichsdaten ab.

Gerade im Sondermaschinenbau stoßen pauschale Margenvergleiche rasch an ihre Grenzen. Projektbezogene Kalkulationen, Nachkalkulationen, die Abgrenzung von Engineering- und Fertigungsleistungen sowie die Berücksichtigung von Gewährleistungs- und Nachbesserungskosten sind regelmäßig Gegenstand steuerlicher Prüfungen. Das Risiko von Zuschätzungen und Gewinnkorrekturen steigt erheblich, wenn diese Aspekte nicht konsistent festgehalten werden.

Die Entwicklungen der OECD verstärken diese Tendenz, indem sie eine enge Verbindung zwischen rechtlicher Analyse, operativer Realität und Dokumentation fordern. Deshalb

¹⁵⁸ Vgl. zur Untergliederung der Fremdvergleichsanalyse in zwei Phasen, bei der die Identifizierung der kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zwingend dem eigentlichen Preisvergleich vorgelagert ist, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 sowie Tz. 1.39.

¹⁵⁹ Vgl. zur häufigen Anwendung der TNMM in der Praxis aufgrund mangelnder Datenverfügbarkeit und ihrer relativen Robustheit gegenüber Funktionsunterschieden OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.68; BMF, VPR 2021, Rz. 38; sowie Strauss, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2022), S. 199.

ist es wichtig, dass Verrechnungspreissysteme nicht nur methodisch richtig aufgebaut sind, sondern auch organisatorisch und prozessual innerhalb des Konzerns verankert werden.¹⁶⁰ Hierzu gehören eindeutige Verantwortlichkeiten, transparente Projektunterlagen und regelmäßige Überprüfungen der Annahmen, auf denen sie basieren.

Insgesamt verdeutlicht die praxisbezogene Betrachtung, dass eine rechtlich tragfähige Verrechnungspreisgestaltung bei konzerninternen Warenlieferungen nicht allein auf formalen Vertragsbeziehungen beruhen kann. Vielmehr erfordert sie eine fortlaufende Abstimmung zwischen steuerrechtlichen Vorgaben, betrieblicher Realität und dokumentierter Wertschöpfung, um gegenüber Finanzverwaltungen nachhaltig verteidigungsfähig zu sein.

In der praktischen Anwendung zeigt sich zudem, dass insbesondere die Auswahl geeigneter Vergleichsdaten sowie die Abgrenzung von Routine- und strategischen Funktionen erhebliche Schwierigkeiten bereiten und häufig Gegenstand steuerlicher Betriebsprüfungen sind. Diese Herausforderungen verdeutlichen, dass die Anwendung der OECD-Grundsätze in der Praxis nicht vollständig einheitlich erfolgt, sondern durch unterschiedliche nationale Auslegungsansätze geprägt sein kann. Dies gilt insbesondere für China, wo die Finanzverwaltung im Rahmen von Sondersteuerprüfungen risikoorientiert vorgeht, Unternehmen mit niedrigen oder schwankenden Gewinnen sowie Abweichungen zwischen Gewinnniveau und Funktions-/Risikoprofil besonders beobachtet und bei Verlusten einfacher Funktionsgesellschaften erhöhte Dokumentationsanforderungen vorsieht.¹⁶¹

Zwischenfazit zu Kapitel 4

Die Verrechnungspreisgestaltung für konzerninterne Warenlieferungen muss methodisch sauber sein, wobei die zutreffende Transaktionsabgrenzung sowie die Funktions- und

¹⁶⁰ Vgl. zur zwingenden prozessualen Verankerung und der Notwendigkeit, das Verrechnungspreismangement eng in die unternehmerischen Kernprozesse einzubinden, Greinecker, in: Lang et al. (Hrsg.), SWI-Sonderheft (2016), S. 256 f.

¹⁶¹ Vgl. zum risikoorientierten Prüfungsansatz in China und der gezielten Identifikation von Unternehmen mit unangemessener Gewinnsituation oder fehlender wirtschaftlicher Substanz als besondere Risikofälle State Taxation Administration (STA), Public Notice 2017 No. 6; sowie UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, D.2.

Risikoanalyse im Mittelpunkt stehen. Die Methodenwahl (CUP, RPM, Cost Plus, TNMM, Profit Split) ist aus diesen Grundlagen abzuleiten und muss durch belastbare Vergleichsdaten und eine konsistente Dokumentation abgesichert werden.¹⁶² Für den Sondermaschinenbauer ist insbesondere die Projekt- und Wertschöpfungslogik (Engineering, Produktion, Vertrieb, After Sales) rechtlich so abzubilden, dass die Gewinnzuordnung der wirtschaftlichen Realität folgt und gegenüber Finanzverwaltungen verteidigungsfähig ist.

Während konzerninterne Warenlieferungen primär physische Wertschöpfungsprozesse betreffen, sind konzerninterne Dienstleistungen durch ihren immateriellen Charakter und besondere Abgrenzungsprobleme gekennzeichnet.¹⁶³ Die nachfolgende Analyse widmet sich daher den spezifischen verrechnungspreisrechtlichen Anforderungen konzerninterner Dienstleistungen.

¹⁶² Zusammenfassend zur zwingenden Verknüpfung von sachgerechter Transaktionsabgrenzung, Funktions- und Risikoanalyse und der daraus abgeleiteten Methodenwahl zur Abbildung der wirtschaftlichen Realität vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff. sowie Tz. 2.2.

¹⁶³ Vgl. zu den spezifischen Abgrenzungsproblemen und der zweistufigen Prüfung konzerninterner Dienstleistungen grundlegend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.5.

5. Verrechnungspreise bei konzerninternen Dienstleistungen

Neben konzerninternen Warenlieferungen stellen konzerninterne Dienstleistungen einen zentralen Anwendungsfall des Verrechnungspreisrechts dar. Insbesondere in international organisierten Konzernen werden zahlreiche unterstützende, koordinierende und steuernde Leistungen konzernintern erbracht, etwa in den Bereichen Management, IT, Finanzen, Personal, Forschung und Entwicklung oder Marketing.

Die steuerrechtliche Beurteilung konzerninterner Dienstleistungen weist dabei gegenüber Warenlieferungen besondere Abgrenzungsschwierigkeiten auf, da der wirtschaftliche Nutzen meist nicht unmittelbar quantifizierbar ist und daher einer eigenständigen rechtlichen Bewertung bedarf. Anders als bei Warenlieferungen steht bei Dienstleistungen häufig bereits die vorgelagerte Frage im Mittelpunkt, ob dem Grunde nach überhaupt eine entgeltfähige Leistung vorliegt.

Die Prüfung erfolgt daher zweistufig. Zunächst ist festzustellen, ob der Leistungsempfänger einen konkreten wirtschaftlichen Nutzen erhält und erst anschließend ist die fremdübliche Höhe der Vergütung zu bestimmen.¹⁶⁴

Verrechnungspreisrechtlich sind konzerninterne Dienstleistungen besonders konfliktanfällig, da ihr Nutzen häufig immateriell ist, die Vergleichbarkeit mit Drittleistungen eingeschränkt sein kann und Abgrenzungsfragen zur bloßen Kostenverteilung oder zur Gesellschafterfunktion bestehen.¹⁶⁵ Ziel dieses Kapitels ist es daher, die rechtliche Qualifikation konzerninterner Dienstleistungen, die Anforderungen des Fremdvergleichs, die Methodenwahl sowie die Dokumentationspflichten systematisch darzustellen und diese Aspekte anhand des Fallbeispiels eines Sondermaschinenbauers rechtlich systematisch darzustellen (vgl. Tabelle 2).

¹⁶⁴ Vgl. zur zwingenden zweistufigen Prüfung konzerninterner Dienstleistungen sowie zum Vorliegen eines wirtschaftlichen oder kommerziellen Nutzens („Benefit Test“) grundlegend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.5 f.; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 87.

¹⁶⁵ Vgl. zur zwingenden Abgrenzung entgeltfähiger Dienstleistungen von nicht verrechenbaren Gesellschaftertätigkeiten („Shareholder Activities“) und bloßer Doppelarbeit („Duplication“) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.9 ff.; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 102.

Tabelle 2: Prüfkriterien konzerninterner Dienstleistungen¹⁶⁶

Prüffrage	Dokumentation erforderlich
Leistungsbeschreibung vorhanden?	Ja
Konkreter Nutzen nachgewiesen?	Ja
Abgrenzung Shareholder Activity erfolgt?	Ja
Kostenbasis sauber abgegrenzt?	Ja
Fremdüblicher Aufschlag begründet?	Ja
Benchmark vorhanden?	Optional, je nach Fall

5.1 Begriff und Abgrenzung konzerninterner Dienstleistungen

Dienstleistungsbegriff im Verrechnungspreisrecht

Nach OECD-Verständnis liegt eine konzerninterne Dienstleistung vor, wenn eine Konzerngesellschaft einer anderen Gesellschaft einen wirtschaftlich verwertbaren Nutzen verschafft, für den ein unabhängiger Dritter unter vergleichbaren Umständen bereit wäre, ein Entgelt zu zahlen. Maßgeblich ist somit nicht die formale Bezeichnung, sondern der tatsächliche Leistungsinhalt und der Nutzen für den Leistungsempfänger („*benefit test*“). Der Benefit Test dient damit nicht bloß der Bewertung der Vergütungshöhe, sondern bereits der Qualifikation der Tätigkeit als steuerlich anzuerkennende Dienstleistung.¹⁶⁷ Fehlt ein individualisierbarer wirtschaftlicher Nutzen beim Leistungsempfänger, liegt keine entgeltfähige Dienstleistung vor. Eine bloße Kostenentstehung beim Leistungserbringer genügt hierfür nicht. Auch die chinesischen Sondersteueranpassungsregeln knüpfen die Anerkennung konzerninterner Dienstleistungen daran, dass diese dem Leistungsempfänger einen unmittelbaren oder mittelbaren wirtschaftlichen Nutzen verschaffen und ein unabhängiger Dritter unter vergleichbaren Umständen bereit gewesen wäre, hierfür ein Entgelt zu zahlen.¹⁶⁸

¹⁶⁶ Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.5 ff. (insb. zum „Benefit Test“ und zur Abgrenzung von Gesellschaftertätigkeiten).

¹⁶⁷ Vgl. zur zwingenden Durchführung des „Benefit Tests“ als Qualifikationsvoraussetzung einer konzerninternen Dienstleistung OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.6; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 87.

¹⁶⁸ Vgl. zur Anwendung des Benefit Tests als Anerkennungsvoraussetzung in der chinesischen Verwaltungspraxis State Taxation Administration (STA), Public Notice 2017 No. 6, Article 16; sowie SAT, Views on Service Fees and Management Fees.

Dienstleistungen können dabei sowohl operativen Charakter (z.B. IT-Support, Engineering-Leistungen, Qualitätssicherung) als auch strategisch-koordinierende Funktionen (z.B. Management- oder Controlling-Leistungen) aufweisen. Verrechnungspreisrechtlich ist entscheidend, dass die Leistung über eine bloße gesellschaftsrechtliche Einflussnahme hinausgeht und dem Leistungsempfänger einen eigenständigen Vorteil vermittelt.

Tabelle 3: Dienstleistungsarten¹⁶⁹

Dienstleistungsart	Typische Methode	OECD-Einordnung	Risiko
Buchhaltung	Cost Plus / LVAS	Routine	Gering
IT-Basisbetrieb	Cost Plus / LVAS	Routine	Gering
Management	Individuell / TNMM	Höherwertig	Hoch
Engineering	Individuell / TNMM	Höherwertig	Hoch
Strategische Beratung	Individuell	Shareholder Nähe	Sehr hoch

Abgrenzung zur Gesellschafterfunktion (Shareholder Activities)

Nicht als verrechenbare Dienstleistungen gelten sogenannte Shareholder Activities. Darunter fallen Tätigkeiten, die eine Muttergesellschaft ausschließlich im eigenen Interesse als Gesellschafterin ausübt, etwa die Erstellung von Konzernabschlüssen, die Ausübung von Beteiligungsrechten oder strategische Entscheidungen auf Ebene der Anteilseigner.

Die Abgrenzung ist von erheblicher praktischer Relevanz, da Kosten für Shareholder Activities nicht auf Tochtergesellschaften überwältzt werden dürfen. Der entscheidende Unterschied liegt darin, dass Shareholder Activities nicht lediglich zu einer Anpassung der Vergütungshöhe führen, sondern die Entgeltfähigkeit dem Grunde nach ausschließen. Wird eine Tätigkeit ausschließlich im Gesellschafterinteresse erbracht, fehlt es an einer fremdüblichen Leistungsbeziehung zur Tochtergesellschaft. Daher ist eine Kostenweiterbelastung steuerlich nicht anzuerkennen.¹⁷⁰ Die chinesischen Regelungen

¹⁶⁹ Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.2 ff. i.V.m. Tz. 7.49 (Beispiele konzerninterner Dienstleistungen).

¹⁷⁰ Vgl. zur Definition von Gesellschaftertätigkeiten („Shareholder Activities“) und dem zwingenden steuerrechtlichen Verbot der Kostenweiterbelastung an Tochtergesellschaften OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.9 f.; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 102 f.

enthalten hierzu eine vergleichbare Abgrenzung, indem Leistungen, die dem Schutz von Investoreninteressen dienen, insbesondere Tätigkeiten im Zusammenhang mit

- Gesellschafterversammlungen,
- Konzernberichterstattung,
- Finanzierung oder
- gruppenweiter Kontroll- und Compliance-Funktion,

als nicht nutzbringende Dienstleistungen qualifiziert werden können.¹⁷¹ Nach OECD-Ansicht ist eine sorgfältige Einzelfallprüfung erforderlich, ob eine Tätigkeit primär dem Konzerninteresse oder dem individuellen Interesse der empfangenden Gesellschaft dient. Entscheidend ist dabei, ob aus Sicht der empfangenden Gesellschaft ein eigenständiger wirtschaftlicher Vorteil vorliegt, für den ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Umständen ein Entgelt entrichtet hätte.¹⁷²

Abgrenzung zu bloßen Kostenumlagen

Eine wesentliche definitorische Abgrenzung betrifft den Unterschied zwischen echten Dienstleistungen und reinen Kostenumlagen. Die bloße Weiterverrechnung von angefallenen Aufwendungen erfüllt den Fremdvergleichsgrundsatz nur dann, wenn ihr eine identifizierbare Leistung zugrunde liegt, die dem Empfänger einen konkreten Nutzen stiftet.¹⁷³ Fehlt ein solcher, liegt steuerrechtlich keine verrechenbare Dienstleistung vor. Diese strenge Nutzenbetrachtung zeigt sich insbesondere in der chinesischen Verwaltungspraxis. Zahlungen für nicht nutzbringende Aktivitäten (sogenannte „*non-beneficial services*“) können dort im Rahmen einer Sondersteueranpassung durch die Steuerverwaltung vollständig steuerlich versagt werden.¹⁷⁴

¹⁷¹ Vgl. zur Qualifikation von Tätigkeiten im ausschließlichen Investoren- und Gesellschafterinteresse als nicht nutzbringende Dienstleistungen nach chinesischem Recht State Taxation Administration (STA), Public Notice 2017 No. 6, Article 16.

¹⁷² Vgl. zum Erfordernis der Einzelfallprüfung bei potenziellen Gesellschaftertätigkeiten anhand des Fremdvergleichsmaßstabs OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.10.

¹⁷³ Vgl. zur zwingenden Voraussetzung des wirtschaftlichen oder kommerziellen Nutzens („Benefits Test“) für das Vorliegen einer konzerninternen Dienstleistung OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022), Tz. 7.5 f.

¹⁷⁴ Vgl. zur vollständigen Versagung des Betriebsausgabenabzugs bei Zahlungen für „non-beneficial services“ durch die chinesische Steuerverwaltung SAT Public Notice 2017 No. 6, Art. 35.

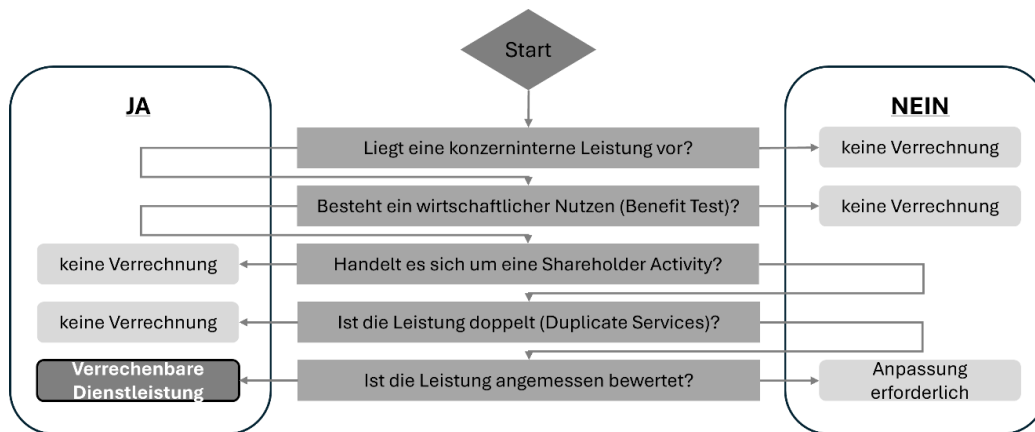


Abbildung 7: Entscheidungsbaum Verrechenbarkeit (Benefit Test)¹⁷⁵

Der Benefit Test stellt das zentrale Abgrenzungskriterium für die Verrechenbarkeit konzerninterner Dienstleistungen dar. Nur wenn ein wirtschaftlicher Nutzen für die empfangende Gesellschaft nachgewiesen werden kann, liegt eine fremdübliche Leistung im Sinne der OECD-VPL vor.

5.2 Fremdvergleich bei Dienstleistungen

Nutzenprüfung (Benefit Test)

Zentrale Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung konzerninterner Dienstleistungen ist der Nachweis, dass der Leistungsempfänger einen konkreten wirtschaftlichen Nutzen aus der Leistung zieht. Der Nutzen kann dabei sowohl in einer Verbesserung der Ertragslage als auch in einer Kostenersparnis oder Risikominimierung bestehen.

Der Fremdvergleich verlangt, dass ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Umständen bereit gewesen wäre, die betreffende Leistung entweder selbst zu erbringen oder von einem Dritten gegen Entgelt zu beziehen. Eine bloß abstrakte Konzernnützlichkeit genügt nicht.¹⁷⁶ Erforderlich ist vielmehr ein konkreter, dem einzelnen Leistungsempfänger zurechenbarer Vorteil. Dieser kann zwar auch mittelbarer

¹⁷⁵ Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.5 ff.

¹⁷⁶ Vgl. zur Überprüfung des wirtschaftlichen Nutzens anhand der hypothetischen Zahlungs- oder Eigenerbringungsbereitschaft eines unabhängigen Unternehmens OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.6; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 87.

Natur sein, muss aber aus Sicht eines unabhängigen Unternehmens wirtschaftlich nachvollziehbar sein. Damit verhindert der Benefit Test, dass allgemeine Konzernkosten ohne individualisierbaren Nutzen auf Tochtergesellschaften überwältzt werden.

„Nach dem Fremdvergleichsgrundsatz sollte die Frage, ob eine konzerninterne Dienstleistung erbracht wird [...] davon abhängen, ob die Tätigkeit diesen Konzernunternehmen einen wirtschaftlichen oder kommerziellen Vorteil verschafft, der ihre Geschäftsposition stärkt oder sichert. Dies lässt sich feststellen, indem man prüft, ob ein unabhängiges Unternehmen unter vergleichbaren Umständen bereit gewesen wäre, diese Tätigkeit zu vergüten, wenn sie von einem unabhängigen Unternehmen ausgeübt worden wäre, oder ob es diese Tätigkeit betriebsintern als Eigenleistung erbracht hätte.“ (Quelle: OECD-VPL 2022, Tz. 7.6).

Diese strikte Nutzenprüfung wird in China ausdrücklich normiert. Als nutzbringend gelten nur Dienstleistungen, die dem Empfänger einen direkten oder indirekten wirtschaftlichen Vorteil verschaffen und die ein unabhängiger Dritter unter vergleichbaren Umständen selbst erbracht oder vergütet hätte.¹⁷⁷

In der praktischen Anwendung ist diese Beurteilung jedoch häufig mit erheblichen Unsicherheiten verbunden, da die wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit nicht immer eindeutig feststellbar ist und von den jeweiligen Umständen des Einzelfalls abhängt.

Vergleichbarkeitsanalyse bei Dienstleistungen

Die Vergleichbarkeit konzerninterner Dienstleistungen mit Drittleistungen ist häufig eingeschränkt, da viele Dienstleistungen hochgradig unternehmensspezifisch sind. Gleichwohl fordert die OECD eine Analyse der wesentlichen Vergleichbarkeitsfaktoren,

¹⁷⁷ Vgl. zur ausdrücklichen gesetzlichen Normierung des Benefit Tests und der steuerlichen Nichtanerkennung von Zahlungen für nicht nutzbringende Dienstleistungen nach chinesischem Recht State Taxation Administration (STA), Public Notice 2017 No. 6, Article 16; sowie SAT, Views on Service Fees and Management Fees.

insbesondere Art der Leistung, Umfang, Qualität, eingesetzte Ressourcen sowie Vertragsbedingungen.¹⁷⁸

Bei fehlender direkter Vergleichbarkeit ist auf indirekte Vergleichsmaßstäbe (z.B. Kostenstrukturen, interne Vergleichsfälle) zurückzugreifen, sofern diese eine hinreichend verlässliche fremdübliche Bewertung ermöglichen.

Einordnung des Benefit Tests

Der Benefit Test ist nicht als eigenständiger steuerrechtlicher Tatbestand zu verstehen, sondern als Ausprägung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Bereich konzerninterner Dienstleistungen. Er konkretisiert die Frage, ob eine Leistung unter vergleichbaren Umständen auch zwischen unabhängigen Unternehmen entgeltlich erbracht worden wäre.

Der Benefit Test hat eine systematische Funktion. Er hilft dabei, fremdübliche Leistungsbeziehungen von nicht verrechenbaren konzerninternen Leistungen zu unterscheiden, vor allem von Shareholder Activities oder von rein internen Koordinationshandlungen ohne eigenständigen Nutzen.

5.3 Verrechnungsmethoden bei Dienstleistungen

Kostenaufschlagsmethode als Regelansatz

Für konzerninterne Dienstleistungen wird in der Praxis häufig die Kostenaufschlagsmethode („*Cost Plus*“) angewandt. Ausgangspunkt sind die dem Leistungserbringer zurechenbaren Kosten, die um einen fremdüblichen Gewinnaufschlag ergänzt werden.¹⁷⁹ Voraussetzung ist eine sachgerechte Abgrenzung der Kostenbasis sowie die Wahl eines angemessenen Aufschlags anhand geeigneter Vergleichsdaten. Die Kostenaufschlagsmethode ist daher nur dann belastbar, wenn sowohl die

¹⁷⁸ Vgl. zu den maßgeblichen Vergleichbarkeitsfaktoren bei Dienstleistungen (insbesondere Art und Umfang der Leistung) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.107; sowie in der österreichischen Verwaltungspraxis BMF, VPR 2021, Rz. 65.

¹⁷⁹ Vgl. zur Kostenaufschlagsmethode (bzw. kostenbasierten TNMM) als prädestinierte Methode bei konzerninternen Dienstleistungen BMF, VPR 2021, Rz. 32 und Rz. 89; sowie OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.45 und Tz. 7.31.

Kostenverursachung als auch die Fremdüblichkeit des Aufschlags nachvollziehbar dokumentiert werden.

Es ist unbedingt zu betonen, dass lediglich Kosten in die Kostenbasis gehören, die durch die Dienstleistung kausal verursacht wurden. In die Kostenbasis dürfen nur solche Kosten einbezogen werden, die der konkreten Dienstleistung sachgerecht zurechenbar sind. Nicht leistungsbezogene Gemeinkosten oder Kosten nicht nutzbringender Tätigkeiten sind auszuschneiden. Eine pauschale Umlage sämtlicher Gemeinkosten widerspricht dem Fremdvergleichsgrundsatz. Auch „*Bulletin 6*“¹⁸⁰ verlangt bei konzerninternen Dienstleistungen eine sachgerechte Kostenabgrenzung. Soweit Kosten einzelnen Leistungsempfängern oder Leistungsprojekten zugeordnet werden können, sind sie entsprechend direkt zuzurechnen, andernfalls sind angemessene Verteilungsschlüssel zu verwenden, wobei Kosten nicht nutzbringender Leistungen aus dem Kostenpool auszuschneiden sind.¹⁸¹

Rechenbeispiel zur Kostenaufschlagsmethode bei Dienstleistungen

Die AT-Zentrale erbringt IT-Support-Leistungen für eine ausländische Produktionsgesellschaft. Die zurechenbaren jährlichen Kosten betragen EUR 1.000.000 (Personal, Softwarelizenzen, Infrastruktur). Vergleichbare unabhängige IT-Service-Provider erzielen Kostenaufschläge zwischen 6 % und 9 %.

Bei Anwendung eines fremdüblichen Aufschlags von 7 % ergibt sich ein Verrechnungspreis von EUR 1.070.000. Der Ansatz ist fremdüblich, sofern die Kostenbasis sachgerecht abgegrenzt und die Leistungsbeschreibung ausreichend dokumentiert ist.

¹⁸⁰ Bei dem sogenannten „Bulletin 6“ (offiziell: SAT Public Notice No. 6) handelt es sich um das am 1. Mai 2017 in Kraft getretene Regelwerk der chinesischen Steuerbehörde zu steuerlichen Sonderprüfungen und Verständigungsverfahren („Administrative Measures of Special Tax Investigation and Adjustment and Mutual Agreement Procedure“). Es dient maßgeblich der Überführung der internationalen OECD- und BEPS-Standards in die nationale chinesische Verrechnungspreispraxis.

¹⁸¹ Vgl. zur zwingenden direkten Kostenzurechnung bzw. der Verwendung angemessener Verteilungsschlüssel und dem Ausschluss nicht nutzbringender Tätigkeiten aus dem Kostenpool nach chinesischem Recht State Taxation Administration (STA), Public Notice 2017 No. 6 (Bulletin 6), Article 16; sowie allgemein zur OECD-Systematik der Kostenzuordnung OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.23 f.

Vereinfachungsregelungen für Low Value-Adding Services

Die OECD sieht für sogenannte Low Value-Adding Services (LVAS) eine Vereinfachungsregelung vor. Darunter fallen routinemäßige, unterstützende Dienstleistungen ohne wesentliche wertschöpfende oder strategische Bedeutung (z.B. Buchhaltung, IT-Basisleistungen, Personaladministration).¹⁸²

Für solche Leistungen kann ein pauschaler Kostenaufschlag (regelmäßig 5 %) angewendet werden, sofern die Voraussetzungen der OECD erfüllt und entsprechend dokumentiert sind. Diese Regelung dient der Verwaltungsvereinfachung, entbindet jedoch nicht von der Pflicht zur sauberen Leistungsbeschreibung und Kostenabgrenzung.¹⁸³ Die LVAS-Regelung ist daher nicht als materiell-rechtliche Fiktion der Fremdüblichkeit zu verstehen, sondern lediglich als vereinfachter Bewertungsansatz für bestimmte risikoarme Unterstützungsleistungen. Auch bei Anwendung der Vereinfachungsregelung muss dem Grunde nach eine verrechenbare Dienstleistung vorliegen. Die Anwendung der Vereinfachungsregelung setzt daher voraus, dass die betreffenden Leistungen tatsächlich lediglich unterstützenden Charakter haben, keine wesentlichen Risiken oder immateriellen Werte betreffen und nicht mit höherwertigen strategischen oder technischen Funktionen verbunden sind.

Rechenbeispiel zu Low Value-Adding Services (LVAS)

Die AT-Zentrale erbringt standardisierte Buchhaltungs- und HR-Administrationsleistungen für mehrere Konzerngesellschaften. Die jährlichen Gesamtkosten betragen EUR 500.000. Die Leistungen erfüllen die Kriterien der OECD für Low Value-Adding Services.

¹⁸² Vgl. zur Definition von konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (LVAS) und den kumulativen Anwendungsvoraussetzungen OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.45; sowie zur beispielhaften Aufzählung unterstützender Routineleistungen BMF, VPR 2021, Rz. 95 f.

¹⁸³ Vgl. zum pauschalen Gewinnaufschlag von 5 % und dem Entfall der Nachweispflicht durch eine Benchmark-Studie (Vereinfachungsansatz) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.61; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 94 f.

Bei Anwendung des pauschalen Aufschlags von 5 % ergibt sich ein Verrechnungspreis von EUR 525.000. Voraussetzung ist insbesondere, dass

- keine wesentlichen Risiken oder immateriellen Werte betroffen sind und
- die Leistungen im Local File klar beschrieben sind.¹⁸⁴

Abgrenzung zu höherwertigen Dienstleistungen

Nicht unter die Vereinfachungsregelung fallen höherwertige Dienstleistungen, insbesondere Managementleistungen, strategische Beratungen oder spezialisierte technische Leistungen. Für den Sondermaschinenbau ist diese Abgrenzung besonders bedeutsam, weil Engineering-, Konstruktions- und Projektsteuerungsleistungen regelmäßig unmittelbar mit der Wertschöpfung des konkreten Kundenprojekts verbunden sind.¹⁸⁵ Solche Leistungen können spezifisches technisches Know-how, Problemlösungskompetenz oder projektbezogene immaterielle Beiträge enthalten und sind daher nicht mit routinemäßigen Unterstützungsleistungen gleichzusetzen. Für diese ist eine individuelle fremdübliche Preisbestimmung erforderlich, gegebenenfalls unter Anwendung alternativer Methoden (z.B. TNMM).¹⁸⁶

Abgrenzungsbeispiel: LVAS vs. höherwertige Dienstleistungen

Engineering-Leistungen zur kundenspezifischen Anpassung von Sondermaschinen stellen regelmäßig keine Low Value-Adding Services dar, da sie unmittelbaren Einfluss auf Produktqualität sowie Kundenakzeptanz haben und häufig mit spezifischem Know-how verbunden sind.¹⁸⁷

¹⁸⁴ Vgl. zu den negativen Abgrenzungskriterien von LVAS (keine Nutzung einzigartiger immaterieller Werte und keine Übernahme signifikanter Risiken) sowie den zwingenden Dokumentationspflichten OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.45 und Tz. 7.64; sowie für die österreichische Verwaltungspraxis BMF, VPR 2021, Rz. 95 und Rz. 98.

¹⁸⁵ Vgl. zum ausdrücklichen Ausschluss von Kerngeschäfts-, Forschungs-, Fertigungs- und Managementtätigkeiten aus dem Vereinfachungsansatz OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.47; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 97.

¹⁸⁶ Vgl. zur zwingenden individuellen Preisbestimmung nach den allgemeinen Verrechnungspreisgrundsätzen bei Nicht-Anwendbarkeit des LVAS-Ansatzes OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.48; sowie zur Methodenwahl bei Dienstleistungen ohne Routinecharakter BMF, VPR 2021, Rz. 91.

¹⁸⁷ Vgl. zum expliziten Ausschluss von Kerngeschäfts-, Forschungs-, Entwicklungs- und Fertigungstätigkeiten (wie spezialisiertem Engineering) aus dem Anwendungsbereich der LVAS-Vereinfachungsregelung OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.47; sowie für die österreichische Verwaltungspraxis BMF, VPR 2021, Rz. 97.

Solche Leistungen erfordern daher eine individuelle fremdübliche Preisbestimmung und können nicht pauschal mit einem 5 %-Aufschlag abgegolten werden.

Tabelle 4: LVAS vs. Höherwertige Dienstleistungen¹⁸⁸

LVAS	Höherwertige Dienstleistungen
Routinecharakter	Strategische Dienstleistung
Unterstützende Funktion	Kernfunktion / Werttreiber
Geringe Risiken	Wesentliche Risiken
Standardisiert	Individuell / komplex
Kein IP-Bezug	Nutzung / Entwicklung von IP
Kein Wettbewerbsvorteil	Wettbewerbsvorteil relevant
Cost+ (~5%) ausreichend	Marktorientierte Vergütung

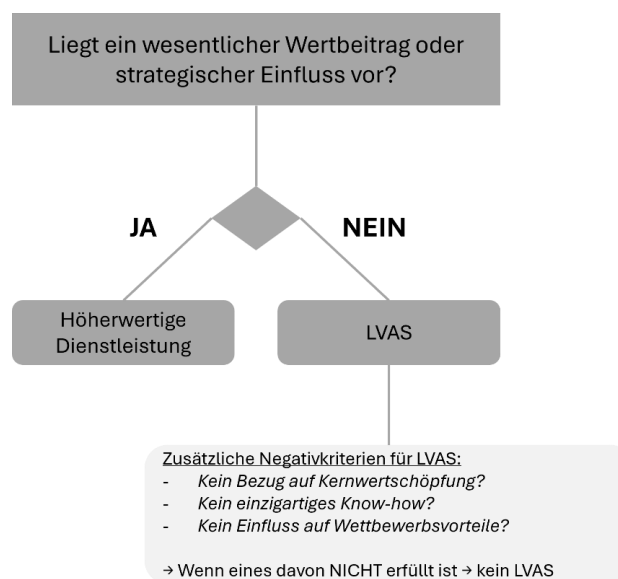


Abbildung 8: Abgrenzungsprozess zu LVAS und höherwertige Dienstleistungen¹⁸⁹

¹⁸⁸ Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.45 ff. (Definition LVAS) i.V.m. Tz. 7.47 (Ausschlusskriterien für Kerngeschäftstätigkeiten).

¹⁸⁹ Eigene Darstellung, in Anlehnung an die Grundsätze zur sachgerechten Abgrenzung („accurate delineation“) nach OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff.

5.4 Dokumentation und steuerliche Risiken

Dokumentationsanforderungen

Die Dokumentation konzerninterner Dienstleistungen muss insbesondere Art, Umfang und Nutzen der Leistung, die Kostenbasis, die angewandte Methode sowie den Gewinnaufschlag nachvollziehbar darstellen. Unzureichende oder pauschale Beschreibungen erhöhen das Risiko der Nichtanerkennung erheblich. Dokumentation erfüllt bei konzerninternen Dienstleistungen nicht bloß eine formelle Nachweisfunktion, sondern ist regelmäßig entscheidend für die materielle Anerkennung der Verrechnung. Kann der Steuerpflichtige Leistung, Nutzen, Kostenbasis und Aufteilungsschlüssel nicht nachvollziehbar belegen, besteht das Risiko, dass bereits das Vorliegen einer entgeltfähigen Dienstleistung dem Grunde nach verneint wird.¹⁹⁰

Insbesondere muss die Dokumentation erkennen lassen, welche konkrete Leistung erbracht wurde, welcher Nutzen beim Empfänger entstanden ist und nach welchen Kriterien die Kostenbasis sowie der Aufschlag bestimmt wurden. Die chinesischen Dokumentationsvorschriften verlangen im Local File für konzerninterne Dienstleistungen insbesondere Angaben zu Leistungserbringer und Leistungsempfänger, Art und Eigenschaften der Dienstleistung, Erbringungsform, Preisbildungsmethode, Zahlungsform sowie dem Nutzen, den die jeweiligen Beteiligten aus der Dienstleistung ziehen.¹⁹¹

Typische Streitpunkte

In der Praxis stehen konzerninterne Dienstleistungen häufig im Fokus steuerlicher Prüfungen. Typische Streitpunkte sind die fehlende Nutzenargumentation, die Einordnung als Shareholder Activity, eine überhöhte Kostenbasis oder unangemessene

¹⁹⁰ Vgl. zur zentralen Bedeutung einer verlässlichen Dokumentation über die Ausgestaltung und den konkreten Nutzen der Dienstleistung („Benefit Test“) als zwingende materielle Anerkennungsvoraussetzung BMF, VPR 2021, Rz. 87 i.V.m. Rz. 408

¹⁹¹ Vgl. zu den umfassenden chinesischen Dokumentationsanforderungen für konzerninterne Dienstleistungen im Rahmen des Local Files State Taxation Administration (STA), Public Notice 2016 No. 42.

Aufschläge.¹⁹² In der praktischen Umsetzung zeigt sich daher, dass insbesondere die Dokumentation des Benefit Tests sowie die Abgrenzung zu nicht vergütungsfähigen Leistungen zu den größten Herausforderungen zählen und häufig Anlass für steuerliche Auseinandersetzungen geben. Die Risiken reichen von Einkünftekorrekturen bis hin zur Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen.¹⁹³ Diese Unsicherheiten verdeutlichen, dass die Anwendung internationaler Verrechnungspreisgrundsätze im Bereich konzerninterner Dienstleistungen in besonderem Maße von nationalen Auslegungsansätzen und verwaltungspraktischen Anforderungen geprägt ist.

Typische Fehlerquellen in der Praxis

In der steuerlichen Prüfungspraxis zeigen sich bei konzerninternen Dienstleistungen wiederkehrende Fehlerquellen, insbesondere

- fehlende oder pauschale Leistungsbeschreibungen,
- unzureichende Nutzenargumentation,
- Einbeziehung nicht leistungsbezogener Gemeinkosten in die Kostenbasis sowie
- schematische Anwendung von Aufschlägen ohne Benchmark.¹⁹⁴

Diese Mängel führen häufig zur vollständigen Nichtanerkennung der Dienstleistung oder zu Gewinnkorrekturen.

Zur Sicherstellung einer fremdüblichen Verrechnung und zur Vorbereitung auf steuerliche Prüfungen empfiehlt sich eine strukturierte Dokumentation der konzerninternen Dienstleistungen.

¹⁹² Vgl. zu den zentralen Prüfungsfeldern bei Dienstleistungen (Nutzen und fremdübliche Vergütung) sowie der Abgrenzung zu Gesellschaftertätigkeiten OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.5 und Tz. 7.9; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 87 und 102.

¹⁹³ Vgl. zur einkünfteerhöhenden Primärberichtigung mangels Fremdüblichkeit § 6 Z 6 EStG i.V.m. BMF, VPR 2021, Rz. 499; sowie zur Qualifikation als verdeckte Gewinnausschüttung (etwa bei der Weiterbelastung von Shareholder Activities) § 8 Abs. 2 KStG 1988 i.V.m. BMF, VPR 2021, Rz. 509 f.

¹⁹⁴ Vgl. zur Unzulässigkeit pauschaler Faustregeln anstelle einer Benchmark-Analyse OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.10; zur zwingenden exakten Leistungsbeschreibung BMF, VPR 2021, Rz. 408; sowie zur Bereinigung der Kostenbasis um nicht leistungsbezogene Aufwendungen BMF, VPR 2021, Rz. 42.

Tabelle 5: Dokumentation-Checkliste¹⁹⁵

Prüffeld	Inhaltliche Anforderungen	Ziel / Prüfungszweck	Nachweis / Dokumentation
1. Service-Beschreibung	- Art der Dienstleistung (z.B. IT, HR, Accounting) - Detaillierte Leistungsinhalte - Abgrenzung zu anderen Leistungen - Identifikation Leistungsbringer / -empfänger	Nachweis des tatsächlichen Leistungsaustauschs	- Serviceverträge - Leistungsbeschreibungen - Organigramme
2. Wirtschaftlicher Nutzen	- Konkreter Nutzen für den Empfänger - Vermeidung von Doppelarbeiten - Kein reiner Gesellschafteraufwand	Rechtfertigung der Verrechenbarkeit	- Interne Berichte - Kosten-Nutzen-Analysen - Managementdokumentation
3. Kostenbasis	- Vollständige Erfassung der Kosten - Abgrenzung direkter/indirekter Kosten - Allokationsschlüssel /z.B. Headcount, Umsatz) - Konsistenz der Kostenbasis	Sicherstellung einer fremdüblichen Kostenverteilung	- Kostenrechnungen - Kalkulationsgrundlagen - Verteilungsschlüssel
4. Aufschlag	- Höhe des Aufschlags (z.B. 5 % bei LVAS) - Begründung der Fremdüblichkeit - Abgrenzung LVAS vs höherwertige Services	Nachweis der fremdüblichen Vergütung	- Benchmark-Studien - OECD-Verweis (LVAS) - Interne Richtlinien
5. Vertragsgestaltung	- Schriftliche Vereinbarung - Leistungsumfang, Vergütung, Abrechnung - Laufzeit und Kündigung	Rechtliche Grundlage der Verrechnung	- Intercompany-Verträge
6. Abrechnung & Zahlungsflüsse	- Verrechnungslogik - Periodizität - Tatsächliche Zahlungsflüsse	Nachweis der tatsächlichen Durchführung	- Rechnungen - Buchhaltungsdaten
7. Konsistenz & Dokumentation	- Einheitliche Anwendung der Methode - Übereinstimmung mit Verrechnungspreisdokumentation	Vermeidung von Inkonsistenzen	- Master File - Local File

Eine vollständige Dokumentation erfordert insbesondere eine klare Leistungsbeschreibung, eine nachvollziehbare Kostenbasis sowie eine fremdübliche Vergütungssystematik

5.5 Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze auf Dienstleistungen

Die nachfolgende Anwendung bezieht sich auf das in Kapitel 3 dargestellte typisierte Sondermaschinenbauunternehmen und fokussiert auf konzerninterne Dienstleistungen, die typischerweise in projektorientierten Industriekonzernen anfallen. Hierzu zählen insbesondere technische Unterstützungsleistungen, zentrale Verwaltungs- und Steuerungsfunktionen sowie projektbezogene Engineering- und Koordinationsleistungen.

Aus verrechnungspreisrechtlicher Sicht ist zunächst zu prüfen, ob die erbrachten Leistungen überhaupt als Dienstleistungen im steuerrechtlichen Sinn zu qualifizieren sind. Maßgeblich ist dabei, ob die empfangende Konzerngesellschaft einen

¹⁹⁵ Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Anhang I und II zu Kapitel V (Anforderungen an Master File und Local File).

eigenständigen wirtschaftlichen Nutzen („*Benefit*“) aus der Leistung zieht, der über bloße Gesellschafterinteressen hinausgeht.

Gerade im Sondermaschinenbau ist diese Abgrenzung von besonderer Bedeutung, da zentrale Projektsteuerungs-, Entwicklungs- oder Qualitätsmanagementleistungen häufig konzernweit erbracht werden. Werden solche Tätigkeiten nicht sauber von Gesellschafterfunktionen oder bloßen Kostenumlagen abgegrenzt, besteht ein erhebliches Risiko steuerlicher Nichtanerkennung.¹⁹⁶

Liegt demgegenüber eine entgeltfähige Dienstleistung vor, ist die fremdübliche Vergütung anhand einer geeigneten Verrechnungspreismethode zu bestimmen. In der Praxis kommt regelmäßig die Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung, sofern es sich um unterstützende oder routinemäßige Dienstleistungen handelt und keine einzigartigen immateriellen Werte übertragen werden.¹⁹⁷

Typische konzerninterne Dienstleistungen im Sondermaschinenbau

Bei Sondermaschinenbauunternehmen ist im Bereich konzerninterner Dienstleistungen insbesondere zwischen routinemäßigen zentralen Unterstützungsleistungen und projektbezogenen, technisch anspruchsvollen Leistungen zu differenzieren. Diese Unterscheidung ist für die verrechnungspreisrechtliche Einordnung von zentraler Bedeutung, da sich daraus unterschiedliche Anforderungen an Nutzenprüfung, Methodenwahl und Dokumentation ergeben.

Zu den routinemäßigen zentralen Unterstützungsleistungen zählen insbesondere Leistungen wie der IT-Basisbetrieb, Buchhaltungs- und Rechnungswesensleistungen, Personaladministration oder standardisierte administrative Services. Diese Leistungen weisen regelmäßig einen unterstützenden Charakter auf, sind nicht einzigartig und begründen keine wesentlichen immateriellen Werte. Sie können daher – sofern die

¹⁹⁶ Vgl. zum zwingenden Nachweis eines wirtschaftlichen Nutzens („Benefit Test“) sowie zur strikten Nichtanerkennung der Weiterbelastung bloßer Gesellschaftertätigkeiten („Shareholder Activities“) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.6 und Tz. 7.9; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 87 und Rz. 102.

¹⁹⁷ Vgl. zur Kostenaufschlagsmethode (bzw. kostenbasierten TNMM) als praxisübliche Standardmethode bei Dienstleistungen und dem zwingenden Ausschluss dieser Routinemethodik bei der Verwertung einzigartiger immaterieller Werte BMF, VPR 2021, Rz. 89 i.V.m. Rz. 91; sowie OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.45 und Tz. 2.65.

weiteren Voraussetzungen erfüllt sind – grundsätzlich unter die Vereinfachungsregelungen für Low Value-Adding Services (LVAS) zusammengefasst werden.¹⁹⁸

Demgegenüber umfassen projektbezogene, technisch anspruchsvolle Leistungen insbesondere Engineering-Tätigkeiten, Anlagenkonzeption, technische Projektkoordination sowie spezialisierte Unterstützungsleistungen im Rahmen der Projektabwicklung. Diese Leistungen sind häufig eng mit der Wertschöpfung des jeweiligen Projekts verbunden, weisen einen hohen Individualisierungsgrad auf und können wesentliche immaterielle Leistungsbeiträge beinhalten.¹⁹⁹

Aus verrechnungspreisrechtlicher Sicht erfordern derartige Leistungen eine detaillierte Funktions- und Nutzenanalyse sowie eine erhöhte Dokumentationstiefe. Insbesondere ist zu prüfen, ob die empfangende Konzerngesellschaft einen eigenständigen wirtschaftlichen Nutzen aus der Leistung zieht und ob die Leistung auch von einem unabhängigen Dritten nachgefragt worden wäre.²⁰⁰ Eine pauschale Einordnung unter die LVAS-Regelung kommt in diesen Fällen regelmäßig nicht in Betracht.²⁰¹ In internationalen Sachverhalten ist zusätzlich zu beachten, dass einzelne Staaten – insbesondere China – strengere Anforderungen an den Nachweis des wirtschaftlichen Nutzens und die Dokumentation konzerninterner Dienstleistungen stellen können. Dies betrifft insbesondere technische Dienstleistungen, Engineering-Leistungen und projektbezogene Unterstützungsleistungen, bei denen nach chinesischem Recht die Art

¹⁹⁸ Vgl. zur Definition von Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (LVAS) und der beispielhaften Aufzählung unterstützender Routineleistungen wie IT-, Personal- und Rechnungswesensdienstleistungen OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.45 i.V.m. Tz. 7.49; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 95 f.

¹⁹⁹ Vgl. zum ausdrücklichen Ausschluss von Tätigkeiten des Kerngeschäfts sowie von Forschungs-, Entwicklungs-, Fertigungs- und Produktionsdienstleistungen aus dem Anwendungsbereich der LVAS-Regelung OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.47; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 97.

²⁰⁰ Vgl. zum zwingenden Nachweis des wirtschaftlichen oder kommerziellen Nutzens („Benefit Test“) anhand der fiktiven Zahlungs- oder Eigenerbringungsbereitschaft eines unabhängigen Unternehmens OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.6; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 87.

²⁰¹ Vgl. zum ausdrücklichen Ausschluss von Tätigkeiten des Kerngeschäfts sowie von Forschungs-, Entwicklungs-, Fertigungs- und Produktionsdienstleistungen aus dem Anwendungsbereich der LVAS-Regelung OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.47; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 97.

der Leistung, technische Anforderungen, Verantwortlichkeiten, Kostenbasis und der konkret vermittelte Nutzen zu analysieren sind.²⁰²

5.6 Abgrenzung konzerninterner Dienstleistungen und Shareholder Activities

Die steuerliche Anerkennung konzerninterner Dienstleistungen setzt voraus, dass es sich um eine entgeltfähige Leistung im steuerrechtlichen Sinn handelt. Zentraler Maßstab ist dabei nicht die interne Konzernorganisation, sondern die Frage, ob eine Leistung vorliegt, für die ein unabhängiger Dritter unter vergleichbaren Umständen bereit gewesen wäre, ein Entgelt zu entrichten. Diese Entgeltfähigkeit bildet das rechtliche Abgrenzungskriterium zwischen verrechenbaren Dienstleistungen und nicht verrechenbaren Tätigkeiten im Konzern. Diese Abgrenzung zählt zu den zentralen Streitpunkten in der steuerlichen Praxis, da bereits die dem Grunde nach fehlende Entgeltfähigkeit zur vollständigen Nichtanerkennung der Kostenweiterverrechnung führen kann.

Rechtlich ist der sogenannte Benefit Test als Ausprägung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu verstehen. Er verlangt den Nachweis eines konkreten wirtschaftlichen Nutzens für die empfangende Konzerngesellschaft. Ein solcher Nutzen liegt vor, wenn die Leistung die wirtschaftliche Position des Leistungsempfängers verbessert, etwa durch Kostenersparnis, Effizienzsteigerung, Risikoreduktion oder zusätzliche Ertragschancen. Eine bloß abstrakte Konzernnützlichkeit oder die Förderung übergeordneter Konzerninteressen genügt hingegen nicht.²⁰³

Von zentraler Bedeutung ist in diesem Zusammenhang die Abgrenzung zu sogenannten Shareholder Activities. Darunter fallen Tätigkeiten, die eine Muttergesellschaft ausschließlich oder überwiegend im eigenen Interesse als Anteilseignerin ausübt.

²⁰² Vgl. zu den strengen Überprüfungsmaßstäben der chinesischen Finanzverwaltung bei Dienstleistungsvergütungen und den erweiterten Dokumentationspflichten (Local File) für konzerninterne Leistungsbeziehungen State Taxation Administration (STA), Public Notice 2016 No. 42 sowie Public Notice 2017 No. 6.

²⁰³ Vgl. zum zwingenden Nachweis eines konkreten wirtschaftlichen oder kommerziellen Vorteils, der die Geschäftsposition der empfangenden Gesellschaft stärkt oder sichert („Benefit Test“), OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.6; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 87.

Typische Beispiele sind die Ausübung von Gesellschafterrechten, die Festlegung konzernweiter Strategien, die Erstellung von Konzernabschlüssen oder die Kapitalstrukturierung auf Holdingebene.²⁰⁴ Diese Tätigkeiten sind steuerlich nicht als Dienstleistungen gegenüber Tochtergesellschaften anzuerkennen, da sie keinen eigenständigen Nutzen für den Leistungsempfänger begründen, sondern dem Beteiligungsinteresse der Muttergesellschaft dienen.

Die Abgrenzung zwischen verrechenbaren Dienstleistungen und Shareholder Activities ist strikt vorzunehmen, da beide Kategorien unterschiedliche steuerliche Rechtsfolgen auslösen. Während bei einer verrechenbaren Dienstleistung lediglich die Angemessenheit des Entgelts zu prüfen ist, führt die Qualifikation als Shareholder Activity zur vollständigen Nichtanerkennung einer Kostenweiterverrechnung. In diesem Fall ist nicht bloß eine Preiskorrektur vorzunehmen, sondern das gesamte verrechnete Entgelt steuerlich zu eliminieren.²⁰⁵ Dies unterscheidet die Shareholder-Activity-Problematik grundlegend von klassischen Fremdvergleichsanpassungen.

Besondere praktische Relevanz gewinnt diese Abgrenzung bei zentralen Management-, Controlling-, IT- oder Engineering-Leistungen. Gerade hier besteht die Gefahr, dass Leistungen pauschal als konzerninterne Dienstleistungen qualifiziert werden, obwohl sie inhaltlich primär der Konzernsteuerung dienen. Die OECD-VPL – insbesondere in der Fassung 2022 – verschärfen insoweit die Anforderungen, indem sie eine detaillierte Leistungsbeschreibung und eine klare Nutzenzuordnung verlangen. Die bloße organisatorische Zuordnung einer Tätigkeit zu einem „Service Center“ ist für sich genommen nicht ausreichend.²⁰⁶

²⁰⁴ Vgl. zur Definition von Gesellschaftertätigkeiten („Shareholder Activities“) und deren beispielhafter Aufzählung (wie Erstellung von Konzernabschlüssen, Kapitalstrukturierung und übergeordnete Konzernsteuerung) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.9 f.; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 102 f.

²⁰⁵ Vgl. zum steuerlichen Verbot der Weiterbelastung von Gesellschaftertätigkeiten an Tochterunternehmen BMF, VPR 2021, Rz. 102; sowie zur ständigen Rechtsprechung des VwGH, wonach derartige durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vorteilszuwendungen als verdeckte Gewinnausschüttungen dem Grunde nach zu neutralisieren sind, z.B. VwGH 31.5.2005, 2000/15/0059 i.V.m. BMF, VPR 2021, Rz. 510.

²⁰⁶ Vgl. zur zwingenden inhaltlichen Prüfung von Tätigkeiten zentraler Dienstleistungszentren und der erforderlichen Abgrenzung zur reinen Konzernsteuerung (Shareholder Activities) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.14 i.V.m. Tz. 7.9.

