

## Inhaltsübersicht

<b>Inhaltsübersicht</b> .....	<b>XI</b>
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	<b>XIII</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>XXI</b>
<b>Tabellenverzeichnis</b> .....	<b>XXIII</b>
<b>Verzeichnis der Beispiele</b> .....	<b>XXVII</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XXIX</b>
<b>Symbolverzeichnis</b> .....	<b>XXXVII</b>
<b>1 Einführung</b> .....	<b>1</b>
1.1 Einleitende Bemerkungen .....	1
1.2 Motivation und Zielsetzung der Arbeit .....	3
1.3 Aufbau der Arbeit .....	6
<b>2 Grundlagen der Untersuchung</b> .....	<b>9</b>
2.1 Einordnung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre .....	9
2.2 Theoretischer Bezugsrahmen .....	14
2.3 Überblick über den Stand der Forschung .....	32
2.4 Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands .....	35
<b>3 Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen</b> .....	<b>45</b>
3.1 Besteuerungsgrundsätze .....	46
3.2 Tatbestandsmerkmale grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen .....	76
3.3 Rechtsfolgen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen .....	99
3.4 Gesetzliche Preisanpassungsklausel .....	123
3.5 Funktionsverlagerungen im niederländischen Steuerrecht .....	132
3.6 Zwischenergebnis .....	150
<b>4 Besteuerung grenzüberschreitender Verlagerungen von F&amp;E-Funktionen</b> ..	<b>155</b>
4.1 Grundlagen und Rahmenbedingungen der F&E .....	155
4.2 Abgrenzung einer F&E-Funktion .....	182
4.3 Transferpaketbewertung bei F&E-Funktionen .....	185
4.4 Gesetzliche Preisanpassungsklausel .....	188
<b>5 Verfahren zur Bewertung von F&amp;E-Funktionen</b> .....	<b>191</b>
5.1 Vorüberlegungen .....	191
5.2 Prämissen .....	202
5.3 Ermittlung fremdvergleichskonformer Einigungspreise .....	212
5.4 Ermittlung fremdvergleichskonformer Lizenzgebühren .....	254
5.5 Zwischenergebnis .....	259

<b>6</b>	<b>Quantitative Untersuchung</b> .....	<b>263</b>
6.1	Methodische Grundlagen.....	264
6.2	Beschreibungsmodell.....	271
6.3	Erklärungsmodell.....	302
6.4	Entscheidungsmodell.....	396
6.5	Einschränkungen der Aussagekraft der Ergebnisse der quantitativen Untersuchung.....	405
<b>7</b>	<b>Zusammenfassung und Ausblick</b> .....	<b>411</b>
<b>A.</b>	<b>Anhang</b> .....	<b>417</b>
A.1	Bewertungsformeln.....	417
A.2	Einflussparameter und Auswertungen des Erklärungsmodells für den Basisfall.....	418
A.3	Ergebnisse des Erklärungsmodells für die Sensitivitätsanalysen.....	422
A.4	Ergebnisse des Entscheidungsmodells.....	428
	<b>Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen, Richtlinien und sonstigen Rechnungslegungs- und Bewertungsstandards</b> .....	<b>435</b>
	<b>Verzeichnis der Verwaltungsvorschriften</b> .....	<b>443</b>
	<b>Rechtsprechungsverzeichnis</b> .....	<b>447</b>
	<b>Literaturverzeichnis</b> .....	<b>453</b>

## Inhaltsverzeichnis

<b>Inhaltsübersicht</b> .....	<b>XI</b>
<b>Inhaltsverzeichnis</b> .....	<b>XIII</b>
<b>Abbildungsverzeichnis</b> .....	<b>XXI</b>
<b>Tabellenverzeichnis</b> .....	<b>XXIII</b>
<b>Verzeichnis der Beispiele</b> .....	<b>XXVII</b>
<b>Abkürzungsverzeichnis</b> .....	<b>XXIX</b>
<b>Symbolverzeichnis</b> .....	<b>XXXVII</b>
<b>1 Einführung</b> .....	<b>1</b>
1.1 Einleitende Bemerkungen .....	1
1.2 Motivation und Zielsetzung der Arbeit .....	3
1.3 Aufbau der Arbeit .....	6
<b>2 Grundlagen der Untersuchung</b> .....	<b>9</b>
2.1 Einordnung in die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre .....	9
2.1.1 Wertungsbasierte steuerliche Aussagensysteme .....	9
2.1.1.1 Steuersystemlehre .....	10
2.1.1.2 Steuerrechtsgestaltungslehre .....	10
2.1.2 Wirkungsbasierte steuerliche Aussagensysteme .....	11
2.1.2.1 Steuerwirkungslehre .....	11
2.1.2.2 Steuerplanungslehre .....	12
2.2 Theoretischer Bezugsrahmen .....	14
2.2.1 Entscheidungstheorie .....	14
2.2.1.1 Dekomposition von Entscheidungsproblemen .....	15
2.2.1.1.1 Handlungsalternativen .....	16
2.2.1.1.2 Umweltzustände .....	18
2.2.1.1.3 Wirkungen von Handlungsalternativen und Umwelteinflüssen .....	19
2.2.1.1.4 Ziele und Präferenzen .....	20
2.2.1.2 Aufbau eines Entscheidungsmodells .....	23
2.2.2 Entscheidungstheorie und Konzernsteuerplanung .....	25
2.2.2.1 Das Zielsystem der Konzernsteuerplanung .....	26
2.2.2.1.1 Vermeidung konzerninduzierter Steuer Mehrbelastungen .....	27
2.2.2.1.2 Nutzung konzerninduzierter Steuer minderbelastungen .....	29
2.2.2.2 Funktionsverlagerung als Instrument der Konzernsteuerplanung .....	30
2.3 Überblick über den Stand der Forschung .....	32
2.4 Abgrenzung des Untersuchungsgegenstands .....	35