Im rechtlichen Kontext der Gesellschafterfunktionen ist zudem strikt zwischen einer fremdüblichen Leistungsvergütung und einer bloßen Kostenweiterwälzung zu trennen. Die reine Tatsache, dass auf Konzernebene Kosten entstanden sind, rechtfertigt isoliert betrachtet noch keine Weiterbelastung an verbundene Unternehmen. Erst die positive Feststellung eines konkreten wirtschaftlichen Vorteils begründet die steuerliche Entgeltfähigkeit. Fehlt dieser Nutzen, scheidet eine Verrechnung zwingend aus.²⁰⁷

Im Zusammenhang mit den von der OECD vorgesehenen Vereinfachungsregelungen für sogenannte Low Value-Adding Services ist rechtlich hervorzuheben, dass diese Regelungen keine eigenständige Rechtfertigung der Entgeltfähigkeit darstellen. Auch bei Anwendung der Vereinfachungsregelung muss zunächst geprüft werden, ob überhaupt eine Dienstleistung im steuerrechtlichen Sinn vorliegt. Die Vereinfachung betrifft lediglich die Methodenwahl und die Höhe des Gewinnaufschlags, nicht jedoch die vorgelagerte Qualifikationsfrage.²⁰⁸

Es ist damit zu betonen, dass die Prüfung konzerninterner Dienstleistungen zweistufig erfolgt. Zunächst ist zu klären, ob eine verrechenbare Dienstleistung vorliegt (Qualifikationsstufe) und erst in einem zweiten Schritt ist zu prüfen, wie diese Dienstleistung fremdüblich zu vergüten ist (Bewertungsstufe).²⁰⁹ Die neuen OECD-Entwicklungen verstärken diese Zweistufigkeit, indem sie die Qualifikationsprüfung – insbesondere den Nutzen- und Substanznachweis – deutlich in den Vordergrund rücken.

Für Unternehmen des Sondermaschinenbaus ist diese Abgrenzung von besonderer Bedeutung. Zentrale Engineering-, Projektmanagement- oder Qualitätsfunktionen können je nach Ausgestaltung entweder als fremdübliche Dienstleistungen oder als

²⁰⁷ Vgl. BMF, VPR 2021, Rz. 87 (wonach eine Verrechnung von Dienstleistungen dem Grunde nach nur dann in Frage kommt, wenn dem Konzernunternehmen ein wirtschaftlicher Vorteil verschafft wird).

²⁰⁸ Vgl. zum Umstand, dass auch unter dem LVAS-Ansatz die Verpflichtung zur Erfüllung des Vorteilstests („benefit test“) dem Grunde nach bestehen bleibt und lediglich der Nachweisaufwand (kategorienbezogene Prüfung) vereinfacht wird, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.54 f.; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 95.

²⁰⁹ Vgl. zur zwingenden zweistufigen Prüfung (Feststellung der Erbringung einer Dienstleistung und anschließende Ermittlung der fremdüblichen Vergütung) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.5.

konzernleitende Tätigkeiten zu qualifizieren sein.²¹⁰ Die steuerliche Anerkennung hängt maßgeblich davon ab, ob die jeweilige Leistung auf operativer Ebene einen eigenständigen Nutzen für die empfangende Gesellschaft entfaltet oder primär der übergeordneten Konzernsteuerung dient.

5.7 OECD-Substanzanforderungen bei konzerninternen Dienstleistungen

Die OECD-VPL 2022 betonen im Bereich konzerninterner Dienstleistungen in verstärktem Maße die Bedeutung der wirtschaftlichen Substanz der leistungserbringenden Einheit. Maßgeblich ist nicht die formale vertragliche Zuordnung einer Dienstleistung, sondern die Frage, welche Konzerngesellschaft die relevanten Funktionen tatsächlich ausübt, die damit verbundenen Risiken kontrolliert und über die notwendige personelle sowie finanzielle Ausstattung verfügt.²¹¹

Im Lichte der BEPS-Initiative verschiebt sich damit der Prüfungsfokus auch bei Dienstleistungen weg von einer rein kosten- oder aufschlagsbezogenen Betrachtung hin zu einer strukturbezogenen Analyse der tatsächlichen Leistungsbeiträge. Eine fremdübliche Vergütung setzt voraus, dass die leistungserbringende Einheit über eine hinreichende funktionale Substanz verfügt und nicht lediglich als formaler Kostenverteiler oder Durchlaufstelle fungiert.

Diese Sichtweise findet sich ausdrücklich auch in der chinesischen Verwaltungspraxis. Zahlungen an ausländische verbundene Unternehmen, die keine Funktionen ausüben, keine Risiken tragen oder keine substanzielle operative Tätigkeit entfalten, können steuerlich vollständig korrigiert werden.²¹² Die chinesische Verwaltungspraxis verbindet

²¹⁰ Vgl. zur Qualifikation von Leitungsaufgaben, Detailplanung für bestimmte Vorhaben und technischer Beratung (wie Engineering und Projektmanagement) als verrechenbare Dienstleistungen (im Gegensatz zu reinen Shareholder Activities) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.9.

²¹¹ Vgl. zum zwingenden Vorrang der tatsächlichen Funktionsausübung, der Risikokontrolle („control over risk“) und der finanziellen Kapazität zur Risikotragung gegenüber einer rein vertraglichen Risikoallokation OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.46, Tz. 1.65 sowie Tz. 1.88 f.

²¹² Vgl. zur strikten Versagung des steuerlichen Abzugs für Zahlungen an ausländische verbundene Unternehmen ohne eigene wirtschaftliche Substanz oder reale Funktions- und Risikoübernahme durch die chinesische Finanzverwaltung State Taxation Administration (STA), Public Notice 2015 No. 16, Art. 3 sowie allgemein Public Notice 2017 No. 6.

die Anerkennung konzerninterner Dienstleistungen damit besonders stark mit einer Funktions-, Risiko- und Substanzanalyse. Dies entspricht der allgemeinen chinesischen Tendenz, Verrechnungspreise nicht nur anhand formaler Vertragsbeziehungen, sondern auch anhand lokaler Wertschöpfungsbeiträge, wirtschaftlicher Substanz und tatsächlicher Funktionen zu prüfen.

Für Sondermaschinenbauunternehmen ist diese Entwicklung von besonderer Relevanz. Projektbezogene Engineering-, Koordinations- oder Managementleistungen werden häufig zentral erbracht, während operative Einheiten in anderen Staaten als Leistungsempfänger auftreten. In solchen Konstellationen ist sorgfältig zu prüfen, ob die zentrale Einheit die maßgeblichen Entscheidungen trifft, die Leistung inhaltlich steuert und die damit verbundenen Risiken kontrolliert. Fehlt es an dieser Substanz, kann eine Vergütung steuerlich nicht oder nur eingeschränkt anerkannt werden.

Die Substanzprüfung wirkt sich dabei unmittelbar auf die verrechnungspreisrechtliche Methodenwahl aus. Liegen substanzielle, nicht routinemäßige Dienstleistungsbeiträge vor, scheidet eine pauschale Anwendung vereinfachter Ansätze – insbesondere der LVAS-Regelung – regelmäßig aus.²¹³ Vielmehr ist eine einzelfallbezogene Analyse erforderlich, die Art, Umfang und Wertschöpfungsbeitrag der jeweiligen Dienstleistung angemessen abbildet.

Insgesamt verdeutlicht die Anwendung der OECD-Substanzanforderungen, dass konzerninterne Dienstleistungen als eigenständige steuerlich relevante Transaktionen nur dann anerkannt werden, wenn sie auf einer belastbaren wirtschaftlichen Realität beruhen. Die Fremdvergleichsanalyse ist daher nicht als rein rechnerischer Vorgang zu verstehen, sondern als rechtliche Gesamtbewertung von Struktur, Substanz und tatsächlicher Leistungserbringung.²¹⁴

²¹³ Vgl. zum expliziten Ausschluss von Tätigkeiten des Kerngeschäfts sowie von Funktionen mit signifikanten Risiken aus dem vereinfachten Ansatz für Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (LVAS) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.45 und Tz. 7.47.

²¹⁴ Vgl. zur zwingenden Ausrichtung der Verrechnungspreisanalyse an der wirtschaftlichen Realität und der tatsächlichen Wertschöpfung („aligning transfer pricing outcomes with value creation“) als rechtliche Gesamtbewertung OECD, BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 16 f. i.V.m. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff.

5.8 *Praxiseinordnung konzerninterner Dienstleistungen im OECD-Kontext*

Die praktische Umsetzung der verrechnungspreisrechtlichen Vorgaben bei konzerninternen Dienstleistungen ist durch eine erhöhte Prüfungsintensität seitens der Finanzverwaltungen gekennzeichnet. Dies ist insbesondere auf die im Zuge der BEPS-Initiative und der OECD-VPL 2022 verstärkte Betonung der wirtschaftlichen Substanz und der tatsächlichen Leistungserbringung zurückzuführen.

In der Praxis zeigt sich, dass konzerninterne Dienstleistungen häufig im Fokus steuerlicher Betriebsprüfungen stehen, da sie ein hohes Abgrenzungspotenzial zu nicht entgeltfähigen Gesellschafterfunktionen oder bloßen Kostenumlagen aufweisen.²¹⁵ Unklare Leistungsbeschreibungen, pauschale Umlageschlüssel oder eine unzureichende Dokumentation der Nutzenstiftung erhöhen das Risiko steuerlicher Nichtanerkennung erheblich.

Für Sondermaschinenbauunternehmen ergeben sich daraus besondere Herausforderungen. Projektbezogene Engineering- und Koordinationsleistungen sind häufig eng mit der operativen Wertschöpfung verzahnt und lassen sich nicht ohne Weiteres von unternehmerischen Leitungsfunktionen abgrenzen. Die Praxis erfordert daher eine differenzierte Betrachtung der einzelnen Leistungsbestandteile sowie eine klare Dokumentation der jeweils erbrachten Tätigkeiten.

Die OECD-Entwicklungen verlangen in diesem Zusammenhang eine verstärkte Abstimmung zwischen rechtlicher Einordnung, operativer Umsetzung und interner Organisation. Verrechnungspreissysteme für Dienstleistungen müssen daher in konzerninterne Risiko- und Steuerungsstrukturen eingebettet sein und regelmäßig überprüft werden.²¹⁶ Nur so kann sichergestellt werden, dass die Vergütung

²¹⁵ Vgl. zur zwingenden und in der Prüfungspraxis zentralen Abgrenzung entgeltfähiger Dienstleistungen von nicht verrechenbaren Gesellschaftertätigkeiten („Shareholder Activities“) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.9; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 102.

²¹⁶ Vgl. zur ausdrücklichen Empfehlung der OECD, im Sinne einer umsichtigen Unternehmensführung systematische Verfahren zur Festsetzung, Beobachtung und regelmäßigen Überprüfung von Verrechnungspreisen einzurichten, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 3.82.

konzerninterner Dienstleistungen dauerhaft fremdüblich ausgestaltet und gegenüber Finanzverwaltungen verteidigungsfähig ist.

Zusammenfassend zeigt die praxisbezogene Einordnung, dass konzerninterne Dienstleistungen im Lichte der aktuellen OECD-Vorgaben einer erhöhten rechtlichen und dokumentarischen Disziplin bedürfen. Eine nachhaltige Verrechnungspreisgestaltung setzt voraus, dass

- Substanz,
- Nutzen und
- Vergütung

der Dienstleistungen

- transparent,
- konsistent und
- nachvollziehbar

abgebildet werden.

Die dargestellten klassischen Verrechnungspreismethoden beruhen im Kern auf einer transaktions- und preisorientierten Betrachtung konzerninterner Leistungsbeziehungen. Die Anforderungen an konzerninterne Dienstleistungen zeigen, dass die steuerliche Anerkennung nicht allein von der Preisbestimmung abhängt, sondern bereits von der vorgelagerten Qualifikation der Leistung, dem Nachweis eines konkreten Nutzens und der dokumentierten wirtschaftlichen Substanz. Mit zunehmender Internationalisierung, Digitalisierung und funktionaler Integration globaler Wertschöpfungsketten stießen diese traditionellen Ansätze jedoch zunehmend an ihre Grenzen.

Vor diesem Hintergrund gewannen die OECD- und BEPS-Initiativen an Bedeutung, die den Fremdvergleich stärker an wirtschaftlicher Substanz, tatsächlicher Wertschöpfung und funktionaler Risikoallokation ausrichten.²¹⁷

Zwischenfazit zu Kapitel 5

Konzerninterne Dienstleistungen stellen einen besonders sensiblen Bereich des Verrechnungspreisrechts dar. Zentrale Prüfungsmaßstäbe sind der Nutzen für den Leistungsempfänger, die Abgrenzung zu Shareholder Activities sowie eine sachgerechte Kosten- und Methodenwahl. Für den Sondermaschinenbauer ist eine differenzierte Betrachtung zwischen routinemäßigen Unterstützungsleistungen und höherwertigen Dienstleistungen unerlässlich, um steuerliche Risiken zu minimieren und die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise sicherzustellen.²¹⁸

Die dargestellten Anforderungen an konzerninterne Warenlieferungen und Dienstleistungen sind jedoch nicht isoliert zu betrachten, sondern werden maßgeblich durch die jüngsten Reformen der OECD geprägt.²¹⁹ Kapitel 6 analysiert daher die neuen OECD-Entwicklungen im Verrechnungspreisrecht und deren Auswirkungen auf die zuvor dargestellten Transaktionstypen.

„Wie im Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Aktionsplan, OECD, 2014a) festgestellt wurde, können die bestehenden internationalen Standards für Verrechnungspreisvorschriften fehlinterpretiert werden und so zu Ergebnissen führen, bei denen die Aufteilung der Gewinne nicht mit der entsprechenden wirtschaftlichen Tätigkeit übereinstimmt. Die im Rahmen der Punkte 8-10 des BEPS-Aktionsplans durchgeführten Arbeiten sind dieses Problem angegangen, um sicherzustellen, dass die Ergebnisse der Verrechnungspreisbestimmung mit der

²¹⁷ Vgl. zur grundlegenden Zielsetzung des BEPS-Projekts, die Verrechnungspreisergebnisse zwingend mit der tatsächlichen Wertschöpfung und der wirtschaftlichen Substanz in Einklang zu bringen, OECD, BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 9 f.

²¹⁸ Zusammenfassend zu den zentralen Prüfungsmaßstäben konzerninterner Dienstleistungen (insbesondere Nutzenprüfung, Abgrenzung zu Gesellschaftertätigkeiten und Differenzierung nach Wertschöpfungsbeiträgen) vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.5 ff., Tz. 7.9 ff. sowie Tz. 7.45 ff.; BMF, VPR 2021, Rz. 87 ff., Rz. 95 ff. und Rz. 102.

²¹⁹ Zur maßgeblichen Prägung der Verrechnungspreisanalyse durch die Reformen der OECD (insbesondere das BEPS-Projekt zur Gewährleistung der Übereinstimmung von Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung) vgl. grundlegend OECD, BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 9 ff.

*Wertschöpfung im Einklang stehen.“ (Quelle: OECD, BEPS Aktionspunkte 8-10:
Abschlussbericht 2015, S. 9).*

6. OECD-Entwicklungen im Verrechnungspreisrecht

Die zunehmende Diskrepanz zwischen bestehenden internationalen Steuerregeln und den wirtschaftlichen Realitäten global agierender Konzerne bildete den Ausgangspunkt für eine umfassende Neuausrichtung des internationalen Verrechnungspreisrechts. Im Zentrum dieser Entwicklung steht das von der OECD und den G20²²⁰ initiierte BEPS-Projekt (Base Erosion and Profit Shifting), das eine stärkere Übereinstimmung zwischen steuerlicher Gewinnzurechnung und tatsächlicher Wertschöpfung („*value creation*“) anstrebt.²²¹

Für das Verrechnungspreisrecht bedeutet dies einen Paradigmenwechsel. Der Fokus verschiebt sich von einer primär vertrags- und preisorientierten Sichtweise hin zu einer substanz- und wertschöpfungsorientierten Gesamtbetrachtung von Funktionen, Risiken und Wertschöpfungsbeiträgen. Dabei statuiert die OECD jedoch kein eigenständiges neues Besteuerungssystem. Vielmehr handelt es sich um eine gezielte Fortentwicklung und Konkretisierung bestehender internationaler Besteuerungsgrundsätze – insbesondere des Fremdvergleichsgrundsatzes nach Art. 9 OECD-MA – im Lichte der wirtschaftlichen Substanz.²²²

Das vorliegende Kapitel 6 widmet sich dieser systematischen Fortentwicklung. Im Mittelpunkt stehen dabei die für Verrechnungspreise maßgeblichen BEPS-Aktionspunkte 8 bis 10 (Ausrichtung der Ergebnisse an der Wertschöpfung) sowie die daraus resultierenden methodischen Neuerungen. Die durch Aktionspunkt 13 geschaffenen Dokumentationsstandards werden im Anschluss in Kapitel 7 behandelt,

²²⁰ Bei der G20 (Gruppe der Zwanzig) handelt es sich um den Zusammenschluss der zwanzig größten Industrienationen. Die Mitgliedstaaten dieser Gruppe repräsentieren fast 90 % des weltweiten Bruttoinlandsprodukts (BIP) und rund 80 % des globalen internationalen Handels. Im internationalen Steuerrecht nehmen die G20 eine zentrale und treibende Rolle ein, da sie im Jahr 2013 die OECD mit der Ausarbeitung eines umfassenden Aktionsplans zur Bekämpfung von Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS-Projekt) beauftragt haben.

²²¹ Vgl. zur primären Zielsetzung der Übereinstimmung von Verrechnungspreisergebnissen und tatsächlicher Wertschöpfung OECD, Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung: Aktionspunkte 8-10, Abschlussbericht 2015 (2017), S. 9 f.

²²² Vgl. zur Stärkung und Fortentwicklung des bestehenden Fremdvergleichsgrundsatzes ohne die Schaffung eines neuen Besteuerungssystems OECD, Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung: Aktionspunkte 8-10, Abschlussbericht 2015 (2017), S. 13 sowie Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 238.

bevor die vertiefte rechtliche Bewertung der OECD-Entwicklungen als tatsächlicher Prüfungsmaßstab in Kapitel 8 erfolgt.

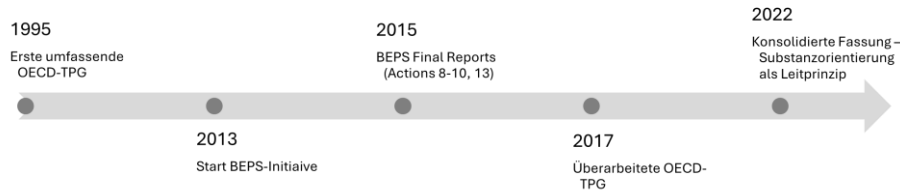


Abbildung 9: Entwicklung der OECD-Verrechnungspreissystematik²²³

6.1 BEPS-Initiative und Zielsetzung

Zielsetzung und Grundannahmen von BEPS

Das BEPS-Projekt wurde im Jahr 2013 von den G20-Staaten und der OECD vor dem Hintergrund initiiert, dass die historischen internationalen Steuerregelungen die fortschreitende Globalisierung der Wirtschaft nicht mehr adäquat abbildeten. Diese strukturellen Defizite ermöglichten es multinationalen Konzernen, durch aggressive Steuerplanung und die Ausnutzung von Regelungslücken Gewinne systematisch in Niedrigsteuerländer zu verlagern, ohne dass dort eine korrespondierende wirtschaftliche Aktivität stattfand.²²⁴

Das Kernziel des 15 Maßnahmen umfassenden BEPS-Aktionsplans besteht darin, diesen Strukturen entgegenzuwirken, indem Besteuerungsrechte wieder strikt an die tatsächliche Wertschöpfung und die operative Substanz geknüpft werden. Die im Rahmen des Projekts entwickelten Maßnahmen (wie etwa Mindeststandards und Leitlinien) entfalten zwar eine erhebliche politische und faktische Steuerungswirkung, stellen jedoch per se

²²³ Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD, BEPS-Aktionspunkte 8-10 Abschlussbericht 2015 (2017), S. 15 ff.

²²⁴ Vgl. zu den Ursachen der BEPS-Initiative und den 15 Aktionsbereichen Dawid, Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation, in: Dawid (Hrsg.), Verrechnungspreise (2016), S. 4 f. sowie grundlegend OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2014), S. 11 ff.

kein unmittelbar verbindliches Völker- oder Gesetzesrecht dar. Ihre rechtsverbindliche Umsetzung erfordert vielmehr einen nationalen oder bilateralen Rechtsakt. Dies erfolgt in der Praxis primär durch nationale Gesetzgebung (etwa EU-Richtlinien), die Modifikation bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen (insbesondere durch das Multilaterale Instrument, MLI) sowie durch Anpassungen der lokalen Verwaltungspraxis.²²⁵ Für die praktische Verrechnungspreisanalyse hat dies zur Folge, dass vertragliche Risiko- und Funktionszuweisungen steuerlich nur noch dann anerkannt werden, wenn sie lückenlos durch die wirtschaftliche Realität gedeckt sind.

Relevante BEPS-Aktionspunkte für Verrechnungspreise

Im Bereich der konzerninternen Leistungsbeziehungen entfalten insbesondere vier der 15 Aktionspunkte zentrale rechtliche und methodische Bedeutung:

- **Aktionspunkte 8–10** (*Gewährleistung der Übereinstimmung von Verrechnungspreisen und Wertschöpfung*): Diese Maßnahmen zielen darauf ab, den Fremdvergleichsgrundsatz materiell zu schärfen. Im Fokus stehen dabei die Neuregelung der Zurechnung von Erträgen aus immateriellen Werten anhand tatsächlicher Funktionen (Aktionspunkt 8), die zwingende Verknüpfung von vertraglicher Risikoübernahme mit tatsächlicher Kontrolle und finanzieller Kapazität (Aktionspunkt 9) sowie die Verhinderung künstlicher, wirtschaftlich irrationaler Gewinnzuordnungen bei risikoreichen Transaktionen (Aktionspunkt 10).²²⁶
- **Aktionspunkt 13** (*Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung*): Zur Beseitigung von Informationsasymmetrien zwischen Steuerpflichtigen und Finanzverwaltungen wurde ein standardisierter dreistufiger Dokumentationsansatz (Master File, Local File, Country-by-Country Reporting)

²²⁵ Vgl. zur rechtlichen Notwendigkeit der Umsetzung des BEPS-Soft-Laws durch nationale Rechtsakte (z. B. EU-Richtlinien) oder das Multilaterale Instrument (MLI) zur Abänderung bilateraler DBA BDO Austria GmbH, Verrechnungspreise in der Praxis (2025), S. 11 f.

²²⁶ Vgl. zu den inhaltlichen Schwerpunkten der Aktionspunkte 8-10 (insbesondere der materiellen Risikoallokation und der Verhinderung von bloßen "Cash Boxes") Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 237 ff. sowie OECD, Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung: Aktionspunkte 8-10, Abschlussbericht 2015 (2017), S. 11.

geschaffen. Dieser soll den Behörden eine fundierte, globale Risikoabschätzung ermöglichen.²²⁷

Diese Aktionspunkte haben unmittelbar Eingang in die OECD-VPL 2017 und 2022 gefunden und prägen deren aktuelle Ausgestaltung maßgeblich. Da diese Leitlinien formell jedoch Soft Law bleiben, erfolgt ihre konkrete Anwendung in der internationalen Praxis nicht homogen. Gerade Entwicklungs- und Schwellenländer, aber auch Staaten wie China, übernehmen die BEPS-Grundsätze zwar konzeptionell, verknüpfen sie jedoch mit stark lokal geprägten administrativen Anforderungen. Diese Abweichungen in der Rechtsanwendung werden im weiteren Verlauf der Untersuchung, insbesondere im China-Kontext, vertieft analysiert.²²⁸

6.2 *Verstärkte Betonung der wirtschaftlichen Substanz*

Abkehr von rein formaler Vertragsbetrachtung

Eine zentrale Neuerung der überarbeiteten OECD-Leitlinien liegt in der methodischen Fokussierung auf die wirtschaftliche Substanz. Nach der aktuellen Systematik setzt die steuerliche Anerkennung vertraglicher Vereinbarungen zwingend voraus, dass diese mit den tatsächlichen wirtschaftlichen Funktionen, Entscheidungsbefugnissen und Risikoallokationen der beteiligten Unternehmen übereinstimmen.²²⁹ Vertragsklauseln, die Risiken oder Funktionen solchen Gesellschaften zuweisen, die diese in der

²²⁷ Vgl. zum dreistufigen Dokumentationsansatz und der Erhöhung der Transparenz OECD, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13, Abschlussbericht 2015 (2016), S. 9 f.

²²⁸ Vgl. zu den Divergenzen in der nationalen Umsetzung und den lokalen administrativen Besonderheiten der chinesischen Verwaltungspraxis im Lichte der BEPS-Grundsätze UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), Part D.2 (China Country Practice).

²²⁹ Vgl. zum Vorrang des tatsächlichen Verhaltens vor rein vertraglichen Vereinbarungen im Rahmen der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles („accurate delineation of the actual transaction“) grundlegend OECD-VPL 2022, Tz. 1.42 ff. sowie Tz. 1.46. Zur zwingenden Voraussetzung der tatsächlichen Risikokontrolle („control over risk“) und der finanziellen Risikotragfähigkeit („financial capacity to assume risk“) für die steuerliche Anerkennung vertraglicher Risikoallokationen siehe OECD-VPL 2022, Tz. 1.60 sowie detailliert Tz. 1.64 f. und Tz. 1.81; zur Verankerung dieses Substanzgedankens in der österreichischen Verwaltungspraxis im Lichte der wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) BMF, VPR 2021, Rz. 21. Weiterführend zur Abkehr von vertragsrechtlichen Formalismen zugunsten der wirtschaftlichen Realität („actual conduct“) Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen (2017), S. 292 f. sowie zum Rahmenkonzept der Risikoanalyse Greinecker/Loidl, in: Hofmann/Jann/Jerabek (Hrsg.), BEPS, S. 240 ff.

wirtschaftlichen Realität weder operativ kontrollieren noch finanziell tragen können, entfalten folglich keine steuerliche Bindungswirkung und bleiben unbeachtlich.²³⁰

„Um dem zu begegnen, bestimmt der Bericht, dass Risiken, die vertraglich von einem Beteiligten übernommen werden, der in Wirklichkeit keine sinnvolle und konkret definierte Kontrolle über diese Risiken ausüben kann oder der nicht über die finanzielle Kapazität verfügt, die Risiken zu tragen, demjenigen Beteiligten zugeordnet werden, der eine solche Kontrolle ausübt und der über die finanzielle Kapazität verfügt, die Risiken zu tragen.“ (Quelle: OECD, BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 11).

Nach der Systematik der OECD-VPL soll eine vertragliche Risiko- oder Funktionszuweisung steuerlich nur anerkannt werden, wenn sie mit der tatsächlichen wirtschaftlichen Kontrolle sowie der finanziellen Fähigkeit zur Risikotragung übereinstimmt.²³¹ Eine rein formale vertragliche Zuordnung genügt nach Auffassung der OECD hingegen nicht. Die verstärkte Substanzorientierung erhöht jedoch zugleich den Interpretationsspielraum der Finanzverwaltungen und erschwert die ex-ante-Vorhersehbarkeit steuerlicher Bewertungen. Eine vollständige Verdrängung vertraglicher Vereinbarungen erfolgt jedoch nicht. Vielmehr ist eine konsistente Übereinstimmung zwischen rechtlicher Gestaltung und wirtschaftlicher Realität erforderlich.²³² Die verstärkte Substanzorientierung führt dazu, dass Konzerngesellschaften ohne ausreichende personelle, funktionale und finanzielle Ausstattung steuerlich nicht ohne Weiteres als Risiko- oder Funktionsinhaber anerkannt werden. Formale Risikoübernahmen oder bloße Eigentümerstellungen genügen daher nicht, wenn sie nicht durch tatsächliche wirtschaftliche Substanz getragen sind.

²³⁰ Vgl. zur zwingenden Übereinstimmung vertraglicher Vereinbarungen mit der ökonomischen Realität und den tatsächlichen Funktionen OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022), Tz. 1.46 sowie OECD, Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung: Aktionspunkte 8-10, Abschlussbericht 2015 (2017), S. 16.

²³¹ Vgl. zur kumulativen Voraussetzung der tatsächlichen Ausübung der Risikokontrolle („control over risk“) und der finanziellen Kapazität zur Risikotragung („financial capacity“) für die steuerliche Anerkennung vertraglicher Risikoallokationen OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.64 f.

²³² Vgl. zum Grundsatz, wonach schriftliche Verträge zwar den Ausgangspunkt der Analyse bilden, bei Abweichungen jedoch zwingend das tatsächliche Verhalten der Beteiligten und die wirtschaftliche Realität („actual conduct“) maßgeblich sind, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.42 i.V.m. Tz. 1.46.

Bedeutung für konzerninterne Transaktionen

Für konzerninterne Warenlieferungen und Dienstleistungen bedeutet dies, dass die tatsächliche Entscheidungs- und Steuerungskompetenz („*control over risk*“) sowie die finanzielle Fähigkeit zur Risikotragung maßgeblich sind. Gesellschaften mit bloßer formaler Risikoübernahme ohne Substanz sind auf eine Routinevergütung zu begrenzen.

Control over Risk als zentrales Zurechnungskriterium

Der Begriff des „*Control over Risk*“ stellt eine zentrale Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Zuge der OECD-Reformen dar. Teilweise wird jedoch vertreten, dass die verstärkte Orientierung an tatsächlicher Risikokontrolle über eine bloße Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes hinausgeht und faktisch zu einer materiellen Erweiterung der Gewinnzurechnungskriterien führt. Insbesondere die zunehmende Loslösung von vertraglichen Risikoallokationen zugunsten einer wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung wird in der Literatur nicht uneingeschränkt befürwortet.²³³ Maßgeblich ist nicht, welche Gesellschaft Risiken vertraglich übernimmt, sondern welche Gesellschaft tatsächlich in der Lage ist, wesentliche unternehmerische Entscheidungen im Zusammenhang mit diesen Risiken zu treffen.

Hierzu zählen insbesondere Entscheidungen über das Eingehen von Risiken, deren laufende Überwachung sowie Maßnahmen zur Begrenzung oder Steuerung negativer Entwicklungen. Eine bloß operative Tätigkeit ohne maßgebliche Entscheidungskompetenz genügt nicht, um Risiken steuerlich zuzurechnen.²³⁴ Maßgeblich ist vielmehr, ob die betreffende Gesellschaft in der Lage ist, die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen im Zusammenhang mit diesen Risiken tatsächlich zu treffen und umzusetzen.

²³³ Vgl. zur kritischen Auseinandersetzung in der Literatur bezüglich der Abkehr von einem zu starken Fokus auf vertragliche Formalismen („too much emphasis on legal structures“) hin zur Maßgeblichkeit der tatsächlichen wirtschaftlichen Realität („underlying reality“) Holzinger, Die Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten post BEPS (2020), S. 286.

²³⁴ Vgl. zur Definition der Risikokontrolle als zwingende Entscheidungsbefugnis und dem Umstand, dass die bloße operative Ausübung von Risikominderungsmaßnahmen ohne strategische Entscheidungskompetenz keine Kontrolle begründet, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.61 i.V.m. Tz. 1.65 f.

Diese Sichtweise hat erhebliche Auswirkungen auf klassische Konzernstrukturen, in denen Produktions- oder Dienstleistungsgesellschaften vertraglich als Risikoträger ausgestaltet sind, ohne tatsächlich über entsprechende Steuerungsfunktionen zu verfügen.

Finanzielle Risikotragfähigkeit (financial capacity)

Ergänzend zur Entscheidungsgewalt verlangt die OECD, dass eine Gesellschaft, der Risiken steuerlich zugerechnet werden sollen, auch über die finanzielle Fähigkeit zur Tragung dieser Risiken verfügt. Dies bedeutet, dass sie in der Lage sein muss, potenzielle Verluste wirtschaftlich zu absorbieren.²³⁵ Fehlt diese finanzielle Risikotragfähigkeit, ist eine Zurechnung der entsprechenden Risiken steuerlich nicht gerechtfertigt.

Gesellschaften mit unzureichender Kapitalausstattung oder ohne Zugriff auf die zur Risikotragung erforderlichen finanziellen Mittel können Risiken steuerlich nicht wirksam übernehmen. In der Folge ist ihre Vergütung regelmäßig auf eine fremdübliche Routinevergütung zu begrenzen.²³⁶

Diese Anforderung zielt darauf ab, sogenannte „*paper risk taker*“²³⁷ zu verhindern und die Gewinnzuordnung konsequent an die wirtschaftliche Realität anzupassen. Gerade in international arbeitsteiligen Produktionsstrukturen werden daher Routinegesellschaften²³⁸ zunehmend dahingehend überprüft, ob sie tatsächlich

²³⁵ Vgl. zur zwingenden Voraussetzung der finanziellen Kapazität zur Risikoübernahme („financial capacity to assume risk“) als Fähigkeit, die finanziellen Konsequenzen bei Risikoeintritt zu tragen, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.64

²³⁶ Vgl. zur zwingenden Neuordnung des Risikos an jene Gesellschaft, die Kontrolle und finanzielle Kapazität aufweist, und der Begrenzung der funktions- bzw. kapitalarmen Gesellschaft auf eine risikofreie bzw. Routine-Rendite OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.98 i.V.m. Tz. 1.103; sowie OECD, BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 12.

²³⁷ Als „*Paper Risk Taker*“ (in Finanzierungs-konstellationen oftmals auch als „Cash Box“ bezeichnet) werden im internationalen Verrechnungspreisrecht Konzernunternehmen verstanden, die vertraglich – also rein „auf dem Papier“ – signifikante Risiken übernehmen, in der wirtschaftlichen Realität jedoch weder die tatsächliche Entscheidungskompetenz und Kontrolle zur Steuerung dieser Risiken („Control over Risk“) ausüben noch über die notwendige finanzielle Kapazität verfügen, um die finanziellen Folgen bei einem Risikoeintritt zu tragen. Das Kernziel der OECD im Rahmen der BEPS-Aktionspunkte 8–10 bestand ausdrücklich darin, derartige rein formale Risikoübernahmen steuerlich zu neutralisieren und sicherzustellen, dass solchen substanzlosen Gesellschaften keine ungerechtfertigten Risikoprämien oder Residualgewinne zugerechnet werden, sondern lediglich eine risikofreie Rendite bzw. Routinevergütung verbleibt.

²³⁸ Als Routinegesellschaft (bzw. Routineunternehmen) wird im internationalen Verrechnungspreisrecht eine Geschäftseinheit bezeichnet, die innerhalb der konzerninternen Wertschöpfungskette ein stark eingeschränktes Funktions- und Risikoprofil aufweist. Charakteristisch für eine solche Einheit ist, dass sie keine wesentlichen oder einzigartigen immateriellen Wirtschaftsgüter besitzt, keine maßgeblichen unternehmerischen Entscheidungen (Strategieträger-Funktionen) trifft und Tätigkeiten ausübt, die ohne Weiteres auch an unabhängige Dritte am Markt ausgelagert werden könnten. Typische Beispiele hierfür sind standardisierte Auftrags- und Lohnfertigung, einfache konzerninterne Dienstleistungen oder Vertriebsfunktionen mit kommissionärsähnlichen Risiken („Low-Risk-Distributor“). Dogmatische Konsequenz dieses geringen Risikoprofils ist, dass der Routinegesellschaft nach dem

eigenständige unternehmerische Entscheidungen treffen oder lediglich operative Unterstützungsfunktionen ausüben. Dies betrifft insbesondere Konzernstrukturen, in denen operative Einheiten vertraglich als Risikoträger ausgestaltet werden, ohne tatsächlich über entsprechende Entscheidungsbefugnisse zu verfügen.

6.3 DEMPE-Konzept bei immateriellen Werten

Inhalt und Zielsetzung des DEMPE-Ansatzes

Das DEMPE-Konzept (**D**evelopment, **E**nhancement, **M**aintenance, **P**rotection, **E**xploitation) stellt einen weiteren zentralen Baustein der neuen OECD-Systematik dar. Es dient der Bestimmung, welchen Gesellschaften die Erträge aus immateriellen Werten steuerlich zuzurechnen sind.

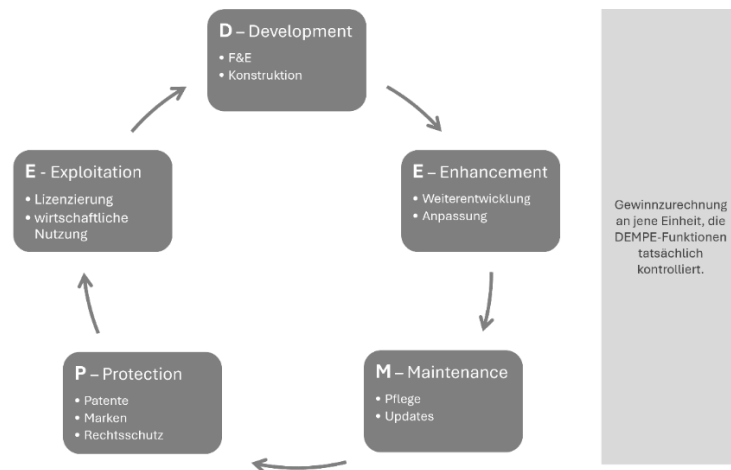


Abbildung 10: DEMPE-Konzept bei immateriellen Wirtschaftsgütern²³⁹

Fremdvergleichsgrundsatz keine Teilnahme am Residualgewinn des Konzerns zusteht, sie im Gegenzug aber eine stabile, marktgerechte Routinevergütung (häufig ermittelt durch einseitige Methoden wie die Kostenaufschlags- oder Nettomargenmethode) erhalten muss und in der Regel keine unternehmerischen Verluste tragen darf. Vgl. zur Definition und zur fehlenden Residualgewinnberechtigung von Routinegesellschaften grundlegend BMF, VPR 2021, Rz. 54 f. sowie Rz. 81; zur dogmatischen Klassifikation und Typisierung ergänzend Bittner, in: Dawid (Hrsg.), Verrechnungspreise (2016), S. 128 f. sowie S. 144 f.

²³⁹ Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 6.32 ff.

Maßgeblich ist nicht das formale rechtliche Eigentum an einem immateriellen Wert, sondern die tatsächliche Ausübung der DEMPE-Funktionen.²⁴⁰

Die OECD versteht das DEMPE-Konzept als funktionale Konkretisierung der bestehenden Verrechnungspreissystematik und ausdrücklich nicht als Abkehr vom Fremdvergleichsgrundsatz selbst.²⁴¹ Entscheidend bleibt bei der Zurechnung von Erträgen aus immateriellen Werten somit weiterhin die Frage, welche Gesellschaften tatsächlich wertschöpfende Funktionen ausüben, die damit verbundenen Risiken kontrollieren und wesentliche wirtschaftliche Beiträge leisten.²⁴² Die praktische Anwendung dieses Konzepts führt jedoch insbesondere bei technologie- und projektorientierten Industrien zu erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten, da Entwicklungs-, Verbesserungs- und Verwertungsfunktionen in hochintegrierten Wertschöpfungsketten häufig konzernübergreifend ausgeübt werden und sich in der Praxis nicht immer eindeutig einzelnen Gesellschaften zuordnen lassen.²⁴³

Die einzelnen DEMPE-Funktionen im Detail

Das DEMPE-Konzept differenziert die Wertschöpfung im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern in fünf funktionale Kategorien, siehe hierzu Abbildung 10. Diese Funktionen dienen als analytischer Rahmen zur Bestimmung, welche Konzerngesellschaften tatsächlich zur Wertschöpfung beitragen und daher an den entsprechenden Erträgen zu beteiligen sind.

²⁴⁰ Vgl. zum Grundsatz, wonach das rechtliche Eigentum für sich allein keinen Anspruch auf Erträge aus immateriellen Werten verleiht, sondern die Ertragszuordnung maßgeblich von den tatsächlich ausgeübten DEMPE-Funktionen abhängt, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 6.42; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 141 f.

²⁴¹ Vgl. zur Zielsetzung der funktionalen Konkretisierung zwecks Gewährleistung der Übereinstimmung von Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung OECD, Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung: Aktionspunkte 8-10, Abschlussbericht 2015 (2017), S. 10.

²⁴² Vgl. zur Zurechnung von Erträgen nach der tatsächlichen Kontrolle von Risiken und der Ausübung von DEMPE-Funktionen (Substance-over-Form-Ansatz) Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen, S. 306.

²⁴³ Vgl. zu den praktischen Abgrenzungsschwierigkeiten und dem hohen Dokumentationsaufwand bei konzernübergreifenden Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten Wenzel, TPI 2021, 197 (198) sowie Eigelshoven, in: TPI - Verrechnungspreise im Wandel, S. 4.

Development (Entwicklung)

Die Entwicklungsfunktion umfasst sämtliche Tätigkeiten, die zur Schaffung neuer immaterieller Werte führen. Dazu zählen insbesondere Forschung und Entwicklung, Konstruktion, Design sowie die initiale technische Umsetzung neuer Produkte oder Technologien.

Im Kontext des Sondermaschinenbaus betrifft dies etwa die Entwicklung kundenspezifischer Anlagen, die Konstruktion neuer Maschinentypen oder die Erstellung technischer Lösungen für spezifische Produktionsprozesse. Maßgeblich ist dabei nicht nur die Finanzierung, sondern vor allem die tatsächliche Durchführung und Steuerung der Entwicklungsaktivitäten.²⁴⁴

Enhancement (Weiterentwicklung)

Enhancement bezeichnet die Weiterentwicklung bestehender immaterieller Wirtschaftsgüter. Darunter fallen Verbesserungen, Anpassungen und Optimierungen, die den wirtschaftlichen Wert eines bestehenden Assets erhöhen.

In der Praxis umfasst dies beispielsweise die Weiterentwicklung bestehender Maschinenkonzepte, die Anpassung an neue Kundenanforderungen oder die kontinuierliche Verbesserung technischer Prozesse. Gerade bei kundenspezifischen Anlagen- und Produktionslösungen können solche fortlaufenden technischen Anpassungen einen wesentlichen wirtschaftlichen Mehrwert begründen.²⁴⁵

Maintenance (Erhaltung)

Die Maintenance-Funktion betrifft die laufende Pflege und Erhaltung des wirtschaftlichen Werts immaterieller Wirtschaftsgüter. Dazu zählen insbesondere

²⁴⁴ Vgl. zur Definition der Entwicklungsfunktion (Development) sowie zum Grundsatz, wonach die bloße Bereitstellung von Finanzierungsmitteln ohne die tatsächliche Kontrolle und Steuerung der Entwicklungsaktivitäten nicht zur Vereinnahmung von Residualerträgen berechtigt, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 6.56 i.V.m. Tz. 6.59; sowie Braun, Handbuch Verrechnungspreise (2023), S. 205.

²⁴⁵ Vgl. zur Definition von Enhancement als kontinuierliche Anpassung und Weiterentwicklung, die den Wert eines bestehenden immateriellen Wirtschaftsguts erhöht oder zur Schaffung eines neuen Wirtschaftsguts führt, Braun, Handbuch Verrechnungspreise (2023), S. 205.

Maßnahmen zur Sicherstellung der Funktionsfähigkeit, Qualitätssicherung sowie organisatorische und technische Maßnahmen zur Werterhaltung.²⁴⁶

Diese Funktion wird in der Praxis häufig unterschätzt, obwohl sie für die nachhaltige Nutzung immaterieller Werte von zentraler Bedeutung ist. Ohne kontinuierliche Pflege und Anpassung kann der wirtschaftliche Wert eines immateriellen Wirtschaftsguts erheblich sinken.

Protection (Schutz)

Protection umfasst sämtliche Maßnahmen zum rechtlichen und faktischen Schutz immaterieller Wirtschaftsgüter. Hierzu zählen insbesondere die Anmeldung und Verteidigung von Patenten, Marken und sonstigen Schutzrechten sowie die Durchsetzung von Rechten gegenüber Dritten.²⁴⁷

Darüber hinaus kann auch der Schutz von Know-how durch Geheimhaltungsmaßnahmen oder vertragliche Regelungen unter diese Funktion fallen. Die Zuordnung dieser Funktion ist insbesondere im internationalen Kontext relevant, da sie häufig mit zentralen Gesellschaften verbunden ist, die immaterielle Vermögenswerte (IP-Gesellschaften) halten oder verwerten.

Exploitation (Verwertung)

Die Exploitation-Funktion betrifft die wirtschaftliche Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter. Dazu zählen insbesondere die Vermarktung, Lizenzierung, Produktion unter Nutzung der immateriellen Werte sowie die Integration in Wertschöpfungsprozesse.²⁴⁸

²⁴⁶ Vgl. zur Maintenance-Funktion als zwingend notwendige laufende Anpassung an Marktgegebenheiten und Werterhaltung immaterieller Wirtschaftsgüter Braun, Handbuch Verrechnungspreise (2023), S. 205 f.

²⁴⁷ Vgl. zur Definition der Protection-Funktion (Schutz) als maßgebliche Aktivität zur Vermeidung und Abmahnung von Rechtsverletzungen durch Dritte Braun, Handbuch Verrechnungspreise (2023), S. 206.

²⁴⁸ Vgl. zur Definition der Verwertungsfunktion (Exploitation) als Möglichkeit der Nutzung und wirtschaftlichen Wertschöpfung sowie zur Klarstellung der OECD, dass dies sowohl die Übertragung als auch die direkte Nutzung in der Geschäftstätigkeit umfasst, Braun, Handbuch Verrechnungspreise (2023), S. 206 i.V.m. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Fußnote 3 zu Tz. 6.32.

Im Sondermaschinenbau zeigt sich die Verwertungsfunktion insbesondere im Vertriebs kundenspezifischer Anlagen, der Nutzung technischer Lösungen in Projekten sowie in der Generierung von Umsätzen auf Basis entwickelter Technologien. Diese Funktion ist häufig eng mit Marktkennntnissen, Kundenbeziehungen und operativen Vertriebsstrukturen verknüpft.

Es reicht jedoch nicht aus, die einzelnen DEMPE-Funktionen isoliert zu betrachten. Eine Gesamtbewertung, die tatsächliche Ausübung der Funktion, die Kontrolle über Risiken und die finanzielle Risikotragfähigkeit umfasst, ist entscheidend. Die bloße vertragliche Zuweisung von Funktionen oder Eigentumsrechten an immateriellen Wirtschaftsgütern ist nach der OECD-Systematik nicht maßgeblich, sofern sie nicht durch entsprechende wirtschaftliche Substanz gestützt wird.²⁴⁹

Das DEMPE-Konzept führt damit zu einer funktionalen Aufspaltung der Wertschöpfung und ersetzt klassische Eigentumskonzepte durch eine substanzorientierte Zurechnungslogik. Die konkrete Anwendung dieser Zurechnungslogik ist jedoch mit erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten verbunden und erfordert eine wertende Gesamtbetrachtung im Einzelfall. Dies hat erhebliche Auswirkungen auf die Gewinnzuordnung innerhalb multinationaler Konzerne und stellt insbesondere bei komplexen, projektbasierten Geschäftsmodellen eine zentrale Herausforderung dar.²⁵⁰

Relevanz für Warenlieferungen und Dienstleistungen

Gerade im Sondermaschinenbau spielen immaterielle Werte wie Konstruktions-Know-how, Software, Prozesswissen oder Kundenbeziehungen eine zentrale Rolle. Werden Entwicklungs- und Verbesserungsleistungen konzernintern erbracht, ist im Rahmen der Verrechnungspreisanalyse zu prüfen, welche Gesellschaften die DEMPE-Funktionen

²⁴⁹ Vgl. zum zwingenden Abgleich vertraglicher Vereinbarungen mit der wirtschaftlichen Realität (Substance-over-Form) und der Überprüfung, ob die Partei tatsächlich die Kontrolle („control over risk“) ausübt und über die finanzielle Kapazität („financial capacity“) verfügt, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 6.34 (iv) i.V.m. Braun, Handbuch Verrechnungspreise (2023), S. 206.

²⁵⁰ Vgl. zu den erheblichen Abgrenzungsschwierigkeiten, die sich aus der hochintegrierten und konzernübergreifenden Ausübung von DEMPE-Funktionen (die in dieser Form zwischen unabhängigen Dritten nicht zu beobachten wäre) ergeben, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 6.33.

tatsächlich ausüben und hierfür fremdüblich zu vergüten sind.²⁵¹ Die internationale Anwendung des DEMPE-Konzepts führt in der Praxis jedoch zu weitreichenden Wertungskonflikten, da autonome nationale Steuerhoheiten lokale Entwicklungs-, Anpassungs- oder Verwertungsbeiträge steuerrechtlich abweichend qualifizieren.²⁵² Diese Problematik wird im Rahmen der China-Analyse in Kapitel 9 vertieft.

Besonders relevant ist dabei, dass einzelne Staaten die DEMPE-Analyse nicht vollständig deckungsgleich mit der OECD-Systematik anwenden. In China wird neben den klassischen DEMPE-Funktionen auch der Beitrag zur Förderung und wirtschaftlichen Verwertung immaterieller Werte, insbesondere durch lokale Markt- und Vertriebsaktivitäten, ausdrücklich berücksichtigt.²⁵³

„Building on the OECD's development, enhancement, maintenance, protection and exploitation (DEMPE) concept, which signals the functions that are relevant for the attribution of economic ownership and entitlement to intangible related returns, Announcement 6 puts forward the concept of DEMPEP – the additional 'P' standing for 'promotion'. This highlights the SAT focus on the role of intangibles throughout the value-chain and the importance of local marketing activities in the value creation process.“ (Quelle: ITR, TP in China all the data in the world, S. 1).

Dadurch kann sich die Zurechnung immaterieller Erträge stärker an lokalen Marktbeiträgen orientieren als nach einer rein eigentums- oder entwicklungsbezogenen Betrachtung. Näheres zu DEMPE(P) wird in Kapitel 9.3 erläutert.

²⁵¹ Vgl. zum zwingenden Grundsatz, dass alle Konzernunternehmen für die von ihnen tatsächlich im Zusammenhang mit der Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, dem Schutz und der Verwertung immaterieller Werte ausgeübten Funktionen (DEMPE-Funktionen) eine angemessene fremdübliche Vergütung erhalten müssen, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 6.48; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 141.

²⁵² Vgl. zur Forderung von Entwicklungs- und Marktstaaten (wie China), der lokalen Wertschöpfung durch Verbesserung, Erhaltung, Schutz und Verwertung von immateriellen Werten durch lokale Tochtergesellschaften ein besonderes Gewicht bei der Gewinnzurechnung beizumessen, UN, Practical Manual on Transfer Pricing (2021), Part D.2 (China Practices), Tz. D.2.4.5.4.

²⁵³ Vgl. zur Erweiterung des OECD-Ansatzes durch die chinesische Steuerverwaltung um die „Promotion“-Funktion (sog. DEMPEP-Konzept) und die damit einhergehende starke Gewichtung lokaler Marketing- und Vertriebsaktivitäten ITR, TP in China all the data in the world, S. 1; EY, Bulletin 6 enhances alignment of PRC TP rules with OECD norms, S. 3; sowie Braun, Handbuch Verrechnungspreise (2023), S. 206 (Fn. 25).

6.4 *Neuausrichtung der Risikoallokation*

Kontrolle über Risiken als Zurechnungskriterium

Die OECD hat die Risikoanalyse grundlegend neu ausgerichtet. Risiken sind steuerlich jener Gesellschaft zuzurechnen, die die wesentlichen Entscheidungen über das Eingehen, Steuern und Begrenzen der Risiken trifft und über die finanzielle Kapazität zur Tragung verfügt.²⁵⁴

Auswirkungen auf die Gewinnzuordnung

Diese Neuausrichtung führt dazu, dass klassische Strukturen mit funktional begrenzten Produktions- oder Dienstleistungsgesellschaften im Sinne der OECD-Systematik verstärkt überprüft werden. Für die Gewinnzuordnung bedeutet dies häufig eine Reduktion der Vergütung auf Routinegewinne, sofern keine substantielle Risikokontrolle vorliegt.²⁵⁵

6.5 *Gewinnaufteilungsmethoden und neue Bewertungsansätze*

Im Zuge der OECD-Reformen haben Gewinnaufteilungsmethoden, insbesondere der Profit-Split-Ansatz, erheblich an Bedeutung gewonnen. Diese Entwicklung ist Ausdruck der zunehmenden Komplexität internationaler Wertschöpfungsketten, bei denen mehrere Konzerngesellschaften wesentliche und einzigartige Beiträge leisten.

Neue Bewertungsansätze zielen darauf ab, den Gesamtgewinn einer Transaktion sachgerecht zu erfassen und nach Maßgabe der tatsächlichen Wertschöpfungsbeiträge aufzuteilen. Der Profit Split gewinnt insbesondere bei hochintegrierten Geschäftsmodellen deutlich an Bedeutung. Diese Entwicklung wird teilweise als Annäherung an stärker wertschöpfungsorientierte Gewinnallokationsmodelle verstanden,

²⁵⁴ Vgl. zur grundlegenden Neuausrichtung der Risikoallokation und dem zwingenden Grundsatz, wonach Risiken steuerlich jenem Unternehmen zuzuordnen sind, das die tatsächliche Kontrolle („control over risk“) ausübt und über die finanzielle Kapazität („financial capacity“) zur Risikotragung verfügt, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.98; sowie grundlegend OECD, BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 11.