<b>3</b>	<b>Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen .....</b>	<b>45</b>
3.1	Besteuerungsgrundsätze .....	46
3.1.1	Fremdvergleichsgrundsatz.....	47
3.1.2	Arten des Fremdvergleichs.....	48
3.1.2.1	Uneingeschränkter Fremdvergleich .....	49
3.1.2.2	Eingeschränkter Fremdvergleich .....	50
3.1.2.3	Hypothetischer Fremdvergleich.....	52
3.1.3	Fremdvergleichsmethoden .....	54
3.1.3.1	Geschäftsfallbezogene Standardmethoden .....	55
3.1.3.2	Geschäftsfallbezogene Gewinnmethoden.....	59
3.1.4	Korrekturnormen im deutschen Steuerrecht.....	61
3.1.4.1	Verdeckte Gewinnausschüttung.....	63
3.1.4.2	Verdeckte Einlage.....	64
3.1.4.3	Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG.....	66
3.1.4.4	Regelungskonkurrenz der Korrekturnormen .....	67
3.1.5	Abkommensrechtliche Regelungen.....	68
3.1.6	Europarechtliche Regelungen.....	71
3.2	Tatbestandsmerkmale grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen.....	76
3.2.1	Transferpaket .....	78
3.2.1.1	Funktionsbegriff im Außensteuergesetz .....	78
3.2.1.1.1	Funktionsabgrenzung .....	80
3.2.1.1.2	Funktionseingrenzung .....	81
3.2.1.1.3	Funktionsverlagerungen im Kontext der OECD Richtlinien .....	83
3.2.1.2	Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile.....	84
3.2.1.3	Chancen und Risiken .....	87
3.2.2	Verlagerungsarten.....	87
3.2.3	Verlagerungsformen .....	92
3.2.3.1	Eigentumsübertragung .....	93
3.2.3.2	Pauschallizenz.....	94
3.2.3.2.1	Nutzungsüberlassung.....	96
3.2.3.2.2	Übertragung des wirtschaftlichen Eigentums.....	96
3.2.3.3	Umsatzlizenz.....	98
3.3	Rechtsfolgen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen.....	99
3.3.1	Transferpaketbewertung .....	100
3.3.1.1	Ermittlung der Grenzpreise.....	100
3.3.1.1.1	Reingewinne .....	101
3.3.1.1.2	Bewertungsrelevante Steuern .....	103
3.3.1.1.3	Kapitalisierungszeitraum.....	105
3.3.1.1.4	Kapitalisierungszinssatz .....	107
3.3.1.1.4.1	Basiszinssatz .....	109
3.3.1.1.4.2	Risikozuschlag .....	110