²⁵⁵ Vgl. zur Begrenzung der Gewinnzurechnung auf eine bloße Routinevergütung (bzw. risikofreie Rendite) bei Gesellschaften ohne tatsächliche Risikokontrolle und dem verstärkten Prüfungsfokus auf funktional begrenzte Routinegesellschaften OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.103 i.V.m. Tz. 9.19; sowie Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 240 f.

bei denen nicht mehr ausschließlich isolierte Einzeltransaktionen, sondern die Gesamtwertschöpfung integrierter Konzernstrukturen im Mittelpunkt steht. Kritisch wird jedoch eingewandt, dass hierdurch die Subjektivität der Gewinnzuordnung zunimmt und die Vorhersehbarkeit steuerlicher Ergebnisse sinkt. Trotz ihrer durch das BEPS-Projekt stark gestiegenen Bedeutung normieren die OECD-VPL keinen generellen Vorrang der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode. Aus methodischer Sicht ist diese vielmehr nur dann zwingend heranzuziehen, wenn sie – etwa bei hochintegrierten Geschäftsprozessen oder einzigartigen und wertvollen Beiträgen aller Beteiligten – im konkreten Einzelfall die am besten geeignete Verrechnungspreismethode darstellt, um die tatsächlichen Wertschöpfungsbeiträge sachgerecht abzubilden.²⁵⁶

Einordnung des Profit Split

Der Profit-Split-Ansatz gewinnt im Zuge der OECD-Reformen zunehmend an Bedeutung, insbesondere bei hochintegrierten Wertschöpfungsketten und bei Vorliegen einzigartiger und wertvoller Beiträge mehrerer Konzerngesellschaften.²⁵⁷ Er zielt darauf ab, den Gesamtgewinn aus einer Transaktion nach einem sachgerechten Schlüssel auf die beteiligten Gesellschaften aufzuteilen.

Praktische Herausforderungen

In der Praxis ist der Profit Split mit erheblichen methodischen Herausforderungen verbunden, etwa bei der Bestimmung der aufzuteilenden Gewinne, der Wahl geeigneter Aufteilungsschlüssel und der Datenverfügbarkeit.²⁵⁸

²⁵⁶ Vgl. zur Auswahl der Gewinnaufteilungsmethode als am besten geeignete Methode bei Vorliegen hochintegrierter Tätigkeiten oder einzigartiger und wertvoller Beiträge OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022), Tz. 2.126 i.V.m. Tz. 2.4.

²⁵⁷ Vgl. zu den zentralen Indikatoren für die Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode (insbesondere das Vorliegen beidseitig einzigartiger und wertvoller Beiträge sowie hochintegrierte Geschäftstätigkeiten) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.126 und Tz. 2.133; BMF, VPR 2021, Rz. 45; sowie Strauss, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 208 f.

²⁵⁸ Vgl. zu den erheblichen praktischen Anwendungsschwierigkeiten der Profit-Split-Methode (insbesondere Datenverfügbarkeit, Zusammenführung der Gewinne nach einheitlichen Rechnungslegungsstandards und Bestimmung sachgerechter Aufteilungsfaktoren) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.123; sowie Strauss, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 213.

Gleichwohl kann er in bestimmten Konstellationen – etwa bei international verteilter Entwicklung und Produktion – die einzig sachgerechte Methode darstellen. Dies gilt insbesondere bei hochintegrierten Wertschöpfungsketten, in denen mehrere Konzerngesellschaften wesentliche und einzigartige Beiträge leisten und eine isolierte Betrachtung einzelner Routinefunktionen die tatsächliche wirtschaftliche Realität nicht mehr angemessen abbilden kann.

Vor diesem Hintergrund gewinnen Weiterentwicklungen der Profit-Split-Methodik zunehmend an Bedeutung. In der Literatur wird insbesondere vertreten, dass modifizierte Profit-Split-Ansätze die Schwächen des klassischen Fremdvergleichs teilweise reduzieren könnten, ohne einen vollständigen Systemwechsel vorzunehmen.²⁵⁹ Solche Ansätze versuchen insbesondere,

- hochintegrierte Wertschöpfungsprozesse,
- immaterielle Wirtschaftsgüter und
- globale Marktbeiträge

sachgerechter abzubilden. Diese Entwicklung zeigt sich auch in einzelnen nationalen Verwaltungspraxen. So erkennt China neben den klassischen OECD-Methoden ausdrücklich auch Methoden an, die dem Grundsatz folgen, dass Gewinne dort besteuert werden sollen, wo wirtschaftliche Aktivitäten stattfinden und Wert geschaffen wird.²⁶⁰ Dies verdeutlicht, dass Gewinnaufteilungsmethoden in wertschöpfungsorientierten Verrechnungspreissystemen eine zunehmende praktische Bedeutung gewinnen können.

²⁵⁹ Vgl. zur Diskussion in der Fachliteratur, wonach eine Weiterentwicklung und Modifikation der Profit-Split-Methode die Schwächen des bestehenden Fremdvergleichssystems reduzieren könnte, ohne einen radikalen Systemwechsel (etwa hin zu einer formelhaften Gewinnzerlegung) vorauszusetzen, Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 OECD-MA, Rn. 50 f. m.w.N.

²⁶⁰ Vgl. zur ausdrücklichen verwaltungspraktischen Anerkennung sonstiger Methoden im chinesischen Verrechnungspreisrecht, sofern diese sicherstellen, dass Gewinne am Ort der wirtschaftlichen Aktivität und Wertschöpfung („Value Creation“) besteuert werden, OECD, Transfer Pricing Country Profile – China.

6.6 Gesamtwirkungen der OECD-Entwicklungen

In ihrer Gesamtheit führen die neuen OECD-Entwicklungen zu einer erhöhten Komplexität der Verrechnungspreisgestaltung. Für konzerninterne Warenlieferungen und Dienstleistungen steigen insbesondere

- die Anforderungen an Funktions- und Risikoanalysen,
- die Dokumentationstiefe und
- das Streitpotenzial mit Finanzverwaltungen.²⁶¹

Zugleich verschiebt sich der Fokus von rein transaktionsbezogenen Betrachtungen hin zu einer ganzheitlichen Analyse der Wertschöpfungsketten.²⁶² Diese Entwicklung erhöht zugleich die Komplexität der rechtlichen Beurteilung und führt zu einer verstärkten Abhängigkeit von wertenden Einzelfallentscheidungen.²⁶³

Für Unternehmen wie Sondermaschinenbauer bedeutet dies, dass Verrechnungspreissysteme stärker an der operativen Realität ausgerichtet und fortlaufend überprüft werden müssen.²⁶⁴

6.7 Konsequenzen für das Verrechnungspreissystem

Für den Sondermaschinenbauer ergeben sich aus den neuen OECD-Entwicklungen konkrete Anforderungen an die Ausgestaltung des konzerninternen

²⁶¹ Vgl. zur massiv steigenden Analysetiefe bei Funktions- und Risikoanalysen, der inhärenten Komplexität der neuen OECD-Regelungen sowie der daraus resultierenden deutlichen Zunahme von Streitigkeiten und Verständigungsverfahren Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 256 sowie S. 264.

²⁶² Vgl. zur Notwendigkeit, Einzeltransaktionen im Post-BEPS-Umfeld nicht mehr isoliert abzuarbeiten, sondern eine holistische Analyse der gesamten Wertschöpfungskette („Value Chain Analysis“) vorzunehmen, Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 263 f.

²⁶³ Vgl. zum Umstand, dass die Verrechnungspreisbestimmung nach den neuen OECD-Grundsätzen unweigerlich subjektive Interpretationen und wertende Beurteilungen der jeweiligen Gegebenheiten und Umstände des Einzelfalls beinhaltet, OECD, BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 12.

²⁶⁴ Vgl. zur ausdrücklichen Empfehlung der OECD, im Sinne einer umsichtigen Unternehmensführung Prozesse zur laufenden Beobachtung und regelmäßigen Überprüfung der etablierten Verrechnungspreissysteme einzurichten, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 3.82.

Verrechnungspreissystems. Insbesondere sind Funktions- und Risikoanalysen regelmäßig zu aktualisieren und mit der operativen Steuerungsrealität abzugleichen.²⁶⁵

Darüber hinaus erfordert die zunehmende Bedeutung von DEMPE-Funktionen und Gewinnaufteilungsmethoden eine enge Verzahnung zwischen Steuerfunktion, Controlling und operativen Einheiten.²⁶⁶ Die Wahl der Verrechnungspreismethoden muss konsistent zur tatsächlichen Wertschöpfung erfolgen und durch eine belastbare Dokumentation abgesichert werden. Abweichungen zwischen rechtlicher Gestaltung und operativer Umsetzung können dabei zu erheblichen steuerlichen Korrekturen führen.²⁶⁷

Für das Unternehmen bedeutet dies, dass das Verrechnungspreissystem nicht als statisches Regelwerk, sondern als dynamisches Steuerungsinstrument zu begreifen ist, das fortlaufend an organisatorische, wirtschaftliche und regulatorische Veränderungen angepasst werden muss.

6.8 Wirkung und Grenzen der OECD-VPL

Die OECD-VPL entfalten keine unmittelbare gesetzliche Bindungswirkung. Nach überwiegender Auffassung stellen sie vielmehr Soft Law dar, dem zwar erhebliche praktische Bedeutung zukommt, das jedoch weder autonomes Völkerrecht noch unmittelbar anwendbares innerstaatliches Recht begründet.²⁶⁸ Ihre Relevanz ergibt sich primär daraus, dass sie von Finanzverwaltungen und Gerichten regelmäßig als Auslegungshilfe für Art. 9 OECD-MA herangezogen werden und somit als international anerkannter Auslegungsrahmen für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes wirken. Besonders umstritten ist dabei die Frage, inwieweit spätere Änderungen des

²⁶⁵ Vgl. zur ausdrücklichen Empfehlung der OECD, die Funktions- und Risikoanalyse regelmäßig zu überprüfen und an die tatsächliche wirtschaftliche Realität anzupassen, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.37 i.V.m. Tz. 1.46.

²⁶⁶ Vgl. zur zwingenden Involvierung des Verrechnungspreismanagements in unternehmerische Kernprozesse (und internen Abläufe) zur Identifikation von Personalfunktionen und Wertschöpfungsbeiträgen Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 256 f.

²⁶⁷ Vgl. zur Nichtanerkennung vertraglicher Vereinbarungen und der Vornahme von steuerlichen Korrekturen, sofern das tatsächliche Verhalten der Beteiligten von der rechtlichen Gestaltung abweicht („Substance-over-Form“), OECD, BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 11 i.V.m. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.46.

²⁶⁸ Vgl. zur Einordnung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien als rechtlich unverbindliches Soft Law ohne unmittelbare Gesetzeskraft Strunk, IStR 2024, 901 (902 f.) sowie zur Bedeutung als rechtliche Empfehlung BMF, VPR 2021, Rz. 18.

OECD-Kommentars oder der OECD-VPL bei der Auslegung bereits bestehender Doppelbesteuerungsabkommen berücksichtigt werden dürfen.²⁶⁹

Gleichwohl besitzen sie in der internationalen Steuerpraxis erhebliche faktische Bedeutung. Finanzverwaltungen und Steuerpflichtige orientieren sich regelmäßig an den OECD-Leitlinien, um konzerninterne Transaktionen abzugrenzen, Risiken zuzuordnen und Verrechnungspreismethoden zu begründen. Die OECD-Leitlinien wirken damit als praktischer Referenzrahmen, ohne die nationalen Rechtsgrundlagen zu ersetzen.²⁷⁰

Die höchstrichterliche Rechtsprechung zieht der unreflektierten Übernahme von OECD-Materialien jedoch klare methodische Grenzen. So stellt der deutsche Bundesfinanzhof (BFH) ausdrücklich fest, dass dem OECD-Musterkommentar bei der Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen zwar eine erhebliche Bedeutung zukommt, dieser jedoch rechtlich keinesfalls mit dem eigentlichen völkervertraglichen Abkommenstext gleichzusetzen ist.²⁷¹ Aus juristischer Sicht ist der Stellenwert des Kommentars vielmehr mit jenem von nationalen Gesetzesmaterialien vergleichbar. Folglich ist es nicht ausgeschlossen, dass die Intentionen der OECD-Kommentatoren im Auslegungsprozess durch den objektiven Abkommenswortlaut oder durch vorrangige systematische und zweckgerichtete Erwägungen verdrängt werden, sofern sich diese Absichten nicht eindeutig im Gesetzestext niedergeschlagen haben.

Gerade der Vergleich mit China zeigt, dass die OECD-VPL trotz ihrer internationalen Orientierungsfunktion keine einheitliche Anwendung sicherstellen. China verweist in seinem nationalen Verrechnungspreisrahmen nicht ausdrücklich auf die OECD-Leitlinien, übernimmt jedoch wesentliche Grundgedanken in das eigene Rechtssystem

²⁶⁹ Vgl. zur Kontroverse der dynamischen vs. statischen Auslegung und der Maßgeblichkeit späterer OECD-Änderungen Lang, Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA, IStR 2023, 549 (550 ff.).

²⁷⁰ Vgl. zur faktischen Bedeutung und der Handhabung der Leitlinien als quasi-verbindliche Prüfungsmaßstäbe in der Praxis Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 260 Fn. 122 sowie zur Anerkennung einer „gewissen praktischen Bedeutung“ durch den EuGH (C-457/21 P, Amazon) Strunk, IStR 2024, 901 (903 f.).

²⁷¹ Vgl. zur rechtlichen Einordnung des OECD-Musterkommentars als bloßes Gesetzesmaterial und dessen Nachrangigkeit gegenüber Wortlaut, Systematik und Teleologie BFH 11.07.2018, I R 44/16, Rn. 24, zitiert nach Lang, SWI 2023, 113 (116).

und verbindet diese mit eigenständigen wertschöpfungs- und standortbezogenen Anforderungen.²⁷²

Ihre rechtlichen Grenzen ergeben sich insbesondere aus dem nationalen Legalitätsprinzip und der Bindung steuerlicher Belastungen an gesetzliche Grundlagen.²⁷³ Die vertiefte Auseinandersetzung mit dieser Soft-Law-Problematik erfolgt im Rahmen der kritischen Bewertung in Kapitel 12.

Die dargestellten OECD-Entwicklungen verändern jedoch nicht nur die technische Ausgestaltung von Verrechnungspreissystemen, sondern wirken zugleich als neuer rechtlicher und tatsächlicher Prüfungsmaßstab konzerninterner Leistungsbeziehungen.²⁷⁴ Damit stellt sich die Frage, wie sich die verstärkte Substanz- und Wertschöpfungsorientierung auf die rechtliche Bewertung konzerninterner Warenlieferungen und Dienstleistungen auswirkt.

Zwischenfazit zu Kapitel 6

Die neuen OECD-Entwicklungen markieren eine systematische Fortentwicklung des Verrechnungspreisrechts. BEPS, die stärkere Betonung wirtschaftlicher Substanz, die Neuausrichtung der Risikoallokation, das DEMPE-Konzept sowie die wachsende Bedeutung wertschöpfungsorientierter Gewinnaufteilungsmethoden konkretisieren den Fremdvergleichsgrundsatz und verschieben die Analyse stärker hin zur tatsächlichen wirtschaftlichen Realität konzerninterner Transaktionen.²⁷⁵

²⁷² Vgl. zum fehlenden expliziten Verweis auf die OECD-Leitlinien im chinesischen Recht OECD, Transfer Pricing Country Profile – China, Question 2. Zur faktischen Übernahme der Grundkonzepte bei gleichzeitiger Implementierung lokaler Standortvorteile vgl. CHINA, Transfer Pricing in China – Rules & Cases, S. 2.

²⁷³ Vgl. zu den verfassungsrechtlichen Schranken und der Bedeutung des Legalitätsprinzips bei der Anwendung von OECD-Soft-Law Strunk, IStR 2024, 901 (902).

²⁷⁴ Vgl. zur methodischen Neuausrichtung des Fremdvergleichsgrundsatzes an der wirtschaftlichen Substanz und tatsächlichen Wertschöpfung explizit OECD, Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung: Aktionspunkte 8-10, Abschlussbericht 2015 (2017), S. 13.

²⁷⁵ Zusammenfassend zu den zentralen Maßnahmen der OECD zur Ausrichtung der Verrechnungspreisergebnisse an der wirtschaftlichen Wertschöpfung und der tatsächlichen Realität (insbesondere durch Substanz- und Risikoanalyse sowie das DEMPE-Konzept) vgl. grundlegend OECD, BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 9 ff. i.V.m. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff.

Für den Sondermaschinenbauer ergibt sich daraus die Notwendigkeit, Verrechnungspreissysteme nicht allein an formalen Vertragsstrukturen, sondern an Funktionen, Risiken, Vermögenswerten und tatsächlichen Entscheidungsprozessen auszurichten.²⁷⁶ Kapitel 7 behandelt im Anschluss die hieraus folgenden Dokumentationspflichten.²⁷⁷ Kapitel 8 untersucht sodann, welche rechtliche Bedeutung diese OECD-Entwicklungen als Prüfungsmaßstab der Verrechnungspreisgestaltung entfalten.

²⁷⁶ Vgl. zum zwingenden Vorrang der tatsächlichen Funktionsausübung, Risikoübernahme und der faktischen Entscheidungsprozesse gegenüber einer rein formal-vertraglichen Allokation („Substance-over-Form“) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.42 ff. sowie Tz. 1.60 ff.

²⁷⁷ Vgl. zur verfahrensrechtlichen Flankierung der materiellen Verrechnungspreisvorgaben durch erhöhte Transparenz- und Dokumentationsanforderungen (Master File, Local File, CbCR) OECD, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015, S. 9 f.

7. Dokumentationspflichten im Verrechnungspreisrecht

7.1 Ziel, Funktion und Einordnung der Verrechnungspreisdokumentation

Die Verrechnungspreisdokumentation stellt einen zentralen Pfeiler des internationalen Verrechnungspreisrechts dar. Während der Fremdvergleichsgrundsatz den materiell-rechtlichen Maßstab für die steuerliche Angemessenheit konzerninterner Preise vorgibt, dient die Dokumentation der Darlegung, Begründung und Beweisführung dieser Fremdüblichkeit gegenüber den Steuerbehörden.

Rechtlich handelt es sich bei den Dokumentationspflichten nicht um eigenständige Steuertatbestände, sondern um verfahrensrechtliche Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten, die der effektiven Durchsetzung des materiellen Steuerrechts dienen. Ihre praktische Bedeutung geht jedoch weit über einen bloßen Verfahrensaspekt hinaus, da unzureichende oder fehlende Dokumentation regelmäßig zu Schätzungen, Gewinnkorrekturen und faktischer Beweislastverschiebung führt.²⁷⁸ Die Dokumentation übernimmt damit faktisch eine Scharnierfunktion zwischen materiell-rechtlicher Fremdvergleichsprüfung und verfahrensrechtlicher Durchsetzbarkeit der steuerlichen Bewertung.

Ziel der Verrechnungspreisdokumentation ist es insbesondere

- die Funktions- und Risikoallokation im Konzern transparent darzustellen,
- die Methodenwahl und Preisermittlung nachvollziehbar zu begründen,
- Informationsasymmetrien zwischen Steuerpflichtigem und Finanzverwaltung zu reduzieren und
- steuerliche Streitigkeiten sowie Doppelbesteuerungsrisiken zu minimieren.²⁷⁹

²⁷⁸ Vgl. zu den verfahrensrechtlichen Konsequenzen (insbesondere dem Übergang der Beweislast auf die Finanz.Behörde bei Vorliegen einer ordnungsgemäßen Dokumentation sowie der Schätzungsbefugnis bei fehlender oder mangelhafter Dokumentation) BMF, VPR 2021, Rz. 409.

²⁷⁹ Vgl. zu den drei zentralen Zielen der Verrechnungspreisdokumentation (Sicherstellung der Compliance des Steuerpflichtigen, Ermöglichung der Risikoabschätzung durch die Steuerverwaltungen sowie Bereitstellung von Informationen für die

Mit den OECD- und BEPS-Initiativen hat sich die Funktion der Dokumentation deutlich gewandelt. Während sie früher primär als reaktive Verteidigungsunterlage für Betriebsprüfungen diente, ist sie heute als proaktives Compliance- und Risikomanagementinstrument ausgestaltet. Unternehmen sind gehalten, ihre Verrechnungspreissysteme ex ante konsistent, kohärent und prüfungsfest zu dokumentieren.²⁸⁰ Dies führt dazu, dass die Dokumentation nicht mehr lediglich reaktiv im Rahmen von Betriebsprüfungen erstellt wird, sondern integraler Bestandteil der laufenden steuerlichen Steuerungs- und Kontrollprozesse ist.

Beispiel:

Kann ein Unternehmen bei einer Betriebsprüfung lediglich konzerninterne Verträge vorlegen, ohne die zugrunde liegende Funktions- und Risikoanalyse darzustellen, ist die Finanzverwaltung berechtigt, die Angemessenheit der Preise in Zweifel zu ziehen. Die Dokumentation fungiert somit faktisch als zentrales Verteidigungsinstrument im Rahmen der steuerlichen Beurteilung konzerninterner Preisgestaltungen.²⁸¹

7.2 OECD/BEPS Action 13: Systematik und Zielsetzung

Die heutige Ausgestaltung der Verrechnungspreisdokumentation geht maßgeblich auf BEPS Action 13 zurück. Ziel dieser Maßnahme war es, durch ein einheitliches, international abgestimmtes Dokumentationskonzept Transparenz zu erhöhen und aggressive Gewinnverlagerungen frühzeitig identifizierbar zu machen.²⁸² Die durch BEPS Action 13 geschaffene Dokumentationssystematik stellt jedoch kein

Verrechnungspreisprüfung) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.5; sowie zur zentralen Zielsetzung, den systematischen Informationsvorsprung bzw. die Informationsasymmetrie multinationaler Konzerne gegenüber den nationalen Steuerverwaltungen zu verringern, OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (2014), S. 28.

²⁸⁰ Vgl. zur Förderung einer proaktiven „Kultur der Steuerehrlichkeit“ (Tax Compliance) und der Forderung der OECD, Verrechnungspreise bereits ex ante (im Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles) auf Basis der vernünftigerweise verfügbaren Informationen fremdüblich festzusetzen, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.7 i.V.m. Tz. 5.27.

²⁸¹ Vgl. zum Umstand, dass formale Verträge als Ausgangspunkt für die Verrechnungspreisanalyse nicht ausreichen, sofern sie nicht durch eine Dokumentation des tatsächlichen Verhaltens der Parteien (ausgeübte Funktionen und Risiken) gestützt werden, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.42 ff.; sowie zum Beweislastrisiko bei unzureichender Dokumentation BMF, VPR 2021, Rz. 407 f.

²⁸² Vgl. zur grundlegenden Zielsetzung des BEPS-Aktionspunkts 13, durch ein standardisiertes Dokumentationspaket die Transparenz zu erhöhen und den Steuerverwaltungen die frühzeitige Risikoabschätzung und Erkennung künstlicher Gewinnverlagerungen zu ermöglichen, OECD, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015, S. 9 f.

eigenständiges materielles Recht dar, sondern konkretisiert die bestehenden Mitwirkungs- und Offenlegungspflichten im internationalen Steuerkontext. Gerade im internationalen Kontext zeigt sich jedoch, dass die praktische Umsetzung der OECD-Dokumentationsstandards erheblichen nationalen Unterschieden unterliegt. Insbesondere China verwendet die Dokumentationsanforderungen nicht nur zur Überprüfung einzelner Verrechnungspreise, sondern verstärkt auch zur Analyse lokaler Wertschöpfungsbeiträge und standortbezogener Vorteile. Die Dokumentation erfüllt in der chinesischen Verwaltungspraxis damit nicht lediglich eine Offenlegungsfunktion, sondern dient zugleich als Instrument zur Identifikation potenziell unangemessener Gewinnverteilungen innerhalb multinationaler Konzerne.²⁸³ Insbesondere Country-by-Country-Informationen, Funktionsbeschreibungen und Angaben zu lokalen Wertschöpfungsbeiträgen werden von chinesischen Steuerbehörden gezielt zur Risikoanalyse und Auswahl von Prüfungsfällen herangezogen.

Das BEPS-Dokumentationskonzept basiert auf einem dreistufigen Ansatz:

1. Local File
2. Master File
3. Country-by-Country Reporting (CbCR)

Diese drei Ebenen verfolgen unterschiedliche Zwecke (vgl. Abbildung 11).²⁸⁴

²⁸³ Vgl. zu den spezifisch chinesischen Dokumentationsanforderungen im Local File (insbesondere der Offenlegung globaler Wertschöpfungstreiber und lokaler DEMPE-Funktionen), die von der chinesischen Steuerverwaltung gezielt zur Identifikation potenziell unangemessener Gewinnzurechnungen genutzt werden, PWC, New rules for transfer pricing transparency in China (2016), S. 1.

²⁸⁴ Vgl. zur Systematik der dreistufigen Berichtsstruktur (Stammdokumentation, Einzeldokumentation und länderbezogener Bericht) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.16 f.

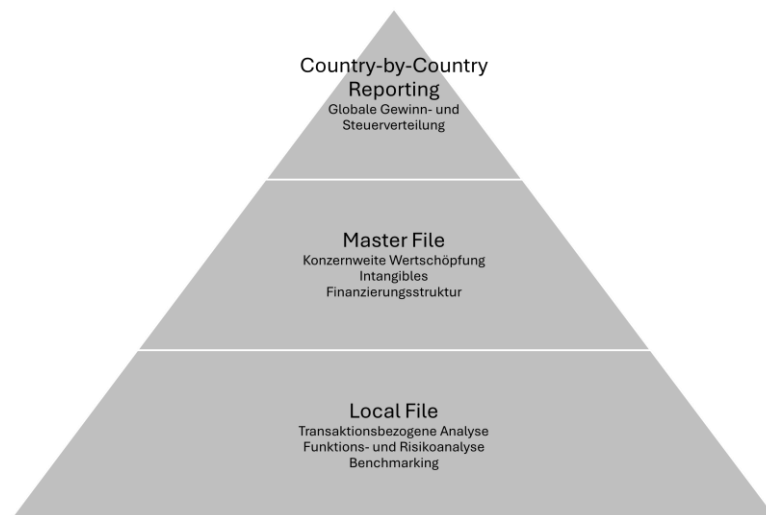


Abbildung 11: Dreistufiges Dokumentationssystem nach OECD Action 13²⁸⁵

Während Master File und Local File der detaillierten Analyse der Fremdüblichkeit einzelner Transaktionen dienen, stellt das Country-by-Country Reporting (CbCR) ein risikoorientiertes Informationsinstrument dar, das keine unmittelbare Preisermittlung enthält, jedoch erhebliche Auswirkungen auf die Auswahl und Intensität steuerlicher Prüfungen entfaltet.²⁸⁶ Das CbCR wirkt damit weniger als Instrument der Preisbestimmung, sondern vielmehr als Auslöser und Steuerungsmechanismus für risikoorientierte Prüfungsansätze der Finanzverwaltungen.

Beispiel:

Ein Konzern kann formell fremdübliche Verrechnungspreise anwenden. Weist das CbCR jedoch hohe Gewinne in Niedrigsteuerländern bei gleichzeitig geringer Mitarbeiterzahl aus, kann dies eine vertiefte Prüfung auslösen, unabhängig von der formalen Qualität der Verrechnungspreisdokumentation.

²⁸⁵ Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.16 ff. i.V.m. Anhang I-III zu Kapitel V.

²⁸⁶ Vgl. zur primären Funktion des Country-by-Country Reportings als Instrument zur Risikoeinschätzung und dem ausdrücklichen Verbot, die Daten als Ersatz für eine detaillierte Verrechnungspreisanalyse einzelner Geschäftsvorfälle oder für globale formelhafte Gewinnaufteilungen zu nutzen, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.25; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 438 und Rz. 443.

7.3 Master File – Inhalt, Zweck und rechtliche Bedeutung

Funktion des Master File

Das Master File soll den Steuerbehörden einen globalen Überblick über den Konzern vermitteln. Es beschreibt das Geschäftsmodell, die konzernweite Wertschöpfung, die Verteilung von Funktionen und Risiken sowie die konzernweite Verrechnungspreispolitik.

Im Gegensatz zum Local File ist das Master File strategisch-konzeptionell ausgerichtet. Es bildet den Rahmen, in den sich sämtliche lokalen Verrechnungspreisanalysen einfügen müssen.²⁸⁷

Mindestinhalte und typische Problemfelder

Nach OECD-Vorgaben umfasst das Master File insbesondere:²⁸⁸

- organisatorische und rechtliche Konzernstruktur
- Beschreibung der Geschäftstätigkeiten und Wertschöpfungsketten
- konzernweite Verrechnungspreisleitlinien
- Darstellung immaterieller Werte und DEMPE-Funktionen
- konzerninterne Finanzierungsstrukturen
- konsolidierte Finanzinformationen

Ein zentrales Risiko liegt in Inkonsistenzen zwischen Master File und Local Files. Solche Inkonsistenzen können die Glaubwürdigkeit der gesamten Verrechnungspreissystematik beeinträchtigen und führen regelmäßig zu vertieften Prüfungen durch die Finanzverwaltung.²⁸⁹

²⁸⁷ Vgl. zur Funktion der Stammdokumentation („Master File“), den Steuerverwaltungen einen strategischen Gesamtüberblick (eine „Blaupause“) über die globale Geschäftstätigkeit, die Wertschöpfungsketten und die Verrechnungspreispolitik zu vermitteln, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.18 f.; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 476.

²⁸⁸ Vgl. zu den fünf zwingenden inhaltlichen Kategorien der Stammdokumentation (Organisationsaufbau, Geschäftstätigkeit, immaterielle Werte, Finanztätigkeit sowie Finanz- und Steuerpositionen) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.19 i.V.m. Anhang I zu Kapitel V; sowie zu den entsprechenden österreichischen Vorgaben § 2 Abs. 1 VPDG-DV.

²⁸⁹ Vgl. zur übergeordneten Zielsetzung des Dokumentationskonzepts, zwingend in sich konsistente Verrechnungspreisannahmen zu formulieren, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.7.

Beispiel:

Wird im Master File dargestellt, dass zentrale Entwicklungsleistungen in Österreich erbracht werden, während ein Local File eines Drittstaats wesentliche Engineering-Funktionen lokal verortet, entsteht ein Glaubwürdigkeitsproblem, das regelmäßig zu intensiven Rückfragen der Finanzverwaltung führt.

Bedeutung für das Sondermaschinenbauunternehmen

Für einen Sondermaschinenbauer ist das Master File von besonderer Relevanz, da die Wertschöpfung regelmäßig projekt- und entwicklungsgetrieben erfolgt. Die konzernweite Darstellung von Engineering-, Entwicklungs- und Steuerungsfunktionen ist entscheidend, um spätere Diskussionen über DEMPE-Beiträge, Risikoallokation und Gewinnzuordnung zu vermeiden.

7.4 *Local File – transaktionsbezogene Dokumentation***Funktion des Local File**

Das Local File stellt das zentrale Element der Fremdvergleichsdokumentation dar. Es beschreibt jene konzerninternen Transaktionen, die für eine konkrete Gesellschaft steuerlich relevant sind, und bildet die Grundlage für die Beurteilung der Fremdüblichkeit. Damit kommt dem Local File eine zentrale Beweisfunktion zu, da es die konkrete Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Einzelfallebene nachvollziehbar machen muss.²⁹⁰

²⁹⁰ Vgl. zur zentralen Funktion der Einzeldokumentation („Local File“), durch die detaillierte Darstellung konkreter konzerninterner Geschäftsvorfälle sicherzustellen und nachzuweisen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz auf Ebene des jeweiligen Staates eingehalten wurde, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.22; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 477.

Inhaltliche Anforderungen

Ein vollständiges Local File umfasst insbesondere:²⁹¹

- Beschreibung der Geschäftstätigkeit der lokalen Gesellschaft
- detaillierte Darstellung der konzerninternen Transaktionen
- Vertragsgrundlagen
- Funktions- und Risikoanalyse
- Methodenwahl und deren Begründung
- Vergleichbarkeitsanalyse und Benchmarkstudien
- finanzielle Kennzahlen und Überleitungsrechnungen

Die OECD verlangt eine substanziell belastbare Dokumentation, pauschale Textbausteine genügen nicht.

Relevanz für Warenlieferungen und Dienstleistungen

Gerade bei Warenlieferungen und konzerninternen Dienstleistungen ist das Local File häufig der primäre Angriffspunkt steuerlicher Prüfungen.

Beispiel (Sondermaschine):

Lieferung einer kundenspezifischen Sondermaschine inklusive Engineering, Projektmanagement und Inbetriebnahme. Im Local File ist darzustellen,

- welche Leistungsbestandteile als Warenlieferung gelten,
- welche als Dienstleistungen zu qualifizieren sind und
- wie die einzelnen Preisbestandteile fremdüblich ermittelt wurden.

Fehlt diese Aufschlüsselung, besteht das Risiko, dass die gesamte Transaktion umqualifiziert oder teilweise nicht anerkannt wird.

²⁹¹ Vgl. zu den zwingenden inhaltlichen Anforderungen der Einzeldokumentation (insbesondere Beschreibung der inländischen Geschäftseinheit, detaillierte Funktions-, Risiko- und Vergleichbarkeitsanalyse der konzerninternen Geschäftsvorfälle sowie Darstellung der Finanzinformationen) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Anhang II zu Kapitel V.

Benchmarkstudien als Dokumentationskern

Benchmarkstudien sind integraler Bestandteil des Local File.

Beispiel:

Ein Routinefertiger wird mittels TNMM mit einer EBIT-Marge von 3 % vergütet. Die Finanzverwaltung beanstandet die Vergleichsunternehmen als funktional nicht ausreichend vergleichbar und verwirft die Studie. In der Folge erfolgt eine Schätzung auf Basis des oberen Quartils.

Dieses Beispiel zeigt, dass nicht nur das Ergebnis, sondern die Qualität der Benchmarkstudie selbst dokumentationsrelevant ist. Eine methodisch fehlerhafte oder unzureichend begründete Vergleichbarkeitsanalyse kann daher zur vollständigen Verwerfung der gewählten Verrechnungspreismethode führen. Im China-Kontext verschärft sich diese Problematik zusätzlich dadurch, dass chinesische Steuerbehörden bevorzugt lokale Vergleichsunternehmen heranziehen und teilweise auch nicht öffentlich zugängliche Vergleichsdaten („*secret comparables*“²⁹²) verwenden.²⁹³ Für Steuerpflichtige entsteht dadurch eine erhöhte Unsicherheit hinsichtlich der Nachvollziehbarkeit und Verteidigungsfähigkeit von Benchmarkanalysen.

²⁹² Als „Secret Comparables“ (geheime Vergleichsdaten) werden nicht-öffentliche, vertrauliche Geschäfts- und Finanzdaten bezeichnet, die Finanzverwaltungen (beispielsweise durch Betriebsprüfungen bei anderen Steuerpflichtigen) erlangt haben und als Vergleichsmaßstab für die Verrechnungspreisprüfung eines dritten Steuerpflichtigen heranziehen. Da der geprüfte Steuerpflichtige aufgrund des Steuergeheimnisses keinen Zugang zu diesen Daten erhält, kann er die Fremdüblichkeit und Vergleichbarkeit der herangezogenen Benchmarks nicht überprüfen oder sich dagegen verteidigen. Während die Verwendung derartiger geheimer Geschäftsdaten in vielen westlichen Rechtsordnungen (wie etwa Österreich) unzulässig ist, behalten sich chinesische Steuerbehörden deren Nutzung in der Praxis – auch wenn öffentliche Daten offiziell zu präferieren sind – ausdrücklich vor. Vgl. zur Definition grundlegend UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), Tz. 5.4.8.2 f. i.V.m. Glossary; zur Unzulässigkeit im Anwendungsbereich des Steuergeheimnisses Strauss, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 199; sowie zur chinesischen Praxis EY, Bulletin 6 enhances alignment of PRC TP rules with OECD norms, S. 3.

²⁹³ Vgl. zur chinesischen Prüfungspraxis bei Benchmarkstudien und der gesetzlich zulässigen Heranziehung von dem Steuerpflichtigen nicht öffentlich zugänglichen Vergleichsdaten („secret comparables“) durch die Finanzverwaltung EY, Bulletin 6 enhances alignment of PRC TP rules with OECD norms, S. 3.

7.5 Country-by-Country Reporting (CbCR)

Zielsetzung und Schwellenwerte

Das CbCR dient der makroökonomischen Risikoanalyse durch Steuerverwaltungen. Es enthält aggregierte Informationen zu Umsätzen, Gewinnen, gezahlten Steuern, Mitarbeiterzahlen und Vermögenswerten je Steuerjurisdiktion.²⁹⁴

Das CbCR ist für Konzerne mit einem konsolidierten Umsatz von mindestens EUR 750 Mio. verpflichtend.²⁹⁵

Indirekte Auswirkungen auf die Prüfungspraxis

Auch wenn das CbCR keine unmittelbare Verrechnungspreisberechnung enthält, beeinflusst es maßgeblich die Prüfungsstrategie der Finanzverwaltung.²⁹⁶

Beispiel (China):

Hohe Mitarbeiterzahlen bei gleichzeitig niedrigen Gewinnen können von chinesischen Behörden als Hinweis auf unzureichende Gewinnbeteiligung interpretiert werden und eine aggressive Prüfung auslösen. Dies verdeutlicht, dass die Bewertung solcher Kennzahlen in der Praxis stark von den jeweiligen nationalen Prüfungsansätzen und steuerpolitischen Zielsetzungen abhängt. Insbesondere die chinesische Steuerverwaltung nutzt CbCR-Daten verstärkt zur Identifikation potenziell unangemessener Gewinnverteilungen innerhalb multinationaler Konzerne. Dabei werden hohe lokale Wertschöpfungsbeiträge häufig als Argument für eine stärkere Gewinnzurechnung

²⁹⁴ Vgl. zur inhaltlichen Ausgestaltung des länderbezogenen Berichts (aggregierte Verteilung von Einkünften, Steuern und Orten wirtschaftlicher Tätigkeit) und seinem primären Zweck der Risikoabschätzung OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.24 f.; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 438.

²⁹⁵ Vgl. zum zwingenden Schwellenwert von 750 Mio. EUR (konsolidierter Vorjahres-Umsatzerlös) für die Pflicht zur länderbezogenen Berichterstattung OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.52; sowie für Österreich § 3 Abs. 1 VPDG i.V.m. BMF, VPR 2021, Rz. 440.

²⁹⁶ Vgl. zum ausdrücklichen Verbot, die CbCR-Informationen als Ersatz für eine detaillierte Verrechnungspreisanalyse heranzuziehen oder darauf Gewinnkorrekturen auf Basis einer globalen formelhaften Gewinnaufteilung zu stützen, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.25; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 439.

zugunsten chinesischer Gesellschaften herangezogen.²⁹⁷ Die chinesische Verwaltungspraxis interpretiert auffällige Abweichungen zwischen lokalen Funktionen, Mitarbeiterzahlen und ausgewiesenen Gewinnen regelmäßig als potenziellen Hinweis auf eine nicht angemessene Gewinnallokation. Dadurch entwickelt sich das Country-by-Country Reporting faktisch zu einem Instrument der substanz- und wertschöpfungsorientierten Risikoanalyse.

7.6 Weitere Dokumentations- und Mitwirkungspflichten

Neben Master File, Local File und CbCR bestehen zahlreiche weitere nationale und internationale Mitwirkungspflichten, wie etwa

- Vorlagepflichten im Rahmen von Betriebsprüfungen,
- Aufbewahrungspflichten,
- Mitwirkung bei Verständigungsverfahren und
- länderspezifische Dokumentationsformate.

Diese Pflichten sind nicht harmonisiert und stellen insbesondere in Drittstaaten ein erhebliches Risiko dar.²⁹⁸

7.7 Sanktionen, Schätzungsrisiken und typische Prüfungsfeststellungen

Unzureichende Verrechnungspreisdokumentation kann zu

- formellen Strafen,
- Zuschätzungen,

²⁹⁷ Vgl. zur gezielten Nutzung des CbCR als primäres Risikoabschätzungsinstrument durch die chinesische Steuerverwaltung (STA) und der spezifischen Auffassung, wonach hohe Mitarbeiterzahlen und signifikante Fabrikanlagen („work force and factory plants“) zwingend eine höhere lokale Gewinnzurechnung bedingen, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2021), Part D.2 (China Practices), Tz. D.2.4.7.3; sowie Exactera, China’s May and June 2026 Transfer Pricing Deadlines (2026), S. 2.

²⁹⁸ Vgl. zu den über das OECD-Standardkonzept hinausgehenden länderspezifischen Dokumentationsanforderungen („One Size Does Not Fit All“) und der fehlenden internationalen Harmonisierung Steiner, „Mühsal“ Verrechnungspreisdokumentation, TPI 2023, 91 (91 f.); sowie zu den allgemeinen Aufbewahrungs- und Mitwirkungspflichten OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.35 f. i.V.m. BMF, VPR 2021, Rz. 405 ff.

- faktischer Beweislastverschiebung und
- erhöhter Doppelbesteuerungsgefahr

führen.²⁹⁹ Diese Konsequenzen verdeutlichen, dass Dokumentationsmängel nicht lediglich formale Defizite darstellen, sondern unmittelbare Auswirkungen auf die steuerliche Ergebniszurechnung haben können.

Typische Beanstandungen betreffen:

- fehlende Substanz in Funktionsanalysen,
- inkonsistente Risikozuordnungen,
- mangelhafte Benchmarkstudien und
- fehlende Projektbezüge.³⁰⁰

7.8 Anwendung auf ein typisiertes Industrieunternehmen

Für ein Industrieunternehmen ergibt sich die Notwendigkeit eines integrierten Dokumentationssystems, dass

- konzernweit konsistent ist,
- projektbezogene Besonderheiten abbildet,
- regelmäßig aktualisiert wird,
- Steuer-, Controlling- und Technikabteilungen einbindet.

Die Dokumentation ist nicht bloße Formalpflicht, sondern ein zentrales Instrument zur Steuerung steuerlicher Risiken. Sie übernimmt damit eine doppelte Funktion als

²⁹⁹ Vgl. zu den verfahrensrechtlichen Konsequenzen einer mangelhaften Verrechnungspreisdokumentation (insbesondere formelle Strafen, Schätzungsbefugnis und faktische Beweislastverschiebung) BMF, VPR 2021, Rz. 409; OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.40 ff.; sowie anschaulich zur Verhängung von Strafzuschlägen („Penalties“) bei Nichteinhaltung lokaler Sondervorschriften Steiner, TPI 2023, 91 (92 f.).

³⁰⁰ Vgl. zu den zentralen Prüfungsschwerpunkten, insbesondere der Überprüfung, ob die vertragliche Risikoallokation mit dem tatsächlichen Verhalten, der wirtschaftlichen Substanz („Control over Risk“) und den Benchmarkstudien übereinstimmt, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.42 ff. i.V.m. Tz. 1.88.

Nachweisinstrument gegenüber der Finanzverwaltung und als internes Steuerungs- und Kontrollinstrument innerhalb des Unternehmens.³⁰¹

7.9 Dokumentationssystem im Sondermaschinenbau im OECD-Kontext

Die Dokumentationspflichten nach den OECD-VPL 2022 sind nicht isoliert als formale Compliance-Anforderung zu verstehen, sondern als integraler Bestandteil der rechtlichen Fremdvergleichsprüfung. Dies gilt insbesondere für international tätige Industrieunternehmen, deren Wertschöpfung durch arbeitsteilige Produktionsprozesse, projektbezogene Lieferketten und konzerninterne Dienstleistungen geprägt ist.

Nach Maßgabe von Aktionspunkt 13 des BEPS-Projekts verfolgt das dreistufige Dokumentationskonzept aus Master File, Local File und Country-by-Country Reporting (CbCR) das Ziel, Finanzverwaltungen einen kohärenten Gesamtüberblick über die globale Wertschöpfung, die Gewinnverteilung und die steuerliche Positionierung des Konzerns zu ermöglichen.³⁰² Die OECD-VPL 2022 verstärken diesen Ansatz, indem sie die Dokumentation ausdrücklich mit der Substanz- und Risikoanalyse verknüpfen. Dabei handelt es sich jedoch nicht um verbindliche Rechtsnormen, sondern um international anerkannte Auslegungsleitlinien, deren konkrete Anwendung von den jeweiligen nationalen Rechtsordnungen abhängt. Gerade im Verhältnis zu China zeigt sich, dass die praktische Anwendung der OECD-Dokumentationsstandards durch nationale Besonderheiten erheblich erweitert werden kann. Die chinesische Steuerverwaltung verlangt regelmäßig eine detaillierte Darstellung lokaler Funktionen, Marktbeiträge und standortbezogener Vorteile und interpretiert die OECD-Substanzanforderungen vielfach strenger als europäische Finanzverwaltungen.³⁰³ Hinzu kommt, dass chinesische

³⁰¹ Vgl. zur doppelten Funktion der Verrechnungspreisdokumentation als Nachweisinstrument für die Finanzverwaltung sowie als proaktives, internes Instrument des steuerlichen Risikomanagements und der Tax Compliance OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.7.

³⁰² Vgl. zur Zielsetzung der durch BEPS-Aktionspunkt 13 eingeführten dreistufigen Berichtsstruktur, den Steuerverwaltungen einen globalen Gesamtüberblick über die Wertschöpfung und Gewinnverteilung zur Risikoabschätzung zu vermitteln, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.16 i.V.m. Tz. 5.18.

³⁰³ Vgl. zu den spezifisch erweiterten chinesischen Dokumentationsanforderungen im Local File (insbesondere die zwingende Darstellung der Wertschöpfungskette, der Werttreiber sowie der Verortung der DEMPE-Funktionen und lokaler Standortvorteile) PWC, New rules for transfer pricing transparency in China (2016), S. 1.

Steuerbehörden konzerninterne Dienstleistungen regelmäßig anhand spezifischer Prüfkriterien beurteilen, darunter insbesondere

- Nutzen („*benefit test*“),
- wirtschaftliche Notwendigkeit („*necessity test*“),
- Vermeidung von Doppelungen („*duplication test*“) sowie
- tatsächlicher Wertschöpfungsbeitrag („*value creation test*“).³⁰⁴

Dadurch steigen die Anforderungen an die tatsächliche Nachweisbarkeit konzerninterner Leistungsbeziehungen erheblich.

Für das Unternehmen kommt dem Master File eine zentrale Bedeutung zu. Es hat die konzernweite Organisations- und Wertschöpfungsstruktur so darzustellen, dass die funktionale Einordnung der einzelnen Gesellschaften nachvollziehbar wird. Insbesondere sind die strategischen Entscheidungszentren, die Steuerung der Produktionsprozesse, die Entwicklung und Nutzung immaterieller Werte sowie die konzernweiten Verrechnungspreisgrundsätze transparent abzubilden.

Vor dem Hintergrund der OECD-Entwicklungen ist dabei sicherzustellen, dass die im Master File dargestellte Struktur mit der tatsächlichen wirtschaftlichen Realität übereinstimmt. Gerade im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern genügt nach der neueren internationalen Verwaltungspraxis die bloße rechtliche Zuordnung von Eigentum oder Risiken nicht mehr. Vielmehr muss die Dokumentation nachvollziehbar darlegen, welche Gesellschaften tatsächlich wertschöpfende Funktionen ausüben, Risiken kontrollieren und zur Entwicklung, Verbesserung oder wirtschaftlichen Verwertung immaterieller Werte beitragen.³⁰⁵ Abweichungen zwischen formaler

³⁰⁴ Vgl. zu den spezifisch strengen Prüfungsmaßstäben der chinesischen Steuerverwaltung (STA) bei konzerninternen Dienstleistungen (insbesondere Benefit, Necessity, Duplication und Value Creation Test) UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2021), Part D.2 (China Practices), Tz. D.2.5.1 ff.

³⁰⁵ Vgl. zu den zwingenden Inhalten der Stammdokumentation (Master File) im Bereich immaterieller Wirtschaftsgüter OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Anhang I zu Kapitel V; sowie zur zwingenden Übereinstimmung der vertraglichen/rechtlichen Zuordnung mit dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten (Ausübung der DEMPE-Funktionen) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 6.42 und Tz. 6.54.

Beschreibung und operativer Praxis erhöhen das Risiko steuerlicher Korrekturen erheblich.

Das Local File stellt demgegenüber das zentrale Beweisinstrument für die Fremdüblichkeit der konkreten konzerninternen Transaktionen dar. Für das Unternehmen bedeutet dies, dass insbesondere projektbezogene Warenlieferungen, Engineering-Leistungen, zentrale Management-Services sowie konzerninterne Dienstleistungen detailliert zu dokumentieren sind. Die OECD-VPL 2022 verlangen insoweit eine enge Verzahnung von Transaktionsbeschreibung, Funktions- und Risikoanalyse, Methodenwahl und finanziellen Ergebnissen. (Siehe Abbildung 12) Eine rein formale Erfüllung der Dokumentationspflichten ohne substantielle inhaltliche Tiefe genügt diesen Anforderungen nicht.³⁰⁶

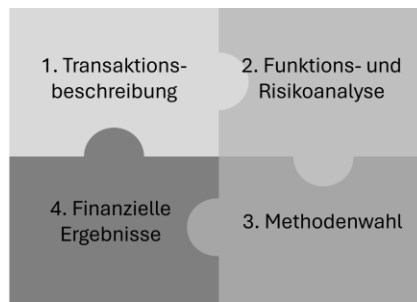


Abbildung 12: OECD-Zusammenhang von Transaktionsbeschreibung, Risikoanalyse und Methodenwahl³⁰⁷

Besondere Aufmerksamkeit ist dem *Country-by-Country Reporting* zu widmen, das aus rechtlicher Sicht eine neue Qualität der Transparenz geschaffen hat. Das CbCR dient zwar nicht unmittelbar der Preisbestimmung einzelner Transaktionen, fungiert jedoch als Risikoinstrument für die Auswahl und Intensität steuerlicher Prüfungen. Für das Unternehmen kann eine inkonsistente Darstellung von Umsätzen, Gewinnen, Mitarbeiterzahlen und Funktionen im CbCR dazu führen, dass Finanzverwaltungen gezielt Verrechnungspreisprüfungen einleiten. Die OECD-Entwicklungen verdeutlichen,

³⁰⁶ Vgl. zur zwingenden Anforderung einer detaillierten und inhaltlich substanziellen Verzahnung von Transaktionsbeschreibung, Funktionsanalyse und Methodenwahl im Rahmen der Einzeldokumentation (Local File) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.22 i.V.m. Anhang II zu Kapitel V.

³⁰⁷ Eigene Darstellung, in Anlehnung an die Anforderungen an das Local File gemäß OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Anhang II zu Kapitel V.

dass das CbCR faktisch Teil der Verrechnungspreisprüfung geworden ist, auch wenn es rechtlich nicht als Beweismittel für die Fremdüblichkeit einzelner Preise ausgestaltet ist.³⁰⁸

Somit ist festzuhalten, dass die zunehmende Bedeutung der Dokumentation zu einer faktischen Beweislastverschiebung führt. Zwar verbleibt die objektive Feststellungslast für die Fremdüblichkeit grundsätzlich bei der Abgabenbehörde, in der Praxis hängt die Verteidigungsfähigkeit der Verrechnungspreise jedoch maßgeblich von der Qualität und Konsistenz der Dokumentation ab. In der praktischen Anwendung kommt es damit häufig zu einer faktischen Beweislastverlagerung auf den Steuerpflichtigen, auch wenn die formelle Feststellungslast weiterhin bei der Finanzverwaltung verbleibt.³⁰⁹ Unvollständige oder widersprüchliche Unterlagen erhöhen das Risiko von Schätzungen, Umqualifikationen und einseitigen Gewinnkorrekturen erheblich.

In diesem Zusammenhang sollte das Dokumentationssystem des Unternehmens nicht nur als Reaktionsinstrument auf steuerliche Prüfungen angesehen werden, sondern auch als präventives Steuerungs- und Absicherungsinstrument. Die neuen OECD-Entwicklungen verlangen eine laufende Aktualisierung der Dokumentation, insbesondere bei Änderungen der Wertschöpfungsstruktur, der Risikoverteilung oder der konzerninternen Leistungsbeziehungen. Nur so kann sichergestellt werden, dass die dokumentierten Verrechnungspreissysteme dauerhaft mit der wirtschaftlichen Realität und den rechtlichen Anforderungen im Einklang stehen.³¹⁰

³⁰⁸ Vgl. zum ausdrücklichen Verbot der Nutzung der Informationen des Country-by-Country Reportings als Beweismittel für die Fremdüblichkeit oder als Ersatz für eine detaillierte Verrechnungspreisanalyse, bei gleichzeitiger Nutzung als primäres Instrument zur Abschätzung steuerlicher Risiken, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.25; sowie BMF, VPR 2021, Rz. 438 f.

³⁰⁹ Vgl. zur Verteilung der Beweislast im Verrechnungspreisrecht und der faktischen Beweislastverschiebung bzw. Befugnis zur Schätzung bei unzureichender Mitwirkung oder fehlender Dokumentation OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 4.11 ff.; sowie ausdrücklich für die österreichische Verwaltungspraxis BMF, VPR 2021, Rz. 409.

³¹⁰ Vgl. zur ausdrücklichen Empfehlung der OECD, die Verrechnungspreisdokumentation als Teil der Steuerehrlichkeit (Tax Compliance) regelmäßig zu überprüfen und bei Änderungen der funktionalen oder wirtschaftlichen Realität zwingend zu aktualisieren, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.37 i.V.m. Tz. 5.7.

Zwischenfazit zu Kapitel 7

Die Verrechnungspreisdokumentation ist ein zentrales Element moderner internationaler Steuercompliance.³¹¹ Um steuerliche Risiken zu minimieren, Doppelbesteuerung zu vermeiden und die Fremdüblichkeit konzerninterner Verrechnungspreise nachhaltig zu sichern, ist für den Sondermaschinenbauer eine umfassende, substanzorientierte und konsistente Dokumentation unerlässlich.³¹² Die zunehmenden Anforderungen an Transparenz und Substanz verdeutlichen, dass die Verrechnungspreisdokumentation zu einem zentralen Element der internationalen steuerlichen Risikosteuerung geworden ist.³¹³

³¹¹ Vgl. zur zentralen Funktion der Verrechnungspreisdokumentation zur Förderung einer proaktiven „Kultur der Steuerehrlichkeit“ (Tax Compliance) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.7.

³¹² Vgl. zur Notwendigkeit, konsistente Verrechnungspreisannahmen zu formulieren, um steuerliche Streitigkeiten und Doppelbesteuerungsrisiken zu minimieren, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.7 i.V.m. OECD, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015, S. 9 f.

³¹³ Vgl. zur grundlegenden Zielsetzung des BEPS-Aktionsplans (insbesondere Aktionspunkt 13), durch weitreichende Dokumentations- und Offenlegungspflichten die internationale steuerliche Transparenz erheblich zu verbessern, OECD, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015, S. 9.

8. OECD-Entwicklungen als Prüfungsmaßstab der Verrechnungspreisgestaltung

8.1 Funktion der OECD-Entwicklungen als rechtlicher Prüfungsmaßstab

Nachdem Kapitel 6 die wesentlichen OECD-Entwicklungen im Verrechnungspreisrecht systematisch dargestellt hat, untersucht Kapitel 8 deren rechtliche Bedeutung als Prüfungsmaßstab für die Verrechnungspreisgestaltung. Im Mittelpunkt steht daher nicht die erneute Beschreibung einzelner Konzepte wie „*accurate delineation*“, „*control over risk*“ oder „*DEMPE*“, sondern deren Funktion für die rechtliche Bewertung konzerninterner Warenlieferungen und Dienstleistungen.

Die OECD-Entwicklungen sind als Verdichtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu verstehen. Der Fremdvergleich bleibt weiterhin der zentrale Maßstab der internationalen Gewinnabgrenzung, wird jedoch nicht mehr ausschließlich als preisbezogener Vergleich verstanden.³¹⁴ Die aktuelle OECD-Systematik erweitert damit die Fremdvergleichsprüfung zu einer umfassenden wertenden Analyse konzerninterner Wertschöpfungs- und Entscheidungsstrukturen.³¹⁵

Dadurch verschiebt sich der Prüfungsmaßstab von einer primär rechnerischen Preis- oder Margenkontrolle hin zu einer struktur-, substanz- und wertschöpfungsorientierten Rechtsanwendung.

„Die traditionelle ‚enge‘ Sichtweise über den Fremdvergleichsgrundsatz wird zugunsten einer weiten Sichtweise mit Substance-over-Form-Prinzipien zurückgedrängt, wobei gilt ‚when I use the words ‘arm’s length’, it means just what I choose it to mean –

³¹⁴ Vgl. zur grundlegenden Zielsetzung der OECD, den Fremdvergleichsgrundsatz nicht mehr auf eine rein formal-vertragliche Preisbetrachtung zu reduzieren, sondern sicherzustellen, dass die Verrechnungspreisergebnisse zwingend mit der tatsächlichen wirtschaftlichen Wertschöpfung im Einklang stehen, OECD, BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 9 f. sowie Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen, S. 287.

³¹⁵ Vgl. zur zwingend vorgeschalteten, umfassenden Analyse der wirtschaftlich relevanten Merkmale, des tatsächlichen Verhaltens („actual conduct“) und der Entscheidungsstrukturen zur sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles („accurate delineation of the actual transaction“) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff. sowie Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 240.

neither more nor less‘.“ (Quelle: Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 38).

Diese Entwicklung erhöht die Aussagekraft der Fremdvergleichsanalyse, führt jedoch zugleich zu größeren Beurteilungsspielräumen und damit zu erhöhter Rechtsunsicherheit.³¹⁶

8.2 OECD-VPL 2022 als Referenzrahmen

Die OECD-VPL 2022 bilden den zentralen internationalen Referenzrahmen für die Auslegung und Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Ihre Bedeutung liegt jedoch nicht in einer unmittelbaren rechtlichen Verbindlichkeit, sondern in ihrer Funktion als international anerkannte Auslegungshilfe. Für die Rechtsanwendung bedeutet dies, dass die OECD-VPL 2022 nicht als eigenständige Rechtsquelle herangezogen werden dürfen, wohl aber die Auslegung nationaler und abkommensrechtlicher Normen prägen.³¹⁷ Die Leitlinien wirken daher als methodischer Prüfungsrahmen, innerhalb dessen die tatsächliche Transaktion, die Risikoallokation, die Methodenwahl und die Gewinnzuordnung zu beurteilen sind.

Diese Funktion als Referenzrahmen begründet zugleich einen Konflikt. Einerseits fördern die OECD-Leitlinien internationale Anschlussfähigkeit und methodische Einheitlichkeit, andererseits können ihre wertungsoffenen Kriterien in der nationalen Anwendung unterschiedlich interpretiert werden. Gerade daraus ergeben sich spätere Konfliktlinien im internationalen Kontext.

³¹⁶ Vgl. zur Kritik in der steuerrechtlichen Fachliteratur, wonach die traditionelle enge Sichtweise des Fremdvergleichsgrundsatzes zunehmend zugunsten einer weiten Sichtweise durch offene „Substance-over-Form“-Prinzipien zurückgedrängt wird, was administrative Beurteilungsspielräume massiv erweitert und zu Rechtsunsicherheit führt, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 38.

³¹⁷ Vgl. zur fehlenden unmittelbaren Rechtsverbindlichkeit der OECD-Verrechnungspreisleitlinien („Soft Law“) und ihrer gleichzeitigen faktischen Relevanz als Auslegungshilfe zur Schließung von Auslegungslücken EuGH 14.12.2023, C-457/21 P, Rn. 44 ff.; Strunk, IStR 2024, 901 (908 f.); sowie für Österreich ausdrücklich BMF, VPR 2021, Rz. 18 ff.

8.3 Substanzorientierung als Leitprinzip der neuen OECD-Logik

Aus prüfungspraktischer und rechtlicher Perspektive fungiert die wirtschaftliche Substanz nunmehr als entscheidendes Leitprinzip für die Einkünfteabgrenzung. Steuerlich anerkannt werden im Rahmen dieses sogenannten Substance-over-Form-Ansatzes³¹⁸ nur noch jene konzerninternen Strukturen und Risikoallokationen, die materiell durch tatsächliche Entscheidungsbefugnisse, personelle Ressourcen und eine entsprechende wirtschaftliche Leistungsfähigkeit getragen sind.³¹⁹ Die praktische Anwendung dieser wirtschaftlichen Betrachtungsweise wirft in Betriebsprüfungen jedoch erhebliche Abgrenzungs- und Bewertungsfragen auf, da Kriterien wie die tatsächliche Risikokontrolle in hohem Maße wertend ausgestaltet sind.³²⁰

Diese Substanzorientierung wirkt auf mehreren Ebenen:³²¹

- bei der Abgrenzung der relevanten Transaktion („accurate delineation“),
- bei der Zurechnung von Risiken,
- bei der Vergütung von Funktionen und
- bei der Zuordnung von Gewinnen aus immateriellen Werten.

Somit ist diese Entwicklung als Verdichtung des Fremdvergleichsmaßstabs zu verstehen. Der Fremdvergleich bleibt hypothetisch, wird aber durch reale Substanzkriterien

³¹⁸ Der „Substance-over-Form“-Ansatz (Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise) normiert im internationalen Verrechnungspreisrecht, dass bei der steuerlichen Beurteilung konzerninterner Transaktionen die tatsächliche wirtschaftliche Realität (insbesondere ausgeübte Funktionen, tatsächliche Risikokontrolle und Wertschöpfung) Vorrang vor der rein formalen oder vertraglichen Gestaltung hat. Weicht das tatsächliche Verhalten der Parteien von den Verträgen ab, ist für die Einkünftezurechnung ausschließlich der wahre wirtschaftliche Gehalt maßgeblich. Während dieser Ansatz nach der OECD-Logik insbesondere im Rahmen des DEMPE-Konzepts strikt Anwendung findet, wird er in der chinesischen Verwaltungspraxis (gestützt durch Circular 2 und die General Anti-Avoidance Rules) besonders restriktiv angewandt, um Gewinnverlagerungen in substanzlose Gesellschaften zu bekämpfen. In der rechtswissenschaftlichen Literatur wird jedoch kritisiert, dass dieser Paradigmenwechsel zugunsten einer weiten Substanzbetrachtung die Rechtssicherheit massiv einschränkt. Vgl. zur wirtschaftlichen Betrachtungsweise (§ 21 BAO) als Ausgangspunkt der Verrechnungspreisprüfung BMF, VPR 2021, Rz. 21; zur Verankerung des Substance-over-Form-Ansatzes im DEMPE-Konzept Braun/Posautz, in: Rosar/Rosenberger (Hrsg.), Handbuch Verrechnungspreise (2022), S. 190; zur restriktiven chinesischen Verwaltungspraxis KPMG, New guidance on Chinese GAAR (2015), S. 1; sowie kritisch zur Rechtsunsicherheit dieses Konzepts Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 38.

³¹⁹ Vgl. zur steuerlichen Anerkennung von Risikoaufteilungen nur bei effektiv ausgeübter Kontrolle im Rahmen der wirtschaftlichen Realität („Substance of arrangements“) Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen, S. 286 sowie Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 238.

³²⁰ Vgl. zu den praxisbezogenen Herausforderungen und der hohen Analysetiefe, die diese wertenden Konzepte von den Unternehmen in der Praxis verlangen, Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 256.

³²¹ Vgl. zur substanzorientierten Ausrichtung der Fremdvergleichsanalyse auf diesen zentralen Ebenen (sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles, Risikoanalyse und DEMPE-Konzept) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff., Tz. 1.56 ff. sowie Tz. 6.42 ff.

operationalisiert. Dadurch wird verhindert, dass formale Strukturen ohne wirtschaftlichen Gehalt steuerlich wirksam werden. Eine vollständige Verdrängung vertraglicher Gestaltungen erfolgt jedoch nicht. Vielmehr setzt die OECD-Systematik eine konsistente Übereinstimmung zwischen vertraglicher Risikoallokation, tatsächlichen Entscheidungsbefugnissen, funktionaler Ausgestaltung und wirtschaftlicher Risikotragfähigkeit voraus.³²² Die Substanzorientierung wirkt damit als Korrektiv gegenüber rein formalen Gestaltungen. Sie darf jedoch nicht dazu führen, dass die unternehmerische Organisationsfreiheit durch eine freie steuerliche Angemessenheitsprüfung ersetzt wird.³²³ Rechtlich tragfähig ist die Substanzprüfung nur, soweit sie an überprüfbare Kriterien wie Funktionen, Entscheidungsbefugnisse, Risikoübernahme, finanzielle Kapazität und tatsächliche Wertschöpfungsbeiträge anknüpft.

8.4 *Control over Risk und Risikotragfähigkeit als Strukturkriterien*

Das Konzept des „*Control over Risk*“ wirkt als zentrales Strukturkriterium der modernen Fremdvergleichsanalyse. Risiken sind steuerlich nicht allein jener Gesellschaft zuzuordnen, der sie vertraglich übertragen wurden, sondern jener Gesellschaft, die die maßgeblichen Entscheidungen über das Eingehen, Steuern und Begrenzen dieser Risiken tatsächlich trifft und über die finanzielle Fähigkeit zur Risikotragung verfügt.³²⁴

Damit wird die Risikoallokation funktionalisiert. Vertragliche Risikozuweisungen behalten zwar Bedeutung, müssen jedoch durch tatsächliche Entscheidungsbefugnisse und wirtschaftliche Tragfähigkeit gestützt sein. Für die Verrechnungspreisgestaltung folgt daraus, dass eine erhöhte Gewinnzurechnung nur dort gerechtfertigt ist, wo die

³²² Vgl. zum zwingenden Erfordernis der Übereinstimmung vertraglicher Vereinbarungen mit dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten („actual conduct“) sowie dem Erfordernis der tatsächlichen Risikokontrolle und finanziellen Kapazität OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.46 i.V.m. Tz. 1.86; sowie OECD, BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 16.

³²³ Vgl. zur Grenze der steuerlichen Angemessenheitsprüfung, wonach die Finanzverwaltung die unternehmerische Gestaltungsfreiheit respektieren muss und einen Geschäftsvorfall nur bei Vorliegen außergewöhnlicher Umstände (insbesondere fehlende kaufmännische Rationalität) nicht anerkennen oder umqualifizieren darf, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.121 ff.

³²⁴ Vgl. zur Definition der tatsächlichen Risikokontrolle („control over risk“) durch maßgebliche Entscheidungsbefugnisse und finanzielle Kapazität sowie zum zwingenden Vorrang dieser Kriterien vor rein vertraglichen Zuweisungen OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.65 i.V.m. Tz. 1.98; sowie Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen, S. 299 f.

betreffende Gesellschaft die relevanten Risiken nicht nur formal übernimmt, sondern diese auch tatsächlich kontrolliert und wirtschaftlich tragen kann.

Rechtlich führt dies zu einer stärkeren Strukturprüfung. Die Methodenwahl und die Gewinnzuordnung setzen voraus, dass zuvor geklärt wurde, welche Gesellschaft die maßgeblichen Risiken tatsächlich kontrolliert. Die Risikoanalyse ist damit nicht bloße Vorfrage, sondern zentrale Weichenstellung der Fremdvergleichsprüfung.³²⁵

8.5 DEMPE-Konzept als Zurechnungsmaßstab immaterieller Wertbeiträge

Das in Kapitel 6 dargestellte DEMPE-Konzept dient im Rahmen der Fremdvergleichsanalyse der funktionalen Zuordnung wertschöpfender Beiträge im Zusammenhang mit immateriellen Werten. Entscheidend ist nicht allein das rechtliche Eigentum an einem immateriellen Wirtschaftsgut, sondern die Frage, welche Gesellschaft die maßgeblichen Funktionen tatsächlich ausübt, die damit verbundenen Risiken kontrolliert und über die wirtschaftliche Fähigkeit zur Risikotragung verfügt.³²⁶

Gerade bei technologie- und projektorientierten Geschäftsmodellen verschiebt sich dadurch die Analyse von einer formalen Eigentumsbetrachtung hin zu einer funktionalen Wertbeitragsanalyse. Entwicklungs-, Engineering-, Anpassungs- und Verwertungsbeiträge können eigenständige Bedeutung für die Gewinnzurechnung erlangen, wenn sie über bloße Routineleistungen hinausgehen.

Für den Sondermaschinenbau ist dies besonders relevant, weil immaterielle Wertbeiträge häufig nicht in isolierten Forschungsabteilungen entstehen, sondern im Zusammenspiel von Konstruktion, Projektsteuerung, Fertigung, Kundenanpassung und Inbetriebnahme. Die rechtliche Herausforderung besteht daher darin, solche Beiträge zutreffend von

³²⁵ Vgl. zum Umstand, dass die tatsächliche Risikokontrolle nicht bloße Vorfrage, sondern ausschlaggebend für die Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode und die fremdübliche Gewinnzuordnung ist, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.81.

³²⁶ Vgl. zum Grundsatz, wonach das rechtliche Eigentum an immateriellen Werten allein keinen Anspruch auf Erträge verleiht, sondern diese zwingend nach der tatsächlichen Ausübung von Funktionen (insb. DEMPE), genutzten Vermögenswerten und getragenen Risiken zuzuordnen sind, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 6.42 i.V.m. Tz. 6.54; sowie Braun, Handbuch Verrechnungspreise, S. 204.

routinemäßigen Dienstleistungen abzugrenzen und ihre Bedeutung für die Gewinnzurechnung angemessen zu dokumentieren.

Aus rechtssystematischer Sicht stellt das DEMPE-Konzept keinen eigenständigen Besteuerungsmaßstab dar, sondern fungiert als methodisches Instrument, welches die Gewinnzurechnung strikt innerhalb der rechtlichen Grenzen des bestehenden Fremdvergleichsgrundsatzes konkretisiert.³²⁷

8.6 OECD-Entwicklungen: Methodenwahl und Gewinnzuordnung

Die neuen OECD-Entwicklungen wirken sich unmittelbar auf die Auswahl geeigneter Verrechnungspreismethoden aus. Einseitige Methoden wie Cost Plus oder TNMM sind nur noch dann sachgerecht, wenn tatsächlich Routinefunktionen ohne wesentliche Wertbeiträge vorliegen.³²⁸

Bei integrierten Wertschöpfungsprozessen oder mehreren wertschöpfenden Einheiten gewinnt der Profit-Split-Ansatz an Bedeutung. Die OECD-VPL 2022 positionieren ihn ausdrücklich als geeignete Methode für komplexe, hochintegrierte Strukturen.³²⁹

Aus prüfungspraktischer und rechtlicher Perspektive statuieren die aktuellen OECD-Vorgaben keinen strikten hierarchischen Vorrang bestimmter Verrechnungspreismethoden mehr. Der rechtliche Prüfungsmaßstab verlangt stattdessen die flexible Bestimmung der im Einzelfall am besten geeigneten Methode („*most appropriate method*“). Entscheidend für die steuerliche Anerkennung ist somit, dass die gewählte Methode die wirtschaftliche Realität der Transaktion am verlässlichsten

³²⁷ Vgl. zur rechtlichen Einordnung als Zurechnungsmaßstab innerhalb des Fremdvergleichsgrundsatzes und der fehlenden eigenständigen Normqualität Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 256 sowie Wenzel, TPI 2021, 197 f..

³²⁸ Vgl. zur eingeschränkten Zuverlässigkeit einseitiger Methoden (wie der TNMM) bei Vorliegen einzigartiger und wertvoller Beiträge beider Transaktionspartner und der zwingenden Anwendung auf die weniger komplexe Routinegesellschaft („*tested party*“) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.65.

³²⁹ Vgl. zur ausdrücklichen Positionierung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode (Profit Split) als am besten geeignete Methode bei beidseitig einzigartigen und wertvollen Beiträgen sowie bei hochintegrierten Geschäftstätigkeiten OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.119 sowie Tz. 2.133.

abbildet und die höchste Sicherheitswahrscheinlichkeit für eine fremdvergleichskonforme Gewinnzuordnung bietet.³³⁰

Vor diesem Hintergrund wird in der Literatur zunehmend diskutiert, ob klassische transaktionsbezogene Fremdvergleichsmethoden langfristig noch geeignet sind, hochintegrierte globale Wertschöpfungsketten sachgerecht abzubilden. Teilweise werden daher formelhafte Gewinnaufteilungsmodelle („*Global Profit Split*“ bzw. „*Formulary Apportionment*“)³³¹ als alternative Ansätze diskutiert. Dies macht deutlich, dass auch die gegenwärtige Verrechnungspreissystematik letztlich auf wertenden Zuordnungsentscheidungen beruht und keine vollständig objektivierbare Gewinnallokation ermöglicht.³³²

8.7 Bedeutung der OECD-Entwicklungen für die rechtliche Bewertung

In ihrer Gesamtheit führen die neuen OECD-Entwicklungen zu einer erheblichen Verdichtung der rechtlichen Prüfungsmaßstäbe im Verrechnungspreisrecht. Die steuerliche Beurteilung konzerninterner Warenlieferungen und Dienstleistungen erfolgt nicht mehr isoliert transaktionsbezogen, sondern im Kontext der gesamten Wertschöpfungsarchitektur.³³³

Für Konzerne bedeutet dies

- höhere Anforderungen an Analyse und Dokumentation,

³³⁰ Vgl. zur Aufgabe der strikten Methodenhierarchie zugunsten der Bestimmung der im Einzelfall am besten geeigneten Methode („most appropriate method“) OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022), Tz. 2.2 sowie ergänzend zur Methodenauswahl nach der größten Sicherheitswahrscheinlichkeit BMF, VPR 2021, Rz. 50.

³³¹ Unter einer globalen formelhaften Gewinnzerlegung („Global Profit Split“ bzw. „Formulary Apportionment“) wird ein System verstanden, bei dem ein multinationaler Konzern für Zwecke der Einkünfteabgrenzung rechtlich und wirtschaftlich als Einheit behandelt wird. Im Gegensatz zum transaktionsbezogenen Fremdvergleichsgrundsatz werden dabei die konsolidierten weltweiten Gewinne der Unternehmensgruppe herangezogen und anhand einer im Voraus festgelegten Formel auf die verbundenen Unternehmen in den verschiedenen Staaten aufgeteilt. Dieser Zerlegungsschlüssel basiert in der Regel auf einer gewichteten Kombination verschiedener wirtschaftlicher Faktoren, wie beispielsweise den jeweiligen Umsätzen, der Lohn- und Gehaltssumme sowie den Kosten oder eingesetzten Vermögenswerten. Vgl. Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 44 ff. sowie OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.17.

³³² Vgl. zur anhaltenden steuerpolitischen Diskussion um globale Gewinnzerlegungsmodelle („Global Formulary Apportionment“) und der Feststellung, dass auch der bestehende Fremdvergleichsgrundsatz de facto eine willkürliche Zuordnung auf Basis wertender Kriterien (Funktionen, Risiken, Vermögenswerte) darstellt, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 44 ff. sowie insbesondere Rn. 46.

³³³ Vgl. zur Notwendigkeit, Einzeltransaktionen im Post-BEPS-Umfeld nicht mehr isoliert abzuarbeiten, sondern eine holistische Analyse der gesamten Wertschöpfungskette („Value Chain Analysis“) vorzunehmen, Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 263 f.

- stärkere Verknüpfung von Recht, Organisation, Controlling und
- erhöhtes Streitpotenzial bei international abweichender Auslegung.³³⁴

Diese voneinander abweichenden Auslegungsansätze zeigen, dass trotz eines gemeinsamen Referenzrahmens keine vollständige internationale Harmonisierung erreicht wird. Ob dieser Referenzrahmen tatsächlich zu einheitlichen Ergebnissen führt, hängt jedoch von seiner Anwendung durch die einzelnen Staaten ab. Nationale Auslegungsunterschiede können dazu führen, dass formal OECD-konforme Verrechnungspreissysteme dennoch unterschiedlich beurteilt werden. Diese Problematik wird im China-Kontext in den nachfolgenden Kapiteln vertieft.

Zugleich schaffen die OECD-VPL 2022 einen international anschlussfähigen Referenzrahmen, der – bei konsequenter Umsetzung – zur Reduktion systemischer Inkonsistenzen beitragen kann. Die praktische Wirksamkeit dieses Referenzrahmens hängt jedoch maßgeblich von der Umsetzungs- und Kooperationsbereitschaft der einzelnen Staaten ab.

Die verstärkte Bedeutung wertender Substanz-, Risiko- und Wertschöpfungskriterien erhöht zugleich die Gefahr international voneinander abweichender Auslegungen des Fremdvergleichsgrundsatzes.³³⁵ Besonders deutlich zeigt sich dies im Verhältnis zu Staaten, die OECD-Konzepte eigenständig und unter Berücksichtigung nationaler steuerpolitischer Zielsetzungen anwenden. Damit rücken internationale Konfliktfelder und Doppelbesteuerungsrisiken zunehmend in den Mittelpunkt der Verrechnungspreispraxis.

Die Analyse verdeutlicht damit, dass die OECD-Entwicklungen nicht lediglich einzelne Verrechnungspreismethoden verändern, sondern den gesamten Prüfungsmaßstab konzerninterner Leistungsbeziehungen strukturell neu ausrichten.

³³⁴ Vgl. zur zwingenden Verzahnung des Verrechnungspreismanagements mit unternehmerischen Kernprozessen sowie der deutlichen Zunahme von internationalen Streitigkeiten und Verständigungsverfahren aufgrund der neuen Komplexität Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 257 sowie S. 264.

³³⁵ Vgl. zur Kritik in der Fachliteratur, wonach die nunmehr erforderliche subjektive Einzelfallbetrachtung von Land zu Land stark divergiert und für multinational agierende Unternehmen zu erheblicher Rechtsunsicherheit und Doppelbesteuerungsrisiken führt, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32 f.

Zwischenfazit zu Kapitel 8

Die OECD-Entwicklungen transformieren den Fremdvergleich von einem primär preisbezogenen Maßstab zu einem umfassenden, struktur-, substanz- und wertschöpfungsorientierten Prüfungsinstrument. Für die rechtliche Beurteilung konzerninterner Warenlieferungen und Dienstleistungen bedeutet dies, dass die Methodenwahl und Gewinnzuordnung nicht isoliert, sondern auf Grundlage einer vorgelagerten Analyse der tatsächlichen Transaktion, der Funktionen, Risiken und wirtschaftlichen Substanz zu erfolgen haben.³³⁶

Diese Entwicklung erhöht die materielle Aussagekraft der Fremdvergleichsanalyse, führt jedoch zugleich zu größeren Beurteilungsspielräumen und damit zu Rechtsunsicherheiten. Die OECD-Leitlinien schaffen zwar einen international anschlussfähigen Referenzrahmen, gewährleisten aber keine vollständig einheitliche Anwendung.³³⁷ Die nachfolgenden Kapitel zeigen dies anhand der besonderen Herausforderungen im Verhältnis zu China.

³³⁶ Vgl. zur grundlegenden Zweiteilung der Fremdvergleichsanalyse, wonach vor dem eigentlichen Preisvergleich zwingend eine umfassende, vorgelagerte Analyse der kaufmännischen und finanziellen Beziehungen (Funktionen, Risiken, Substanz) zur sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles („accurate delineation of the actual transaction“) zu erfolgen hat, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33; sowie zur Ausrichtung an der tatsächlichen wirtschaftlichen Wertschöpfung OECD, BEPS Aktionspunkte 8-10: Abschlussbericht 2015, S. 9 f.

³³⁷ Vgl. zur Kritik im steuerrechtlichen Schrifttum, wonach die stark wertende, subjektive Einzelfallbetrachtung anhand von „Substance-over-Form“-Prinzipien international höchst divergent angewendet wird und für multinationale Unternehmen zu massiver Rechtsunsicherheit führt, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32 sowie Rn. 38.

9. Verrechnungspreise in China sowie in Drittstaaten

9.1 *Rechtlicher Rahmen und steuerbehördliche Praxis in China*

China hat in den vergangenen zwei Jahrzehnten ein eigenständiges, zunehmend differenziertes und in vielen Bereichen strenges Verrechnungspreisregime entwickelt. Ausgangspunkt bilden das chinesische Körperschaftsteuerrecht (Enterprise Income Tax Law) sowie eine Vielzahl von administrativen Regelungen und Rundschreiben der chinesischen Steuerverwaltung (State Taxation Administration – STA). Die zentrale gesetzliche Grundlage bildet Art. 41 des Enterprise Income Tax Law (EITL), der den Fremdvergleichsgrundsatz im chinesischen Steuerrecht verankert. Ergänzt wird dieser durch zahlreiche Verwaltungsvorschriften der State Taxation Administration (STA), insbesondere SAT Public Notice 6 (2017), SAT Public Notice 42 (2016) sowie SAT Public Notice 64 (2016), welche die chinesische Verrechnungspreispraxis wesentlich konkretisieren und erweitern.³³⁸

Obwohl China sich formal zu den OECD-VPL bekennt und diese als Referenzrahmen anerkennt, erfolgt die konkrete Anwendung der Verrechnungspreisgrundsätze in der Praxis in einer eigenständigen, national geprägten Weise. Das chinesische Verrechnungspreisrecht ist daher nicht als bloße Rezeption des OECD-Standards zu verstehen, sondern als hybrides System, das internationale Leitlinien mit spezifisch chinesischen steuerpolitischen Zielsetzungen verbindet. Dabei zeigt sich, dass China OECD-Grundsätze primär funktional übernimmt, diese jedoch im Rahmen eines eigenständigen administrativen Steuerungssystems an nationale fiskalische und wirtschaftspolitische Zielsetzungen anpasst. Die chinesische Verrechnungspreispraxis verfolgt damit keinen rein harmonisierenden Ansatz, sondern verbindet internationale Standards mit einer ausgeprägt wertschöpfungs- und substanzorientierten Gewinnallokation zugunsten des chinesischen Besteuerungssubstrats. Charakteristisch ist dabei insbesondere, dass die OECD-VPL zwar als wichtiger internationaler

³³⁸ Vgl. zur gesetzlichen Verankerung des Fremdvergleichsgrundsatzes in Art. 41 des chinesischen Enterprise Income Tax Law (EITL) sowie zu den wesentlichen konkretisierenden Verwaltungsvorschriften (insb. STA Bulletin 42/2016 und STA Bulletin 6/2017) Exactera, China's May and June 2026 Transfer Pricing Deadlines (2026), S. 1; sowie OECD, Transfer Pricing Country Profile – China.

Referenzrahmen anerkannt werden, jedoch keine unmittelbare rechtliche Bindungswirkung innerhalb des chinesischen Verrechnungspreisrechts entfalten.

Vielmehr integriert China zentrale OECD-Grundsätze selektiv in das nationale Rechtssystem und verbindet diese mit eigenständigen administrativen und fiskalischen Zielsetzungen.³³⁹ Diese hybride Ausgestaltung führt dazu, dass die Anwendung internationaler Standards im Einzelfall erheblich von den Erwartungen und Zielsetzungen der chinesischen Steuerbehörden abweichen kann.

Charakteristisch für den chinesischen Ansatz ist eine ausgeprägte substanziell-wirtschaftliche Betrachtung, bei der formale Vertragsgestaltungen und konzerninterne Vereinbarungen nur eingeschränkt anerkannt werden, sofern sie nicht mit der operativen Realität vor Ort übereinstimmen. Die chinesischen Steuerbehörden legen besonderen Wert auf die tatsächliche Wertschöpfung im Inland und verfolgen das Ziel, einen möglichst großen Anteil des Konzerngewinns dem chinesischen Besteuerungssubstrat zuzuordnen. Daraus ergibt sich ein tendenziell fiskalisch geprägter Prüfungsansatz, der über eine rein methodische Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes hinausgeht.³⁴⁰

9.2 Verhältnis Chinas zu den OECD-VPL

Formale Anerkennung und praktische Auslegung

China erkennt die OECD-VPL grundsätzlich als internationalen Referenzstandard an. Nach dem *OECD Transfer Pricing Country Profile* verweist das chinesische innerstaatliche Verrechnungspreisrecht zwar nicht ausdrücklich auf die OECD-VPL, respektiert jedoch deren Grundgedanken und übernimmt zentrale Elemente in das nationale Regelwerk.³⁴¹ Daraus ergibt sich keine unmittelbare Bindung an die OECD-

³³⁹ Vgl. zum Fehlen einer ausdrücklichen rechtlichen Bindungswirkung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien im chinesischen Steuerrecht bei gleichzeitiger faktischer Anerkennung und funktional-selektiver Übernahme der OECD-Grundgedanken OECD, *Transfer Pricing Country Profile – China*, Question 2; sowie ergänzend TPCases, *Transfer Pricing in China – Rules & Cases*, S. 2.

³⁴⁰ Vgl. zum ausgeprägt wertschöpfungsorientierten Ansatz der chinesischen Finanzverwaltung („Value Creation“), welcher gezielt lokale Inlands-Wertschöpfungsbeiträge zur Maximierung des chinesischen Steuersubstrats heranzieht und den Fremdvergleich entsprechend fiskalisch auslegt, Ruidant, *Transfer Pricing - The Relevance of Location-Specific Advantages* (2019), S. 13; sowie UN, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries* (2021), Part D.2 (China Practices), Tz. D.2.5.11.

³⁴¹ Vgl. zur fehlenden ausdrücklichen Verweisung bei gleichzeitiger faktischer Respektierung und selektiver Integration der OECD-Grundaspekte in die nationale Gesetzgebung OECD, *Transfer Pricing Country Profile – China*, Question 2.

VPL, sondern eine selektive Rezeption im Rahmen chinesischer Verwaltungs- und Gesetzesstrukturen. In zahlreichen Verwaltungsvorschriften wird explizit auf OECD-Konzepte wie den Fremdvergleichsgrundsatz, Funktions- und Risikoanalysen oder die Anwendung gängiger Verrechnungspreismethoden Bezug genommen.

Gleichzeitig zeigt sich, dass die chinesische Verwaltungspraxis OECD-Konzepte eigenständig interpretiert und dabei nationale steuerpolitische Zielsetzungen sowie lokale Wertschöpfungsbeiträge stärker gewichtet.³⁴²

„The situation dictates that China should follow international standards in dealing with transfer pricing or other international taxation issues. At the same time, the rapid economic and social development during the past 30 years has made created a unique situation for China. This uniqueness is also present in China’s transfer pricing issues, and why China needs to strike a balance between conforming to international conventions and acknowledging its unique situation in transfer pricing legislation and practice.“ (Quelle: UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.3.1.4).

Während die OECD-Leitlinien als Auslegungshilfe dienen, beanspruchen chinesische Behörden einen weiten Ermessensspielraum bei der Bewertung von Fremdüblichkeit. Dieser Ermessensspielraum wird insbesondere dort genutzt, wo die OECD-Systematik aus chinesischer Sicht zu einer als unangemessen empfundenen Gewinnverlagerung ins Ausland führen würde. In solchen Fällen tritt die formale Orientierung an OECD-Grundsätzen hinter eine ergebnisorientierte Betrachtung der Gewinnverteilung zurück.³⁴³

³⁴² Vgl. zum ausdrücklichen administrativen Erfordernis der chinesischen Steuerverwaltung (STA), bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zwingend ein Gleichgewicht („strike a balance“) zwischen der Einhaltung internationaler Konventionen und der Berücksichtigung der einzigartigen wirtschaftlichen Situation Chinas zu finden, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.3.1.4.

³⁴³ Vgl. zur weitreichenden gesetzlichen Befugnis der chinesischen Steuerbehörden, Verrechnungspreise mittels „angemessener Methoden“ eigenständig anzupassen, sofern die konzerninternen Transaktionen zu einer Reduktion des steuerpflichtigen Einkommens in China führen (Gewinnverlagerung), Art. 41 EITL i.V.m. CHINA, Transfer Pricing in China – Rules & Cases, S. 2.

Betonung nationaler fiskalischer Interessen

Ein zentrales Spannungsfeld ergibt sich aus dem Umstand, dass China die OECD-Standards zwar formell akzeptiert, diese jedoch konsequent im Lichte eigener fiskalischer Interessen interpretiert. Die chinesische Praxis ist daher weniger auf formale Vergleichbarkeit, sondern stärker auf Ergebnisgerechtigkeit aus Sicht der lokalen Wertschöpfung ausgerichtet. Dies kann dazu führen, dass die Fremdüblichkeitsprüfung stärker normativ geprägt ist und weniger auf strikt vergleichbaren Markttransaktionen basiert. Die chinesische Verrechnungspreispraxis verfolgt damit einen deutlich stärker wertschöpfungs- und ergebnisorientierten Ansatz als die klassische OECD-Systematik.

„The Chinese approach, or family approach, aims to apply the ‚lore‘ of the Article 9. This approach focuses on the allocation outcome of profits of associated enterprises in comparison to independent enterprises. By this mean, China allocates profit to the MNE as a whole and on basis of value-creation.“ (Quelle: Ruidant, Transfer Pricing - The Relevance of Location-Specific Advantages (2019), S. 13).

Im Mittelpunkt steht weniger die abstrakte Vergleichbarkeit einzelner Transaktionen, sondern vielmehr die Frage, welcher Anteil der globalen Wertschöpfung wirtschaftlich dem chinesischen Markt, den lokalen Funktionen und den operativen Beiträgen chinesischer Konzerngesellschaften zuzurechnen ist.³⁴⁴ China versteht den Fremdvergleichsgrundsatz daher stärker als Instrument zur Sicherung einer aus chinesischer Sicht angemessenen lokalen Gewinnbeteiligung. Die steuerliche Beurteilung orientiert sich damit stärker an einer gesamtwirtschaftlichen Betrachtung der lokalen Wertschöpfung als an einer isolierten Anwendung standardisierter Verrechnungspreismethoden.

Dies führt dazu, dass Verrechnungspreise, die nach OECD-Maßstäben als fremdüblich gelten, von chinesischen Steuerbehörden dennoch in Frage gestellt werden können, wenn

³⁴⁴ Vgl. zum spezifisch chinesischen Auslegungsansatz („family approach“), der weniger auf eine isolierte transaktionsbezogene Preisbetrachtung, sondern primär auf das gesamthafte Aufteilungsergebnis („allocation outcome“) und eine streng wertschöpfungsorientierte Gewinnallokation des Gesamtkonzerns abzielt, Ruidant, Transfer Pricing - The Relevance of Location-Specific Advantages (2019), S. 13.

sie aus chinesischer Perspektive nicht zu einer „angemessenen“ Gewinnbeteiligung führen. Diese Sichtweise erklärt, weshalb China bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes besonderen Wert auf entwicklungslandtypische Faktoren wie Marktgröße, Standortvorteile, lokale Nachfrage, verfügbare Arbeitskräfte und den Beitrag chinesischer Produktions- und Vertriebsseinheiten legt. Die chinesische Steuerverwaltung begreift diese Faktoren nicht lediglich als Randbedingungen der Vergleichbarkeitsanalyse, sondern als mögliche Quellen eigenständiger Wertschöpfung.³⁴⁵

Diese Sichtweise verdeutlicht, dass China den Fremdvergleichsgrundsatz nicht ausschließlich als technische Preisvergleichsmethode versteht, sondern als Instrument zur Sicherung einer aus chinesischer Sicht angemessenen Beteiligung am globalen Konzerngewinn. Die steuerliche Analyse orientiert sich daher stärker an der wirtschaftlichen Gesamtwertschöpfung innerhalb des chinesischen Marktes als an einer isolierten transaktionsbezogenen Betrachtung einzelner Leistungsbeziehungen.

9.3 Zentrale Abweichungen vom OECD-Standard

Standortvorteile (Location-Specific Advantages - LSA)

Ein wesentliches Abweichungselement der chinesischen Verrechnungspreispraxis ist die Betonung sogenannter standortspezifischer Vorteile. Darunter versteht China wirtschaftliche Vorteile, die sich aus der Produktion oder Tätigkeit im chinesischen Markt ergeben, etwa

³⁴⁵ Vgl. zur administrativen Ansicht der chinesischen Finanzverwaltung, wonach die schiere Größe des chinesischen Marktes, die lokale Nachfrage („market premium“) sowie die große Verfügbarkeit von Arbeitskräften („location savings“) eigenständige, wertschöpfende Faktoren darstellen, die zwingend zu einer höheren lokalen Gewinnallokation führen müssen, MS Advisory, Transfer Pricing in China (2016), S. 1; sowie ausdrücklich aus Sicht der chinesischen Steuerverwaltung (STA) UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), Part D.2 (China Practices), Tz. 10.3.3.1 sowie Tz. 10.3.8.2.

- günstige Arbeitskosten,
- staatliche Förderungen,
- Nähe zu Zulieferern,
- Marktzugang und Skaleneffekte.³⁴⁶

Während die OECD standortspezifische Vorteile primär als Vergleichbarkeitsfaktoren innerhalb der Fremdvergleichsanalyse behandelt, misst die chinesische Verwaltungspraxis solchen Faktoren teilweise eigenständige Bedeutung für die Gewinnzurechnung bei. SAT Public Notice 6 nennt ausdrücklich wirtschaftliche Rahmenbedingungen wie

- geografische Lage,
- Marktgröße,
- Marktstufe,
- Kaufkraft,
- Wettbewerbsintensität sowie
- standortspezifische Faktoren (z.B. Kostenvorteile und Marktprämien)

als Elemente der Vergleichbarkeitsanalyse. Darin zeigt sich ein zentrales Element des chinesischen Verrechnungspreisverständnisses. Standortvorteile werden nicht nur als Vergleichbarkeitsfaktoren behandelt, sondern können nach chinesischer Sichtweise auch die tatsächliche Gewinnverteilung beeinflussen. Insbesondere „*location savings*“³⁴⁷ und „*market premium*“³⁴⁸ werden als Faktoren verstanden, die eine zusätzliche Gewinnzurechnung nach China rechtfertigen können, wenn sie zur Erzielung überdurchschnittlicher Konzerngewinne beitragen. In der Praxis wird argumentiert, dass diese Vorteile nicht vollständig an ausländische Konzerngesellschaften abgeschöpft

³⁴⁶ Vgl. zur Definition und den konkreten Ausprägungen standortspezifischer Vorteile (insbesondere staatliche Förderungen, günstige qualifizierte Arbeitskräfte, ausgebautes Zulieferernetzwerk und Marktnähe) aus Sicht der chinesischen Finanzverwaltung UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. 10.3.3.1 f.

³⁴⁷ Unter „Location Savings“ (Standortkostenvorteilen) werden im internationalen Steuerrecht die Netto-Kosteneinsparungen verstanden, die ein multinationaler Konzern dadurch erzielt, dass er Tätigkeiten in eine Jurisdiktion mit einem niedrigeren Kostenniveau (insbesondere für Arbeit, Rohstoffe, Miete oder Infrastruktur) verlagert.

³⁴⁸ Als „Market Premium“ (Marktprämie) wird hingegen jener zusätzliche Gewinn bezeichnet, der aus den einzigartigen Eigenschaften und der spezifischen Nachfrage eines lokalen Marktes (wie etwa der enormen Größe und Kaufkraft des chinesischen Konsumentenmarktes) resultiert.

werden dürfen. Diese Sichtweise kann aus chinesischer Perspektive zu einer stärkeren Gewinnzurechnung zugunsten chinesischer Gesellschaften führen. Die chinesische Steuerverwaltung misst sogenannten „*location specific advantages*“ (z.B. „*location savings*“ und „*market premium*“) erhebliche Bedeutung bei und betrachtet diese ausdrücklich als potenzielle Quellen eigenständiger lokaler Wertschöpfung.

„A further local nuance is China’s emphasis on ‘China value’ — the concepts of location savings (cost advantages from operating in China), market premium (profits derived from China’s large consumer market), and local intangibles (proprietary know-how developed in China). Tax authorities may argue that Chinese entities are entitled to a larger share of group profits by virtue of these factors, making robust economic analysis and benchmarking critical for defensibility.“ (Quelle: Exactera, China’s May and June 2026 Transfer Pricing Deadlines: What Every Multinational Needs to Know (2026), S. 1).

Dadurch werden lokale Marktbedingungen und standortbezogene Vorteile nicht lediglich als Vergleichbarkeitsfaktoren, sondern teilweise als eigenständige Elemente der Gewinnzurechnung behandelt.³⁴⁹

Skepsis gegenüber Routinevergütungen

Ein weiterer zentraler Unterschied liegt in der kritischen Haltung gegenüber Routineannahmen. Während die OECD bei klar abgegrenzten Funktions- und Risikoprofilen Routinevergütungen (z.B. für Lohnfertiger oder Routine-Distributoren) akzeptiert, werden solche Modelle in China häufig hinterfragt. Dies stellt insbesondere für international standardisierte Verrechnungspreismodelle eine erhebliche

³⁴⁹ Vgl. zur OECD-Sichtweise, die Standortvorteile methodisch primär als Anpassungskriterium im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse versteht, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.159 ff.; sowie zum chinesischen Ansatz, wonach "Location Specific Advantages" ähnlich wie immaterielle Werte ("intangibles") als eigenständige Wertschöpfungsbeiträge des multinationalen Konzerns verstanden werden, Ruidant, Transfer Pricing - The Relevance of Location-Specific Advantages (2019), S. 201

Herausforderung dar, da deren Grundannahmen im chinesischen Kontext oft nicht anerkannt werden.³⁵⁰

Insbesondere chinesische Produktionsgesellschaften werden von den Behörden regelmäßig nicht als bloße Routinefertiger angesehen, sondern nach den Ergebnissen der Praxis und Experteneinschätzungen als Einheiten mit eigenständigen Wertschöpfungsbeiträgen qualifiziert, etwa durch

- operative Prozessoptimierung,
- Qualitätsverbesserungen und
- Anpassungen an lokale Marktbedingungen.³⁵¹

Dies betrifft insbesondere industrielle Projektgeschäfte und technologieorientierte Produktionsprozesse, bei denen chinesische Gesellschaften nicht lediglich standardisierte Fertigungsleistungen erbringen, sondern aktiv an Prozessoptimierungen, technischen Anpassungen, Qualitätsverbesserungen oder kundenspezifischen Modifikationen beteiligt sind.³⁵²

„This is particularly the case if the Chinese affiliate has improved a manufacturing process provided by its parent company, through a process of trial and error and conducting manufacturing operations over a ten-year period. The Chinese SAT would question whether the Chinese affiliate should continue to pay a royalty to the parent company for the manufacturing process, or whether the Chinese affiliates should be entitled to a return on the intangibles that they have developed and shared with the

³⁵⁰ Vgl. zur administrativen Kritik der chinesischen Steuerverwaltung (STA) an der pauschalen Einordnung chinesischer Konzerngesellschaften als vertragliche Lohnfertiger („contract/toll manufacturers“) oder risikolose Vertriebsgesellschaften („limited risk distributors“) mit der Folge nur geringer lokaler Routinegewinne UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2, Tz. 10.3.5.1 i.V.m. Tz. 10.3.5.10; sowie ergänzend PWC, New rules for transfer pricing transparency in China (2016), S. 1.

³⁵¹ Vgl. zur administrativen Sichtweise der chinesischen Steuerverwaltung, wonach lokale Fertigungsunternehmen Produktions- und Technologieprozesse durch stetige Erfahrung und Prozessoptimierung („process of trial and error“) maßgeblich verbessern und dadurch einen eigenen Anspruch auf über die bloße Routinemarge hinausgehende Gewinne erwerben, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.4.5.3; sowie ITR, TP in China: All the data in the world, S. 4.

³⁵² Vgl. zur steuerbehördlichen Auffassung, wonach die zwingende technologische Anpassung und Lokalisierung ausländischer Produkte an die spezifischen chinesischen Marktgegebenheiten der lokalen Konzerngesellschaft eine unverzichtbare Funktion („indispensable role“) mit eigenständigem Gewinnanspruch zuweist, SAT, China's Experience of Tax Administration on Transfer Pricing of Intangible Property Transactions, S. 1 f.

group companies.“ (Quelle: UN, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Practices), Tz. D.2.4.5.3*).

Aus chinesischer Sicht können solche operativen Beiträge über eine bloße Routinetätigkeit hinausgehen und eine höhere Gewinnbeteiligung rechtfertigen. Nach chinesischer Verwaltungspraxis werden Routinevergütungen insbesondere dann kritisch hinterfragt, wenn chinesische Gesellschaften wesentliche Beiträge zu Prozessoptimierungen, Qualitätsverbesserungen oder lokalen Marktanpassungen leisten. Die chinesische Praxis geht dabei häufig davon aus, dass solche Beiträge eine über bloße Routinefunktionen hinausgehende wirtschaftliche Bedeutung besitzen können.³⁵³

Profit Split

Ein weiterer wesentlicher Unterschied zwischen OECD-Standard und chinesischer Verrechnungspreispraxis zeigt sich in der verstärkten Anwendung von Gewinnaufteilungsmethoden, insbesondere des Profit-Split-Ansatzes.

Während die OECD den Profit Split primär für hochintegrierte Geschäftsmodelle mit wechselseitigen, schwer trennbaren Wertschöpfungsbeiträgen vorsieht, bevorzugen chinesische Steuerbehörden diese Methode häufig auch in Fällen, in denen nach OECD-Systematik einseitige Methoden (z.B. TNMM oder Cost-Plus) zur Anwendung gelangen würden.³⁵⁴ Das chinesische Transfer Pricing Country Profile bestätigt, dass China neben den klassischen OECD-Methoden auch andere Methoden anerkennt, sofern diese dem Grundsatz entsprechen, dass Gewinne dort besteuert werden sollen, wo wirtschaftliche Aktivitäten stattfinden und Wert geschaffen wird.³⁵⁵ Dadurch erhält der Profit-Split-

³⁵³ Vgl. zur ausdrücklichen Kritik der chinesischen Steuerverwaltung (STA) an der Praxis multinationaler Konzerne, chinesischen Produktionsgesellschaften trotz maßgeblicher operativer Substanz und Wertschöpfung durch die pauschale vertragliche Einstufung als risikoarme Lohnfertiger („toll manufacturer with a very low risk profile“) den Großteil des Konzerngewinns zu entziehen, UN, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2, Tz. D.2.4.7.2*.

³⁵⁴ Vgl. zur Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode (Profit Split) nach OECD-Standard primär bei beidseitig einzigartigen und wertvollen Beiträgen sowie bei hochintegrierten Geschäftstätigkeiten OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.119 i.V.m. Tz. 2.133.

³⁵⁵ Vgl. zur formellen Anerkennung sonstiger Methoden im chinesischen Verrechnungspreisrecht, sofern diese dem Leitprinzip entsprechen, dass Gewinne zwingend dort besteuert werden sollen, wo die wirtschaftliche Aktivität stattfindet und Wert geschaffen wird („value is created“), OECD, *Transfer Pricing Country Profile – China, Question 4*.

Ansatz im chinesischen Kontext eine besondere praktische Bedeutung, wenn lokale Beiträge zur Wertschöpfung stärker gewichtet werden.

Hintergrund dieser Praxis ist die stärkere Gewichtung lokaler Wertschöpfungsbeiträge. Gerade bei komplexen Industrieprojekten mit konzernübergreifenden Entwicklungs-, Produktions- und Implementierungsleistungen vertreten chinesische Steuerbehörden häufig die Auffassung, dass mehrere Konzerngesellschaften gemeinsam einzigartige und wertvolle Beiträge zur Gesamtwertschöpfung leisten. In solchen Fällen wird argumentiert, dass einseitige Routinemodelle die tatsächliche wirtschaftliche Realität nicht ausreichend widerspiegeln und daher Gewinnaufteilungsmethoden vorzugswürdig seien.³⁵⁶

In der Praxis führt diese Präferenz zu Spannungen, wenn international tätige Konzerne konzernweit einheitliche, OECD-konforme Methoden anwenden, die von chinesischer Seite als unangemessen angesehen werden. Die Anwendung des Profit-Split-Ansatzes kann dabei zu einer höheren Gewinnzuordnung nach China führen und erhöht das Risiko voneinander abweichender Besteuerungsergebnisse. Gleichzeitig erschwert diese Praxis die internationale Abstimmung von Verrechnungspreissystemen, da sie nicht mit den in anderen Jurisdiktionen angewendeten Methoden korrespondiert. In der chinesischen Verwaltungspraxis wird der Profit-Split-Ansatz verstärkt angewandt, wenn chinesische Gesellschaften nach Auffassung der Steuerbehörden wesentliche Beiträge zur globalen Wertschöpfung oder zu lokalen immateriellen Werten leisten.³⁵⁷ Dies verdeutlicht die zunehmende Bedeutung wertschöpfungsorientierter Gewinnaufteilungsmethoden innerhalb des chinesischen Verrechnungspreissystems.

³⁵⁶ Vgl. zur administrativen Ansicht der chinesischen Finanzverwaltung, wonach die pauschale Anwendung einseitiger Routinemethoden (wie der Kostenaufschlagsmethode) die tatsächliche wirtschaftliche Realität häufig unzureichend abbildet und komplexe lokale Wertschöpfungsbeiträge zwingend die Anwendung einer Gewinnaufteilungsmethode erfordern, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.4.6.5.

³⁵⁷ Vgl. zur ausdrücklichen Praxis der chinesischen Steuerverwaltung (STA), etwaige Mängel der TNMM-Standardmodelle dadurch zu korrigieren, dass bei Vorliegen signifikanter lokaler immaterieller Werte („local marketing intangibles“) oder Standortvorteile („LSAs“) gezielt die Profit-Split-Methode zur Anwendung gebracht wird, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.4.6.13; sowie CHINA, Transfer Pricing in China – Rules & Cases, S. 2.

Benchmarkdaten

Ein besonders praxisrelevanter Unterschied betrifft die Verwendung und Anerkennung von Vergleichsdaten im Rahmen von Benchmarkstudien.

Während die OECD eine möglichst breite Datenbasis zulässt und internationale Vergleichsunternehmen als grundsätzlich geeignet ansieht, verlangen chinesische Steuerbehörden regelmäßig die Heranziehung lokaler Vergleichsdaten. Diese Präferenz führt in der Praxis zu erheblichen Schwierigkeiten, da qualitativ hochwertige lokale Vergleichsdaten häufig nur eingeschränkt verfügbar sind.³⁵⁸ Die Folge sind eingeschränkte Vergleichbarkeiten, kleinere Stichproben sowie eine erhöhte Unsicherheit bei der Bestimmung fremdüblicher Bandbreiten. Zusätzlich wird in Literatur und Praxis darauf hingewiesen, dass chinesische Steuerbehörden im Rahmen von Verrechnungspreisprüfungen teilweise auf nicht öffentlich zugängliche Vergleichsdaten („*secret comparables*“) zurückgreifen. Das China Transfer Pricing Country Profile bestätigt ausdrücklich, dass chinesische Steuerbehörden sowohl öffentliche als auch nicht öffentliche Vergleichsdaten für Verrechnungspreiszwecke verwenden dürfen.³⁵⁹

„Does your domestic transfer pricing framework permit the use of secret comparables for transfer pricing assessment purposes? – Yes. [...] Tax authorities are allowed to use both public and secret comparables for transfer pricing assessment purpose.“ (Quelle: OECD, Transfer Pricing Country Profile – China, Question 9).