3.3.1.1.5	Handlungsalternativen .....	112
3.3.1.2	Fremdvergleichskonformer Einigungspreis.....	113
3.3.1.2.1	Wahrscheinlichster Einigungspreis .....	114
3.3.1.2.2	Mittelwertansatz .....	115
3.3.1.2.3	Kein Einigungsbereich .....	116
3.3.2	Einzelbewertung der Bestandteile des Transferpakets .....	117
3.3.2.1	Öffnungsklausel: Erste Alternative.....	118
3.3.2.2	Öffnungsklausel: Zweite Alternative.....	119
3.3.2.3	Öffnungsklausel: Dritte Alternative.....	120
3.4	Gesetzliche Preisanpassungsklausel .....	123
3.4.1	Tatbestandsmerkmale .....	124
3.4.1.1	Wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile.....	125
3.4.1.2	Erhebliche Abweichung der Gewinnentwicklung .....	125
3.4.1.3	Zehnjähriger Überwachungszeitraum.....	127
3.4.2	Rechtsfolgen .....	128
3.4.3	Öffnungsklauseln.....	130
3.4.3.1	Bewertungssicherheit im Zeitpunkt der Verlagerung .....	130
3.4.3.2	Vertragliche Preisanpassungsklauseln.....	131
3.4.3.3	Umsatz- oder gewinnabhängige Lizenzvereinbarungen .....	132
3.5	Funktionsverlagerungen im niederländischen Steuerrecht .....	132
3.5.1	Besteuerungsgrundsätze .....	133
3.5.1.1	Fremdvergleichsgrundsatz .....	133
3.5.1.2	Verrechnungspreiskorrektur .....	135
3.5.2	Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen.....	135
3.5.3	Nachträgliche Preisanpassungsklauseln .....	137
3.5.4	Vermeidung von Doppelbesteuerungen .....	138
3.5.4.1	Bilaterale Regelungen.....	139
3.5.4.1.1	Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen.....	139
3.5.4.1.2	Dividenden .....	140
3.5.4.1.3	Zinsen .....	141
3.5.4.1.4	Lizenzgebühren .....	142
3.5.4.2	Multilaterale und supranationale Regelungen .....	142
3.5.4.2.1	Schiedsverfahrenskonvention.....	143
3.5.4.2.1.1	Funktionsverlagerung durch Eigentumsübertragung .....	144
3.5.4.2.1.2	Funktionsverlagerung durch Pauschallizenz.....	145
3.5.4.2.1.3	Funktionsverlagerung durch Umsatzlizenz.....	147
3.5.4.2.2	Mutter-Tochter-Richtlinie .....	148
3.5.4.2.3	Zins- und Lizenzgebührenrichtlinie.....	149
3.6	Zwischenergebnis .....	150

<b>4</b>	<b>Besteuerung grenzüberschreitender Verlagerungen von F&amp;E-Funktionen..</b>	<b>155</b>
4.1	Grundlagen und Rahmenbedingungen der F&E.....	155
4.1.1	Funktionale Abgrenzung der F&E .....	155
4.1.2	Finanzierungs- und institutionenbezogene Abgrenzung der F&E .....	158
4.1.3	Spezifische Risiken der F&E.....	161
4.1.4	Vergütung der F&E-Tätigkeit .....	164
4.1.4.1	Eigentumsübertragung .....	164
4.1.4.2	Nutzungsüberlassung .....	165
4.1.4.3	Dienstleistungsvergütung.....	167
4.1.5	Interne Planung und Kontrolle der F&E .....	168
4.1.6	Steuerliche Förderung der F&E.....	170
4.1.6.1	Deutschland.....	171
4.1.6.2	Niederlande .....	172
4.1.6.2.1	Verminderung der Lohnsteuer- und Sozialversicherungsabgaben	173
4.1.6.2.2	F&E-Abzugsbetrag.....	175
4.1.6.2.3	Innovationsbox .....	177
4.1.6.2.3.1	Voraussetzungen für die steuerliche Förderung .....	178
4.1.6.2.3.2	Höhe der steuerlichen Förderung .....	181
4.2	Abgrenzung einer F&E-Funktion .....	182
4.3	Transferpaketbewertung bei F&E-Funktionen .....	185
4.3.1	Reingewinne nach Steuern .....	186
4.3.2	Kapitalisierungszeitraum .....	186
4.3.3	Kapitalisierungszinssatz .....	188
4.4	Gesetzliche Preisanpassungsklausel .....	188
<b>5</b>	<b>Verfahren zur Bewertung von F&amp;E-Funktionen.....</b>	<b>191</b>
5.1	Vorüberlegungen .....	191
5.1.1	Geeignetes kapitalwertorientiertes Bewertungsverfahren .....	191
5.1.2	Abbildung der F&E-Risiken.....	197
5.1.2.1	Entwicklungsrisiko .....	198
5.1.2.2	Vergütungsrisiko.....	200
5.1.2.3	Verwertungsrisiko.....	201
5.2	Prämissen .....	202
5.3	Ermittlung fremdvergleichskonformer Einigungspreise .....	212
5.3.1	Grenzpreisermittlung beim verlagernden Unternehmen .....	213
5.3.1.1	(Negative) Gewinnpotenziale der F&E-Phase.....	213
5.3.1.1.1	Operative Free Cashflows vor Steuern .....	213
5.3.1.1.2	Besteuerungseffekte bei reiner Eigenfinanzierung.....	214
5.3.1.1.3	Fremdfinanzierungsbedingte Steuervorteile.....	216
5.3.1.1.4	Funktionsrestwert .....	217
5.3.1.2	(Positive) Gewinnpotenziale der Verwertungsphase .....	220