Dies erhöht aus Sicht ausländischer Steuerpflichtiger die Verteidigungsschwierigkeiten, weil die zugrunde gelegten Vergleichsdaten nicht immer vollständig nachvollzogen oder

³⁵⁸ Vgl. zur administrativen Erwartungshaltung der chinesischen Steuerverwaltung, primär lokale Vergleichsunternehmen heranzuziehen, sowie zu den erheblichen praktischen Schwierigkeiten aufgrund der mangelnden Verfügbarkeit verlässlicher lokaler Finanzdaten (da in China eine verhältnismäßig geringe Anzahl an Unternehmen zur Veröffentlichung ihrer Abschlüsse verpflichtet ist) UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), Part D.2 (China Country Practice), Tz. 10.3.2.1 f.; sowie Exactera, China's May and June 2026 Transfer Pricing Deadlines (2026), S. 3.

³⁵⁹ Vgl. zur ausdrücklichen gesetzlichen und administrativen Befugnis der chinesischen Steuerbehörden (u. a. gemäß STA Bulletin 6/2017), neben öffentlichen Datenbanken auch vertrauliche, dem Steuerpflichtigen nicht zugängliche Vergleichsdaten („*secret comparables*“) für Verrechnungspreisprüfungen heranzuziehen, OECD, Transfer Pricing Country Profile – China, Question 9; sowie zur praktischen Handhabung EY, Bulletin 6 enhances alignment of PRC TP rules with OECD norms, S. 3.

überprüft werden können. Dies erschwert die Nachvollziehbarkeit und Verteidigung chinesischer Verrechnungspreisanpassungen zusätzlich.

Zudem werden international etablierte Datenbanken und Benchmarkstudien von chinesischer Seite nicht selten kritisch hinterfragt oder ganz abgelehnt, wenn sie nicht ausreichend auf den lokalen Markt zugeschnitten sind.³⁶⁰ Dies kann dazu führen, dass selbst methodisch saubere und OECD-konforme Analysen im chinesischen Kontext nicht anerkannt werden und einseitige Gewinnanpassungen erfolgen. Für Unternehmen bedeutet dies eine erhebliche Unsicherheit bei der Planung und Verteidigung ihrer Verrechnungspreispositionen.

Substanzprüfung

Ein zentrales Abweichungselement der chinesischen Verrechnungspreispraxis liegt schließlich in der besonders intensiven Substanzprüfung.

Während auch die OECD im Rahmen der BEPS-Initiativen die Bedeutung wirtschaftlicher Substanz, insbesondere im Zusammenhang mit Risikoallokationen und immateriellen Werten, erheblich gestärkt hat, verfolgen chinesische Steuerbehörden einen noch weitergehenden, stark substanzorientierten Ansatz.

Im Mittelpunkt steht dabei die tatsächliche wirtschaftliche Tätigkeit vor Ort. Entscheidungsbefugnisse, personelle Ausstattung, operative Funktionen sowie die Einbindung in lokale Wertschöpfungsprozesse werden umfassend analysiert und häufig stärker gewichtet als vertragliche Vereinbarungen. Besonders deutlich zeigt sich dies im Bereich immaterieller Wirtschaftsgüter. Nach chinesischer Verwaltungspraxis genügt die bloße rechtliche Inhaberschaft immaterieller Werte regelmäßig nicht für die Zurechnung der daraus resultierenden Gewinne. Maßgeblich ist vielmehr, ob die betreffende Gesellschaft tatsächlich wertschöpfende Funktionen ausübt und zur wirtschaftlichen

³⁶⁰ Vgl. zu den mangelnden Verteidigungsmöglichkeiten der Steuerpflichtigen bei der Verwendung geheimer Vergleichsdaten (Verstoß gegen das Äquivalenzprinzip) sowie der administrativen Ablehnung internationaler Datenbanken, die den lokalen Markt unzureichend abbilden, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), Tz. 5.4.8.3 i.V.m. Tz. 1.2.2.11.

Entwicklung, Verbesserung oder Vermarktung der immateriellen Werte beiträgt.³⁶¹ Die besondere Bedeutung wirtschaftlicher Substanz zeigt sich auch im chinesischen General Anti-Avoidance Rule (GAAR)-Regime³⁶², das ausdrücklich auf „*substance over form*“-Überlegungen abstellt und wirtschaftliche Realität gegenüber rein formalen Vertragsgestaltungen priorisiert.³⁶³

„In short, the CIT Law and the DIR set out a tax purpose test-based GAAR directed at arrangements which lower taxable income and lack reasonable business purposes [...]. This is supplemented by Circular 2 which requires a ‘substance over form’ analysis to guide GAAR application, with specific, enumerated aspects of the arrangement requiring consideration, and with particular cross-border arrangements, notably transactions with tax haven enterprises ‘without economic substance’ [...], marked out for special attention.“ (Quelle: KPMG, New guidance on Chinese General Anti-Avoidance Rule (2015), S. 1).

SAT Public Notice 6 zeigt diese substanzorientierte Prüfung insbesondere daran, dass Steuerbehörden Unternehmen mit fehlender wirtschaftlicher Substanz, unangemessener Gewinnsituation oder Transaktionen ohne vernünftigen geschäftlichen Zweck als besondere Risikofälle identifizieren können.³⁶⁴

In der Praxis führt dies dazu, dass selbst formal klar strukturierte konzerninterne Modelle – etwa mit zentralisierten Funktionen oder vertraglich zugewiesenen Risiken –

³⁶¹ Vgl. zur dezidierten administrativen Sichtweise der chinesischen Steuerverwaltung, wonach die bloße Inhaberschaft an immateriellen Werten nicht ausreicht, sondern zwingend die Ausübung lokaler DEMPE-Funktionen (insb. Verbesserung und Verwertung) eine angemessene Vergütung der lokalen Gesellschaften nach sich ziehen muss, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), Part D.2 (China Practices), Tz. D.2.4.5.4.

³⁶² Die chinesischen General Anti-Avoidance Rules (GAAR) bezeichnen allgemeine nationale Missbrauchsvermeidungsvorschriften. Sie richten sich gezielt gegen vertragliche Gestaltungen, die primär das zu versteuernde Einkommen mindern und denen es an einem vernünftigen geschäftlichen Zweck („reasonable business purpose“) mangelt. Bei der steuerlichen Beurteilung wendet die chinesische Finanzverwaltung strikt den Grundsatz „substance over form“ an, wodurch die tatsächliche wirtschaftliche Substanz einer Transaktion Vorrang vor ihrer rein rechtlichen Vertragsform hat.

³⁶³ Vgl. zur gesetzlichen Ausgestaltung des chinesischen General Anti-Avoidance Rule (GAAR)-Regimes, welches zur Beurteilung grenzüberschreitender Vereinbarungen zwingend eine „substance over form“-Analyse vorschreibt und die wirtschaftliche Substanz („economic substance“) gegenüber reinen Vertragsstrukturen priorisiert, KPMG, New guidance on Chinese General Anti-Avoidance Rule (2015), S. 1 f.

³⁶⁴ Vgl. zur administrativen Identifikation primärer Prüfungsrisiken durch die chinesischen Steuerbehörden (u.a. Holdingstrukturen ohne wirtschaftliche Substanz, unangemessene Verlustsituationen bei funktionsarmen Gesellschaften sowie fehlender Wertschöpfungsbeitrag) PWC, Development of transfer pricing administration and investigation in China (2015), S. 1 f.

von chinesischer Seite angepasst werden, wenn die zugrunde liegende Substanz als unzureichend angesehen wird.

Diese weitgehende Substanzorientierung erhöht das Risiko abweichender steuerlicher Beurteilungen im internationalen Kontext. Sie verstärkt zugleich das Spannungsfeld zwischen global konsistenten Verrechnungspreissystemen und lokal geprägten steuerlichen Bewertungsmaßstäben. Während OECD-konforme Strukturen auf einer konsistenten globalen Logik basieren, geht die chinesische Praxis in der Anwendung teilweise darüber hinaus, indem lokale Wertschöpfungsbeiträge stärker gewichtet werden und dadurch eine höhere Gewinnzurechnung erfolgen kann, was wiederum die Doppelbesteuerungsrisiken verstärkt.³⁶⁵

Tabelle 6: Unterschiede zwischen OECD-Ansatz und chinesischer Verwaltungspraxis³⁶⁶

Bereich	OECD	China	Konfliktpotenzial
Routinevergütung	akzeptiert	kritisch	hoch
Location-Specific Advantages	begrenzt	stark betont	sehr hoch
Profit Split	Ausnahme	zunehmend	mittel
Benchmarkdaten	internationale Datenbanken	lokale Vergleichsdaten	hoch
Substanzprüfung	stark	ebenfalls stark, aber fiskalisch geprägt	hoch

DEMPE(P)-Ansatz und marktbezogene Wertschöpfungsbeiträge

Besonders deutlich zeigt sich die eigenständige chinesische Auslegung im Bereich immaterieller Wirtschaftsgüter. Während die OECD-VPL auf das DEMPE-Konzept abstellen, berücksichtigt die chinesische Verwaltungspraxis darüber hinaus ausdrücklich Promotion-Funktionen. Damit erweitert China die klassische DEMPE-Analyse faktisch zu einem DEMPE(P)-Ansatz.³⁶⁷ Das China Transfer Pricing Country Profile bestätigt,

³⁶⁵ Vgl. zur administrativen Ansicht der chinesischen Finanzbehörden, wonach eine isolierte transaktionsbezogene OECD-Standardprüfung häufig zu einer Unterschätzung der chinesischen Wertschöpfungsbeiträge und damit zu einer zu geringen lokalen Gewinnallokation führt, PWC, New rules for transfer pricing transparency in China (2016), S. 2.

³⁶⁶ Eigene Darstellung, in Anlehnung an UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), Part D.2 (China Country Practice) sowie ergänzend OECD, Transfer Pricing Country Profile – China.

³⁶⁷ Vgl. zur expliziten Erweiterung des OECD-Konzepts durch die chinesische Steuerverwaltung um eine sechste Funktion (DEMPEP), wobei das zusätzliche „P“ für „Promotion“ (Förderung) steht und die fundamentale Bedeutung lokaler Marketingaktivitäten für die Wertschöpfungskette in China unterstreicht, ITR, TP in China: All the data in the world, S. 4; sowie ergänzend EY, Bulletin 6 enhances alignment of PRC TP rules with OECD norms, S. 2.

dass die chinesischen Regelungen zwar an DEMPE-Funktionen anknüpfen, darüber hinaus aber auch Beiträge zur Förderung immaterieller Werte („*promotion*“) berücksichtigen.³⁶⁸ Dadurch können lokale Marketing-, Marktaufbau- und Vertriebsaktivitäten stärker als eigenständige wertschöpfende Beiträge qualifiziert werden. Unter Promotion sind insbesondere marktbezogene Beiträge wie lokale Marketingaktivitäten, Kundenentwicklung, Marktaufbau und die Förderung der wirtschaftlichen Verwertung immaterieller Werte zu verstehen. Dies kann dazu führen, dass chinesischen Konzerngesellschaften zusätzliche Gewinnanteile zugerechnet werden, wenn sie durch lokale Markt- oder Vertriebsaktivitäten zur Wertsteigerung immaterieller Werte beitragen.³⁶⁹

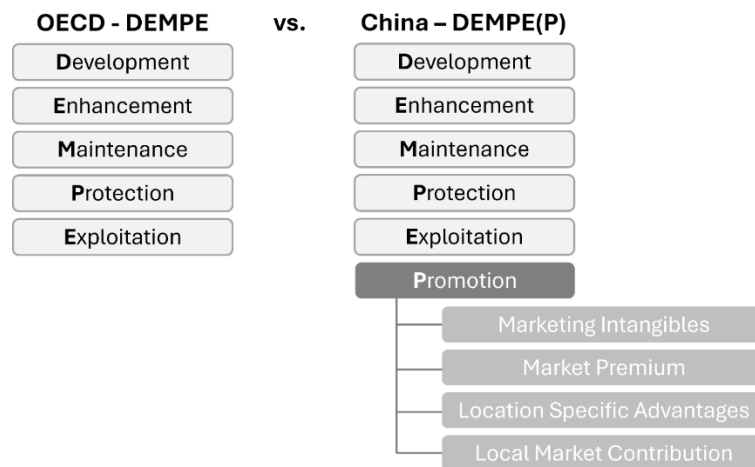


Abbildung 13: OECD-DEMPE vs. China DEMPE(P)³⁷⁰

³⁶⁸ Vgl. zur offiziellen Darlegung der chinesischen Verwaltungspraxis gegenüber der OECD, wonach neben den klassischen DEMPE-Funktionen ausdrücklich auch der Wertbeitrag zur Förderung („*promotion*“) immaterieller Werte anerkannt wird, OECD, Transfer Pricing Country Profile – China, Abschnitt „Intangibles“.

³⁶⁹ Vgl. zur steuerbehördlichen Konsequenz, wonach signifikante lokale DEMPEP-Funktionen (insbesondere „*Promotion*“) die Anwendung von einseitigen Standard-Routinemethoden (wie der TNMM) regelmäßig ausschließen und stattdessen eine höhere lokale Gewinnzurechnung – häufig über die Profit-Split-Methode – auslösen, EY, Bulletin 6 enhances alignment of PRC TP rules with OECD norms, S. 3; sowie ITR, TP in China: All the data in the world, S. 4.

³⁷⁰ Eigene Darstellung, in vergleichender Anlehnung an OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 6.32 ff. sowie ITR, TP in China: all the data in the world (2016), S. 1.

9.4 Methodenpräferenzen und Benchmarking in China

Präferierte Methoden

In der chinesischen Praxis zeigt sich eine Präferenz für Methoden, die aus Sicht der Behörden eine direktere Gewinnzuordnung ermöglichen. Die transaktionsbezogene Nettomargenmethode (TNMM) wird zwar angewandt, jedoch häufig mit höheren Margenerwartungen als in OECD-Ländern. Dies führt dazu, dass selbst bei identischen Funktions- und Risikoprofilen unterschiedliche Ergebnisspannen akzeptiert werden können.

Gleichzeitig gewinnt der Profit-Split-Ansatz in China zunehmend an Bedeutung, insbesondere bei integrierten Wertschöpfungsketten und bei Vorliegen von Entwicklungs- oder Anpassungsleistungen vor Ort. Wie in der einschlägigen Fachliteratur hervorgehoben wird, erkennt China formal zwar alle fünf OECD-Standardmethoden an. In der Prüfungspraxis sowie bei Vorabverständigungsvereinbarungen (APAs) dominiert für Routinefunktionen jedoch weiterhin die TNMM. Liegen hingegen integrierte Lieferketten, lokale Standortvorteile oder einzigartige immaterielle Werte vor, greift die chinesische Steuerverwaltung (STA) zunehmend auf die Gewinnaufteilungsmethode (Profit Split) zurück.³⁷¹

Der OECD-Standard als rechtliche Operationalisierung des Fremdvergleichs

Um die gewählten Methoden praktisch anzuwenden, bedarf es einer Vergleichbarkeitsanalyse. Der in Art. 9 OECD-MA normierte Fremdvergleichsgrundsatz stellt eine abstrakte rechtliche Vorgabe dar, deren praktische Umsetzung eine detaillierte verfahrenstechnische Operationalisierung erfordert. Die OECD-VPL 2022 definieren hierfür als methodisches Fundament ein neunstufiges Verfahren (siehe Abbildung 14) zur

³⁷¹ Vgl. zur formalen Anerkennung der OECD-Methoden und der Dominanz der TNMM bei Routinefunktionen TPA Global, Transfer Pricing in China – Rules & Cases, S. 2; zur Zunahme des Profit-Split-Ansatzes bei integrierten Wertschöpfungsketten und Standortvorteilen (LSAs) ebenda sowie ergänzend zur statistischen Methodenverteilung bei APAs in der chinesischen Verwaltungspraxis KPMG, China Annual APA Report 2024, S. 1.

Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse.³⁷² Dieses Verfahren dient steuerlich der rechtssicheren Feststellung, ob die Bedingungen eines konzerninternen Geschäftsvorfalles jenen entsprechen, die unabhängige Dritte unter vergleichbaren Marktbedingungen vereinbart hätten.³⁷³

Der von der OECD empfohlene Prozess beginnt mit der Festlegung der zu prüfenden Jahre und einer breit angelegten Analyse der wirtschaftlichen Umstände des Steuerpflichtigen, gefolgt von der genauen sachgerechten Abgrenzung des kontrollierten Geschäftsvorfalles. In den weiteren Schritten sind zunächst unternehmensinterne Vergleichswerte zu prüfen, bevor auf externe Informationsquellen zurückgegriffen wird. Daran anknüpfend erfolgt die Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode. In den abschließenden Phasen werden die Eigenschaften potenzieller Vergleichsunternehmen ermittelt, notwendige Anpassungsrechnungen zur Herstellung der Vergleichbarkeit durchgeführt und die gewonnenen Daten zur Festlegung der fremdüblichen Vergütung interpretiert.³⁷⁴ Aus juristischer Perspektive dient die stringente Einhaltung dieser Schritte maßgeblich der Beweisvorsorge des Steuerpflichtigen und schützt vor willkürlichen Gewinnschätzungen durch die Behörden.³⁷⁵

³⁷² Vgl. zur rechtlichen Notwendigkeit der Konkretisierung des abstrakten Art. 9 OECD-MA durch die Instrumente der Vergleichbarkeitsanalyse Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2026), Art. 9 Rn. 97d ff. sowie zum 9-stufigen Verfahren im Detail OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022), Tz. 3.4 ff.

³⁷³ Vgl. zur rechtlichen Notwendigkeit der Konkretisierung des abstrakten Art. 9 OECD-MA durch die Instrumente der Vergleichbarkeitsanalyse: Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 97d ff.

³⁷⁴ Vgl. zum 9-stufigen Verfahren der Vergleichbarkeitsanalyse im Detail: OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022), Tz. 3.4 ff.

³⁷⁵ Vgl. zur praktischen Operationalisierung der Suchstrategie und zum prozessualen Trichteransatz („Screening“): Dawid, Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation, in: Dawid (Hrsg.), Verrechnungspreise (2016), S. 98 f.

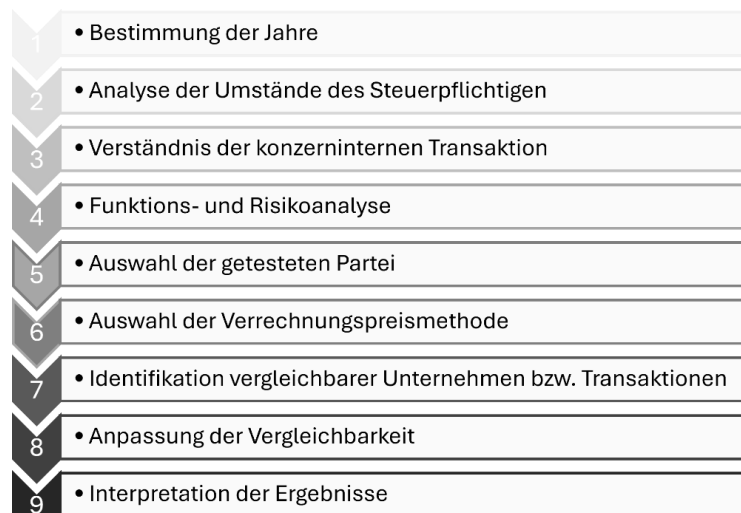


Abbildung 14: Neunstufiges Verfahren zur Vergleichbarkeitsanalyse (OECD)³⁷⁶

Lokale Vergleichsdaten und Abweichungen in der chinesischen Praxis

Obwohl sich die Volksrepublik China rechtlich grundsätzlich zur Vergleichbarkeitsanalyse nach dem Vorbild der OECD bekennt und dieses Konzept formal in das nationale Rechtssystem integriert hat, offenbart die juristische Praxis massive Abweichungen.³⁷⁷ Ein wiederkehrender Konfliktpunkt ist die Ablehnung ausländischer Benchmarkstudien. Chinesische Steuerbehörden bevorzugen regelmäßig lokale Vergleichsdaten und argumentieren, dass ausländische Unternehmen aufgrund unterschiedlicher Marktbedingungen nicht vergleichbar seien. Für international tätige Konzerne stellt dies ein erhebliches praktisches Problem dar, da

- lokale Daten oft nur eingeschränkt verfügbar sind,
- die Transparenz und Nachvollziehbarkeit begrenzt sind und
- methodische Unterschiede zu klassischen OECD-Benchmarks bestehen.

Ein zentraler rechtlicher Konfliktpunkt, der den OECD-Vorgaben eklatant widerspricht, ist die chinesische Praxis der sogenannten „*secret comparables*“ (geheime

³⁷⁶ Eigene Darstellung, in Anlehnung an OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 3.4 ff. sowie zur praktischen Operationalisierung Dawid, Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation, in: Dawid (Hrsg.), Verrechnungspreise (2016), S. 97 ff.

³⁷⁷ Vgl. zur nationalen Implementierung in China: SAT Public Notice 2017 No. 6, Art. 15.

Vergleichsdaten). Während die OECD im fünften Schritt ihres neunstufigen Verfahrens zwingend die Nutzung öffentlich zugänglicher und für den Steuerpflichtigen nachvollziehbarer Datenquellen fordert, greifen die chinesischen Behörden in Betriebsprüfungen regelmäßig auf interne, nicht-öffentliche Datensätze anderer Steuerpflichtiger zurück.³⁷⁸ Aus rechtsstaatlicher Sicht ist diese Vorgehensweise höchst problematisch, da sie das Recht des Steuerpflichtigen auf rechtliches Gehör und die Möglichkeit zur Gegenbeweissführung massiv beschneidet.³⁷⁹ Darüber hinaus ergeben sich schwerwiegende Differenzen im Hinblick auf die geografische Marktauswahl. Nach dem OECD-Verständnis ist es gängige Praxis, pan-regionale Datenbankstudien (beispielsweise pan-asiatische Studien) heranzuziehen, sofern lokale Daten fehlen.³⁸⁰

Die chinesische Verwaltungspraxis lehnt solche regionalen Studien hingegen in der Regel ab. Können keine rein lokalen Unternehmen gefunden werden, fordert die chinesische Finanzverwaltung im achten Schritt des OECD-Verfahrens (Anpassungsrechnungen) weitreichende Gewinnkorrekturen zugunsten Chinas. Um standortspezifische Vorteile – wie etwa niedrigere Lohnkosten oder Marktpremien im chinesischen Absatzmarkt – herauszurechnen und dem lokalen chinesischen Unternehmen zuzuordnen, wendet die STA einen eigenständigen vierstufigen Prüfungsansatz (siehe Abbildung 15) sowie spezifische Berechnungsmodelle an.³⁸¹

³⁷⁸ Vgl. zur Transparenzforderung und der Ablehnung nicht offengelegter Informationen („Secret Comparables“) durch die OECD: OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022), Tz. 3.36 i.V.m. Tz. 3.4 (5. Schritt). Zur ausdrücklichen Zulässigkeit und Praxis der Nutzung von nicht-öffentlichen Daten in China vgl. SAT Public Notice 2017 No. 6, Art. 24 sowie bestätigend OECD, Transfer Pricing Country Profile – China, Question 9.

³⁷⁹ Vgl. zur rechtsstaatlichen Notwendigkeit der Offenlegung von Vergleichsdaten zwecks Gewährung des rechtlichen Gehörs und der wirksamen gerichtlichen Kontrolle explizit OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022), Tz. 3.36 sowie UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), Tz. 5.4.8.3.

³⁸⁰ Vgl. zur Zulässigkeit nichtinländischer bzw. regionaler Vergleichsdaten nach OECD-Standard OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022), Tz. 3.35 i.V.m. Tz. 1.132 f. Zur gängigen Praxis panasiatischer Benchmarkstudien und der Problematik fehlender lokaler Daten vgl. UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.4.3.5 sowie zur Akzeptanz pan-regionaler Ansätze in der Praxis Dawid, Erstellung einer Verrechnungspreisdokumentation, in: Dawid (Hrsg.), Verrechnungspreise (2016), S. 97.

³⁸¹ Vgl. zu den tiefgreifenden administrativen Abweichungen der chinesischen Praxis (insbesondere der Nutzung von „secret comparables“, der Ablehnung panasiatischer Studien und den strikten LSA-Anpassungsrechnungen): UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), Part D.2 (China Country Practice).

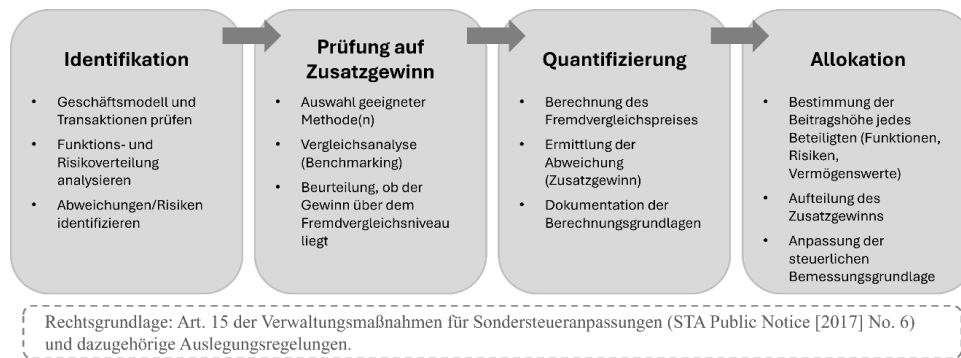


Abbildung 15: China: Vierstufiger Prüfungsansatz der Steuerverwaltung³⁸²

9.5 Dokumentation und Prüfungsansätze in China

Lokale Dokumentationsanforderungen

China hat eigene, teilweise über die OECD-Vorgaben hinausgehende Dokumentationspflichten eingeführt. Neben Master File und Local File werden häufig zusätzliche lokale Analysen verlangt, die speziell auf chinesische Wertschöpfungsbeiträge eingehen.

Die Dokumentation muss regelmäßig:

- detaillierter,
- stärker operativ ausgerichtet und
- explizit auf chinesische Besonderheiten zugeschnitten sein.

Diese erweiterten Anforderungen gehen häufig über die OECD-Standards hinaus und erhöhen den administrativen Aufwand sowie die Komplexität der Compliance erheblich.

Mit SAT Public Notice 42 wurden die chinesischen Dokumentationsanforderungen umfassend reformiert und deutlich erweitert. Public Notice 42 sieht eine dreistufige Dokumentationsstruktur vor, bestehend aus *Master File* (siehe Kapitel 7.3), *Local File*

³⁸² Eigene Darstellung, in Anlehnung an UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017/2021), Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.4.4.5. sowie STA Public Notice 2017 No. 6, Art. 15.

(siehe Kapitel 7.4) und *Special Issue File*^{383,384} Zugleich werden konzerninterne Dienstleistungen ausdrücklich als meldepflichtige verbundene Transaktionen erfasst. Die chinesische Verwaltungspraxis erweitert die inhaltlichen Anforderungen an das Local File signifikant. So werden von den Steuerpflichtigen zwingend

- detaillierte Value-Chain-Analysen,
- die Quantifizierung lokaler Standortvorteile sowie
- erweiterte Offenlegungen hinsichtlich der Preisbildung und
- konzerninterner Dienstleistungen verlangt.³⁸⁵

„It is worth noting that the recently released Public Notice 42 clarifies for the first time that the local file of TP contemporaneous documentation filed by companies [...] shall include Value Chain Analysis (VCA) and Local Specific Advantages (LSA) analysis. VCA and LSA analysis per se have long been emphasised by Chinese tax authorities and were extensively used in signed bilateral APAs and settled TP investigations.“
(Quelle: PWC, *Development of transfer pricing administration and investigation in China* (2015), S. 2).

Prüfungsintensität und -praxis

Verrechnungspreisprüfungen in China sind häufig langwierig und intensiv. Die Behörden verfolgen einen substanzorientierten Prüfungsansatz, bei dem Interviews mit Management und operativen Mitarbeitern, Vor-Ort-Besichtigungen und detaillierte Datenanforderungen üblich sind. Formale Argumente treten dabei häufig hinter

³⁸³ Das sogenannte „Special Issue File“ (Sonderdokumentation) ist nach chinesischem Recht zusätzlich zu erstellen, sofern der Steuerpflichtige Kostenumlagevereinbarungen (Cost Sharing Agreements) anwendet oder die Vorschriften zur Unterkapitalisierung (Thin Capitalisation) berührt.

³⁸⁴ Vgl. zur umfassenden Reform der chinesischen Verrechnungspreisdokumentation durch STA Bulletin 42/2016 und der Einführung einer dreistufigen Struktur (bestehend aus Master File, Local File und Special Issue File) PWC, SAT issues new China transfer pricing compliance requirements (2016), S. 1; sowie ergänzend CHINA, *Transfer Pricing in China – Rules & Cases*, S. 2.

³⁸⁵ Vgl. zu den erweiterten chinesischen Dokumentationsanforderungen an das Local File (insb. die verpflichtende Aufnahme einer „Value Chain Analysis“ und einer „Local Specific Advantage Analysis“) grundlegend STA, Public Notice 2016 No. 42, Art. 14; sowie ergänzend PwC, *Development of transfer pricing administration and investigation in China* (2016), S. 2

wirtschaftlichen Erwägungen zurück.³⁸⁶ Dies erschwert die Verteidigung rein formal konsistenter, aber wirtschaftlich anders interpretierbarer Verrechnungspreisstrukturen.

9.6 Bedeutung für Warenlieferungen und Dienstleistungen

Warenlieferungen

Für konzerninterne Warenlieferungen ist aus chinesischer Sicht insbesondere relevant, ob

- Produktionsentscheidungen lokal getroffen werden,
- Qualitäts- und Prozessverantwortung vor Ort liegt und
- Lager- und Gewährleistungsrisiken getragen werden.

Je stärker diese Elemente in China angesiedelt sind, desto höher ist die Wahrscheinlichkeit, dass chinesische Behörden eine höhere Gewinnzuordnung verlangen. Für Sondermaschinenbauunternehmen ist dies insbesondere relevant, wenn chinesische Gesellschaften neben der reinen Fertigung zusätzlich technische Anpassungen, lokale Engineering-Leistungen, Qualitätskontrollen oder projektbezogene Optimierungen übernehmen. Solche Tätigkeiten werden von chinesischen Behörden häufig als eigenständige wertschöpfende Beiträge qualifiziert und können eine bloße Routinevergütung aus chinesischer Sicht ausschließen.³⁸⁷

Dienstleistungen

Bei konzerninternen Dienstleistungen prüfen chinesische Behörden intensiv

- ob die Leistungen tatsächlich erbracht wurden,
- ob sie einen klaren Nutzen für die chinesische Gesellschaft haben und
- ob die Vergütung im Verhältnis zum Nutzen steht.

³⁸⁶ Vgl. zur zunehmenden Prüfungsintensität der chinesischen Steuerverwaltung, der Nutzung von Experten-Panels („expert panel review“) sowie dem stark substanz- und wertschöpfungsorientierten Prüfungsansatz, bei dem formale Argumente gegenüber operativen Fakten zurücktreten, PWC, Development of transfer pricing administration and investigation in China (2015), S. 3.

³⁸⁷ Vgl. zur administrativen Ansicht der chinesischen Finanzverwaltung, wonach eine ganzheitliche Betrachtung („holistic view“) zwingend ist und die Ausübung zusätzlicher lokaler Funktionen (wie technischer Anpassung und Prozessoptimierung) eine bloße vertragliche Routinevergütung ausschließt, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.4.6.2 i.V.m. Tz. D.2.4.5.3.

Management- und strategische Dienstleistungen werden dabei besonders kritisch betrachtet, da sie aus Sicht der chinesischen Praxis häufig als konzernleitende Tätigkeiten mit Shareholder-Charakter eingeordnet werden.³⁸⁸

„In this situation, we believe that these types of management services are likely to be duplicative activities or shareholder activities and, therefore, should not be charged.“

(Quelle: SAT, Views on service fees and management fees, S. 4).

Besonders kritisch sind dabei konzerninterne Umlagen für Management-, Steuerungs- oder Beratungsleistungen ohne klar nachweisbaren lokalen Nutzen. Chinesische Steuerbehörden verlangen regelmäßig eine konkrete Darlegung des wirtschaftlichen Mehrwerts für die chinesische Gesellschaft und prüfen intensiv, ob tatsächlich ein fremdüblicher Nutzen („benefit test“) vorliegt.

Die chinesische Verwaltungspraxis prüft konzerninterne Dienstleistungen dabei regelmäßig anhand mehrerer Kriterien, darunter insbesondere

- Nutzen („benefit test“),
- wirtschaftliche Notwendigkeit („necessity test“),
- Vermeidung doppelter Leistungen („duplication test“),
- tatsächlicher Wertschöpfungsbeitrag („value creation test“),
- Fremdüblichkeit der Vergütung („remuneration test“) sowie
- die Authentizität der Leistungsbeziehung („authenticity test“).³⁸⁹

Diese Prüfungsmaßstäbe gehen teilweise über die klassische OECD-Analyse konzerninterner Dienstleistungen hinaus und verdeutlichen die besonders substanz- und wertschöpfungsorientierte chinesische Verwaltungspraxis. Besonders hervorzuheben ist,

³⁸⁸ Vgl. zur expliziten Verwaltungspraxis der chinesischen Steuerbehörden, wonach Management- und Strategiedienstleistungen der ausländischen Muttergesellschaft regelmäßig als bloße Gesellschaftertätigkeiten („shareholder activities“) oder doppelte Leistungen („duplicative activities“) eingestuft werden, für die keine Entgelte verrechnet werden dürfen, SAT, Views on service fees and management fees, S. 4.

³⁸⁹ Vgl. zu den spezifisch strengen Prüfungsmaßstäben der chinesischen Steuerverwaltung bei konzerninternen Dienstleistungen, die deutlich über den allgemeinen OECD-Nutzentest hinausgehen und im Rahmen lokaler Prüfungen („TP investigations“) insbesondere die Authentizität, Notwendigkeit und den tatsächlichen lokalen Nutzen prüfen, SAT, Views on service fees and management fees, S. 3 f.; sowie ergänzend zur Prüfungsintensität PWC, Development of transfer pricing administration and investigation in China (2015), S. 1 f.

dass China konzerninterne Dienstleistungsvergütungen nicht nur anhand eines allgemeinen Nutzentests überprüft, sondern zusätzlich Kriterien wie Notwendigkeit, Doppelung, Wertschöpfungsbeitrag, Angemessenheit der Vergütung und tatsächliche Leistungserbringung heranzieht. Dadurch wird die Abzugsfähigkeit konzerninterner Service Fees im China-Kontext deutlich strenger geprüft als in einer rein OECD-orientierten Standardanalyse.

9.7 *Doppelbesteuerungsrisiken und Streitbeilegung im China-Kontext*

Abweichungen zwischen OECD-konformer Verrechnungspreisgestaltung und chinesischer Praxis führen regelmäßig zu Doppelbesteuerungsrisiken. Zwar bestehen Verständigungsverfahren nach Doppelbesteuerungsabkommen, deren praktische Wirksamkeit ist jedoch begrenzt.³⁹⁰

Insbesondere Schiedsverfahren sind im Verhältnis zu China nur eingeschränkt verfügbar oder werden in der Praxis selten genutzt. Für Unternehmen bedeutet dies eine erhöhte Notwendigkeit präventiver Planung und Dokumentation. Gleichzeitig steigt die Bedeutung frühzeitiger Abstimmungsmechanismen, um abweichende steuerliche Bewertungen zwischen den beteiligten Staaten zu vermeiden.³⁹¹ Dies hängt insbesondere damit zusammen, dass China verbindliche Schiedsverfahren im Rahmen von Verständigungsverfahren traditionell zurückhaltend gegenübersteht. Das chinesische DBA-Modell sieht regelmäßig keine verpflichtenden Schiedsklauseln vor, wodurch Streitbeilegungsverfahren stark von zwischenstaatlichen Verständigungslösungen abhängig bleiben.³⁹²

³⁹⁰ Vgl. zur allgemeinen Kritik an der mangelnden Effizienz und langen Verfahrensdauer von DBA-Verständigungsverfahren, welche die praktische Wirksamkeit dieses Streitbeilegungsmechanismus für den Steuerpflichtigen erheblich einschränken, Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 264; sowie ergänzend Weiss-Turcan, Internationale Streitvermeidung und Streitbeilegung in der österreichischen Praxis, AVR 2024, 225 (234).

³⁹¹ Vgl. zum stark wachsenden Interesse an präventiven Streitvermeidungsmechanismen (proactive controversy resolution) sowie der statistisch belegten, deutlich höheren Beliebtheit von Advance Pricing Agreements (APAs) als vorgelagertes Streitpräventionsinstrument in China ITR, TP in China: All the data in the world, S. 4; sowie Rosar, OECD veröffentlicht MAP-APA-Statistik 2024, TPI 2026, 8 (11).

³⁹² Vgl. zur offiziellen Bestätigung der chinesischen Steuerverwaltung gegenüber der OECD, wonach in keinem der von China abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen ein obligatorisches Schiedsverfahren (MAP arbitration) vorgesehen ist, OECD, China Dispute Resolution Profile (2026), Question 23.

„Is MAP arbitration a mechanism currently available for the resolution of tax treaty related disputes in any of your tax treaties? – No. All China’s tax treaties contain the provision of MAP, but some tax treaties do not contain corresponding adjustments paragraph.“ (Quelle: OECD, China Dispute Resolution Profile (2026), Question 23).

9.8 Bedeutung für ein typisiertes Sondermaschinenbauunternehmen

Für den Sondermaschinenbauer mit Aktivitäten in China ergeben sich aus der dargestellten Rechtslage erhebliche Herausforderungen. Verrechnungspreissysteme müssen so ausgestaltet sein, dass sie

- sowohl OECD-konform als auch für chinesische Steuerbehörden akzeptabel sind,
- lokale Wertschöpfungsbeiträge realistisch abbilden und
- erhöhte Dokumentationsanforderungen erfüllen.

Insbesondere Engineering-, Anpassungs- und Serviceleistungen vor Ort sind sorgfältig zu analysieren und in der Verrechnungspreisgestaltung angemessen zu berücksichtigen. Dies gilt insbesondere für projektbezogene Sonderlösungen, bei denen chinesische Gesellschaften aktiv an technischen Anpassungen, Implementierungsleistungen, Inbetriebnahmen oder laufenden Optimierungen beteiligt sind. Gerade im Sondermaschinenbau verschwimmen dadurch häufig die Grenzen zwischen Routinefunktionen und eigenständigen wertschöpfenden Tätigkeiten, wodurch standardisierte konzernweite Verrechnungspreismodelle im China-Kontext verstärkt unter Druck geraten können. Eine schematische Übertragung europäischer Routinemodelle ist im China-Kontext regelmäßig nicht ausreichend und wird von chinesischen Finanzbehörden häufig nicht anerkannt.³⁹³ Vielmehr ist eine spezifisch auf die chinesischen Markt- und Prüfungsbedingungen abgestimmte Verrechnungspreisstrategie erforderlich.

³⁹³ Vgl. zur administrativen Kritik der chinesischen Steuerverwaltung an der schematischen Übertragung westlicher Routinemodelle („contract/toll manufacturing“ oder „limited risk distribution“) auf chinesische Tochtergesellschaften und der behördlichen Ablehnung solcher Modelle bei Vorliegen lokaler operativer Wertschöpfungsbeiträge UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. 10.3.5.1 ff.; sowie ergänzend zur Notwendigkeit proaktiver Modelladaptierungen ITR, TP in China: All the data in the world, S. 4.

Zwischenfazit zu Kapitel 9

Das chinesische Verrechnungspreisrecht stellt für international tätige Konzerne eine besondere Herausforderung dar. Trotz formaler Orientierung an den OECD-VPL weist die chinesische Praxis erhebliche Abweichungen auf, die zu erhöhten Streit- und Doppelbesteuerungsrisiken führen. Für den Sondermaschinenbauer ist daher eine besonders substanzorientierte, lokal angepasste und dokumentationsintensive Verrechnungspreisstrategie erforderlich, um steuerliche Risiken zu begrenzen und internationale Konflikte zu vermeiden.³⁹⁴ Die dargestellten Unterschiede verdeutlichen, dass eine rein OECD-orientierte Verrechnungspreisgestaltung im China-Kontext nicht ausreichend ist, sondern durch eine differenzierte, lokal angepasste Betrachtung ergänzt werden muss.³⁹⁵

³⁹⁴ Vgl. zur strategischen Notwendigkeit für multinationale Unternehmen, ihre globale Verrechnungspreispolitik zwingend um spezifisch chinesische Markt- und Wertschöpfungsbedingungen zu ergänzen, um das Spannungsfeld zwischen globaler Konsistenz und lokaler Akzeptanz erfolgreich zu steuern, KPMG, Global Transfer Pricing Review – China (2015), S. 1; sowie PWC, New rules for transfer pricing transparency in China, S. 2.

³⁹⁵ Vgl. zur offiziellen behördlichen Feststellung, wonach eine rein an den Maßstäben von Industrienationen (OECD) ausgerichtete Verrechnungspreisgestaltung für den chinesischen Markt systematisch zu kurz greift, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. 10.3.8.3.

10. Österreich – China: Herausforderungen der Verrechnungspreisgestaltung

10.1 Systematische Gegenüberstellung der Verrechnungspreisregime

Rechtsquellen und Normenhierarchie

Das österreichische Verrechnungspreisrecht ist durch eine enge Verzahnung von nationalem Steuerrecht, Doppelbesteuerungsabkommen und internationalen Auslegungsstandards geprägt. Zentrale Rechtsgrundlagen bilden das Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht, insbesondere die Regelungen zur Einkünfteermittlung und verdeckten Gewinnausschüttung, ergänzt durch die österreichischen Verrechnungspreisrichtlinien des Bundesministeriums für Finanzen.³⁹⁶ Diese orientieren sich inhaltlich eng an den OECD-VPL, welche in der Praxis als maßgeblicher Interpretationsmaßstab herangezogen werden. Dabei ist jedoch zu beachten, dass die OECD-VPL auch im österreichischen Kontext keine eigenständige Rechtsquelle darstellen, sondern als Auslegungshilfe im Rahmen der nationalen und abkommensrechtlichen Vorgaben wirken.³⁹⁷

„The OECD Transfer Pricing Guidelines (“OECD TPG”), as they may be revised from time to time, serve as the main basis for the interpretation of the arm’s length principle of Article 9 of the OECD Model Convention. They serve as a tool for interpretation of Austrian tax treaties (see Article 31 paragraph 3 sub-paragraph b of the Vienna Convention on the Law of Treaties).“ (Quelle: OECD, Transfer Pricing Country Profile – Austria, Question 2).

China hingegen verfügt über ein eigenständiges, stark administrativ geprägtes Verrechnungspreisregime. Die rechtliche Grundlage bilden das chinesische

³⁹⁶ Vgl. zur Verankerung des Fremdvergleichs in § 6 Z 6 EStG sowie § 8 Abs 1 und 2 KStG und der Funktion der Verrechnungspreisrichtlinien als bloßer Auslegungsbehelf ohne eigenständigen Rechtsquellencharakter OECD, Transfer Pricing Country Profile – Austria, Question 1; sowie BMF, VPR 2021, Rz 7 f. i.V.m. Rz 14.

³⁹⁷ Vgl. zur rechtlichen Einordnung der OECD-Leitlinien als unverbindliche Empfehlung, die jedoch nach Art. 31 der Wiener Vertragsrechtskonvention (WVK) rechtliche Beachtlichkeit als maßgebliches Auslegungsinstrument für DBA-Normen entfaltet, BMF, VPR 2021, Rz 18 f.; sowie OECD, Transfer Pricing Country Profile – Austria, Question 2.

Körperschaftsteuerrecht sowie umfangreiche Verwaltungsvorschriften der State Taxation Administration. Obwohl die OECD-Grundsätze formal anerkannt sind, erfolgt ihre Anwendung durch ein ausgeprägtes administratives Ermessen, das weniger methodisch-strukturiert und mehr steuerlich sowie ergebnisorientiert ist.³⁹⁸ Dadurch entsteht ein Wechselwirkung zwischen internationaler Standardisierung und national geprägter Verwaltungspraxis.

Bereits auf Ebene der Normenhierarchie zeigt sich somit ein grundlegender Unterschied. Während in Österreich eine juristisch geprägte Anwendung internationaler Standards dominiert, ist das chinesische System stärker von verwaltungspolitischen Zielsetzungen geprägt.

Bedeutung der OECD-VPL

In Österreich entfalten die OECD-VPL eine erhebliche faktische Bindungswirkung. Sowohl Finanzverwaltung als auch Rechtsprechung orientieren sich eng an deren Systematik, insbesondere bei Funktions- und Risikoanalysen, Methodenwahl und Dokumentationsanforderungen.³⁹⁹

In China hingegen dienen die OECD-Richtlinien primär als Referenzrahmen, nicht als verbindlicher Maßstab. Chinesische Behörden berufen sich zwar auf OECD-Konzepte, interpretieren diese jedoch selektiv und im Lichte nationaler Interessen.⁴⁰⁰

„China applies the arm’s length principle through Article 41 of the Enterprise Income Tax Law and a detailed body of STA bulletins; while the OECD Guidelines have no formal legal status, the STA respects them and incorporates their core concepts,

³⁹⁸ Vgl. zur gesetzlichen Grundlage (Art. 41 EITL) und den STA-Verwaltungsvorschriften sowie der stark ermessensgeleiteten Ergänzung der OECD-Konzepte durch spezifisch chinesische, ergebnisorientierte Positionen OECD, Transfer Pricing Country Profile – China, Question 1 und 2; sowie CHINA, Transfer Pricing in China – Rules & Cases, S. 2.

³⁹⁹ Vgl. zur faktischen Bindungswirkung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien in der österreichischen Rechtsanwendung, durch welche diese trotz ihres Charakters als „Soft Law“ in der Praxis eine weitreichende Bedeutung als Rechtserkenntnisquelle zur Füllung von Auslegungslücken erlangen, BMF, VPR 2021, Rz. 20; sowie ergänzend Strunk, Heranziehung der OECD-Musterkommentare und -Leitlinien bei der Abkommensinterpretation, IStR 2024, 901 (908 f.).

⁴⁰⁰ Vgl. zum Umstand, dass die OECD-Leitlinien in China keinen formalen rechtlichen Status besitzen, die chinesische Steuerverwaltung (STA) deren Grundkonzepte jedoch respektiert und selektiv um spezifisch chinesische Positionen (insbesondere zu lokalen Marktprämien und Standortvorteilen) ergänzt, CHINA, Transfer Pricing in China – Rules & Cases, S. 2; sowie OECD, Transfer Pricing Country Profile – China, Question 2.

supplemented by distinct Chinese positions on location-specific advantages, market premium and local marketing intangibles.“ (Quelle: CHINA, Transfer Pricing in China – Rules & Cases, S. 2).

Dies führt dazu, dass identische Verrechnungspreiskonzepte in Österreich und China zu unterschiedlichen steuerlichen Ergebnissen führen können. Die OECD-Konformität eines Verrechnungspreissystems gewährleistet daher im bilateralen Verhältnis nicht automatisch dessen Anerkennung durch beide Steuerverwaltungen.⁴⁰¹

10.2 Praktische Konfliktfelder in der bilateralen Anwendung

Routinevergütungen und Funktionsqualifikation

Ein zentrales Konfliktfeld im Verhältnis Österreich–China betrifft die Qualifikation von Konzerngesellschaften als Routineeinheiten. Nach österreichischer und OECD-Systematik können Gesellschaften mit klar abgegrenzten, risikoarmen Funktionen fremdüblich mit Routinegewinnen vergütet werden.⁴⁰²

Chinesische Steuerbehörden stehen solchen Modellen regelmäßig skeptisch gegenüber. Produktionsgesellschaften in China werden häufig als Einheiten mit substanzieller Wertschöpfung qualifiziert, selbst wenn strategische Entscheidungen, Produktentwicklung und Marktsteuerung außerhalb Chinas erfolgen.⁴⁰³ Dies führt zu einer tendenziell höheren Gewinnzuordnung nach China. Für österreichische

⁴⁰¹ Vgl. zur Feststellung im Schrifttum, wonach die subjektive Einzelfallwürdigung von Verrechnungspreissachverhalten von Land zu Land stark divergiert und selbst bei Befolgung internationaler Standards für multinationale Unternehmensgruppen zu erheblicher Rechtsunsicherheit und Doppelbesteuerungsrisiken führt, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32.

⁴⁰² Vgl. zur österreichischen Verwaltungspraxis, wonach bei funktions- und risikoarmen Gesellschaften (wie Auftrags- oder Lohnfertigern) eine bloße Routinevergütung dem Fremdvergleich entspricht und keinen Anspruch auf den Konzern-Residualgewinn gewährt, BMF, VPR 2021, Rz 81.

⁴⁰³ Vgl. zur administrativen Skepsis der chinesischen Finanzverwaltung gegenüber westlichen Routinemodellen („limited risk distribution“, „contract/toll manufacturing“) und der behördlichen Auffassung, dass die lokalen Konzerneinheiten hierbei häufig zu geringe Gewinnanteile erhalten, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.4.6.1 i.V.m. Tz. D.2.4.6.4.

Konzernzentralen erhöht sich dadurch das Risiko, dass eine korrespondierende Entlastung im Inland nicht oder nur zeitverzögert erreicht wird.⁴⁰⁴

DEMPE-Konzept und immaterielle Beiträge

Ein weiteres Konfliktfeld ergibt sich aus der Anwendung des DEMPE-Konzepts. Während in Österreich und nach OECD-Standard eine differenzierte Analyse der einzelnen DEMPE-Funktionen erfolgt, tendieren chinesische Behörden dazu, lokale Entwicklungs- oder Anpassungsleistungen stärker zu gewichten.

Insbesondere im Sondermaschinenbau kann dies zu internationalen Zurechnungskonflikten führen, etwa wenn chinesische Einheiten kundenspezifische Anpassungen oder Prozessoptimierungen vornehmen. Während diese aus österreichischer Sicht häufig als unterstützende Tätigkeiten qualifiziert werden, sieht die chinesische Praxis darin nicht selten eigenständige wertschöpfende Beiträge.⁴⁰⁵ Darüber hinaus berücksichtigt die chinesische Verrechnungspreispraxis bei der Bewertung immaterieller Wertbeiträge teilweise auch lokale Marktaufbau-, Vertriebs- und Kundenbindungsfunktionen („*Promotion Functions*“).

„While promotion functions can likely be subsumed under the other DEMPE functions in an OECD framework, the identification of promotion as a separate function demonstrates the importance China places on value created through marketing activities undertaken by Chinese companies.“ (Quelle: EY, Bulletin 6 enhances alignment of PRC TP rules with OECD norms, S. 2).

Dadurch wird die klassische DEMPE-Analyse faktisch um zusätzliche wertschöpfungsrelevante Komponenten erweitert, wodurch sich eine weitergehende Gewinnzurechnung zugunsten chinesischer Gesellschaften ergeben kann, selbst wenn das

⁴⁰⁴ Vgl. zur Gefahr wirtschaftlicher Doppelbesteuerung, wenn eine im Ausland durchgeführte Primärberichtigung von der österreichischen Finanzverwaltung nicht oder erst nach Durchlaufen eines langwierigen Verständigungsverfahrens als fremdvergleichskonform anerkannt und durch eine Gegenberichtigung entlastet wird, BMF, VPR 2021, Rz 501 i.V.m. Rz 504.

⁴⁰⁵ Vgl. zur ausdrücklichen steuerbehördlichen Aufforderung der chinesischen Finanzverwaltung, der lokalen Wertschöpfung ausländischen Know-hows durch Anpassungen und Optimierungen in chinesischen Tochtergesellschaften besonderes Gewicht bei der Gewinnzurechnung beizumessen, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.4.5.4.

rechtliche Eigentum an den immateriellen Wirtschaftsgütern außerhalb Chinas liegt.⁴⁰⁶ Dadurch kann dieselbe Tätigkeit in beiden Staaten unterschiedlich qualifiziert werden, was unmittelbar zu abweichenden Gewinnzurechnungen führen kann.

Methodenwahl und Profit-Split-Tendenzen

Auch bei der Methodenwahl bestehen erhebliche Unterschiede. In Österreich wird – bei klaren Funktionsprofilen – häufig die TNMM oder Cost-Plus-Methode angewandt.⁴⁰⁷ China hingegen bevorzugt zunehmend Methoden, die eine direkte Gewinnaufteilung ermöglichen, insbesondere den Profit-Split-Ansatz. Die verstärkte Präferenz chinesischer Steuerbehörden für Gewinnaufteilungsmethoden beruht auf der Annahme, dass bei integrierten Produktions-, Entwicklungs- und Anpassungsprozessen mehrere Konzerngesellschaften gemeinsam zur Wertschöpfung beitragen. Einseitige Routinevergütungen werden daher aus chinesischer Sicht häufig als wirtschaftlich nicht ausreichend angesehen.⁴⁰⁸

Diese unterschiedliche Methodenpräferenz führt zu Spannungen, wenn ein Konzern konzernweit einheitliche Methoden anwendet, die in China als nicht angemessen erachtet werden. Die Methodenwahl wird damit nicht nur zu einer technischen Frage der Preisermittlung, sondern zu einem zentralen Konfliktpunkt der internationalen Gewinnverteilung.

Benchmarkstudien und Vergleichsdaten

Ein besonders praxisrelevantes Konfliktfeld stellt die Anerkennung von Benchmarkstudien dar. Während österreichische Behörden regelmäßig internationale

⁴⁰⁶ Vgl. zur faktischen Erweiterung der OECD-Systematik durch die chinesische Steuerverwaltung (STA) um die Funktion der Förderung („Promotion“ – DEMPEP), mit dem Ziel, die Bedeutung lokaler Marketing- und Vertriebsaktivitäten chinesischer Gesellschaften für die immaterielle Wertschöpfung steuerlich abzuschöpfen, EY, Bulletin 6 enhances alignment of PRC TP rules with OECD norms, S. 2; sowie OECD, Transfer Pricing Country Profile – China, Abschnitt „Intangibles“.

⁴⁰⁷ Vgl. zur österreichischen Verwaltungspraxis, wonach bei funktions- und risikoarmen Gesellschaften (etwa Lohn- oder Auftragsfertigern) für die Routinevergütung primär die Kostenaufschlagsmethode oder die kostenbasierte TNMM als am besten geeignete Verrechnungspreismethode heranzuziehen ist, BMF, VPR 2021, Rz 81.

⁴⁰⁸ Vgl. zur zunehmenden administrativen Praxis der chinesischen Steuerverwaltung (STA), bei integrierten Lieferketten den Profit-Split-Ansatz anzuwenden, da aus chinesischer Sicht einseitige Standardmethoden (wie der Cost-Plus-Ansatz) die lokalen Beiträge der Konzerngesellschaften zur Wertschöpfung häufig unzureichend vergüten, CHINA, Transfer Pricing in China – Rules & Cases, S. 2; sowie UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.4.6.5.

Vergleichsdaten akzeptieren, verlangen chinesische Behörden häufig lokale Vergleichsdaten („comparables“).

Die eingeschränkte Verfügbarkeit qualitativ hochwertiger lokaler Vergleichsdaten erschwert die Erstellung belastbarer Benchmarkstudien und erhöht das Risiko einseitiger Gewinnanpassungen.⁴⁰⁹

„The weakness in applying OECD guideline: Difficult to find perfect comparables due to the limited amount of Chinese listed companies in china and lack of information sharing mechanism among different administration authorities and different regions.“

(Quelle: STA, China transfer pricing system, S. 2).

Dadurch kann ein methodisch vertretbares Benchmarking in einem Staat als belastbar gelten, während es im anderen Staat nicht anerkannt wird.

10.3 Wirtschaftliche und operative Herausforderungen für Konzerne

Datenverfügbarkeit und Prozessanforderungen

Die unterschiedlichen Anforderungen Österreichs und Chinas führen zu erheblichen operativen Herausforderungen. Konzerne müssen in der Lage sein, ihre Wertschöpfungsketten detailliert zu analysieren und auf unterschiedliche nationale Anforderungen zuzuschneiden. Dies erfordert nicht nur steuerliche Fachkenntnis, sondern auch belastbare interne Datenstrukturen und eine enge Abstimmung zwischen Steuerfunktion, Controlling und operativen Einheiten.

⁴⁰⁹ Vgl. zu den erheblichen praktischen Schwierigkeiten bei der Erstellung von Benchmarkstudien in China aufgrund der sehr begrenzten Verfügbarkeit verlässlicher lokaler Vergleichsdaten (insbesondere wegen einer verhältnismäßig geringen Anzahl offlegungspflichtiger Unternehmen) STA, China transfer pricing system, S. 2; sowie ergänzend Acclime, Understanding transfer pricing in China, S. 3.

Dies betrifft insbesondere:⁴¹⁰

- Kostenrechnungssysteme
- Projektkalkulationen
- interne Leistungsabrechnungen
- Dokumentationsprozesse

Risikomanagement und interne Steuerungsmechanismen

Ein weiteres Problemfeld ist das interne Risikomanagement. Verrechnungspreise betreffen nicht nur die Steuerabteilung, sondern auch Controlling, Produktion, Vertrieb und Technik. Unterschiedliche nationale Erwartungen erfordern eine enge konzernweite Abstimmung, um widersprüchliche Darstellungen zu vermeiden.⁴¹¹

Wirtschaftliche Auswirkungen von Anpassungen

Einseitige Gewinnanpassungen in China können erhebliche wirtschaftliche Auswirkungen haben, etwa

- Liquiditätsbelastungen durch Steuernachzahlungen,
- Verzerrung interner Erfolgsrechnungen und
- Einschränkung der Planungssicherheit.

Die wirtschaftlichen Effekte solcher Anpassungen gehen damit weit über die reine Steuerbelastung hinaus.⁴¹²

⁴¹⁰ Vgl. zur zwingenden prozessualen Verknüpfung von Verrechnungspreisvorgaben mit der internen Ablauf- und Aufbauorganisation sowie der Notwendigkeit belastbarer Datenstrukturen und Abstimmungsprozesse zwischen Steuerabteilung und operativen Einheiten Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 256 f.; sowie ergänzend zur wachsenden Bedeutung einer bereichsübergreifenden Informationsbeschaffung Kerstinger/Schedlbauer/Stefaner, Steuerabteilungen im Wandel - wo geht die Reise hin?, CFO aktuell 2025, 245 (247).

⁴¹¹ Vgl. zur Notwendigkeit einer engen, bereichsübergreifenden Governance und der Implementierung eines steuerlichen Kontrollsystems (SKS) zur Sicherstellung der Konsistenz zwischen Verrechnungspreisdokumentation und unternehmerischer Realität Kerstinger/Schedlbauer/Stefaner, CFO aktuell 2025, 245 (247 f.); sowie zur Vermeidung von Rechtsunsicherheiten durch stabile konzerninterne Steuerungsmechanismen Dolezel, in: Leistungsbeziehungen im Konzern (2026), S. 159.

⁴¹² Vgl. zu den massiven wirtschaftlichen Folgekosten einseitiger Verrechnungspreiskorrekturen in China, die regelmäßig zu ungeplanten Liquiditätsbelastungen (Steuernachzahlungen, Zinsen und signifikanten Strafzuschlägen) sowie gravierenden Einschränkungen der unternehmerischen Planungssicherheit führen, Acclime, Understanding transfer pricing in China (2024), S. 2; sowie allgemein zu den Zielsetzungen der Verrechnungspreisermittlung Dolezel, in: Leistungsbeziehungen im Konzern (2026), S. 159.

10.4 Konsequenzen für Rechtssicherheit, Compliance und Streitvermeidung

Eingeschränkte Rechtssicherheit

Die abweichenden Auslegungsansätze führen zu einer strukturellen Einschränkung der Rechtssicherheit. Selbst OECD-konforme Verrechnungspreissysteme bieten keinen verlässlichen Schutz vor Anpassungen in China. Die Rechtssicherheit wird damit weniger durch formale Regelkonformität als durch die tatsächliche Akzeptanz der jeweiligen nationalen Steuerverwaltung bestimmt.⁴¹³

Bedeutung präventiver Maßnahmen

Vor diesem Hintergrund gewinnen präventive Maßnahmen an Bedeutung, insbesondere

- erhöhte Dokumentationstiefe,
- frühzeitige Einbindung lokaler Expertise und
- gegebenenfalls Abschluss von Advance Pricing Agreements (APAs).

APAs können zwar Rechtssicherheit erhöhen, sind jedoch mit erheblichem Zeit- und Ressourcenaufwand verbunden und setzen die Kooperationsbereitschaft der beteiligten Steuerverwaltungen voraus.⁴¹⁴

Bedeutung für Sondermaschinenbauunternehmen

Für den Sondermaschinenbauer ergibt sich die Notwendigkeit, das Verrechnungspreissystem bilateral abzustimmen. Während in Österreich die juristische Stringenz im Vordergrund steht, ist in China eine stärker substanz- und ergebnisorientierte Argumentation erforderlich. Insbesondere projektbezogene Liefer-

⁴¹³ Vgl. zur Feststellung im Schrifttum, wonach die stark wertende und subjektive Einzelfallwürdigung des Fremdvergleichsgrundsatzes von Land zu Land erheblich divergiert und selbst die formale Einhaltung geltender OECD-Standards multinationalen Unternehmen keinen verlässlichen Schutz vor unilateralen Gewinnanpassungen und Rechtsunsicherheiten bietet, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32 i.V.m. Rn. 35.

⁴¹⁴ Vgl. zur konzeptionellen Einordnung von Advance Pricing Agreements (APAs) als zentrales vorbeugendes Konfliktvermeidungsinstrument Schwaiger/Stieber, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 224; sowie zum Umstand, dass entsprechende Verfahren jedoch häufig äußerst kostspielig, zeitaufwendig und ressourcenintensiv sind, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 4.169.

und Leistungsstrukturen müssen so dokumentiert werden, dass sie beiden Regimen standhalten, auch wenn dies mit erhöhtem Aufwand verbunden ist.⁴¹⁵

10.5 Risiken OECD-konformer Verrechnungspreise im Verhältnis zu China

Die Anwendung der OECD-VPL 2022 im Verhältnis zu China ist für international tätige Industrieunternehmen mit besonderen rechtlichen und praktischen Risiken verbunden. Zwar bekennt sich China formal zu den OECD-Grundsätzen und hat diese in nationale Regelwerke integriert, die tatsächliche Verwaltungspraxis interpretiert die OECD-Grundsätze jedoch in mehreren Bereichen eigenständig und stärker wertschöpfungsorientiert. Diese Unterschiede führen zu erheblichen Spannungen zwischen einer OECD-konformen Verrechnungspreisgestaltung und der Erwartungshaltung der chinesischen Steuerbehörden.

Ein zentraler Konfliktpunkt betrifft die Qualifikation chinesischer Produktionsgesellschaften. Während die OECD-Logik die Möglichkeit vorsieht, Produktionsgesellschaften bei fehlender Risiko- und Entscheidungsbefugnis als funktional begrenzte Produktionsgesellschaft mit routinemäßiger Vergütung einzuordnen, verfolgen chinesische Finanzbehörden regelmäßig einen wertschöpfungsorientierten Ansatz, der lokale Standortvorteile, Marktkennntnisse und operative Beiträge stärker gewichtet.⁴¹⁶ Hinzu kommt, dass chinesische Steuerbehörden Standortvorteilen („*Location Specific Advantages*“) sowie lokalen Markt- und Produktionsbedingungen eigenständige steuerliche Bedeutung beimessen. Die chinesische Verwaltungspraxis betrachtet sogenannte „*Location Specific Advantages*“ ausdrücklich als eigenständigen wertschöpfungsrelevanten Faktor.

⁴¹⁵ Vgl. zur strategischen Notwendigkeit für multinationale Konzerne, bei der Verrechnungspreisdokumentation nicht nur transaktionsbezogen vorzugehen, sondern zwingend eine holistische Analyse der lokalen Wertschöpfungsbeiträge vorzunehmen, da Länder wie China dies zur Anerkennung von Verrechnungspreismodellen explizit voraussetzen, Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 263 f.

⁴¹⁶ Vgl. zur OECD-Sichtweise, wonach funktions- und risikoarme Auftragsfertiger fremdüblich mit einer bloßen Routinevergütung (z.B. mittels Kostenaufschlagsmethode) abzugelten sind, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.60; sowie zur gegenläufigen chinesischen Verwaltungspraxis, welche die pauschale vertragliche Qualifikation als Risiko- und Routineeinheit („contract or toll manufacturing“) bei Vorliegen komparativer lokaler Wertschöpfungsvorteile explizit kritisiert, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. 10.3.5.1.

„Also, specific emphasis is put on the location-specific advantages of China. The tax authorities are under the impression that the sheer size of the Chinese market and the opportunities to sell products locally, i.e. market premium, and the vast array of workers and production opportunities would provide more functions to the Chinese entity and therefore more profit need to be allocated to the local enterprise.“ (Quelle: MS Advisory, Transfer Pricing in China - 5 Things All Foreign Companies Doing Business in China Should Know (2016), S. 1).

Hierzu zählen insbesondere Standortkostenvorteile, lokale Marktprämien, Nachfragepotenziale, Infrastrukturvorteile sowie sonstige standortbezogene Beiträge zur Wertschöpfung. Aus chinesischer Sicht rechtfertigen solche lokalen Markt- und Produktionsbedingungen eine höhere Gewinnzurechnung nach China, selbst wenn die betreffende Gesellschaft aus klassischer OECD-Perspektive lediglich Routinefunktionen ausübt.⁴¹⁷ Damit erweitert die chinesische Praxis die traditionelle Fremdvergleichslogik faktisch um markt- und standortbezogene Wertschöpfungskomponenten.

Diese Faktoren werden in der chinesischen Praxis regelmäßig als zusätzlicher Wertschöpfungsbeitrag interpretiert und können eine höhere Gewinnzurechnung nach China rechtfertigen. Für das Unternehmen besteht damit das Risiko, dass eine nach OECD-Maßstäben sachgerechte Routinevergütung chinesischer Einheiten von chinesischer Seite als unangemessen niedrig beurteilt wird.⁴¹⁸

Diese Auslegung wirkt sich unmittelbar auf die Gewinnzuordnung bei konzerninternen Warenlieferungen aus. Wird eine chinesische Produktionsgesellschaft von österreichischer Seite als bloßer Routinefertiger mit begrenzter Marge behandelt, während die chinesische Steuerverwaltung von einer wesentlichen lokalen Wertschöpfung ausgeht, drohen einseitige Gewinnanpassungen zugunsten des

⁴¹⁷ Vgl. zur administrativen Einordnung von „Location Specific Advantages“ (LSA) – insbesondere günstige qualifizierte Arbeitskräfte, ausgebautes Zuliefernetzwerk sowie das Vorliegen einer sogenannten Marktprämie („market premium“) – als Faktoren, die eine zusätzliche Gewinnallokation in das Quellenland rechtfertigen, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. 10.3.3.1; sowie PWC, New rules for transfer pricing transparency in China, S. 2.

⁴¹⁸ Vgl. zum daraus resultierenden erheblichen Steuerrisiko für multinationale Konzerne, da die chinesischen Behörden aufgrund der schieren Marktgröße und lokaler Produktionsvorteile der chinesischen Gesellschaft faktisch ein funktional höheres Gewicht beimessen und folglich rein routinemäßige (OECD-konforme) Gewinnallokationen als unzureichend ablehnen, MS Advisory, Transfer Pricing in China (2016), S. 1.

chinesischen Fiskus. Die Folge ist eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung, sofern im Inland keine korrespondierende Entlastung oder Verständigungslösung erzielt wird. Dieses Risiko ist im China-Kontext besonders gravierend, da die dortigen Steuerbehörden im Zuge ihres administrativen Ex-ante-Managements häufig schon im Rahmen informeller Vorprüfungen sogenannte freiwillige Selbstanpassungen der Steuerpflichtigen erwarten.⁴¹⁹ Da derartige unilaterale Zugeständnisse des Steuerpflichtigen regelmäßig keinen abkommensrechtlichen Gegenberichtigungsanspruch im Ausland auslösen, manifestiert sich hier in der Praxis schnell eine definitive Doppelbesteuerungsfälle.⁴²⁰

Auch im Bereich der konzerninternen Dienstleistungen ergeben sich erhebliche Konfliktpotenziale. Nach der Systematik der OECD-VPL setzt die fremdübliche Anerkennung konzerninterner Dienstleistungen einen nachvollziehbaren Nutzen- und Substanznachweis voraus. Chinesische Steuerbehörden prüfen darüber hinaus häufig besonders streng, ob behauptete Management-, Engineering- oder IT-Leistungen tatsächlich erbracht wurden und ob sie aus lokaler Sicht einen eigenständigen Nutzen entfalten. Zentral erbrachte Leistungen werden nicht selten als konzernleitende Tätigkeiten qualifiziert, deren Kostenüberwälzung auf chinesische Gesellschaften ganz oder teilweise versagt wird. Dadurch entsteht insbesondere bei Management-, IT- und Engineering-Leistungen ein erhöhtes Risiko der Nichtanerkennung konzerninterner Dienstleistungsvergütungen.⁴²¹

Ein weiterer wesentlicher Streitpunkt betrifft das Benchmarking. Während OECD-konforme Analysen häufig auf internationale Vergleichsdaten zurückgreifen, bevorzugen chinesische Finanzverwaltungen lokale Vergleichsunternehmen und lehnen ausländische

⁴¹⁹ Vgl. zur administrativen Praxis der chinesischen Steuerbehörden, im Rahmen informeller Vorabprüfungen („ex-ante management“) freiwillige Selbstanpassungen der Steuerpflichtigen zu erwirken KPMG, Global Transfer Pricing Review – China (2015), S. 1

⁴²⁰ Vgl. KPMG, Global Transfer Pricing Review – China (2015), S. 1 f. (wonach solche freiwilligen Anpassungen regelmäßig nicht zur Inanspruchnahme von abkommensrechtlichen Doppelbesteuerungsentlastungen berechtigen und zudem keinen vollständigen Schutz vor späteren Prüfungen bieten).

⁴²¹ Vgl. zur Verwaltungspraxis der chinesischen Steuerbehörden (SAT), zentral erbrachte Management- und Verwaltungsleistungen oftmals als steuerlich nicht abzugsfähige Gesellschaftertätigkeiten („shareholder activities“) oder redundante Doppelarbeiten („duplicative activities“) zu qualifizieren, SAT, Views on service fees and management fees, S. 3 f.; sowie allgemein zur strengen Nutzenprüfung nach OECD-Standard OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 7.5 ff.

Benchmarks vielfach ab. Für das Unternehmen bedeutet dies, dass selbst methodisch saubere und OECD-konforme Benchmarkstudien in China nicht zwingend anerkannt werden.⁴²² Die Wahl der Verrechnungspreismethode und der Vergleichsdaten wird damit zu einer strategischen Frage mit erheblichem Streitpotenzial.

Die neuen OECD-Entwicklungen, insbesondere die Betonung von Substanz, Kontrolle und DEMPE-Funktionen, verschärfen diese Konfliktlinien zusätzlich. Während die OECD-Logik auf eine konsistente, global abgestimmte Gewinnzuordnung abzielt, verfolgen chinesische Behörden häufig eine stärker fiskalisch geprägte Auslegung, die lokalen Wertschöpfungs- und Besteuerungsbeiträge stärker berücksichtigt. Dabei zeigt sich, dass China die OECD-Grundsätze nicht lediglich übernimmt, sondern eigenständig fortentwickelt und an nationale steuerpolitische Zielsetzungen anpasst. Die chinesische Steuerverwaltung betont ausdrücklich die steuerliche Souveränität der Staaten sowie die Notwendigkeit, Wertschöpfung dort zu besteuern, wo wirtschaftliche Aktivitäten tatsächlich stattfinden. Dadurch entsteht ein stärker wertschöpfungs- und marktstaatenorientierter Ansatz der Gewinnzurechnung, der sich teilweise von der klassischen transaktionsbezogenen OECD-Logik unterscheidet.⁴²³ Die chinesische Verrechnungspreispraxis verdeutlicht damit exemplarisch, dass internationale Gewinnzurechnung verstärkt zu einem Spannungsfeld zwischen globaler OECD-Harmonisierung und nationaler Steuerhoheit wird. Für international tätige Konzerne entsteht daraus ein struktureller Konflikt, das sich nicht allein durch formale OECD-Konformität auflösen lässt.

Als Ausgleich verbleibt primär das Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA. In der Praxis sind diese Verfahren jedoch zeitintensiv und mit erheblichen Unsicherheiten behaftet. Gerade im Verhältnis zu China ist die Effektivität von Verständigungsverfahren begrenzt, da eine einvernehmliche Lösung stark vom Kooperationswillen der beteiligten

⁴²² Vgl. zur administrativen Bevorzugung lokaler Benchmarkdaten und der gleichzeitigen behördlichen Skepsis gegenüber der methodischen Heranziehung ausländischer („overseas“) Vergleichsunternehmen STA, China transfer pricing system, S. 2; sowie zur offiziellen Einmeldung Chinas bei der OECD, wonach lokale Daten Vorrang genießen, OECD, Transfer Pricing Country Profile – China, Question 8.

⁴²³ Vgl. zum expliziten chinesischen Grundsatz, wonach Gewinne zwingend in jenem Staat zu besteuern sind, in dem die wirtschaftliche Aktivität und Wertschöpfung lokal erfolgt („profits should be taxed in the jurisdiction where economic activities occur and value is created“), OECD, Transfer Pricing Country Profile – China, Question 4.

Behörden abhängt. Für das Unternehmen stellt das Verständigungsverfahren daher eher ein letztes Mittel zur Konfliktlösung als ein präventives Instrument dar.⁴²⁴ Präventive Dokumentation und frühzeitige Abstimmung sind daher gegenüber einer nachträglichen Streitbeilegung regelmäßig vorzugswürdig.⁴²⁵

„Der Ausgang (zB mögliches Scheitern) und die Dauer von Verständigungsverfahren iSd Art 25 OECD-MA führen trotz der Möglichkeit eines Schiedsverfahrens vor dem EuGH zu unangenehmen Besteuerungskonflikten und großer Rechtsunsicherheit. Aus diesen Gründen sind [...] APAs [...] jedenfalls gute Optionen und sollten von den Unternehmen bzw auch den Steuerverwaltungen zur präventiven Lösung von Verrechnungspreisproblemen im Konzern vermehrt eingesetzt werden. [...] Daher ist uE jede Form der präventiven Konfliktvermeidung [...] zu bevorzugen.“ (Quelle: Schwaiger/Stieber, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 231 f.).

Vor diesem Hintergrund ergibt sich für das Sondermaschinenbauunternehmen die Notwendigkeit einer besonders sorgfältigen und vorausschauenden Verrechnungspreisgestaltung im Verhältnis zu China. Die OECD-VPL bilden zwar den zentralen internationalen Referenzrahmen, dieser muss jedoch durch eine verstärkte lokale Dokumentation, eine kritische Überprüfung der Routineannahmen sowie eine frühzeitige Auseinandersetzung mit potenziellen Doppelbesteuerungsrisiken ergänzt werden. Die neuen OECD-Entwicklungen verdeutlichen damit, dass internationale

⁴²⁴ Vgl. zur allgemeinen Kritik an der mangelnden Effizienz, der langen Verfahrensdauer und den stark beschränkten Mitwirkungsmöglichkeiten des Steuerpflichtigen bei DBA-Verständigungsverfahren, was dieses Instrument in der Praxis faktisch zu einer „Ultima Ratio“ degradiert, Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), Base Erosion and Profit Shifting (2017), S. 264 [i.F. BEPS (2017)]; sowie ergänzend Weiss-Turcan, Internationale Streitvermeidung und Streitbeilegung in der österreichischen Praxis, AVR 2024, 225 (234).

⁴²⁵ Vgl. zur strategischen Empfehlung für multinationale Unternehmen, angesichts langwieriger und unsicherer Streitbeilegungsverfahren zwingend auf Instrumente der präventiven Konfliktvermeidung (etwa APAs) zu setzen, Schwaiger/Stieber, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 231 f.; sowie zur statistisch belegten hohen Attraktivität von APAs als vorgelagertes Streitpräventionsinstrument im spezifischen Verhältnis zu China Rosar, OECD veröffentlicht MAP-APA-Statistik 2024, TPI 2026, 8 (11).

Verrechnungspreisgestaltung nicht nur eine rechtliche und steuerliche, sondern zugleich eine organisations- und risikobezogene Herausforderung darstellt.⁴²⁶

10.6 Praxiseinordnung der Verrechnungspreise im Verhältnis Österreich–China

Die in dieser Arbeit herangezogenen Experteninterviews bestätigen, dass die Verrechnungspreisgestaltung im Verhältnis zwischen österreichischen Konzernunternehmen und chinesischen Konzerngesellschaften in der Praxis als besonders risikobehaftet wahrgenommen wird. Diese Aussagen dienen dabei nicht als empirischer Nachweis im statistischen Sinn, sondern als praxisbezogene Ergänzung der juristischen Analyse. Übereinstimmend wird darauf hingewiesen, dass selbst OECD-konforme Verrechnungspreissysteme im chinesischen Kontext häufig auf Akzeptanzprobleme stoßen, da die Auslegung der OECD-Grundsätze durch die chinesischen Steuerbehörden in wesentlichen Punkten von jener europäischer Finanzverwaltungen abweicht.

Aus praktischer Sicht zeigt sich insbesondere eine unterschiedliche Gewichtung der Wertschöpfungsbeiträge. Während im österreichischen und europäischen Verständnis die Funktions- und Risikoanalyse im Vordergrund steht und eine klare Abgrenzung zwischen Routine- und Nicht-Routinefunktionen vorgenommen wird, legen chinesische Steuerbehörden verstärkt Wert auf lokale operative Beiträge, Standortvorteile und Marktnähe. Die Interviewpartner berichten, dass chinesische Produktions- oder Montagegesellschaften selbst bei formal begrenzten Entscheidungsbefugnissen häufig als substantielle Wertschöpfungsträger qualifiziert werden. Diese Wahrnehmung deckt sich mit den in der Fachliteratur beschriebenen Tendenzen der chinesischen Verrechnungspreispraxis, lokale operative Funktionen, Marktbeiträge und

⁴²⁶ Vgl. zum Umstand, dass die durch die OECD etablierte, substanzielle Verrechnungspreisprüfung eine unmittelbare Verzahnung des Steuermanagements mit den operativen Kernprozessen erfordert und das Steuerrecht damit faktisch zur Determinante der internen Aufbau- und Ablauforganisation wird, Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 256 f.

standortbezogene Vorteile stärker zu gewichten als dies im klassischen OECD-Verständnis vorgesehen ist.⁴²⁷

Ein weiterer zentraler Konfliktpunkt betrifft die Methodenwahl und das Benchmarking. In der Praxis werden nach OECD-Standards erstellte Benchmarkstudien von chinesischen Finanzverwaltungen vielfach kritisch hinterfragt oder gänzlich abgelehnt. Die Interviewpartner weisen darauf hin, dass insbesondere ausländische Vergleichsdaten häufig nicht akzeptiert werden und stattdessen lokale Vergleichsunternehmen gefordert werden, deren wirtschaftliche Vergleichbarkeit aus Sicht der Steuerpflichtigen nicht immer gegeben ist. Diese Auslegung erschwert eine konsistente, länderübergreifende Verrechnungspreisgestaltung erheblich.⁴²⁸

„The weakness in applying OECD guideline: Difficult to find perfect comparables due to the limited amount of Chinese listed companies in china [...]. Difficult to make reasonable adjustment between Chinese companies and comparables located overseas.“ (Quelle: STA, China transfer pricing system, S. 2).

Auch im Bereich der konzerninternen Dienstleistungen werden Unterschiede in der Prüfungsintensität deutlich. Während österreichische Finanzverwaltungen den Nutzen konzerninterner Dienstleistungen primär anhand des Benefit Tests beurteilen, legen chinesische Behörden ein besonderes Augenmerk auf den tatsächlichen Leistungsnachweis vor Ort. Die Experteninterviews verdeutlichen, dass fehlende lokale Dokumentation oder eine zentrale Erbringung von Dienstleistungen ohne klare Schnittstellen zu chinesischen Einheiten regelmäßig zu Beanstandungen führt.⁴²⁹

⁴²⁷ Vgl. zur Bestätigung dieser praktischen Wahrnehmung durch die offizielle Haltung der chinesischen Steuerverwaltung, wonach die pauschale vertragliche Einstufung als risikoarme Lohnfertiger („contract/toll manufacturing“) häufig unzureichend ist, da standortspezifische Vorteile („comparative advantages“) zwingend als substanzielle Gewinn- und Wertschöpfungstreiber („China value“) anzuerkennen sind, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. 10.3.5.1; sowie praxisbezogen Exacter, China’s May and June 2026 Transfer Pricing Deadlines (2026), S. 1.

⁴²⁸ Vgl. zur administrativen Skepsis und den methodischen Schwierigkeiten der chinesischen Finanzverwaltung (STA) bei der Heranziehung und Anpassung ausländischer Vergleichsunternehmen („comparables located overseas“), woraus in der Prüfungspraxis die strikte Forderung nach lokalen Benchmarks resultiert, STA, China transfer pricing system, S. 2.

⁴²⁹ Vgl. zur administrativen Verwaltungspraxis, wonach die steuerliche Anerkennung konzerninterner Dienstleistungen (oder Lizenzen) in China dem Grunde und der Höhe nach an einen eigenen, spezifisch strengen und dokumentationsintensiven lokalen Nutzennachweis („spezieller Benefits-Test“) geknüpft ist, Steiner, „Mühsal“ Verrechnungspreisdokumentation, TPI 2023, 91 (93).

Vor dem Hintergrund der neuen OECD-Entwicklungen wird zudem eine zunehmende Abweichung in der Substanzbewertung wahrgenommen. Während OECD-konform die Kontrolle über Risiken und die finanzielle Risikotragfähigkeit zentrale Zurechnungskriterien darstellen, wird in China der Begriff der wirtschaftlichen Substanz oftmals weiter ausgelegt. Die Interviewpartner berichten, dass selbst unterstützende Funktionen als wertschöpfend eingestuft werden können, wenn sie in China angesiedelt sind und zur lokalen Geschäftsentwicklung beitragen.⁴³⁰

In der Praxis führt diese unterschiedliche Auslegung der OECD-Grundsätze zu einem erhöhten Doppelbesteuerungsrisiko. Einseitige Gewinnkorrekturen in China werden nicht automatisch durch korrespondierende Anpassungen in Österreich ausgeglichen. Verständigungsverfahren werden zwar als rechtliches Instrument wahrgenommen, jedoch zugleich als zeitintensiv und in ihrem Ausgang unsicher beschrieben.

Die Interviewpartner betonen daher die Bedeutung präventiver Maßnahmen, insbesondere einer verstärkten lokalen Dokumentation und einer frühzeitigen Abstimmung der Verrechnungspreissysteme.⁴³¹

Zusammenfassend verdeutlichen die Experteninterviews, dass der Rechts- und Praxisvergleich zwischen Österreich und China erhebliche strukturelle Spannungen offenlegt. Ergänzend ist festzuhalten, dass im Rahmen der empirischen Erhebung keine verwertbaren Rückmeldungen von chinesischen Praxisvertretern gewonnen werden konnten. Trotz entsprechender Anfragen bestand seitens chinesischer Unternehmen und Berater kein erkennbares Interesse an einer Mitwirkung. Die Experteninterviews dienen dabei ausschließlich der praxisbezogenen Einordnung und beanspruchen keine eigenständige empirisch-statistische Repräsentativität.

⁴³⁰ Vgl. zur OECD-Sichtweise, wonach die Risiko- und Gewinnzuordnung zwingend die Ausübung von Kontrollfunktionen („control over risk“) sowie finanzielle Risikotragfähigkeit voraussetzt, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.65; sowie zur abweichenden Praxis chinesischer Behörden, aufgrund der lokalen Marktgröße und Belegschaft auch bei einfachen Funktionen einen höheren lokalen Wertschöpfungsbeitrag zu unterstellen, MS Advisory, Transfer Pricing in China (2016), S. 1.

⁴³¹ Vgl. zur praktischen Kritik an der langen Verfahrensdauer und dem unsicheren Ausgang von Verständigungsverfahren sowie der daraus folgenden strategischen Empfehlung, zwingend auf Instrumente der präventiven Konfliktvermeidung und Dokumentation zu setzen, Schwaiger/Stieber, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 231 f.; sowie Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 264.

Diese eingeschränkte Datenlage ist methodisch zu berücksichtigen, kann jedoch zugleich als Indiz für unterschiedliche Transparenz- und Kommunikationskulturen im internationalen Steuerkontext interpretiert werden. Insbesondere im Bereich der Verrechnungspreise, der in China eine hohe steuerliche Sensibilität aufweist, zeigt sich eine zurückhaltende Informationsbereitschaft, die auch in der steuerlichen Praxis eine Rolle spielen kann.⁴³²

Für ein Sondermaschinenbauunternehmen ergibt sich daraus die Notwendigkeit, Verrechnungspreissysteme nicht ausschließlich an OECD-Standards auszurichten, sondern diese um eine chinesisch geprägte Substanz- und Dokumentationsperspektive zu ergänzen. Die neuen OECD-Entwicklungen bilden dabei zwar den zentralen Referenzrahmen, müssen jedoch im internationalen Kontext differenziert angewendet werden.⁴³³

Die dargestellten Unterschiede zwischen OECD-orientierter Verrechnungspreissystematik und nationaler Verwaltungspraxis zeigen, dass internationale Verrechnungspreisgestaltung nicht nur methodische, sondern zugleich erhebliche rechtliche und wirtschaftliche Risiken erzeugt.⁴³⁴ Abweichende Funktions-, Risiko- und Wertschöpfungsbewertungen führen in der Praxis zu erhöhtem Streitpotenzial, Doppelbesteuerungsrisiken und gesteigerten Anforderungen an Dokumentation und interne Steuerungsmechanismen.⁴³⁵

⁴³² Vgl. zur strukturellen Intransparenz und der generellen Zurückhaltung bei der Preisgabe steuerlicher und wirtschaftlicher Informationen in China (sog. „market opacity“), die sowohl die Datenerhebung als auch die Praxis der Verrechnungspreisgestaltung erheblich erschweren, Acclime, *Understanding transfer pricing in China* (2024), S. 2 f.; sowie zum mangelnden Informationsaustausch STA, *China transfer pricing system*, S. 2.

⁴³³ Vgl. zur offiziellen Ansicht der chinesischen Finanzverwaltung, wonach die pauschale Implementierung OECD-konformer Verrechnungspreismodelle ohne differenzierte Berücksichtigung lokaler Wertschöpfungs- und Substanzanforderungen im chinesischen Kontext regelmäßig unzureichend ist, UN, *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*, Part D.2 (China Country Practice), Tz. 10.3.8.3.

⁴³⁴ Vgl. zur Erkenntnis, dass die Ziele der Verrechnungspreisermittlung heutzutage weit über methodische und steuerliche Optimierungen hinausgehen und primär auf die Vermeidung erheblicher wirtschaftlicher Folgekosten und rechtlicher Unsicherheiten gerichtet sind, Dolezel, in: *Leistungsbeziehungen im Konzern* (2026), S. 159.

⁴³⁵ Vgl. zur subjektiven und international stark divergierenden Einzelfallwürdigung von Verrechnungspreissachverhalten, die für die Unternehmen zu massiver Rechtsunsicherheit und latenten Doppelbesteuerungsrisiken führt, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32; sowie zu den hieraus folgenden gesteigerten Anforderungen an die unternehmensinterne Governance und Prozessorganisation Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 256 f.

„Verrechnungspreissachverhalte werden iRe. subjektiven Einzelfallbetrachtung gewürdigt. Diese Würdigung divergiert von Land zu Land und selbst innerhalb eines Landes von Betriebsprüfenden zu Betriebsprüfenden, was seitens der Unternehmen zu Rechtsunsicherheit führt.“ (Quelle: Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32).

Zwischenfazit zu Kapitel 10

Der Vergleich zwischen Österreich und China zeigt grundlegende Unterschiede in der rechtlichen Ausgestaltung, administrativen Praxis und wirtschaftlichen Zielsetzung des Verrechnungspreisrechts. Während Österreich eine systematisch-orientierte Anwendung der OECD-Standards verfolgt, ist die chinesische Praxis stärker von nationalen fiskalischen Interessen geprägt. Für international tätige Sondermaschinenbauunternehmen ergeben sich daraus erhebliche juristische und wirtschaftliche Herausforderungen, die nur durch eine differenzierte, substanzorientierte und international abgestimmte Verrechnungspreisstrategie bewältigt werden können.⁴³⁶

Der Vergleich zwischen Österreich und China verdeutlicht zugleich, dass eine formale Orientierung an den OECD-VPL keine einheitliche internationale Anwendung gewährleistet.

Gerade die verstärkte Bedeutung wertender Substanz- und Wertschöpfungskriterien erhöht die Gefahr internationaler Auslegungs- und Zurechnungskonflikte und damit struktureller Doppelbesteuerungsrisiken.⁴³⁷

⁴³⁶ Vgl. zur österreichischen Verwaltungspraxis, die sich bei der Auslegung des nationalen Fremdvergleichsgrundsatzes systematisch an den Vorgaben der OECD-Leitlinien orientiert, BMF, VPR 2021, Rz 15 i.V.m. Rz 19; sowie zur abweichenden, stark durch nationale fiskalische Interessen und lokale Wertschöpfungsüberlegungen geprägten Verwaltungspraxis in China CHINA, Transfer Pricing in China – Rules & Cases, S. 2.

⁴³⁷ Vgl. zur Feststellung, dass die inhärente Komplexität und wertende Natur der neuen OECD-Substanzkriterien zwangsläufig zu uneinheitlichen nationalen Implementierungen, divergierenden Auslegungen und in der Folge zu einem signifikanten Anstieg von Besteuerungskonflikten und Doppelbesteuerungsrisiken führen, Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 264; sowie ergänzend Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32 f.

Der Vergleich verdeutlicht damit, dass internationale Verrechnungspreisgestaltung nicht allein durch OECD-Konformität abgesichert werden kann, sondern stets auch die konkrete nationale Verwaltungspraxis berücksichtigen muss.⁴³⁸

⁴³⁸ Vgl. zur ausdrücklichen Warnung der chinesischen Steuerverwaltung, wonach die isolierte formale Erfüllung der von Industrienationen geprägten OECD-Standards nicht ausreicht, um Verrechnungspreismodelle abzusichern, da die lokale Verwaltungspraxis im Entwicklungsland zwingend berücksichtigt werden muss, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. 10.3.8.3.

11. Steuerliche Risiken, Streitvermeidung und Gestaltung im Verrechnungspreisrecht

11.1 Typische steuerliche Risiken bei der Verrechnungspreisgestaltung

Die Verrechnungspreisgestaltung ist eines der konfliktträchtigsten Felder des internationalen Steuerrechts. Konzerninterne Warenlieferungen und Dienstleistungen unterliegen regelmäßig einer intensiven steuerlichen Prüfung, da sie unmittelbar die Aufteilung des Besteuerungssubstrats zwischen verschiedenen Staaten beeinflussen. Aus steuerrechtlicher Sicht bestehen dabei mehrere typische Risikobereiche, die sowohl nationale als auch internationale Dimensionen aufweisen. Diese Risiken ergeben sich nicht nur aus fehlerhaften Preisansätzen, sondern häufig bereits aus

- unklaren Funktionsabgrenzungen,
- unzureichender Dokumentation oder
- abweichenden nationalen Auslegungsansätzen.

Zur Bewältigung dieser Risiken stehen im internationalen Steuerrecht verschiedene Instrumente der Streitvermeidung und Streitbeilegung zur Verfügung, die nachfolgend systematisch dargestellt werden.

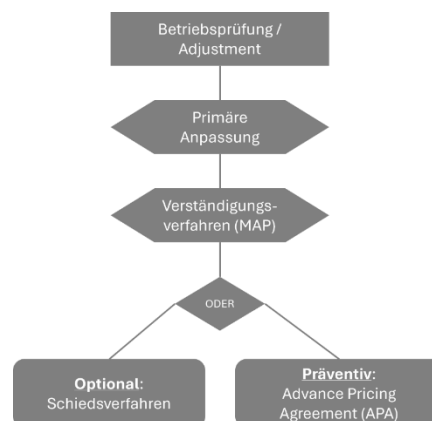


Abbildung 16: Internationale Streitbeilegungsmechanismen⁴³⁹

⁴³⁹ Eigene Darstellung, in Anlehnung an Schwaiger/Stieber, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 231 ff. i.V.m. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 4.29 ff.

Ein zentrales Risiko liegt in Einkünftekorrekturen aufgrund einer abweichenden Beurteilung der Fremdüblichkeit durch die beteiligten Steuerverwaltungen. Weichen konzerninterne Preise von jenen ab, die unabhängige Dritte unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten, sind die Steuerbehörden berechtigt, den steuerlichen Gewinn anzupassen. Diese Korrekturen können sowohl die leistende als auch die empfangende Gesellschaft betreffen und führen nicht selten zu erheblichen Steuernachforderungen.⁴⁴⁰

Eng damit verbunden ist das Risiko der Qualifikation als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA). Insbesondere im österreichischen Körperschaftsteuerrecht kann eine nicht fremdübliche Vorteilszuwendung an eine nahestehende Gesellschaft als gesellschaftsrechtlich veranlasst angesehen werden. Die steuerlichen Folgen reichen von Gewinnkorrekturen bis zur Versagung der Betriebsausgabenabzugsfähigkeit.⁴⁴¹

Ein weiteres wesentliches Risiko stellt die Doppelbesteuerung dar. Diese entsteht, wenn ein Staat eine Gewinnkorrektur vornimmt, ohne dass der andere beteiligte Staat eine korrespondierende Gegenberichtigung anerkennt. Gerade im Verhältnis zu Drittstaaten wie China ist dieses Risiko besonders ausgeprägt, da unterschiedliche Auslegungsansätze zum Fremdvergleichsgrundsatz bestehen. In der chinesischen Verwaltungspraxis zeigt sich, dass im Rahmen der „*special tax adjustment*“-Prüfungen⁴⁴² erhebliche internationale Zurechnungskonflikte drohen, insbesondere bei einseitigen Gewinnanpassungen zugunsten des chinesischen Besteuerungssubstrats, wenn lokale Produktions-, Anpassungs- oder Vertriebsfunktionen aus Sicht der chinesischen

⁴⁴⁰ Vgl. zur abgabenbehördlichen Befugnis, bei Verstößen gegen den Fremdvergleichsgrundsatz den Gewinn eines verbundenen Unternehmens zwingend zu erhöhen bzw. anzupassen (sog. Primärberichtigung), BMF, VPR 2021, Rz 498 f.

⁴⁴¹ Vgl. zur körperschaftsteuerrechtlichen Qualifikation nicht fremdüblicher konzerninterner Vorteilszuwendungen als verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 2 KStG 1988 (sog. Sekundärberichtigung) BMF, VPR 2021, Rz 498 i.V.m. Rz 514.

⁴⁴² Der Begriff „Special Tax Adjustment“ (Besondere Steueranpassung) bezeichnet im chinesischen Körperschaftsteuerrecht (Kapitel 6 des Enterprise Income Tax Law, EITL) das übergreifende gesetzliche Rahmenwerk zur Regulierung von Verrechnungspreisen und zur steuerlichen Missbrauchsbekämpfung. Den dogmatischen Kern dieser administrativen Prüfungen bildet die Durchsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen. Darüber hinaus umfasst der Anwendungsbereich der „Special Tax Adjustments“ auch steuerliche Prüfungen hinsichtlich Unterkapitalisierung (Thin Capitalization), Hinzurechnungsbesteuerung (Controlled Foreign Companies) sowie die Anwendung allgemeiner Missbrauchsvermeidungsvorschriften (General Anti-Avoidance Rules). Vgl. zum gesetzlichen Rahmenwerk der „Special Tax Adjustments“ in Kapitel 6 des chinesischen Enterprise Income Tax Law (EITL) grundlegend UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Practices), Tz. D.2.2.5; zur Verankerung des Fremdvergleichsgrundsatzes als dogmatischen Kern (Art. 41 EITL) siehe STA, China transfer pricing system, S. 4 f. sowie SAT, China's Experience of Tax Administration on Transfer Pricing of Intangible Property Transactions, S. 1; zum weiten Anwendungsbereich inklusive Thin Capitalization, CFC-Rules und GAAR vgl. ITR, TP in China: all the data in the world, 2017, S. 2.

Steuerbehörden nicht ausreichend vergütet wurden. Korrespondierende Gegenberichtigungen durch ausländische Finanzverwaltungen erfolgen in der Praxis häufig nur verzögert oder bleiben gänzlich aus. Damit wird deutlich, dass die wirtschaftliche Doppelbesteuerung im Verrechnungspreisrecht nicht lediglich das isolierte Folgeproblem einzelner fehlerhafter Gewinnkorrekturen darstellt, sondern vielmehr der fundamentale Ausdruck struktureller Konflikte zwischen autonomen nationalen Steuerhoheiten ist. Sie entsteht zwingend dann, wenn zwei Vertragsstaaten exakt denselben Gewinnanteil eines multinationalen Konzerns für sich beanspruchen, ohne dass eine grenzüberschreitende Wertkorrespondenz sichergestellt ist.⁴⁴³ Da Verrechnungspreiskorrekturen regelmäßig exakt denselben Gewinnbestandteil eines multinationalen Konzerns betreffen, führen unterschiedliche Auslegungen des Fremdvergleichsgrundsatzes unmittelbar zu konkurrierenden Besteuerungsansprüchen. Wie gravierend dieses systemische Risiko ist, zeigt sich vor allem in der Praxis kooperativer Anpassungen.

Beispiel:

Nimmt ein Steuerpflichtiger zur Vermeidung lokaler Prüfungsrisiken im Ausland freiwillig einseitige Gewinnzurechnungen vor, führen diese unilateralen Zugeständnisse mangels völkerrechtlicher Bindungswirkung für den Ansässigkeitsstaat oftmals direkt in eine ungelöste, endgültige Doppelbesteuerung.

Schließlich ist auch die Beweislastproblematik von erheblicher Bedeutung. In der Praxis führt eine unzureichende Dokumentation häufig zu einer faktischen Beweislastverschiebung zulasten des Steuerpflichtigen. Die Finanzverwaltung ist in solchen Fällen berechtigt, Schätzungen vorzunehmen, die regelmäßig fiskalisch geprägt sind.⁴⁴⁴

⁴⁴³ Vgl. zur latenten Gefahr der Doppelbesteuerung aufgrund fehlender grenzüberschreitender Wertkorrespondenz zwischen den beteiligten Steuerverwaltungen und dem internationalen Verteilungskonflikt um das Steuersubstrat Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2026), Art. 9 Rn. 32 f.

⁴⁴⁴ Vgl. zur faktischen Beweislastverschiebung und der abgabenbehördlichen Befugnis zur Gewinnschätzung (gemäß § 184 BAO), wenn der Steuerpflichtige seinen erhöhten Mitwirkungs- und Dokumentationspflichten bei Auslandssachverhalten nicht nachkommt, BMF, VPR 2021, Rz 409 f.; sowie OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 4.12.

11.2 Betriebsprüfung und Verrechnungspreisprüfung

Prüfungsansätze der Finanzverwaltung

Verrechnungspreise stehen regelmäßig im Fokus steuerlicher Betriebsprüfungen. Die Finanzverwaltung verfolgt dabei einen zunehmend substanzorientierten Prüfungsansatz, bei dem nicht allein formale Vertragsgestaltungen, sondern insbesondere die tatsächliche wirtschaftliche Realität untersucht wird.⁴⁴⁵ In der chinesischen Prüfungspraxis zeigt sich diese substanzorientierte Betrachtung insbesondere darin, dass die Steuerbehörden nicht nur Vergleichsdaten heranziehen, sondern die Gewinnposition der chinesischen Gesellschaft im Kontext der gesamten Wertschöpfungskette analysieren. Dabei werden insbesondere chinesische Standortfaktoren und lokale Werttreiber als potenzielle Beiträge zum Residualgewinn⁴⁴⁶ berücksichtigt. Die chinesische Prüfungspraxis orientiert sich dabei zunehmend an einer umfassenden Analyse der gesamten Wertschöpfungskette („*value chain analysis*“). Besonderes Augenmerk wird auf lokale Marktprämien, lokale Standortvorteile sowie auf die tatsächlichen Beiträge chinesischer Gesellschaften zur Entwicklung, Anpassung oder wirtschaftlichen Verwertung von Produkten und Technologien gelegt.⁴⁴⁷

⁴⁴⁵ Vgl. zum Prüfungsgrundsatz des „Substance-over-Form“, wonach bei Abweichungen zwischen der formalen Vertragsgestaltung und der operativen Umsetzung zwingend das tatsächliche Verhalten und die faktische wirtschaftliche Substanz als Prüfungsmaßstab heranzuziehen sind, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.46.

⁴⁴⁶ Der Residualgewinn (auch Restgewinn) bezeichnet im internationalen Verrechnungspreisrecht jenen verbleibenden Teil des Gesamtgewinns (oder Gesamtverlusts) aus einer konzerninternen Transaktion, der nach der fremdüblichen Vergütung aller an der Transaktion beteiligten Routinefunktionen (z. B. durch die Kostenaufschlags- oder Nettomargenmethode) übrig bleibt. Dieser Restgewinn ist dogmatisch jenen komplexen Wertschöpfungsbeiträgen zuzuordnen, die einzigartig und wertvoll sind, wie etwa der Schaffung und Verwertung wesentlicher immaterieller Wirtschaftsgüter, hochintegrierten Geschäftsprozessen oder der gemeinsamen Übernahme wirtschaftlich signifikanter Risiken. Dementsprechend steht der Residualgewinn im Regelfall dem Strategieträger (Entrepreneur) zu und wird, sofern mehrere Einheiten derartige einzigartige Beiträge leisten, typischerweise über die zweistufige Restgewinnaufteilungsmethode (Residual Profit Split Method) nach ihrem jeweiligen wirtschaftlichen Wertbeitrag aufgeteilt. Vgl. zur Definition und Aufteilung des Restgewinns grundlegend OECD-VPL 2022, Glossar („Restgewinnanalyse“) sowie Tz. 2.152; zur österreichischen Verwaltungspraxis und der Zuordnung an den Entrepreneur BMF, VPR 2021, Rz. 49 und Rz. 56; weiterführend zur zweistufigen methodischen Ermittlung Schwerdt, in: Dawid (Hrsg.), Verrechnungspreise (2016), S. 204.

⁴⁴⁷ Vgl. zur spezifischen Untersuchungspraxis der chinesischen Steuerbehörden, im Rahmen von Betriebsprüfungen („TP investigations“) zwingend detaillierte Wertschöpfungskettenanalysen (VCA) heranzuziehen und lokale Standortvorteile (LSA) sowie Marktprämien systematisch als eigenständige Werttreiber zu qualifizieren, PWC, Development of transfer pricing administration and investigation in China (2015), S. 2; sowie Exactera, China’s May and June 2026 Transfer Pricing Deadlines (2026), S. 1.

Zentrale Prüfungsschwerpunkte sind dabei

- die Funktions- und Risikoanalyse,
- die wirtschaftliche Substanz der beteiligten Gesellschaften,
- die Angemessenheit der Methodenwahl und
- die Qualität der Verrechnungspreisdokumentation.

Die Prüfung erfolgt häufig entlang der Wertschöpfungskette und setzt bei jenen Transaktionen an, die ein hohes Volumen oder eine hohe Ergebniswirkung aufweisen. Damit verschiebt sich der Prüfungsschwerpunkt zunehmend von einer bloßen Preisprüfung hin zu einer umfassenden Analyse der wirtschaftlichen Substanz und tatsächlichen Wertschöpfung.

Rolle der Dokumentation im Prüfungsverfahren

Die Verrechnungspreisdokumentation spielt im Prüfungsverfahren eine zentrale Rolle. Sie dient nicht nur der formalen Erfüllung gesetzlicher Pflichten, sondern ist das primäre Verteidigungsinstrument des Steuerpflichtigen.

In der Praxis zeigt sich, dass

- gut strukturierte und konsistente Dokumentation Prüfungen verkürzen kann,
- unzureichende Dokumentation regelmäßig zu Zuschätzungen führt und
- Widersprüche zwischen Master File und Local File die Glaubwürdigkeit der Argumentation erheblich schwächen.⁴⁴⁸

Gerade bei projektgetriebenen Branchen wie dem Sondermaschinenbau ist die fehlende Abbildung projektspezifischer Besonderheiten ein häufiger Angriffspunkt. Eine belastbare Dokumentation muss daher nicht nur allgemeine Konzernstrukturen, sondern

⁴⁴⁸ Vgl. zur zentralen verfahrensrechtlichen Funktion der Verrechnungspreisdokumentation, deren Fehlen, Mangelhaftigkeit oder innere Widersprüchlichkeit regelmäßig die Vermutung der ordnungsmäßigen Führung beseitigt und die Abgabenbehörden zu (häufig fiskalisch geprägten) Gewinnschätzungen ermächtigt, BMF, VPR 2021, Rz 409 f.; sowie zur Schätzungsbefugnis bei Verletzung der Mitwirkungspflichten OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 4.12.

auch projektbezogene Funktionen, Risiken und Leistungsbeiträge nachvollziehbar abbilden.

11.3 Doppelbesteuerung als systemisches Risiko

Entstehung und Formen der Doppelbesteuerung

Angesichts des zuvor beschriebenen strukturellen Risikos stehen im weiteren Verlauf dieser Untersuchung weniger die materiell-rechtlichen Ursachen einzelner Gewinnkorrekturen im Mittelpunkt. Die entscheidende praktische Frage ist vielmehr, inwieweit bestehende internationale Verfahrens- und Streitbeilegungsmechanismen – wie insbesondere das Verständigungsverfahren – tatsächlich geeignet sind, derartige zwischenstaatliche Konflikte effektiv und zeitgerecht zu bewältigen.⁴⁴⁹ Typische Konstellationen, die in der Praxis zu einer ungelösten Doppelbesteuerung führen, umfassen insbesondere

- einseitige Gewinnkorrekturen,
- eine abweichende Methodenwahl sowie
- voneinander abweichende Funktions- und Risikoqualifikationen

durch die beteiligten Steuerverwaltungen.

Während Doppelbesteuerungsabkommen grundsätzlich einen rechtlichen Rahmen zur Vermeidung solcher Konflikte bieten, erweist sich ihre praktische Wirksamkeit im Verrechnungspreisbereich oftmals als begrenzt. Dies gilt insbesondere dann, wenn die beteiligten Staaten denselben Sachverhalt unterschiedlich qualifizieren oder die Durchführung einer korrespondierenden Gegenberichtigung verweigern.⁴⁵⁰ Im China-Kontext materialisiert sich dieses Risiko vor allem dann, wenn chinesische Steuerbehörden lokale Standortvorteile („*Location Specific Advantages*“), Marktprämien

⁴⁴⁹ Vgl. zur Frage der Effektivität von Verständigungs- und Streitbeilegungsmechanismen OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022), Tz. 4.40 sowie ergänzend zur österreichischen Praxis Weiss-Turcan, in: Haslehner/Lyons/Pantazatou/Kofler/Rust, *Alternative Dispute Resolution and Tax Disputes* (2023), S. 68.

⁴⁵⁰ Vgl. zur Gefahr der Doppelbesteuerung infolge fehlender Gegenberichtigungen OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022), Tz. 4.32 f.

oder die spezifischen Beiträge chinesischer Ingenieure und Techniker als eigenständige, gewinnsteigernde Wertschöpfungsfaktoren ansehen, während der Ansässigkeitsstaat des ausländischen Vertragspartners dieselben Beiträge lediglich als abzugeltende Routinefunktionen einordnet.⁴⁵¹

Wirtschaftliche Auswirkungen

Die wirtschaftlichen Folgen einer derartigen Doppelbesteuerung gehen für multinationale Konzerne weit über die unmittelbare, nominale Steuerbelastung hinaus. Sie verursachen unter anderem

- erhebliche Liquiditätsabflüsse durch frühzeitige Steuernachzahlungen,
- führen zu Verzerrungen der internen Ergebnisrechnungen und
- bewirken gravierende Einschränkungen der Investitions- und Planungssicherheit.⁴⁵²

Für international tätige Unternehmen stellen latente Doppelbesteuerungsrisiken im Verrechnungspreisbereich daher ein zentrales unternehmerisches Problem dar, welches nach wirksamen präventiven und prozessualen Lösungsansätzen verlangt.

11.4 Streitbeilegungsmechanismen im internationalen Steuerrecht

Verständigungsverfahren

Das Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA stellt das zentrale Instrument zur Beilegung internationaler Steuerstreitigkeiten dar. Ziel ist es, durch Kooperation der beteiligten Staaten eine Doppelbesteuerung zu beseitigen.

⁴⁵¹ Vgl. zur chinesischen Verwaltungspraxis bezüglich Standortvorteilen, Marktprämien und dem eigenständigen Wertbeitrag lokaler Ingenieure STA, China Transfer Pricing System, S. 5 sowie UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2017), Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.4.4.1 ff.

⁴⁵² Vgl. zu den Liquiditätsproblemen und erheblichen negativen Auswirkungen auf die Geschäftstätigkeit infolge doppelter Steuererhebungen OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (2022), Tz. 4.65.

In der Praxis sind Verständigungsverfahren jedoch

- zeitintensiv,
- im Ausgang ungewiss und
- stark von der Kooperationsbereitschaft der beteiligten Staaten abhängig.⁴⁵³

Gerade im Verhältnis zu Drittstaaten wie China ist ihre Effektivität eingeschränkt. Das chinesische Streitbeilegungssystem sieht zwar ein Verständigungsverfahren vor, der Antrag ist jedoch schriftlich bei der STA einzubringen und muss Informationen zur jeweiligen Sondersteueranpassung enthalten. Nach Abschluss einer Verständigung wird die Umsetzung über die zuständigen lokalen Steuerbehörden administrativ nachvollzogen, was die praktische Bedeutung, aber auch die Verfahrensgebundenheit solcher Lösungen verdeutlicht. Das Verständigungsverfahren bietet daher zwar einen wichtigen rechtlichen Korrekturmechanismus, ersetzt jedoch keine präventive Verrechnungspreisgestaltung.

Schiedsverfahren

Schiedsverfahren können eine verbindliche Lösung ermöglichen, sind jedoch nicht in allen Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehen. Zudem bestehen insbesondere mit Drittstaaten häufig Vorbehalte oder Einschränkungen.

Advance Pricing Agreements (APAs)

Advance Pricing Agreements gewinnen als präventives Instrument zunehmend an Bedeutung. Für China ist die präventive Bedeutung von APAs besonders hervorzuheben, da das Verfahren ausdrücklich die Phasen

⁴⁵³ Vgl. zur grundlegenden Kritik an der langen Verfahrensdauer und dem unsicheren Ausgang von Verständigungsverfahren (Art. 25 OECD-MA) Schwaiger/Stieber, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 231; Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 264; sowie ergänzend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 4.55.

- Pre-Filing Meeting,
- Letter of Intent,
- Analysis and Evaluation,
- Formal Application,
- Negotiation and Signing sowie
- Implementation and Monitoring

umfasst.⁴⁵⁴ APAs können damit zwar zur Streitvermeidung beitragen, setzen aber eine umfassende Offenlegung und fortlaufende Überwachung der zugrunde liegenden Verrechnungspreisannahmen voraus. Die chinesische APA-Praxis verdeutlicht dabei zugleich die zunehmende Verlagerung von einer rein transaktionsbezogenen Betrachtung hin zu einer umfassenden Analyse von Lieferketten, Wertschöpfungsbeiträgen und lokalen Marktbedingungen. Die Anforderungen gehen damit teilweise über klassische OECD-Standarddokumentationen hinaus und spiegeln die verstärkte substanz- und wertschöpfungsorientierte Ausrichtung der chinesischen Verrechnungspreisadministration wider.⁴⁵⁵ Durch eine verbindliche Vorabverständigung über Verrechnungspreismethoden und -parameter können Streitigkeiten vermieden werden. Allerdings sind APAs mit erheblichem zeitlichem und finanziellem Aufwand verbunden. Zudem hängt ihre praktische Wirksamkeit wesentlich von der Kooperationsbereitschaft der beteiligten Steuerverwaltungen und der Stabilität des zugrunde liegenden Geschäftsmodells ab.⁴⁵⁶

⁴⁵⁴ Vgl. zu den sechs gesetzlich definierten Verfahrensstadien eines Advance Pricing Agreements (APA) im chinesischen Steuerrecht (Pre-Filing Meeting, Letter of Intent, Analysis and Evaluation, Formal Application, Negotiation and Signing, Implementation and Monitoring) SAT, Public Notice 64 (2016), Art. 2; sowie UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.3.7.1.

⁴⁵⁵ Vgl. zu den hohen qualitativen Anforderungen der chinesischen Steuerverwaltung im Rahmen von APA-Verfahren, die zwingend detaillierte Wertschöpfungs- und Lieferkettenanalysen sowie die ausdrückliche Berücksichtigung lokaler Standortvorteile (wie „location savings“ und „market premium“) voraussetzen, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.3.7.3; sowie PWC, China APA Annual Report 2024, S. 4.

⁴⁵⁶ Vgl. zum Umstand, dass Programme für Vorabverständigungen (APAs) aufgrund ihres administrativen und finanziellen Aufwands in der Praxis häufig sehr kostspielig und zeitaufwendig sind und fortlaufende Gültigkeitsbedingungen („critical assumptions“) voraussetzen, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 4.169 i.V.m. Tz. 4.134.

11.5 Präventive rechtliche Gestaltungsinstrumente

Konzerninterne Verrechnungspreisrichtlinien

Ein zentrales präventives Instrument sind konzerninterne Verrechnungspreisrichtlinien. Diese schaffen einheitliche Vorgaben für

- Methodenwahl,
- Funktions- und Risikoabgrenzung und
- Dokumentationsstandards.

Sie tragen wesentlich zur Konsistenz der Verrechnungspreisgestaltung bei.⁴⁵⁷

Führungs- und Kontrollmechanismen, Prozesse und Monitoring

Neben formalen Richtlinien sind funktionierende interne Steuerungsstrukturen entscheidend. Verrechnungspreise betreffen mehrere Unternehmensbereiche, weshalb klare Verantwortlichkeiten und regelmäßige Überprüfungen erforderlich sind.⁴⁵⁸

Ein effektives Monitoring ermöglicht es, auf Veränderungen in der Wertschöpfung oder im regulatorischen Umfeld frühzeitig zu reagieren. Gerade bei China-Bezug ist ein laufendes Monitoring erforderlich, weil im APA-Verfahren wesentliche Änderungen der tatsächlichen Verhältnisse innerhalb kurzer Frist offenzulegen sind und die Steuerbehörden bei Änderungen der Geschäftsgrundlagen eine Anpassung oder Beendigung des APA prüfen können.⁴⁵⁹ Dadurch wird Verrechnungspreisgestaltung zu einem fortlaufenden Risikomanagementprozess und nicht zu einer einmaligen steuerlichen Dokumentationsaufgabe.

⁴⁵⁷ Vgl. zur administrativen Empfehlung an Steuerpflichtige, als Prinzip umsichtiger Unternehmensführung ein festes Verfahren einzurichten, um Verrechnungspreise konsistent festzusetzen, zu beobachten und laufend zu überprüfen, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 3.82.

⁴⁵⁸ Vgl. zur zwingenden Notwendigkeit, das Verrechnungspreismanagement bereichsübergreifend in die unternehmerischen Kernprozesse sowie die interne Ablauf- und Aufbauorganisation (Governance) zu integrieren, Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 256.

⁴⁵⁹ Vgl. zur Verpflichtung des Steuerpflichtigen, die Steuerverwaltungen über wesentliche Veränderungen der Gültigkeitsbedingungen („critical assumptions“) zu unterrichten, woraufhin die Vorabverständigung zwingend auf ihre weitere Anwendbarkeit oder Änderungsbedürftigkeit geprüft wird, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Anhang II zu Kapitel IV, Tz. 83.

11.6 Anwendung auf ein typisiertes Sondermaschinenbauunternehmen

Für den Sondermaschinenbauer ergeben sich aus den dargestellten Risiken und Gestaltungsoptionen spezifische Anforderungen. Die projektbasierte Wertschöpfung, der hohe Engineering-Anteil sowie internationale Produktions- und Vertriebsstrukturen erhöhen die Komplexität der Verrechnungspreisgestaltung.

Rechtlich geboten ist insbesondere

- eine detaillierte projektbezogene Funktions- und Risikoanalyse,
- eine erhöhte Dokumentationstiefe bei Warenlieferungen und Dienstleistungen und
- eine frühzeitige Identifikation internationaler Konfliktfelder, insbesondere im Verhältnis zu China.⁴⁶⁰

Eine rein formale Orientierung an OECD-Standards ist nicht ausreichend. Es bedarf einer differenzierten, substanziellen und international abgestimmten Strategie. Für ein Sondermaschinenbauunternehmen mit China-Bezug bedeutet dies, dass lokale technische Anpassungen, Engineering-Beiträge und die Mitwirkung chinesischer Fachkräfte an der Weiterentwicklung oder Verfeinerung von Technologien gesondert zu dokumentieren sind.⁴⁶¹ Die chinesische Verwaltungspraxis misst solchen lokalen Beiträgen besondere Bedeutung bei, wenn sie zur Wertschöpfung innerhalb der gesamten Liefer- und Wertschöpfungskette beitragen. Diese Strategie muss insbesondere sicherstellen, dass die dokumentierte Funktions- und Risikoallokation mit der tatsächlichen Projektabwicklung und operativen Steuerung übereinstimmt.⁴⁶²

⁴⁶⁰ Vgl. zur rechtlichen Notwendigkeit, den Detaillierungsgrad der Funktions- und Risikoanalyse zwingend an die Komplexität der Wertschöpfungskette anzupassen, wodurch bei projektgetriebenen Geschäftsmodellen eine deutlich erhöhte Dokumentationstiefe geboten ist, BMF, VPR 2021, Rz 416; sowie OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.51.

⁴⁶¹ Vgl. zur Verwaltungspraxis der chinesischen Steuerbehörden, lokalen Anpassungen, operativen Optimierungen und der Weiterentwicklung überlassener Technologien durch lokale Fachkräfte („enhancement“) eine eigenständige Bedeutung bei der Gewinnzurechnung beizumessen, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.4.5.3 f.

⁴⁶² Vgl. zum fundamentalen abgabenrechtlichen Prüfungsgrundsatz („Substance-over-Form“), wonach die vertraglich dokumentierte Risiko- und Funktionsallokation zwingend mit dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten und der faktischen operativen Steuerung („actual conduct“) übereinstimmen muss, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.45 f. i.V.m. Tz. 1.88.

11.7 Praxiseinordnung steuerlicher Risiken und Streitvermeidung

Die im Rahmen dieser Arbeit geführten Experteninterviews bestätigen, dass steuerliche Risiken im Bereich der Verrechnungspreise weniger aus einzelnen methodischen Fehlentscheidungen resultieren, sondern vielmehr aus strukturellen und prozessualen Schwächen in der Verrechnungspreisorganisation international tätiger Konzerne.

Die Interviews dienen dabei der praxisbezogenen Einordnung und ergänzen die Analyse, ohne diese zu ersetzen. Übereinstimmend wird darauf hingewiesen, dass Verrechnungspreisrisiken häufig erst im Rahmen von Betriebsprüfungen sichtbar werden, wenn bestehende Dokumentations- und Kontrollstrukturen nicht in der Lage sind, die wirtschaftliche Realität der konzerninternen Transaktionen nachvollziehbar darzustellen.⁴⁶³

Aus Sicht der Interviewpartner stellen Funktions- und Risikoänderungen im Zeitablauf einen besonders sensiblen Risikobereich dar. Während Verrechnungspreissysteme häufig statisch konzipiert werden, unterliegen operative Prozesse – insbesondere in projektorientierten Industrien wie dem Sondermaschinenbau – laufenden Anpassungen. Werden solche Veränderungen nicht zeitnah in der Verrechnungspreisdokumentation abgebildet, entsteht aus Sicht der Finanzverwaltung der Eindruck inkonsistenter oder nachträglich angepasster Strukturen, was die Verteidigungsfähigkeit erheblich schwächt.

Ein weiterer zentraler Risikofaktor betrifft die Abstimmung zwischen Verrechnungspreissystem und tatsächlicher Unternehmenssteuerung. Die Interviewpartner berichten, dass Entscheidungen zu Preisgestaltung, Produktionsverlagerungen oder Leistungsbündelungen häufig aus operativen oder strategischen Gründen getroffen werden, ohne dass deren verrechnungspreisrechtliche Auswirkungen ausreichend berücksichtigt werden. In der Prüfungspraxis führen solche

⁴⁶³ Vgl. zur Bestätigung dieser praktischen Einschätzung durch das Schrifttum, wonach Verrechnungspreisrisiken primär eine Frage der Tax Compliance und des prozessualen Tax Risk Managements darstellen, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 42; Dolezel, in: Leistungsbeziehungen im Konzern (2026), S. 159; sowie ergänzend Kerstinger/Schedlbauer/Stefaner, CFO aktuell 2025, 245 (247).

Diskrepanzen regelmäßig zu der Annahme, dass die dokumentierten Verrechnungspreisstrukturen nicht der wirtschaftlichen Realität entsprechen.⁴⁶⁴

Hinsichtlich der Streitvermeidung wird von den Interviewpartnern die Bedeutung präventiver Instrumente hervorgehoben. Dazu zählen insbesondere klar definierte interne Zuständigkeiten für Verrechnungspreisfragen, regelmäßige Überprüfungen der Funktions- und Risikoanalyse sowie eine enge Abstimmung zwischen Steuerabteilung, Controlling und operativen Einheiten.⁴⁶⁵ Ein derartiges steuerliches Kontrollsystem wird als wesentlicher Faktor angesehen, um Verrechnungspreisrisiken frühzeitig zu identifizieren und Eskalationen im Rahmen von Betriebsprüfungen zu vermeiden.

Die Rolle formeller Streitbeilegungsmechanismen, insbesondere von Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA, wird von den Interviewpartnern ambivalent bewertet. Einerseits werden diese Verfahren als unverzichtbares rechtliches Instrument zur Beseitigung von Doppelbesteuerung angesehen. Andererseits wird auf deren lange Verfahrensdauer und den unsicheren Ausgang hingewiesen, insbesondere im Verhältnis zu Drittstaaten. Aus praktischer Sicht werden Verständigungsverfahren daher häufig als letztes Mittel betrachtet, nicht jedoch als primäres Risikomanagementinstrument. Für Unternehmen folgt daraus, dass Streitvermeidung regelmäßig wirksamer ist als eine nachträgliche Streitbeilegung.⁴⁶⁶

Vor diesem Hintergrund unterstreichen die Experteninterviews die wachsende Bedeutung präventiver Verrechnungspreisstrategien, etwa in Form von Vorabverständigungen („*advance pricing agreements*“) oder durch den Aufbau konsistenter, länderübergreifender Dokumentations- und Prozessstandards. Diese Einschätzung deckt

⁴⁶⁴ Vgl. zum abgabenrechtlichen Grundsatz des „Substance-over-Form“, wonach bei Diskrepanzen zwischen der formellen Dokumentation und der operativen Unternehmenssteuerung zwingend das tatsächliche Verhalten der Beteiligten und die wirtschaftliche Realität als Prüfungsmaßstab heranzuziehen sind, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.44 ff.; sowie BMF, VPR 2021, Rz 59.

⁴⁶⁵ Vgl. zur zwingenden Notwendigkeit, das Verrechnungspreismanagement bereichsübergreifend in die operativen Kernprozesse zu integrieren und ein funktionierendes steuerliches Kontrollsystem (SKS) zur Informationsbeschaffung aufzubauen, Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 256; sowie Kerstinger/Schedlbauer/Stefaner, CFO aktuell 2025, 245 (247).

⁴⁶⁶ Vgl. zur weitgehenden Übereinstimmung dieser Praxiserfahrungen mit dem finanzwissenschaftlichen Schrifttum, wonach Verständigungsverfahren aufgrund ihrer langen Dauer und rechtlichen Unsicherheit in der Praxis häufig nur eine Ultima Ratio darstellen und Instrumenten der präventiven Konfliktvermeidung (etwa APAs) stets der Vorzug zu geben ist, Schwaiger/Stieber, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 231; Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 264; sowie ergänzend Weiss-Turcan, AVR 2024, 225 (231).

sich mit der chinesischen Verwaltungsperspektive, wonach Verrechnungspreisisiken nicht nur durch nachträgliche Prüfungen, sondern bereits durch Berichtspflichten, zeitnahe Dokumentation, Selbstprüfung und APA-Verfahren gesteuert werden sollen.

„The Chinese authorities run an aggressive transfer pricing audit program, a maturing Advance Pricing Agreement (APA) program and have recently put more emphasis on the day-to-day administration, or ex-ante management of taxpayers’ transfer pricing issues. The ex-ante focus has led to pre-audit informal assessments by tax authorities [...]“. (Quelle: KPMG, Global transfer pricing review – China, S. 1).

Prävention und Streitvermeidung sind damit integraler Bestandteil der chinesischen Verrechnungspreisadministration.⁴⁶⁷ Zugleich verdeutlicht die chinesische Verwaltungspraxis, dass Verrechnungspreisprüfungen zunehmend nicht mehr ausschließlich auf die isolierte Beurteilung einzelner Transaktionen abzielen, sondern auf eine gesamthafte Analyse internationaler Wertschöpfungs- und Konzernstrukturen. Dadurch verschiebt sich der Fokus der Verrechnungspreisprüfung zunehmend von der reinen Preisbestimmung hin zur umfassenden Bewertung wirtschaftlicher Substanz, lokaler Wertschöpfungsbeiträge und tatsächlicher Entscheidungsstrukturen.⁴⁶⁸ Für das Unternehmen ergibt sich daraus die Notwendigkeit, Verrechnungspreisisiken nicht isoliert als steuerliches Problem zu betrachten, sondern als integralen Bestandteil des steuerlichen Kontrollsystems (SKS) zu verankern. Insgesamt verdeutlicht die praxisbezogene Einordnung, dass die neuen OECD-Entwicklungen die Anforderungen an das Risikomanagement im Verrechnungspreisrecht deutlich erhöhen. Eine rein reaktive Auseinandersetzung mit Verrechnungspreisfragen im Rahmen von Betriebsprüfungen wird den gesteigerten rechtlichen und praktischen Anforderungen nicht mehr gerecht.⁴⁶⁹ Die zunehmende Verdichtung substanz- und

⁴⁶⁷ Vgl. zur Verwaltungspraxis der chinesischen Steuerbehörden, die neben intensiven Betriebsprüfungen zunehmend auf Instrumente der Streitprävention und ein laufendes „ex-ante management“ setzen, um Verrechnungspreisisiken bereits im Vorfeld durch Dokumentationspflichten und Vorabverständigungen zu steuern, KPMG, Global Transfer Pricing Review – China, S. 1.

⁴⁶⁸ Vgl. zur chinesischen Prüfungspraxis, die zunehmend von einer isolierten transaktionsbezogenen Preisprüfung abrückt und stattdessen eine gesamthafte Wertschöpfungskettenanalyse („Value Chain Analysis“) unter systematischer Einbeziehung lokaler Standortfaktoren und Marktprämien fordert, PWC, New rules for transfer pricing transparency in China, S. 2.

⁴⁶⁹ Vgl. zur zwingenden Notwendigkeit für multinationale Konzerne, ihre internen Governance-Strukturen und Kontrollsysteme (Tax Compliance) proaktiv an die erhöhten internationalen Anforderungen anzupassen, da ein rein reaktives

wertschöpfungsorientierter Prüfungsmaßstäbe führt damit nicht nur zu erhöhten Anforderungen an Dokumentation und das steuerliche Kontrollsystem, sondern verändert zugleich die strukturellen Risikolagen internationaler Verrechnungspreissysteme.

Die dargestellten Risiken und Streitpotenziale verdeutlichen zugleich, dass die neuen OECD-Entwicklungen zwar zu einer stärkeren substanzorientierten Gewinnzuordnung beitragen, zugleich jedoch neue Unsicherheiten und internationale Konfliktlinien erzeugen können.⁴⁷⁰ Damit stellt sich die grundlegende Frage, ob die zunehmende Verdichtung der OECD-Systematik tatsächlich zu größerer internationaler Einheitlichkeit führt oder vielmehr neue Spannungen zwischen Steuerhoheit, Rechtssicherheit und wirtschaftlicher Realität schafft.

Zwischenfazit zu Kapitel 11

Die steuerlichen Risiken der Verrechnungspreisgestaltung sind vielfältig und systembedingt. Einkünftekorrekturen, Doppelbesteuerung und Streitigkeiten stellen erhebliche rechtliche und wirtschaftliche Belastungen dar.⁴⁷¹

„Die Zielsetzungen der Verrechnungspreisermittlung im Konzern liegen heutzutage zumeist nicht in der Optimierung bzw Minimierung der Konzernsteuerquote. Vielmehr geht es um die Stabilität der Konzernsteuerquote [...] sowie der Vermeidung von Rechtsunsicherheit und damit von Folgekosten.“ (Quelle: Dolezel, Die Ermittlung von Verrechnungspreisen im Konzern, in: Amberger et al. (Hrsg.), Leistungsbeziehungen im Konzern (2026), S. 159).

Durch eine präventive, konsistente und substanzorientierte Gestaltung der Verrechnungspreissysteme sowie durch den gezielten Einsatz von

Verrechnungspreismanagement nicht mehr ausreicht, PWC, SAT issues new China transfer pricing compliance requirements 2016, S. 2; sowie Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 256.

⁴⁷⁰ Vgl. zur Kritik in der Fachliteratur, wonach die inhärente Komplexität und die stark wertenden Substanzkriterien der neuen OECD-Systematik in der Praxis zwangsläufig zu Rechtsunsicherheit, uneinheitlicher Anwendung und einer Zunahme internationaler Besteuerungskonflikte führen, Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 264; sowie Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32.

⁴⁷¹ Vgl. zur systembedingten Rechtsunsicherheit und der latenten Gefahr von Doppelbesteuerung bei Verrechnungspreissachverhalten Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32; sowie zu den weitreichenden wirtschaftlichen Folgekosten Dolezel, in: Leistungsbeziehungen im Konzern (2026), S. 159.

Streitvermeidungsinstrumenten können diese Risiken jedoch wesentlich reduziert werden.⁴⁷² Für den Sondermaschinenbauer ist eine solche Strategie unerlässlich, um internationale Geschäftstätigkeiten rechtssicher und nachhaltig zu gestalten. Entscheidend ist dabei die Verbindung von rechtlicher Analyse, belastbarer Dokumentation und laufender organisatorischer Steuerung.⁴⁷³

⁴⁷² Vgl. zur strategischen Notwendigkeit für multinational agierende Unternehmen, zur Minimierung von Rechtsunsicherheiten zwingend auf Instrumente der präventiven Konfliktvermeidung anstelle nachträglicher Streitbeilegung zu setzen, Schwaiger/Stieber, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 231.

⁴⁷³ Vgl. zur zwingenden Verankerung der Verrechnungspreisgestaltung als integralen Bestandteil des unternehmensinternen Risiko- und Prozessmanagements („Tax Risk Management“) Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 42; sowie ergänzend Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 256.

12. Kritische Betrachtung der OECD-Entwicklungen im Verrechnungspreisrecht

Im Mittelpunkt steht dabei die Frage, ob die neuen OECD-Entwicklungen tatsächlich zu größerer internationaler Einheitlichkeit führen oder ob die verstärkte Substanz- und Wertschöpfungsorientierung zugleich neue Rechtsunsicherheiten und internationale Konfliktpotenziale erzeugt.

Die Untersuchung legt nahe, dass die OECD-Entwicklungen die praktische Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zunehmend substanz- und wertschöpfungsorientiert prägen. An die Stelle einer primär preisbezogenen Betrachtung tritt zunehmend eine substanz-, funktions- und wertschöpfungsorientierte Gesamtanalyse konzerninterner Leistungsbeziehungen.⁴⁷⁴ Diese Entwicklung erhöht zwar die sachliche Nähe zwischen Besteuerung und wirtschaftlicher Wertschöpfung, führt zugleich jedoch zu gesteigerten Rechtsunsicherheiten, internationalen Auseinanderentwicklungen und erhöhten Doppelbesteuerungsrisiken.⁴⁷⁵

12.1 Fremdvergleich im Wandel: Vom Preis- zum Strukturmaßstab

Der Fremdvergleichsgrundsatz bildet traditionell den zentralen Maßstab der internationalen Verrechnungspreisgestaltung. In seiner klassischen Ausprägung war er primär als preisbezogenes Vergleichsinstrument konzipiert. Maßgeblich war die Frage, ob die vereinbarten Preise oder Margen jenen entsprachen, die unabhängige Dritte unter vergleichbaren Umständen vereinbart hätten.

⁴⁷⁴ Vgl. zur programmatischen Zielsetzung der OECD-Reformen (BEPS-Aktionspunkte 8–10), die Verrechnungspreisgestaltung zwingend an die tatsächliche Wertschöpfung („value creation“) und die wirtschaftliche Substanz der Unternehmen zu binden und sich dabei von einer rein vertraglichen Preisbetrachtung zu lösen, OECD, BEPS-Aktionspunkte 8-10 Abschlussbericht 2015 (2017), S. 9 f.; sowie zur daraus folgenden Notwendigkeit einer holistischen Wertschöpfungskettenanalyse Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 256, 264.

⁴⁷⁵ Vgl. zur massiven Kritik im finanzwissenschaftlichen Schrifttum, wonach die Abkehr von der traditionellen transaktionsbezogenen Betrachtung hin zu weiten „Substance-over-Form-Prinzipien“ und wertenden Substanzkriterien zwangsläufig zu enormer Rechtsunsicherheit, divergierenden Auslegungen durch nationale Steuerverwaltungen und mithin zu einer strukturellen Erhöhung von Doppelbesteuerungsrisiken führt, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32 i.V.m. Rn. 36.

Die neuen OECD-VPL 2022 führen jedoch zu einer funktionalen Erweiterung dieses Maßstabs. Die OECD versteht diese Entwicklung als Konkretisierung des bestehenden Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des Art. 9 OECD-MAs.⁴⁷⁶ In der Literatur wird jedoch zunehmend diskutiert, ob die verstärkte Orientierung an wirtschaftlicher Substanz, Risikokontrolle und Wertschöpfungsbeiträgen teilweise über eine bloße Auslegung bestehender DBA-Strukturen hinausgeht und faktisch neue Zurechnungsmaßstäbe etabliert.⁴⁷⁷

„Kritisch ist auch zu sehen, dass der Final Report bei genauer Betrachtung doch auch Maßnahmen vorschlägt, die über den klassischen Fremdvergleichsgrundsatz hinausgehen. Dies betrifft zum einen die Möglichkeit, Transaktionen dem Grunde nach nicht anzuerkennen bzw diese umzuqualifizieren, wenn eine Gestaltung als ‚ökonomisch irrational‘ anzusehen ist. [...] Diese Methoden stehen eher einer allgemeinen Anti-Missbrauchs-Regel (wie etwa § 22 BAO) nahe und entfernen sich damit weit vom eigentlichen Normzweck des Fremdvergleichsgrundsatzes und Art 9 OECD-MA.“
(Quelle: Greinecker/Loidl, *Verrechnungspreise im Einklang mit der Wertschöpfung*, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), *Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)* (2017), S. 259).

Diese Entwicklung wurde bereits in den vorangegangenen Kapiteln aus materiell-rechtlicher und praktischer Perspektive dargestellt. Im Mittelpunkt der folgenden Analyse steht daher nicht mehr die Beschreibung einzelner OECD-Konzepte, sondern deren kritische Einordnung im Hinblick auf Rechtsstaatlichkeit, Rechtssicherheit und internationale Konsistenz.

⁴⁷⁶ Vgl. zur programmatischen Zielsetzung der OECD, den Fremdvergleichsgrundsatz als internationalen Standard beizubehalten, ihn jedoch zur Vermeidung künstlicher Gewinnverlagerungen funktional dahingehend zu konkretisieren, dass Verrechnungspreisergebnisse zwingend mit der tatsächlichen wirtschaftlichen Wertschöpfung in Einklang stehen müssen, OECD, BEPS-Aktionspunkte 8-10 Abschlussbericht 2015 (2017), S. 9 f.

⁴⁷⁷ Vgl. zur kritischen Diskussion im Schrifttum, wonach die neuen OECD-Ansätze (insb. die weitreichende Substanzprüfung und die Möglichkeit der Nicht-Anerkennung von Transaktionen) den klassischen Anwendungsbereich des Art. 9 OECD-MA überschreiten und faktisch neue, über die reine Preisprüfung hinausgehende Zurechnungsmaßstäbe etablieren, Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 259; Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 36; sowie zur Frage unzulässiger Strukturanpassungen Kofler, Die „Sperrwirkung“ des Art. 9 OECD-MA, TPI 2017, 241 (247 f.).

Der Fremdvergleich wird zunehmend als umfassender Strukturmaßstab verstanden, der nicht nur Preise, sondern auch die zugrunde liegenden organisatorischen, funktionalen und risikobezogenen Strukturen bewertet (vgl. Abbildung 17).⁴⁷⁸

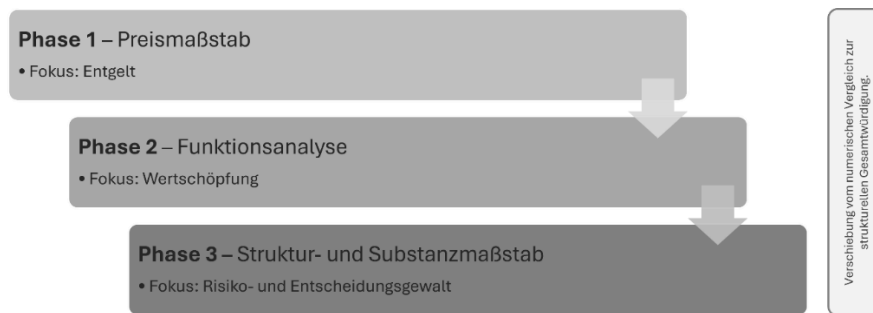


Abbildung 17: Wandel des Fremdvergleichs: Von Preis- zu Substanzorientierung ⁴⁷⁹

Die vorgestellten Konzepte

- „*accurate delineation of the actual transaction*“,
- „*control over risk*“ und
- das *DEMPE*-Konzept

verlagern den Fokus von der Ergebnis- auf die Prozessebene. Dadurch wird der Fremdvergleich zunehmend zu einem Instrument der strukturellen Angemessenheitsprüfung, das über die reine Preisbestimmung hinausgeht. Diese Entwicklung steht zugleich in einem Gegensatz zur traditionellen Konzeption des Fremdvergleichsgrundsatzes als transaktions- und preisbezogenem Vergleichsmaßstab. Je stärker organisatorische Konzernstrukturen, wirtschaftliche Entscheidungsprozesse und Wertschöpfungsketten selbst Gegenstand steuerlicher Bewertung werden, desto mehr verschiebt sich der Fremdvergleich in Richtung einer allgemeinen strukturellen Angemessenheitskontrolle. Diese Entwicklung steht im Zusammenhang mit der in den OECD-VPL 2022 verstärkten Betonung der tatsächlichen wirtschaftlichen

⁴⁷⁸ Vgl. zur methodischen Verschiebung hin zu einem Strukturmaßstab durch das zwingend vorgeschriebene Konzept der sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles („*accurate delineation*“), welches nicht mehr primär auf den Vertragspreis, sondern auf das tatsächliche Verhalten und die funktional-risikobezogene Organisationsstruktur abstellt, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33; sowie Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen (2021), S. 293 f.

⁴⁷⁹ Eigene Darstellung, in Anlehnung an Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 36 ff.

Transaktionsabgrenzung („*accurate delineation of the actual transaction*“), bei der nicht allein die vertragliche Gestaltung, sondern insbesondere die tatsächliche Funktions- und Risikoausübung maßgeblich ist.⁴⁸⁰

Diese Entwicklung wirft die Frage auf, ob der Fremdvergleich über seine ursprüngliche Funktion als Preismaßstab hinausgeht. Zwar kann eine strukturbezogene Betrachtung zur Vermeidung künstlicher Gewinnverlagerungen sachlich gerechtfertigt sein. Zugleich besteht aber die Gefahr, dass der Fremdvergleich zu einem allgemeinen Angemessenheitsmaßstab für Konzernstrukturen wird. Eine solche Ausdehnung würde die Grenze zwischen steuerlicher Bewertung und unternehmerischer Gestaltungsfreiheit zunehmend verwischen. Dies wirft grundlegende Fragen nach der Reichweite steuerlicher Eingriffsbefugnisse in unternehmerische Organisationsentscheidungen auf.

Vor diesem Hintergrund wird in der Literatur zunehmend diskutiert, ob sich der Fremdvergleichsgrundsatz schrittweise von einem Instrument der Preisberichtigung zu einem allgemeinen Maßstab struktureller Angemessenheitskontrolle entwickelt. Kritisch wird insbesondere darauf hingewiesen, dass die OECD-Entwicklungen zunehmend nicht nur die Höhe konzerninterner Vergütungen, sondern auch die zugrunde liegenden Organisations-, Risiko- und Wertschöpfungsstrukturen selbst bewerten. Dadurch entsteht eine Konfliktlage zwischen der steuerlichen Missbrauchsbekämpfung einerseits und der unternehmerischen Gestaltungsfreiheit andererseits.⁴⁸¹

In der neueren Literatur wird darüber hinaus zunehmend kritisch hinterfragt, ob der klassische Fremdvergleichsgrundsatz den wirtschaftlichen Realitäten multinationaler Konzerne überhaupt noch vollständig gerecht werden kann. Beanstandet wird insbesondere, dass konzerninterne Leistungsbeziehungen häufig keine ausreichend

⁴⁸⁰ Vgl. zur zwingenden sachgerechten Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalls („*accurate delineation of the actual transaction*“) und der damit einhergehenden Abkehr vom reinen Vertragsformalismus hin zum tatsächlichen Verhalten („*actual conduct*“) der verbundenen Unternehmen OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.33 ff. i.V.m. Tz. 1.44 ff.; sowie dogmatisch aufarbeitend Holzinger, Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen (2021), S. 292 f.

⁴⁸¹ Vgl. zur Kritik im Schrifttum, wonach die neuen OECD-Maßstäbe das abkommensrechtliche „As-structured-Prinzip“ aufweichen und unzulässige Strukturanpassungen anstelle bloßer Preisanpassungen rechtfertigen, wodurch sich der Fremdvergleichsgrundsatz faktisch allgemeinen Anti-Missbrauchs-Regeln (z.B. § 22 BAO) annähert, Kofler, TPI 2017, 241 (247 f.); Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 259; sowie ergänzend Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 36.

vergleichbaren Markttransaktionen aufweisen und der Fremdvergleich daher vielfach auf hypothetischen Vergleichsmaßstäben basiert. Zudem wird darauf hingewiesen, dass integrierte Konzernstrukturen wirtschaftlich gerade nicht wie unabhängige Marktteilnehmer funktionieren, sondern konzernintern koordiniert werden. Insbesondere bei immateriellen Wirtschaftsgütern, digitalen Geschäftsmodellen und hochintegrierten Wertschöpfungsketten stößt die klassische Marktvergleichslogik daher zunehmend an systemische Grenzen.⁴⁸²

Gerade bei hochintegrierten multinationalen Konzernen existieren häufig keine tatsächlich vergleichbaren Markttransaktionen mehr. Die Gewinnabgrenzung erfolgt daher vielfach auf Basis hypothetischer Vergleichsannahmen und wertender Funktions- und Risikozuordnungen. In Teilen der Literatur wird vertreten, dass der Fremdvergleichsgrundsatz dadurch seine Funktion als rein preisbezogener Vergleichsmaßstab teilweise verliert und sich zunehmend zu einer wertenden Gesamtanalyse konzerninterner Wertschöpfungsstrukturen entwickelt.⁴⁸³

Die neuere Literatur weist in diesem Zusammenhang darauf hin, dass der Fremdvergleichsgrundsatz zunehmend an seine systemischen Grenzen stößt, wenn konzerninterne Leistungsbeziehungen nicht mehr anhand real existierender Markttransaktionen vergleichbar sind. Gerade bei hochintegrierten multinationalen Konzernen basiert die Gewinnabgrenzung vielfach auf hypothetischen Vergleichsannahmen und wertenden Zuschreibungen von Funktionen, Risiken und Vermögenswerten. Dadurch verschiebt sich der Fremdvergleich zunehmend von einem klassischen Preisvergleich hin zu einer wertenden Struktur- und Funktionsanalyse konzerninterner Wertschöpfungsketten. In der Literatur wird daher kritisch hervorgehoben, dass die praktische Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes selbst

⁴⁸² Vgl. zur grundsätzlichen ökonomischen Kritik am Fremdvergleichsgrundsatz, wonach dieser die Transaktionskostentheorie ignoriere – da sich die Koordination in einem Unternehmen und jene über den Markt gegenseitig ausschließen – und die isolierte Beurteilung hochintegrierter Strukturen mangels echter Markttransaktionen (insb. bei immateriellen Werten) zwangsläufig zu hypothetischen und willkürlichen Ermessensentscheidungen führe, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32 f.; sowie Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 259.

⁴⁸³ Vgl. zur grundlegenden Kritik, dass der Fremdvergleichsgrundsatz in Ermangelung echter vergleichbarer Markttransaktionen faktisch auf hypothetische Sachverhaltswürdigungen und subjektiv wertende Zurechnungen ausweicht, wodurch er seine Objektivierungsfunktion verliert, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2026), Art. 9 Rn. 32; sowie ergänzend Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 259.

erhebliche subjektive Elemente enthält und die behauptete Objektivität marktbezogener Vergleichsmaßstäbe vielfach nur eingeschränkt besteht. Besonders bei digitalen Geschäftsmodellen, immateriellen Wirtschaftsgütern und global integrierten Konzernstrukturen zeigt sich, dass unabhängige Vergleichstransaktionen häufig fehlen und die Gewinnzuordnung daher zwangsläufig auf wertenden Annahmen basiert.⁴⁸⁴

Gleichzeitig führen die hohe Komplexität der Verrechnungspreisanalyse, subjektive Bewertungsspielräume sowie kollidierende nationale Auslegungen zu erheblichen Rechtsunsicherheiten und Doppelbesteuerungsrisiken.⁴⁸⁵ Damit zeigt sich, dass die OECD-Entwicklungen nicht nur die technische Ausgestaltung von Verrechnungspreisen verändern, sondern zugleich grundlegende Fragen der internationalen Gewinnzurechnung, der steuerlichen Rechtssicherheit und der Reichweite steuerlicher Bewertungsmaßstäbe neu aufwerfen.

12.2 Substanzprüfung und Rechtsunsicherheit

Ein zentrales Anliegen der OECD-Reformen ist die stärkere Anknüpfung der Besteuerung an die wirtschaftliche Substanz. Die steuerliche Anerkennung von

- Risikoübertragungen,
- Funktionsverteilungen und
- Gewinnzuordnungen

setzt nach den OECD-VPL 2022 voraus, dass diese durch tatsächliche Entscheidungsbefugnisse und finanzielle Risikotragfähigkeit getragen sind.⁴⁸⁶

⁴⁸⁴ Vgl. zum Umstand, dass die traditionelle Marktvergleichslogik insbesondere bei immateriellen Werten (mangels Vorhandenseins eines funktionierenden Marktes) sowie bei digitalen Geschäftsmodellen an ihre systemischen Grenzen stößt und die Gewinnallokation zwangsläufig auf subjektiven Annahmen basieren muss, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2026), Art. 9 Rn. 32 (zu immateriellen Werten) i.V.m. Rn. 36 ff. (Auswirkungen der Digitalisierung).

⁴⁸⁵ Vgl. zur Feststellung, dass die stetig steigende Komplexität der Verrechnungspreissystematik sowie die subjektiven Einzelfallbetrachtungen der Prüfer zwangsläufig zu divergierenden nationalen Auslegungen, erheblicher Rechtsunsicherheit und strukturellen Doppelbesteuerungsrisiken führen, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2026), Art. 9 Rn. 32.

⁴⁸⁶ Vgl. zur zwingenden steuerlichen Voraussetzung, dass eine Risikoübernahme nur dann anzuerkennen ist, wenn das betreffende Unternehmen sowohl die tatsächliche Kontrolle über das Risiko („control over risk“) ausübt als auch über die finanzielle Kapazität zur Risikotragung verfügt, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.64 f.

So sachgerecht dieses Anliegen aus ökonomischer Sicht erscheint, führt es aus rechtlicher Perspektive zu erheblichen Unsicherheiten. Die Kriterien der Substanz, Kontrolle und wirtschaftlichen Fähigkeit sind in hohem Maße wertend und lassen einen beträchtlichen Interpretationsspielraum. Begriffe wie „*wirtschaftliche Realität*“, „*Kontrolle über Risiken*“ oder „*tatsächliche Wertschöpfung*“ verfügen über keinen eindeutig verbindlichen Inhalt, sondern bedürfen regelmäßig einer wertenden Gesamtbetrachtung des Einzelfalls. Dies erhöht zwangsläufig die Abhängigkeit steuerlicher Ergebnisse von administrativen Bewertungsentscheidungen und erschwert die ex-ante-Planung von Verrechnungspreissystemen. Das Risiko voneinander abweichender Sachverhaltsbeurteilungen durch unterschiedliche Finanzverwaltungen steigt, was die internationale Vorhersehbarkeit der Gewinnzurechnung aus Sicht der Steuerpflichtigen erheblich einschränkt.⁴⁸⁷

Für Steuerpflichtige ergibt sich daraus ein Verhältnis zwischen dem Bedürfnis nach Rechtssicherheit und der zunehmenden Flexibilisierung der steuerlichen Prüfungsmaßstäbe. Die OECD-Logik verlangt eine umfassende Gesamtbewertung, ohne jedoch klare quantitative oder rechtlich verbindliche Schwellenwerte vorzugeben. Dies begünstigt eine fallbezogene, mitunter uneinheitliche Anwendungspraxis. Gerade die fehlende Konkretisierung substanzbezogener Kriterien führt dazu, dass unterschiedliche Steuerverwaltungen identische Konzernstrukturen abweichend beurteilen können.

Für Steuerpflichtige entsteht dadurch eine erhebliche Planungsunsicherheit, da ex-ante nicht verlässlich abgeschätzt werden kann, wie konkrete Strukturen ex-post steuerlich bewertet werden. Die verstärkte Orientierung an wirtschaftlicher Substanz und tatsächlicher Wertschöpfung erhöht zwar die materielle Sachnähe der Gewinnzurechnung, führt jedoch zugleich zu einer stärkeren Abhängigkeit steuerlicher Ergebnisse von wertenden Einzelfallbeurteilungen. In der Literatur wird daher kritisch hervorgehoben, dass die zunehmende Flexibilisierung der Fremdvergleichsanalyse zwar

⁴⁸⁷ Vgl. zur grundlegenden Kritik, dass es sich bei der steuerlichen Substanzprüfung mangels klarer normativer Handlungsanweisungen in der Praxis um subjektive Einzelfallbetrachtungen handelt, die zwangsläufig zu unterschiedlichen administrativen Sichtweisen und Rechtsunsicherheit führen, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32.

wirtschaftliche Missbrauchsgestaltungen erschwert, gleichzeitig jedoch die internationale Rechtssicherheit massiv beeinträchtigt.⁴⁸⁸

12.3 OECD-Soft-Law und das Legalitätsprinzip

Obwohl den OECD-VPL in der internationalen Verwaltungspraxis unbestritten eine erhebliche faktische Bedeutung zukommt, weisen sie als Soft Law keine unmittelbare Gesetzesqualität auf.⁴⁸⁹ Aus österreichischer verfassungsrechtlicher Perspektive ist in diesem Zusammenhang insbesondere das Legalitätsprinzip des Art. 18 B-VG zu berücksichtigen, wonach steuerliche Belastungen stets einer hinreichend determinierten gesetzlichen Grundlage bedürfen.⁴⁹⁰ Eine eigenständige normative Bindungswirkung oder die Begründung originärer Besteuerungsrechte kann aus den OECD-Leitlinien somit nicht abgeleitet werden.⁴⁹¹ Ihre Anwendung vollzieht sich demnach strikt in den Grenzen der Auslegung bestehender nationaler Normen oder bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen.⁴⁹²

Es stellt sich daher die Frage, inwieweit OECD-Leitlinien als Maßstab für steuerliche Korrekturen herangezogen werden dürfen, ohne das innerstaatliche Legalitätsprinzip zu verletzen. Steuerliche Belastungen müssen auf einer gesetzlichen Grundlage beruhen. Die OECD-Dokumente können diese Grundlage nicht ersetzen. Eine unmittelbare Anwendung der OECD-Richtlinien als eigenständiger Belastungsmaßstab wäre daher mit dem Legalitätsprinzip nicht vereinbar. Eine unkritische Übernahme OECD-konformer Wertungen in die nationale Steuerpraxis birgt daher das Risiko einer faktischen Normsetzung ohne demokratische Legitimation. Die steuerrechtliche Relevanz der

⁴⁸⁸ Vgl. zur Feststellung, dass die neuen, stark wertenden OECD-Konzepte zwar das Ziel einer sachgerechten Gewinnzuordnung verfolgen, aufgrund ihrer inhärenten Komplexität und Flexibilität jedoch zu Lasten der Rechtssicherheit und internationalen Vorhersehbarkeit gehen, Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 264.

⁴⁸⁹ Vgl. zur Einordnung der OECD-Verlautbarungen als Soft Law, dem keine unmittelbare Gesetzeskraft, aber hohe faktische Bedeutung zukommt Strunk, IStR 2024, 901 (902 f.).

⁴⁹⁰ Vgl. zu den verfassungsrechtlichen Schranken und der Gesetzmäßigkeit der Besteuerung bei der Heranziehung von OECD-Verlautbarungen Strunk, IStR 2024, 901 (902).

⁴⁹¹ Vgl. Strunk, IStR 2024, 901 (902) sowie bestätigend für die österreichische Verwaltungspraxis BMF, VPR 2021, Rz. 1 (wonach aus den Richtlinien keine über die gesetzlichen Bestimmungen hinausgehenden Rechte und Pflichten abgeleitet werden können).

⁴⁹² Vgl. zur Beachtlichkeit der OECD-Verrechnungspreisleitlinien als bloßes Auslegungsinstrument für DBA nach Art. 31 WVK explizit BMF, VPR 2021, Rz. 18 f.

OECD-Leitlinien kann daher nur im Rahmen der Auslegung bestehender nationaler Normen und Doppelbesteuerungsabkommen begründet werden. Während teilweise insbesondere von der Finanzverwaltung eine dynamische Interpretation befürwortet wird, wird dem von der Rechtsprechung entgegengehalten, dass spätere OECD-Kommentierungen keine eigenständige Änderungsbefugnis bestehender Abkommensregelungen begründen können. Dies gilt insbesondere im Bereich der Verrechnungspreise, da die OECD-Leitlinien in der praktischen Betriebsprüfung häufig wie verbindliche Prüfungsmaßstäbe angewendet werden, obwohl sie formal lediglich Auslegungsscharakter besitzen.⁴⁹³

Die faktische Steuerungswirkung der OECD-VPL wird zusätzlich dadurch verstärkt, dass sie weltweit als zentraler Referenzrahmen für Betriebsprüfungen, Verständigungsverfahren und internationale Verrechnungspreisdokumentationen herangezogen werden. Dadurch entwickeln sich die OECD-Leitlinien zunehmend zu verbindlichen Verwaltungsstandards, obwohl ihre demokratische Legitimation und innerstaatliche Gesetzesqualität begrenzt bleiben.

„Diese Grundlagen werden weitgehend so gehandhabt, als wären es Gesetze und damit allgemein verbindliche Rechtsnormen. Man muss aber darauf hinweisen, dass es keine Gesetze sind. Das sind bloße Empfehlungen und Vorschläge der OECD, ausgearbeitet von Mitgliedern der Exekutive der einzelnen Staaten. Der Gesetzgeber hat in diesem Zusammenhang überhaupt keinen Einfluss.“ (Quelle: Zorn, zitiert in Binder/Wöhrer, SWI-Jahrestagung: Grenzüberschreitende Produktionsbetriebsstätte, SWI 2016, 403; zitiert nach Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) (2017), S. 260 Fn. 122).

In der Literatur wird daher kritisch diskutiert, ob die zunehmende faktische Verbindlichkeit internationaler Soft-Law-Standards zu einer schleichenden

⁴⁹³ Vgl. zur ständigen höchstgerichtlichen Rechtsprechung (insb. BFH 11.07.2018, I R 44/16) und der herrschenden Lehre, wonach spätere Änderungen des OECD-Kommentars bei der Auslegung bereits bestehender Abkommen aus Gründen der Gewaltenteilung und mangels demokratischer Legitimation der an der OECD beteiligten Verwaltungsgremien keine bindende Wirkung entfalten können (Ablehnung einer dynamischen Auslegung), Lang, Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA, IStR 2023, 549 (550 f.); sowie zur Schweizer Praxis Lang, Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars, SWI 2023, 418 (420 f.).

Verschiebung rechtlicher Entscheidungsbefugnisse von nationalen Gesetzgebern hin zu international geprägten Verwaltungs- und Expertenstrukturen führt.⁴⁹⁴ Gerade im Steuerrecht, das traditionell einem strengen Gesetzesvorbehalt unterliegt, wirft dies erhebliche rechtsstaatliche Fragen auf.⁴⁹⁵ Diese Entwicklung verdeutlicht die zunehmende Bedeutung internationaler Soft-Law-Strukturen im modernen Steuerrecht und wirft zugleich grundlegende Fragen nach der Vereinbarkeit solcher faktischen Normwirkungen mit nationalen Legalitätsprinzipien auf.

Die zunehmende praktische Bedeutung der OECD-VPL verdeutlicht zugleich die wachsende Bedeutung internationaler Soft-Law-Strukturen im Steuerrecht. Obwohl die OECD-Leitlinien keine unmittelbare Gesetzesqualität besitzen, entfalten sie faktisch erhebliche Steuerungswirkung auf nationale Verwaltungspraxis, Betriebsprüfung und internationale Streitbeilegung.

Gleichzeitig zeigt sich, dass die zunehmende faktische Bedeutung der OECD-VPL auch Ausdruck einer grundlegenden Veränderung des internationalen Steuerrechts ist. Im Zuge des BEPS-Projekts entwickelte sich der Fremdvergleichsgrundsatz zunehmend von einem primär technischen Gewinnabgrenzungsmaßstab zu einem Instrument zur Bekämpfung von Gewinnverlagerungen und aggressiver Steuerplanung. Damit verschiebt sich der Fokus teilweise von der klassischen Marktvergleichslogik hin zu einer stärker substanz-, wertschöpfungs- und missbrauchsorientierten Betrachtung.⁴⁹⁶ Diese Entwicklung verstärkt zugleich die Tendenz, OECD-Leitlinien faktisch als verbindliche

⁴⁹⁴ Vgl. zur Qualifikation der OECD-Leitlinien als „Soft Law“ ohne Gesetzesqualität, die jedoch eine enorme faktische Steuerungswirkung („Kraft in der Praxis“) entfalten, Strunk, Heranziehung der OECD-Musterkommentare und -Leitlinien bei der Abkommensinterpretation, IStR 2024, 901 (908 f.); sowie zur Kritik an der damit einhergehenden Verschiebung normativer Befugnisse auf die internationale Verwaltungsebene Zorn, zitiert in Binder/Wöhler, SWI 2016, 403; nach Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 260.

⁴⁹⁵ Vgl. zur kritischen Diskussion dieser faktischen Bindungswirkung und der schleichenden Verschiebung von Entscheidungsbefugnissen auf die internationale Verwaltungsebene (unter Umgehung des nationalen Gesetzgebers) Zorn, zitiert in Binder/Wöhler, SWI-Jahrestagung: Grenzüberschreitende Produktionsbetriebsstätte, SWI 2016, 403, zitiert nach Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 260 Fn. 122; sowie zur fehlenden rechtlichen Bindung trotz „gewisser praktischer Bedeutung“ EuGH 14.12.2023, C-457/21 P (Amazon), Rn. 44 f.

⁴⁹⁶ Vgl. zur rechtsdogmatischen Kritik an der systematisch verfehlten Umdeutung des Fremdvergleichsgrundsatzes (Art. 9 OECD-MA) von einer bloßen Gewinnabgrenzungsnorm hin zu einer allgemeinen „anti-abuse“-Norm und einem reinen „anti-income shifting tool“ zur Bekämpfung von Gewinnverlagerungen Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 36.

Prüfungsmaßstäbe anzuwenden, obwohl ihre demokratische und gesetzliche Legitimation begrenzt bleibt.

Der China-Vergleich zeigt exemplarisch, wie OECD-Soft-Law durch nationale Umsetzung faktisch erhebliche Steuerungswirkung entfalten kann. China verweist in seinem nationalen Verrechnungspreisrahmen zwar nicht ausdrücklich auf die OECD-VPL, übernimmt jedoch wesentliche Grundgedanken in das innerstaatliche Regelwerk. Dadurch entstehen hybride Regelungssysteme, in denen internationale Standards zwar nicht unmittelbar verbindlich sind, aber die nationale Verwaltungspraxis faktisch prägen.⁴⁹⁷

Diese Problematik tritt insbesondere dort zutage, wo OECD-Konzepte zu einer wirtschaftlichen Umqualifikation vertraglicher Vereinbarungen führen.⁴⁹⁸ Die Grenze zwischen zulässiger Auslegung und unzulässiger Rechtsfortbildung ist dabei nicht immer klar zu ziehen. Die Gefahr einer schleichenden Ausweitung steuerlicher Eingriffsbefugnisse ist aus rechtsstaatlicher Sicht ernst zu nehmen.⁴⁹⁹ Dies gilt insbesondere dann, wenn wirtschaftliche Betrachtungsweisen zu Ergebnissen führen, die mit dem Wortlaut nationaler Normen nicht mehr eindeutig in Einklang stehen.⁵⁰⁰

12.4 Doppelbesteuerungsrisiken trotz OECD-Konformität

Ein weiteres strukturelles Problem der neuen OECD-Entwicklungen liegt darin, dass OECD-Konformität keine Garantie für die Vermeidung von Doppelbesteuerung bietet.

⁴⁹⁷ Vgl. zur rechtstransplantatorischen Übernahme („legal transplant“) und der anschließenden Transformation und Neuinterpretation („reimagination“) des internationalen Fremdvergleichsgrundsatzes im chinesischen Steuerrecht, was zur Ausbildung eines eigenständigen hybriden Verwaltungssystems geführt hat, Li, in: IBFD, International Taxation in China (2015), S. 1 f. (Subkapitel „Legal Irritants“).

⁴⁹⁸ Vgl. zur kritischen Diskussion unzulässiger Strukturanpassungen anstelle bloßer Preisanpassungen, durch welche die OECD-Konzepte den klassischen Fremdvergleich verlassen und eine weitreichende Umqualifizierung vertraglicher Gestaltungen rechtfertigen, Kofler, Die „Sperrwirkung“ des Art. 9 OECD-MA, TPI 2017, 241 (247 f.); sowie Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 259.

⁴⁹⁹ Vgl. zu den verfassungsrechtlichen Grenzen der Abkommensauslegung, die eine normative Rechtsfortbildung durch die Verwaltung strikt untersagen und bei Eingriffsnormen zwingend die Beachtung des Legalitätsprinzips fordern, Strunk, Heranziehung der OECD-Musterkommentare und -Leitlinien bei der Abkommensinterpretation, IStR 2024, 901 (902).

⁵⁰⁰ Vgl. zur ständigen Rechtsprechung, wonach der Abkommenswortlaut zwingend die äußerste Grenze der Auslegung bildet und eine dynamische Rechtsfortbildung durch die Exekutive aus Gründen des Gewaltenteilungsprinzips ausgeschlossen ist, BFH 11.07.2018, I R 44/16; besprochen in Lang, Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA, IStR 2023, 549 (550 f.).

Selbst international abgestimmte Verrechnungspreissysteme gewährleisten nicht verlässlich, dass unterschiedliche Steuerverwaltungen konzerninterne Transaktionen einheitlich beurteilen.⁵⁰¹

Zwar verfolgen die OECD-Richtlinien das Ziel einer internationalen Harmonisierung, in der Praxis bestehen jedoch erhebliche Unterschiede in der nationalen Umsetzung und Auslegung.

Wie insbesondere im Verhältnis zu Drittstaaten wie China deutlich wird, können identische Transaktionen von verschiedenen Staaten unterschiedlich beurteilt werden, selbst wenn sie sich formal auf OECD-Grundsätze stützen. Dies verdeutlicht eine strukturelle Schwäche des internationalen Fremdvergleichssystems. Selbst bei formaler OECD-Konformität können unterschiedliche nationale Wertschöpfungsverständnisse, Vergleichsdaten und Risikoanalysen zu erheblichen internationalen Zurechnungskonflikten führen. Besonders problematisch ist dies bei immateriellen Wirtschaftsgütern und integrierten Wertschöpfungsketten, bei denen der Fremdvergleich vielfach auf hypothetischen Annahmen basiert. Die Folge sind einseitige Gewinnkorrekturen, denen keine korrespondierenden Anpassungen gegenüberstehen. Art. 9 Abs. 2 OECD-MA verfolgt zwar grundsätzlich das Ziel, wirtschaftliche Doppelbesteuerung durch korrespondierende Gewinnanpassungen zu vermeiden. In der praktischen Anwendung zeigt sich jedoch, dass dieses System nur eingeschränkt funktioniert, wenn unterschiedliche Staaten bereits die zugrunde liegende Fremdvergleichsanalyse unterschiedlich beurteilen.⁵⁰² Gerade unterschiedliche Auffassungen über wirtschaftliche Substanz, lokale Wertschöpfungsbeiträge oder geeignete Vergleichsmaßstäbe führen dazu, dass korrespondierende Anpassungen häufig unterbleiben oder nur teilweise gewährt werden. Besonders deutlich zeigt sich dieser

⁵⁰¹ Vgl. zur grundlegenden Kritik, wonach dem Fremdvergleichsgrundsatz ein kohärentes internationales Regelwerk fehlt und die daraus resultierende subjektive Einzelfallbetrachtung durch unterschiedliche nationale Steuerverwaltungen zwangsläufig zu Rechtsunsicherheit und einer latenten Gefahr der Doppelbesteuerung führt, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32 i.V.m. Rn. 42.

⁵⁰² Vgl. zum eingeschränkten Anwendungsbereich des Art. 9 Abs. 2 OECD-MA, wonach ein Vertragsstaat mangels obligatorischem Schiedsspruch nicht zwingend zu einer korrespondierenden Gegenberichtigung verpflichtet ist, sondern eine solche Entlastung nur dann gewähren muss, wenn er die im Ausland vorgenommene Primärberichtigung dem Grunde und der Höhe nach als fremdvergleichskonform und gerechtfertigt erachtet, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 4.35.

Konflikt im Verhältnis zu China, wo lokale Wertschöpfungsbeiträge, Standortvorteile und operative Funktionen regelmäßig stärker gewichtet werden als nach klassischer OECD-Systematik. Verstärkt wird dieses Risiko dadurch, dass China bei der Vergleichbarkeitsanalyse in bestimmten Fällen lokale Marktbedingungen besonders berücksichtigt und Steuerbehörden auch nicht öffentlich zugängliche Vergleichsdaten verwenden dürfen.⁵⁰³ Dadurch kann die Nachvollziehbarkeit chinesischer Verrechnungspreisanpassungen aus Sicht ausländischer Steuerpflichtiger zusätzlich erschwert werden. Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA stellen zwar einen rechtlichen Ausgleich dar, sind jedoch zeitintensiv und in ihrem Ausgang unsicher. Damit verbleibt ein strukturelles Risiko, das durch bestehende Instrumente nur unvollständig abgedeckt werden kann.⁵⁰⁴

Damit zeigt sich ein grundlegendes Spannungsfeld. Je stärker die OECD-Logik auf wertende Substanzkriterien abstellt, desto größer wird das Risiko internationaler Zurechnungskonflikte und damit von Doppelbesteuerung.⁵⁰⁵ Die angestrebte Harmonisierung des internationalen Steuerrechts führt somit paradoxerweise zu neuen Konfliktpotenzialen. Aus Sicht der Steuerpflichtigen stellt dies eine erhebliche Belastung der internationalen Geschäftstätigkeit dar.⁵⁰⁶

12.5 Nutzen und Grenzen der OECD-Entwicklungen

Die neuen OECD-Entwicklungen im Bereich des Verrechnungspreisrechts sind entscheidend, um aggressiver Steuerplanung entgegenzuwirken und die Besteuerung

⁵⁰³ Vgl. zur spezifischen chinesischen Verwaltungspraxis, lokale Marktprämien und Standortvorteile (LSA) wertsteigernd zu berücksichtigen sowie zur zulässigen Verwendung von nicht öffentlich zugänglichen Vergleichsdaten („secret comparables“) bei der Fremdvergleichsanalyse UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. D.2.4.6.1 f.; sowie ergänzend OECD, Transfer Pricing Country Profile – China.

⁵⁰⁴ Vgl. zur Kritik an der mangelnden Effektivität von Verständigungsverfahren nach Art. 25 OECD-MA, die in der Praxis aufgrund ihrer langen Verfahrensdauer und des ungewissen Ausgangs (mangels Einigungszwang der Finanzverwaltungen) häufig zu hoher Rechtsunsicherheit führen, Schwaiger/Stieber, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 231.

⁵⁰⁵ Vgl. zur grundlegenden Kritik, wonach die subjektive Einzelfallbetrachtung von Verrechnungspreissachverhalten in der Praxis von Land zu Land (und sogar von Prüfer zu Prüfer) divergiert, was aufseiten der Unternehmen zwingend zu Rechtsunsicherheit und einer Erhöhung der Doppelbesteuerungsrisiken führt, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32.

⁵⁰⁶ Vgl. zu den hohen Tax Compliance-Kosten und der strukturellen Rechtsunsicherheit als wesentliche Belastung der internationalen Geschäftstätigkeit Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32 i.V.m. Rn. 42; sowie ergänzend zur administrativen Mehrbelastung aus unterschiedlichen einzelstaatlichen Vorschriften OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Einführung Tz. 3.

näher an die tatsächliche wirtschaftliche Wertschöpfung zu bringen. Die stärkere Anknüpfung der Besteuerung an wirtschaftliche Wertschöpfung wird daher in der internationalen Steuerrechtswissenschaft überwiegend als sachgerechte Reaktion auf künstliche Gewinnverlagerungen angesehen. Sie tragen dazu bei, rein formale Gestaltungen ohne wirtschaftliche Substanz steuerlich zu neutralisieren. Gerade bei hochintegrierten multinationalen Konzernstrukturen erscheint eine rein formalvertragliche Betrachtung vielfach nicht mehr ausreichend, um die tatsächlichen Wertschöpfungsbeiträge sachgerecht abzubilden. Die OECD-Entwicklungen verfolgen damit das Ziel, Gewinnzurechnungen stärker an tatsächliche wirtschaftliche Aktivitäten und reale Wertschöpfungsbeiträge anzubinden und künstliche Gewinnverlagerungen einzuschränken.⁵⁰⁷ Gleichzeitig verschieben sie den Prüfungsmaßstab in Richtung einer umfassenden wirtschaftlichen Angemessenheitskontrolle.

Gleichzeitig führen sie jedoch zu einer Verdichtung und Verkomplizierung der rechtlichen Prüfungsmaßstäbe, die mit erheblichen Rechtsunsicherheiten einhergeht. Die zunehmende Bedeutung wertender Kriterien, die faktische Bindungswirkung von Soft Law sowie die fortbestehenden internationalen Unterschiede stellen zentrale Herausforderungen dar, die bei der Anwendung der OECD-Logik kritisch zu reflektieren sind.⁵⁰⁸

Vor diesem Hintergrund werden in der internationalen steuerrechtlichen Diskussion zunehmend alternative oder modifizierte Ansätze zur internationalen Gewinnabgrenzung erörtert, da der klassische Fremdvergleichsgrundsatz massiv unter Anpassungsdruck gerät. Diskutiert werden insbesondere weiterentwickelte Profit-Split-Ansätze sowie globale formelhafte Gewinnaufteilungsmodelle („*formulary apportionment*“⁵⁰⁹), die

⁵⁰⁷ Vgl. zur zentralen Zielsetzung der BEPS-Aktionspunkte 8–10, künstliche Gewinnverlagerungen (BEPS) durch eine zwingende Ausrichtung der Verrechnungspreisergebnisse an der tatsächlichen wirtschaftlichen Wertschöpfung („value creation“) zu bekämpfen und rein formale Vertragsgestaltungen steuerlich zu neutralisieren, OECD, BEPS-Aktionspunkte 8-10 Abschlussbericht 2015 (2017), S. 9 f. i.V.m. S. 15.

⁵⁰⁸ Vgl. zur dogmatischen Kritik, wonach die zunehmende Komplexität und die stark wertenden Substanzkriterien der neuen OECD-Systematik in der Praxis zwangsläufig zu erheblicher Rechtsunsicherheit, divergierenden nationalen Auslegungen und somit zur Erhöhung von Doppelbesteuerungsrisiken führen, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32 i.V.m. Rn. 42.

⁵⁰⁹ Unter „formulary apportionment“ (globale formelhafte Gewinnaufteilung) wird ein Ansatz verstanden, bei dem der Konzern für Zwecke der Einkünfteabgrenzung als wirtschaftliche und rechtliche Einheit betrachtet wird. Anstelle von Verrechnungspreisen wird

versuchen, hochintegrierte Wertschöpfungsketten und globale Marktbeiträge sachgerechter zu erfassen. Während Befürworter argumentieren, dass globale Wertschöpfungsstrukturen hierdurch besser abgebildet werden könnten, bestehen zugleich erhebliche Bedenken hinsichtlich der internationalen Umsetzbarkeit, drohender Verteilungskonflikte und der Gefahr neuer Doppelbesteuerungen. Auch neuere Initiativen wie die europäische *BEFIT*- Richtlinie⁵¹⁰ oder „*Pillar One*“⁵¹¹ (Amount A) der OECD zeigen, dass die internationale Steuerordnung zunehmend nach alternativen Formen der Gewinnzurechnung sucht. Ziel dieser Überlegungen ist es, die systemischen Schwächen des Fremdvergleichsgrundsatzes zu reduzieren, ohne diesen vollständig aufzugeben.⁵¹²

Für Unternehmen bedeutet dies, dass eine OECD-konforme Verrechnungspreisgestaltung zwar unerlässlich, jedoch für sich genommen nicht ausreichend ist, um steuerliche Risiken vollständig zu eliminieren.⁵¹³ Vielmehr bedarf es einer fortlaufenden rechtlichen Analyse, einer konsistenten Dokumentation sowie einer vorausschauenden Auseinandersetzung mit internationalen Konfliktlinien.⁵¹⁴ Dies erfordert erhebliche

dabei der konsolidierte weltweite Gesamtgewinn eines multinationalen Konzerns anhand einer vorab festgelegten Formel auf die einzelnen Staaten aufgeteilt. Die Verteilungsschlüssel basieren typischerweise auf einer Gewichtung der Faktoren Kosten, Vermögenswerte, Lohnsumme/Mitarbeiter und Umsatz.

⁵¹⁰ „BEFIT“ (Business in Europe: Framework for Income Taxation) ist ein Richtlinienvorschlag der Europäischen Kommission aus dem Jahr 2023. Er löst die früheren Entwürfe für eine Gemeinsame Konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage (CCCTB) ab. Ziel ist es, ein einheitliches europäisches Regelwerk zur Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage für große Unternehmensgruppen zu schaffen, deren aggregierte Gewinne anschließend formelhaft auf die EU-Mitgliedstaaten aufgeteilt werden sollen.

⁵¹¹ „Pillar One“ (Erste Säule) ist Teil des Zwei-Säulen-Modells (oft als BEPS 2.0 bezeichnet) des OECD/G20 Inclusive Framework zur Bewältigung der steuerlichen Herausforderungen der digitalisierten Wirtschaft. Ziel von Pillar One ist es, den Marktstaaten (Ansässigkeitsstaaten der Konsumenten) durch einen neuen Nexus auch ohne physische Betriebsstätte einen Anteil am Residualgewinn großer multinationaler Konzerne zuzuweisen („Amount A“) sowie standardisierte Vergütungen für Routinevertriebstätigkeiten festzulegen („Amount B“).

⁵¹² Vgl. zur aktuellen rechtspolitischen Diskussion alternativer Gewinnabgrenzungsmodelle – wie der globalen formelhaften Gewinnzerlegung („formulary apportionment“), der weiterentwickelten Profit-Split-Methode sowie den europäischen BEFIT-Vorschlägen und den Pillar-One-Initiativen der OECD –, welche auf eine sachgerechtere Erfassung globaler Marktbeiträge abzielen, in der Praxis jedoch an erheblichen internationalen Abstimmungshürden scheitern können, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 44 ff. i.V.m. Rn. 50 f.

⁵¹³ Vgl. zur grundlegenden praktischen Herausforderung, dass auch eine an den OECD-Leitlinien orientierte Verrechnungspreisgestaltung aufgrund subjektiv wertender Einzelfallbetrachtungen der nationalen Finanzverwaltungen eine latente Rechtsunsicherheit und bestehende Doppelbesteuerungsrisiken nicht vollständig beseitigen kann, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32 i.V.m. Rn. 42.

⁵¹⁴ Vgl. zur administrativen Empfehlung an Steuerpflichtige, als Prinzip umsichtiger Unternehmensführung ein institutionalisiertes Verfahren einzurichten, um Verrechnungspreise konsistent festzusetzen, zu dokumentieren und fortlaufend zu überprüfen, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 3.82; sowie zur praktischen Notwendigkeit zukunftsorientierter steuerlicher Kontrollsysteme (SKS) Kerstinger/Schedlbauer/Stefaner, Steuerabteilungen im Wandel - wo geht die Reise hin?, CFO aktuell 2025, 245 (247).

Ressourcen und eine enge Verzahnung von steuerlicher, betriebswirtschaftlicher und operativer Expertise.⁵¹⁵

12.6 Zusammenführung der zentralen Untersuchungsergebnisse

Ausgangspunkt der vorliegenden Masterthesis war die Untersuchung der rechtlichen Anforderungen an die Gestaltung von Verrechnungspreisen bei konzerninternen Warenlieferungen und Dienstleistungen unter besonderer Berücksichtigung der neuen OECD-Entwicklungen. Ziel war es, die geltenden nationalen und internationalen Rahmenbedingungen zu analysieren und deren praktische Auswirkungen anhand des Fallbeispiels eines Sondermaschinenbauers aufzuzeigen.

Die Untersuchung hat gezeigt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz weiterhin das zentrale Leitprinzip des internationalen Verrechnungspreisrechts bildet. Seine konkrete Ausgestaltung und Anwendung haben sich jedoch im Zuge der OECD- und BEPS-Initiativen erheblich weiterentwickelt. Früher waren formale Vertragsgestaltungen und schematische Funktionsabgrenzungen häufig ausreichend. Die aktuelle Rechtslage verlangt dagegen eine substanzorientierte und wertschöpfungsbezogene Gesamtbetrachtung konzerninterner Transaktionen.⁵¹⁶

Zentraler Ausgangspunkt jeder Verrechnungspreisbeurteilung ist die Funktions- und Risikoanalyse. Sie bildet die Grundlage für die zutreffende Abgrenzung konzerninterner Transaktionen, die Wahl geeigneter Verrechnungspreismethoden sowie die fremdübliche Gewinnzuordnung.⁵¹⁷ Die Analyse hat verdeutlicht, dass insbesondere bei industriell und projektorientierten Geschäftsmodellen – wie im Sondermaschinenbau – eine

⁵¹⁵ Vgl. zur zwingenden Notwendigkeit, das Verrechnungspreismanagement bereichsübergreifend in die operativen und betriebswirtschaftlichen Kernprozesse der Ablauf- und Aufbauorganisation zu integrieren, Greinecker/Loidl, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), BEPS (2017), S. 256 f.; sowie zum zwingenden strukturellen und personellen Ressourcenbedarf Kerstinger/Schedlbauer/Stefaner, CFO aktuell 2025, 245 (246)

⁵¹⁶ Vgl. zur zentralen Zielsetzung der BEPS-Initiative, formale vertragliche Zuordnungen zu überwinden und sicherzustellen, dass Verrechnungspreisergebnisse zwingend mit der tatsächlichen wirtschaftlichen Wertschöpfung („value creation“) und der Substanz der Transaktion im Einklang stehen, OECD, BEPS-Aktionspunkte 8-10 Abschlussbericht 2015 (2017), S. 9 f. i.V.m. S. 15 f.

⁵¹⁷ Vgl. zur Funktions- und Risikoanalyse als zwingenden Ausgangspunkt für die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles („accurate delineation of the actual transaction“), die Ermittlung der Vergleichbarkeitsfaktoren und die nachfolgende Methodenwahl OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.51 i.V.m. Tz. 1.33; sowie für die österreichische Verwaltungspraxis BMF, VPR 2021, Rz 415 f.

schematische Anwendung standardisierter Modelle regelmäßig zu rechtlich angreifbaren Ergebnissen führt. Die Komplexität solcher Geschäftsmodelle erfordert vielmehr eine individualisierte, funktions- und wertschöpfungsorientierte Betrachtung.⁵¹⁸

12.7 OECD-Entwicklungen im Verrechnungspreisrecht

Die neuen OECD-Entwicklungen, insbesondere das BEPS-Projekt, haben das internationale Verrechnungspreisrecht inhaltlich neu ausgerichtet. Die verstärkte Betonung der wirtschaftlichen Substanz, das Konzept der Kontrolle über Risiken („*Control over risk*“) sowie die Anforderung der finanziellen Risikotragfähigkeit führen zu einer deutlichen Einschränkung rein formaler Gestaltungsmodelle.⁵¹⁹

Besondere Bedeutung kommt dem DEMPE-Konzept zu, das die Zurechnung von Erträgen aus immateriellen Werten an die tatsächliche Ausübung wertschöpfender Funktionen knüpft.⁵²⁰ In der chinesischen Verwaltungspraxis zeigt sich darüber hinaus eine erweiterte Betrachtung immaterieller Wertschöpfung, bei der zusätzlich lokale Marketing-, Vertriebs- und Marktaufbaufunktionen berücksichtigt werden („*DEMPE(P)*“).

Dadurch wird die Gewinnzurechnung noch stärker an lokale wirtschaftliche Beiträge und Marktpräsenz geknüpft als nach klassischer OECD-Systematik.⁵²¹ Die Analyse hat gezeigt, dass gerade in technologie- und projektgetriebenen Branchen Entwicklungs-, Anpassungs- und Engineering-Leistungen zunehmend in den Fokus steuerlicher Prüfungen rücken. Die Abgrenzung zwischen routinemäßigen Unterstützungsleistungen

⁵¹⁸ Vgl. zur ausdrücklichen Feststellung, dass sich die schematische Anwendung einseitiger Standardmethoden bei hochintegrierten Tätigkeiten, hochspezialisierten Gütern und eng verflochtenen Wertschöpfungsketten in der Praxis als äußerst schwierig und unzuverlässig erweist, weshalb es einer detaillierten funktions- und wertschöpfungsorientierten Betrachtung bedarf, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.11 i.V.m. Tz. 2.115.

⁵¹⁹ Vgl. zur zwingenden Voraussetzung der OECD, wonach eine vertragliche Risikoübernahme steuerlich nur anzuerkennen ist, wenn das betreffende Unternehmen sowohl die tatsächliche Kontrolle über das Risiko („*control over risk*“) ausübt als auch über die finanzielle Kapazität zur Risikotragung verfügt, wodurch rein formale Gestaltungen stark eingeschränkt werden, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.64 f. i.V.m. Tz. 1.82.

⁵²⁰ Vgl. zur grundlegenden Prämisse des DEMPE-Konzepts, wonach das rein rechtliche Eigentum an immateriellen Werten allein keinen Anspruch auf Erträge verleiht, sondern die Zurechnung zwingend von den tatsächlich ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerten und übernommenen Risiken abhängig ist, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 6.42.

⁵²¹ Vgl. zur chinesischen Verwaltungspraxis (insb. „*Announcement 6*“), die das klassische DEMPE-Konzept der OECD gezielt um den Faktor der lokalen Vermarktungs- und Werbefunktion („*Promotion*“) zum sogenannten „*DEMPEP*“-Ansatz erweitert hat, ITR, TP in China: all the data in the world (2016), S. 1; sowie ergänzend Braun, Handbuch Verrechnungspreise (2022), S. 205 Fn. 25.

und eigenständigen wertschöpfenden Beiträgen stellt dabei eine der zentralen rechtlichen Herausforderungen der modernen Verrechnungspreisgestaltung dar.

Zudem zeigt sich eine wachsende Bedeutung von Gewinnaufteilungsmethoden, insbesondere des Profit-Split-Ansatzes. Während traditionelle einseitige Methoden weiterhin ihre Berechtigung haben, stoßen sie bei hochintegrierten Wertschöpfungsketten an ihre Grenzen. Die OECD-Entwicklungen verlangen daher eine differenzierte, wertschöpfungsorientierte Methodenwahl.⁵²² Gleichzeitig erhöhen sie die Anforderungen an die Begründung und Dokumentation der gewählten Methoden erheblich.

12.8 Internationale Abweichungen und nationale Praxis

Ein wesentliches Ergebnis der Arbeit ist die Erkenntnis, dass trotz internationaler Standardisierungsbemühungen erhebliche Unterschiede in der nationalen Anwendung des Verrechnungspreisrechts bestehen. Dies zeigt sich besonders deutlich im Vergleich zwischen Österreich und China.

Während das österreichische Verrechnungspreisrecht stark juristisch geprägt ist und sich eng an den OECD-VPL orientiert, verfolgt China einen stärker administrativ und fiskalisch geprägten Ansatz. Die chinesische Praxis betont lokale Wertschöpfungsbeiträge, Standortvorteile und operative Substanz in einem Ausmaß, das nach OECD-Maßstäben häufig zu einer höheren Gewinnzuordnung nach China führt. Diese Eigenständigkeit zeigt sich insbesondere an der chinesischen Behandlung von Location Specific Advantages.

Die chinesische Verwaltungspraxis misst Standortkostenvorteilen, lokalen Marktprämien und lokalen Beiträgen zur Wertschöpfung eigenständige Bedeutung bei. Dadurch werden Faktoren wie Marktgröße, Nachfragepotenzial, lokale Produktionsbedingungen und operative Beiträge chinesischer Einheiten stärker in die Gewinnzurechnung einbezogen, als dies bei einer rein transaktionsbezogenen OECD-Betrachtung regelmäßig der Fall

⁵²² Vgl. zur ausdrücklichen Anwendungsgrenze einseitiger Routinemethoden und dem Hauptvorteil der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode (Profit-Split) bei Vorliegen hochintegrierter Wertschöpfungsketten sowie einzigartiger wertvoller Beiträge beider Parteien OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 2.115.

wäre.⁵²³ Dabei zeigt sich, dass chinesische Steuerbehörden OECD-Konzepte zwar grundsätzlich übernehmen, diese jedoch stärker im Lichte nationaler fiskalischer Interessen und lokaler Wertschöpfung interpretieren.

Diese Auslegungen verdeutlichen, dass die OECD-VPL zwar einen gemeinsamen Referenzrahmen bieten, jedoch keine einheitliche Anwendung gewährleisten. Besonders deutlich wird dies daran, dass China zwar sämtliche klassischen OECD-Verrechnungspreismethoden anerkennt, zugleich aber auch andere Methoden zulässt, sofern diese dem Grundsatz folgen, dass Gewinne dort besteuert werden sollen, wo wirtschaftliche Aktivitäten stattfinden und Wert geschaffen wird.⁵²⁴ Damit tritt neben die klassische Methodenlogik eine stärker wertschöpfungsorientierte Gewinnzuordnung, die nationale Besonderheiten stärker betont. Für international tätige Konzerne ergibt sich daraus ein strukturelles Doppelbesteuerungsrisiko, das durch bloße OECD-Compliance nicht beseitigt werden kann. Damit wird deutlich, dass internationale Verrechnungspreisgestaltung stets im Spannungsfeld zwischen globalen Standards und nationaler Steuerhoheit erfolgt.⁵²⁵ Dies betrifft insbesondere projektorientierte Industrieunternehmen wie Sondermaschinenbauer, deren internationale Wertschöpfung regelmäßig durch komplexe Entwicklungs-, Produktions- und Serviceleistungen geprägt ist.

12.9 Bedeutung der Verrechnungspreisdokumentation

Die Untersuchung hat gezeigt, dass die Verrechnungspreisdokumentation heute eine Schlüsselrolle im internationalen Steuerrecht einnimmt. Master File, Local File und Country-by-Country Reporting sind nicht mehr bloße Formalpflichten, sondern zentrale

⁵²³ Vgl. zur offiziellen chinesischen Verwaltungspraxis, die Standortvorteilen („location savings“) und Marktprämien („market premium“) eine eigenständige, wertschöpfende Bedeutung beimisst und dadurch abweichend von den klassischen OECD-Standards eine höhere Gewinnzurechnung nach China anstrebt, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (2013), Part D.2 (China Country Practice), Tz. 10.3.3.1; sowie KPMG, Global Transfer Pricing Review – China (2015), S. 1.

⁵²⁴ Vgl. zur übergeordneten Zielsetzung, Gewinne zwingend dort zu besteuern, wo die tatsächliche Wertschöpfung erfolgt („value creation“), OECD, BEPS-Aktionspunkte 8-10 Abschlussbericht 2015 (2017), S. 9 f.; sowie zur chinesischen Praxis, bei Vorliegen von LSAs oder lokalen Wertbeiträgen verstärkt auf alternative Gewinnaufteilungsmethoden (Profit-Split) auszuweichen, UN, Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, Part D.2 (China Country Practice), Tz. 10.3.5.11.

⁵²⁵ Vgl. zur Kritik in der steuerrechtlichen Fachliteratur, wonach die subjektiven Einzelfallbetrachtungen der verschiedenen nationalen Steuerverwaltungen (als Ausdruck des internationalen Verteilungskonflikts um Steuersubstrat) zwangsläufig zu Rechtsunsicherheit und einer latenten Gefahr der Doppelbesteuerung führen, die durch bloße formale OECD-Konformität nicht beseitigt werden kann, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32.

Instrumente zur Durchsetzung und Verteidigung der Fremdüblichkeit konzerninterner Transaktionen.⁵²⁶

Insbesondere bei projektgetriebenen Geschäftsmodellen wie dem Sondermaschinenbau ist eine detaillierte, konsistente und wertschöpfungsorientierte Dokumentation unerlässlich. Die Qualität der Dokumentation entscheidet in der Praxis häufig über den Verlauf und den Ausgang steuerlicher Prüfungen. Sie ist damit nicht nur ein Nachweis-, sondern zugleich ein strategisches Steuerungsinstrument der internationalen Steuerposition. Die Verrechnungspreisdokumentation gewinnt dadurch zunehmend Bedeutung als Instrument der internationalen steuerlichen Risiko- und Nachweissteuerung. Unzureichende oder inkonsistente Dokumentation erhöht nicht nur das Risiko formeller Sanktionen, sondern führt regelmäßig zu materiellen Gewinnkorrekturen und Doppelbesteuerung.⁵²⁷

Die kritische Analyse der OECD-Entwicklungen zeigt damit, dass die moderne Verrechnungspreisgestaltung weit über eine bloße Preisbestimmung hinausgeht. Sie berührt grundlegende Fragen internationaler Gewinnzurechnung, steuerlicher Rechtssicherheit und der Reichweite steuerlicher Eingriffsbefugnisse. Vor diesem Hintergrund bedarf es einer abschließenden Gesamtbewertung der praktischen und rechtlichen Entwicklungslinien des internationalen Verrechnungspreisrechts.

Die Untersuchung zeigt damit, dass sich die rechtlichen Anforderungen an konzerninterne Warenlieferungen und Dienstleistungen durch die OECD-Entwicklungen nicht nur quantitativ verdichtet, sondern strukturell verändert haben.⁵²⁸

⁵²⁶ Vgl. zur dreistufigen Dokumentationsstruktur (Master File, Local File, CbCR) und den damit verfolgten zentralen Zielsetzungen – insbesondere der Förderung der Steuerehrlichkeit (Compliance), der fundierten Risikobewertung durch die Finanzverwaltung sowie der Beweissicherung für Prüfungen – OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.5 f. i.V.m. Tz. 5.16 f.

⁵²⁷ Vgl. zu den weitreichenden Konsequenzen einer unzureichenden Verrechnungspreisdokumentation, die neben materiellen Einkünftekorrekturen oftmals auch formelle Strafzuschläge (Verlust der „penalty protection“) und damit zwingend Doppelbesteuerungsrisiken auslöst, Steiner, „Mühsal“ Verrechnungspreisdokumentation, TPI 2023, 91 (92 f.); sowie ergänzend OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 5.40 ff.

⁵²⁸ Vgl. zur grundlegenden rechtsdogmatischen Feststellung, dass die neuen OECD-Maßstäbe (insbesondere die weiten Substance-over-Form-Prinzipien) den klassischen Fremdvergleich verlassen und das Verrechnungspreisrecht zunehmend in den Bereich der allgemeinen Missbrauchsabwehr („anti-abuse“) rücken, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 36.

13. Schlussbetrachtung und Gesamtausblick

Die vorliegende Arbeit hat gezeigt, dass die Verrechnungspreisgestaltung bei konzerninternen Warenlieferungen und Dienstleistungen weiterhin vom Fremdvergleichsgrundsatz geprägt ist, dessen Anwendung sich durch die OECD- und BEPS-Entwicklungen jedoch grundlegend verändert hat. Der Fremdvergleich hat sich dabei von einem primär preisbezogenen Vergleichsmaßstab zu einem substanz-, funktions- und wertschöpfungsorientierten Prüfungsmaßstab entwickelt. Maßgeblich sind heute nicht mehr allein vertragliche Preisgestaltungen, sondern zunehmend die tatsächlichen Funktionen, Entscheidungsstrukturen, Risikoübernahmen und wirtschaftlichen Beiträge der beteiligten Konzerngesellschaften.⁵²⁹ Die OECD-VPL 2022 verdeutlichen damit eine Entwicklung hin zu einer umfassenden wirtschaftlichen Gesamtbetrachtung konzerninterner Leistungsbeziehungen.

Die Analyse der OECD-VPL 2022 verdeutlicht, dass formale Vertragsgestaltungen und schematische Funktionszuweisungen für sich genommen nicht mehr ausreichen, um eine fremdübliche Gewinnzuordnung zu rechtfertigen. Die neuen OECD-Konzepte führen insgesamt zu einer deutlich intensiveren substanz- und wertschöpfungsorientierten Prüfung konzerninterner Leistungsbeziehungen. Diese Entwicklung ist aus Sicht der Missbrauchsabwehr nachvollziehbar, geht jedoch mit einer erheblichen Ausweitung wertender und interpretationsabhängiger Elemente einher. Dies führt zu einer stärkeren Abhängigkeit der steuerlichen Beurteilung von einzelfallbezogenen Interpretationen.⁵³⁰ Die verstärkte Verwendung wertender Kriterien wie wirtschaftliche Substanz, Risikokontrolle oder tatsächliche Wertschöpfung erhöht dabei zugleich den Interpretationsspielraum der Finanzverwaltungen und erschwert die ex-ante-Vorhersehbarkeit steuerlicher Ergebnisse.

⁵²⁹ Vgl. zur grundlegenden methodischen Verschiebung, wonach bei der sachgerechten Abgrenzung von Geschäftsvorfällen nicht mehr allein die vertraglichen Vereinbarungen maßgeblich sind, sondern das tatsächliche Verhalten der Beteiligten (die tatsächlich ausgeübten Funktionen, genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken) den Ausschlag gibt, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.46.

⁵³⁰ Vgl. zur massiven Kritik im Fachschrifttum, wonach die neuen wertenden Substanzkriterien und die Abkehr von einer engen Betrachtung des Fremdvergleichs die subjektiven Interpretationsspielräume der Prüfer erweitern und zwingend zu einzelfallbezogenen Würdigungen führen, welche die Rechtssicherheit für Unternehmen massiv beeinträchtigen, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 32 i.V.m. Rn. 36.

Gerade bei projekt- und technologieorientierten Geschäftsmodellen – wie dem Sondermaschinenbau – zeigt sich, dass die Anwendung standardisierter Verrechnungspreismodelle rasch an ihre Grenzen stößt.

Die enge Verzahnung von Entwicklung, Fertigung, Dienstleistungen und projektbezogenen Risiken erschwert eine eindeutige Abgrenzung von Routine- und Nicht-Routinefunktionen und erhöht das Risiko internationaler Zurechnungskonflikte. Die Komplexität solcher hochintegrierten Geschäftsmodelle verstärkt damit die Herausforderungen einer konsistenten und international akzeptierten Verrechnungspreisgestaltung.⁵³¹

Besonders deutlich treten diese Spannungsfelder im internationalen Kontext zutage. Der Vergleich zwischen Österreich und China hat gezeigt, dass eine formale OECD-Konformität keine Gewähr für eine einheitliche steuerliche Behandlung bietet. Nationale Unterschiede in der Anwendung der OECD-Grundsätze führen trotz eines gemeinsamen Referenzrahmens weiterhin zu erheblichen Doppelbesteuerungsrisiken. Verständigungsverfahren stellen zwar einen rechtlichen Ausgleich dar, können diese strukturellen Abweichungen jedoch nur eingeschränkt ausgleichen. Gerade im Verhältnis zu China zeigt sich, dass Verständigungs- und Streitbeilegungsverfahren stark von der praktischen Kooperationsbereitschaft der beteiligten Steuerbehörden abhängen und daher keine vollständige Rechtssicherheit gewährleisten können. Die bestehenden Mechanismen der Streitbeilegung sind damit nicht geeignet, grundlegende Unterschiede in der steuerlichen Bewertungspraxis vollständig zu harmonisieren.⁵³²

Aus rechtlicher Sicht ist daher festzuhalten, dass die neuen OECD-Entwicklungen zwar zu einer stärkeren Anbindung der Besteuerung an wirtschaftliche Substanz beitragen, zugleich jedoch aus Sicht der Steuerpflichtigen zu erhöhter Planungs- und

⁵³¹ Vgl. zur ausdrücklichen Feststellung der OECD, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes und standardisierter einseitiger Methoden bei hochintegrierten Wertschöpfungsketten, hochspezialisierten Gütern und eng verflochtenen Dienstleistungen an ihre Grenzen stößt und sich als äußerst schwierig erweist, OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022, Tz. 1.11 i.V.m. Tz. 2.115.

⁵³² Vgl. zur Feststellung, dass Verständigungs- und Schiedsverfahren aufgrund ihrer teils langen Verfahrensdauer und des ungewissen Ausgangs – mangels eines zwingenden internationalen Einigungszwangs in allen Fällen – zu unangenehmen Besteuerungskonflikten und großer Rechtsunsicherheit führen, weshalb sie grundlegende strukturelle Divergenzen nur bedingt harmonisieren können, Schwaiger/Stieber, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt (2023), S. 231.

Rechtsunsicherheit führen können. Die zunehmende faktische Bindungswirkung von OECD-Soft-Law wirft dabei Fragen im Hinblick auf das Legalitätsprinzip und die Grenzen steuerlicher Rechtsfortbildung auf. Dies gilt insbesondere im österreichischen Steuerrecht, das aufgrund des Legalitätsprinzips eine hinreichend bestimmte gesetzliche Grundlage für steuerliche Belastungen verlangt. Insbesondere ist kritisch zu hinterfragen, inwieweit faktisch verbindliche Leitlinien ohne gesetzliche Grundlage die steuerliche Belastung beeinflussen dürfen. Diese Problematik gewinnt insbesondere dort an Bedeutung, wo OECD-Konzepte in der Verwaltungspraxis faktisch wie verbindliche Rechtsnormen angewendet werden, obwohl ihnen formal lediglich Auslegungsscharakter zukommt.⁵³³

Für die Praxis ergibt sich daraus die Notwendigkeit einer besonders sorgfältigen, substanzorientierten und konsistent dokumentierten Verrechnungspreisgestaltung. Diese kann steuerliche Risiken zwar reduzieren, eine vollständige Risikominimierung ist im internationalen Kontext jedoch nicht erreichbar. Selbst bei formal OECD-konformer Verrechnungspreisgestaltung verbleiben aufgrund unterschiedlicher nationaler Auslegungsansätze strukturelle Risiken von Doppelbesteuerung, Gewinnkorrekturen und langwierigen Streitbeilegungsverfahren. Für zukünftige Entwicklungen wird entscheidend sein, ob es gelingt, die internationale Koordination der Auslegung weiter zu stärken, ohne dabei die rechtsstaatlichen Grenzen nationaler Steuerordnungen zu überschreiten.

Die Untersuchung kommt zu dem Ergebnis, dass die neuen OECD-Entwicklungen zwar zu einer stärkeren Anbindung der Besteuerung an tatsächliche wirtschaftliche Funktionen und Wertschöpfungsbeiträge beitragen, zugleich jedoch neue Spannungen zwischen internationaler Harmonisierung, nationaler Steuerhoheit und rechtsstaatlicher Vorhersehbarkeit erzeugen. OECD-Konformität allein gewährleistet daher keine vollständige internationale Rechtssicherheit mehr.

⁵³³ Vgl. zur grundlegenden rechtsstaatlichen Kritik an der „faktischen Bindungswirkung“ der formal unverbindlichen OECD-Richtlinien (Soft Law) und dem damit einhergehenden Spannungsverhältnis zum verfassungsrechtlichen Legalitätsprinzip bei Eingriffsnormen (wie der Besteuerung) Strunk, Heranziehung der OECD-Musterkommentare und -Leitlinien bei der Abkommensinterpretation, IStR 2024, 901 (909); sowie ergänzend Zorn, zitiert in Binder/Wöhler, SWI 2016, 403; nach Greinecker/Loidl, in: BEPS (2017), S. 260.

Gleichzeitig zeigt die internationale Reformdiskussion, dass die langfristige Zukunft des Fremdvergleichsgrundsatzes selbst zunehmend hinterfragt wird.

Insbesondere bei hochintegrierten globalen Wertschöpfungsketten, immateriellen Wirtschaftsgütern und digitalen Geschäftsmodellen wird diskutiert, ob klassische transaktionsbezogene Fremdvergleichsmethoden künftig noch geeignet sind, internationale Gewinne sachgerecht zuzuordnen. Teilweise werden daher verstärkt formelhafte Gewinnaufteilungsmodelle oder weiterentwickelte Profit-Split-Ansätze als mögliche Ergänzungen oder Alternativen zum traditionellen Fremdvergleich diskutiert.⁵³⁴

Die zukünftige Entwicklung des internationalen Verrechnungspreisrechts wird maßgeblich davon abhängen, ob es gelingt, die zunehmende substanz- und wertschöpfungsorientierte Ausrichtung der Besteuerung mit den Anforderungen rechtsstaatlicher Vorhersehbarkeit, internationaler Einheitlichkeit und unternehmerischer Gestaltungsfreiheit in Einklang zu bringen.

⁵³⁴ Vgl. zur aktuellen rechtspolitischen Diskussion, wonach der klassische transaktionsbezogene Fremdvergleichsgrundsatz als Instrument der Einkünftezuordnung (insbesondere bei hochintegrierten und digitalen Wertschöpfungsketten) zunehmend an seine Grenzen stößt und infolgedessen vermehrt alternative Ansätze wie eine formelhafte Gewinnzerlegung („formulary apportionment“) oder modifizierte Profit-Split-Methoden diskutiert werden, Wassermeyer/Schwenke/Greil, in: Wassermeyer, DBA (172. EL 2024), Art. 9 Rn. 44 ff. i.V.m. Rn. 50.

Literaturverzeichnis

Kommentare und Monographien

Braun, M. / Posautz, G., Die Wertschöpfungsbeitragsanalyse in der Praxis, in: Rosar/Rosenberger (Hrsg.), Handbuch Verrechnungspreise, 3. Auflage, Wien 2022.

Dolezel, A., Die Ermittlung von Verrechnungspreisen im Konzern, in: Amberger et al. (Hrsg.), Leistungsbeziehungen im Konzern, Wien 2026.

Holzinger, R., Ergebnisabgrenzung bei verbundenen Unternehmen und Betriebsstätten post BEPS, Wien 2021.

Macho, W. / Steiner, K. / Spensberger, A. (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt, 3. Auflage, Wien 2023.

Marchgraber, C., Informationsdefizite bei konzerninternen Leistungsbeziehungen, in: Amberger et al. (Hrsg.), Leistungsbeziehungen im Konzern, Wien 2026.

Vogel, K. / Lehner, M. (Hrsg.), DBA – Doppelbesteuerungsabkommen, Kommentar, 7. Auflage, München 2021.

Wassermeyer, F. (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Kommentar, 172. Ergänzungslieferung, München 2024/2026. (Insbesondere Kommentierungen zu Art. 5, Art. 7, Art. 9 und Art. 25 OECD-MA durch *Wassermeyer, Schwenke, Greil, Eilers, Drüen, Strauß, Hardt*).

Beiträge in Sammelwerken und Fachzeitschriften

Bendlinger, S. et al., SWI-Spezial: Die österreichischen DBA nach BEPS, in: Bendlinger/Kofler/Lang/Schmidjell-Dommes (Hrsg.), Wien 2018.

Binder, A. / Wöhrer, V., SWI-Jahrestagung: Grenzüberschreitende Produktionsbetriebsstätte, SWI 2016, 403.

Dziwinski, K., Umsetzung des DEMPE-Konzepts, TPI 2021, 104.

- Fellinger, M., Die Dokumentation immaterieller Werte nach dem VPDG, TPI 2018, 83.
- Greinecker, F. / Loidl, T., Verrechnungspreise im Einklang mit der Wertschöpfung, in: Lang/Pistone/Rust/Schuch/Staringer (Hrsg.), Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Wien 2017, S. 235–270.
- Kerstinger, M. / Schedlbauer, J. / Stefaner, M., Steuerabteilungen im Wandel – wo geht die Reise hin?, CFO aktuell 2025, 245.
- Kofler, G., Die „Sperrwirkung“ des Art. 9 OECD-MA, TPI 2017, 241.
- Kroppen, H.-K. / Eigelshoven, A., Verrechnungspreise im Wandel, TPI 2019, 2.
- Lang, M., Die Auffassung des BMF zur Bedeutung des OECD-Kommentars für die Auslegung von DBA, IStR 2023, 549.
- Lang, M., Schweizer Bundesgericht zur Bedeutung des OECD-Kommentars, SWI 2023, 418.
- Lang, M., Die Bedeutung des UN-Musterabkommens, SWI 2024.
- Li, J., Legal Irritants, in: IBFD, International Taxation in China, Amsterdam 2015.
- Mlčúchová, M., Formulary apportionment in the European Union—future research agenda, Economics and Business Review, Vol. 9(3), 2023, S. 124–152.
- Rasch, S., Die Reform des § 1 AStG, IStR 2021, 336.
- Schwaiger, C. / Stieber, A., Internationale Streitvermeidung und Streitbeilegung, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt, Wien 2023, S. 231 ff.
- Steiner, K., „Mühsal“ Verrechnungspreisdokumentation: „One Size Does Not Fit All“, TPI 2023, 91.
- Strauss, Benchmarkstudien und Verrechnungspreise, in: Macho/Steiner/Spensberger (Hrsg.), Verrechnungspreise kompakt, Wien 2023.

Strunk, M., Heranziehung der OECD-Musterkommentare und -Leitlinien bei der Abkommensinterpretation, IStR 2024, 901.

Wenzel, A., Die Umsetzung des DEMPE-Konzepts in den VPR 2021, TPI 2021, 197.

Studien, Praxisberichte und Publikationen von Beratungsgesellschaften

ITR (International Tax Review), TP in China: all the data in the world, 2016.

KPMG, Global Transfer Pricing Review – China, 2015.

KPMG, Tax News Flash China: Annual APA Report, 2025.

PwC, Standing out from the competition: Transfer pricing in Hong Kong and China, 2014.

PwC, Development of transfer pricing administration and investigation in China, 2016.

PwC, PwC issues new China transfer pricing compliance requirements, 2016.

PwC, China State Taxation Administration releases China Advance Pricing Arrangement Annual Report 2024, 2025.

TPA Global, Transfer Pricing - Country Summary - China, 2023.

VDMA, Entwicklung und Konstruktion organisieren - Handlungsempfehlungen für den Maschinen- und Anlagenbau, VDMA Verlag, 2019.

VDMA, Leitfaden Wertschöpfung aus Maschinendaten 4.0 - Die Praxisanleitung für den Mittelstand, VDMA Verlag, 2021.

VDMA / Kienbaum, Future Skills im Maschinen- und Anlagenbau - Eine Analyse entlang des Produktlebenszyklus, 2022.

WIFO (Österreichisches Institut für Wirtschaftsforschung), Unitary Taxation and Formulary Apportionment, 2023.

Offizielle Dokumente, Richtlinien und Berichte

BMF (Bundesministerium für Finanzen), Verrechnungspreisrichtlinien 2021 (VPR 2021), Wien 2021.

OECD, Aktionsplan zur Bekämpfung der Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (BEPS), Paris 2013/2014.

OECD, Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung, Aktionspunkte 8-10 – Abschlussbericht 2015, Paris 2017.

OECD, Verrechnungspreisdokumentation und länderbezogene Berichterstattung, Aktionspunkt 13 – Abschlussbericht 2015, Paris 2016.

OECD, Verbesserung der Effizienz von Streitbeilegungsmechanismen, Aktionspunkt 14 – Abschlussbericht 2015, Paris 2015/2018.

OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital (OECD-MA und Musterkommentar), Paris 2017/2025.

OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017 (OECD TPG 2017), Paris 2018.

OECD, Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022 (OECD TPG 2022), Paris 2022.

STA (State Taxation Administration, China), Public Notice 2016 No. 42 / Public Notice 2016 No. 64 / Public Notice 2017 No. 6.

STA (State Taxation Administration, China), Annual Report 2024, Beijing 2024.

United Nations (UN), Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, New York 2013/2017/2021 (insb. Part D.2: China Country Practice).

Rechtsprechung

EuGH, Urteil vom 14.12.2023, C-457/21 P (*Amazon*).

BFH, Urteil vom 11.07.2018, I R 44/16 (BStBl. II 2019, 272).

BFH, Urteil vom 09.08.2023, I R 54/19.

BFH, Urteil vom 15.03.2023, I R 41/19.

VwGH, Erkenntnis vom 31.05.2011, 2008/15/0153.

VwGH, Erkenntnis vom 18.08.2025, Ra 2024/15/0005.

Anhang

A. *Abstract (englisch)*

This master's thesis is titled "*Transfer Pricing for Intra-Group Supplies of Goods and Services Considering Recent OECD Developments: A Case Study of a Special Machinery Manufacturer.*" It examines the legal requirements for intra-group transfer pricing at the intersection of global OECD standards and diverging national administrative practices, with a major comparative legal focus on the People's Republic of China.

Against the backdrop of the BEPS project and the 2022 OECD Transfer Pricing Guidelines, the thesis analyzes how the Arm's Length Principle has evolved from a primarily price-based benchmark into a comprehensive standard focused on structure, economic substance, and value creation (e.g. "Control over Risk", DEMPE concept). The practical challenges of this paradigm shift are illustrated using the business model of a project-oriented special machinery manufacturer characterized by highly integrated value chains.

A core component of the research is a critical examination of Chinese transfer pricing practice as a contrast to the OECD standard. The study demonstrates that while China selectively adopts formally non-binding OECD principles, it integrates them into a heavily administrative and fiscally driven system. By uniquely emphasizing location-specific advantages (LSAs), market premiums, and local marketing contributions (via the Chinese "DEMPEP" approach), China deviates significantly from the classical OECD consensus. This divergence between the legally driven, OECD-aligned application of law in Austria and the results-oriented practice in China creates massive friction for multinational industrial companies.

The thesis concludes that mere formal OECD compliance is insufficient to guarantee international legal certainty and to avert structural double taxation risks in relation to third countries like China. Consequently, transfer pricing documentation (Master File, Local File, CbCR) has transformed from a mere disclosure obligation into an indispensable, strategic core instrument for international tax governance and risk management.

B. Einsatz von KI-Tools

Im Rahmen der Erstellung dieser Arbeit wurde KI (ChatGPT) unterstützend eingesetzt. Die Nutzung umfasste insbesondere die sprachliche Überarbeitung und Übersetzung, Rechtschreibkorrektur sowie die Vereinheitlichung geschlechtergerechter Formulierungen. Darüber hinaus diente die KI der Strukturierung einzelner Kapitel, der Entwicklung eines konsistenten „roten Fadens“ sowie der Optimierung von Formulierungen und der sprachlichen Konsistenz. Ergänzend wurden Synonymvorschläge sowie Verständnisunterstützungen bei einzelnen Begriffen herangezogen. Zudem unterstützte die KI bei der Überprüfung der Vollständigkeit des Abkürzungsverzeichnisses sowie bei der Identifikation fehlender Erläuterungen bei Fachbegriffen.

Die inhaltliche Ausarbeitung, rechtliche Analyse und Bewertung erfolgten eigenständig durch den Verfasser.