5.3.1.2.1	Operative Free Cashflows vor Steuern.....	220
5.3.1.2.2	Besteuerungseffekte bei reiner Eigenfinanzierung.....	221
5.3.1.2.3	Fremdfinanzierungsbedingte Steuervorteile.....	222
5.3.1.3	Marktwert des Fremdkapitals .....	223
5.3.1.4	Grenzpreis .....	223
5.3.2	Grenzpreisermittlung beim aufnehmenden Unternehmen.....	227
5.3.2.1	(Negative) Gewinnpotenziale der F&E-Phase.....	228
5.3.2.1.1	Operative F&E-Tätigkeit vor Steuern .....	228
5.3.2.1.2	Besteuerungseffekte bei reiner Eigenfinanzierung.....	228
5.3.2.1.3	Steuervorteile aus der Vereinbarung einer Pauschallizenz.....	234
5.3.2.1.4	Fremdfinanzierungsbedingte Steuervorteile.....	235
5.3.2.1.5	Funktionsrestwert .....	235
5.3.2.2	(Positive) Gewinnpotenziale der Verwertungsphase .....	237
5.3.2.2.1	Operative Verwertungstätigkeit vor Steuern .....	237
5.3.2.2.2	Besteuerungseffekte bei reiner Eigenfinanzierung.....	238
5.3.2.2.3	Fremdfinanzierungsbedingte Steuervorteile.....	242
5.3.2.2.4	Korrekturterm .....	242
5.3.2.3	Grenzpreis .....	253
5.3.3	Einigungspreis .....	254
5.4	Ermittlung fremdvergleichskonformer Lizenzgebühren .....	254
5.4.1	Lizenzraten bei Vereinbarung einer Pauschallizenz.....	256
5.4.2	Lizenzraten bei Vereinbarung einer Umsatzlizenz.....	258
5.5	Zwischenergebnis .....	259
<b>6</b>	<b>Quantitative Untersuchung.....</b>	<b>263</b>
6.1	Methodische Grundlagen.....	264
6.1.1	Komplexität und Validität des Modells.....	264
6.1.2	Vollständigkeit des Untersuchungsumfangs .....	265
6.1.3	Exaktheit der Ergebnisse .....	266
6.1.4	Vergleichbarkeit der Ergebnisse.....	268
6.1.5	Mehrperiodische Betrachtungsweise .....	269
6.1.6	Variabilität der Ergebnisse .....	270
6.2	Beschreibungsmodell.....	271
6.2.1	Aktionsraum .....	271
6.2.1.1	Unterlassungsalternative .....	272
6.2.1.2	Verlängerungsalternativen .....	272
6.2.2	Zustandsraum .....	274
6.2.2.1	Ökonomische Einflussfaktoren im Basisfall.....	274
6.2.2.1.1	Finanzplanung und Liquiditätsrechnung .....	276
6.2.2.1.2	Exogene Einflussfaktoren.....	278

## XVIII

6.2.2.1.2.1	Abgrenzung der F&E-Phasen und der Verwertungsszenarien .....	278
6.2.2.1.2.2	Vermögens- und Kapitalausstattung .....	282
6.2.2.1.2.3	Ertrags- und aufwandsspezifische Einflussfaktoren .....	283
6.2.2.1.2.4	Bewertungsspezifische Einflussfaktoren.....	286
6.2.2.2	Ermittlung des zu versteuernden Einkommens.....	288
6.2.2.2.1	Steuerrechtliche Ansatz- und Bewertungsvorschriften .....	289
6.2.2.2.1.1	Wirtschaftsgüter des Anlage- und Umlaufvermögens .....	289
6.2.2.2.1.2	Eigenkapital.....	291
6.2.2.2.1.3	Fremdkapital .....	291
6.2.2.2.2	Steuerbilanzgewinn .....	292
6.2.2.2.3	Außerbilanzielle Hinzurechnungen und Kürzungen .....	296
6.2.2.2.3.1	Verrechnungspreiskorrektur.....	296
6.2.2.2.3.2	Steuerfreie Beteiligungserträge .....	297
6.2.2.2.3.3	Steuerliche Förderung von Forschung und Entwicklung.....	298
6.2.2.2.3.4	Steuern.....	299
6.2.2.3	Ermittlung des Gewerbeertrags.....	300
6.3	Erklärungsmodell.....	302
6.3.1	Abgrenzung maßgeblicher Besteuerungs- und Zinseffekte.....	303
6.3.2	Basisfall .....	306
6.3.2.1	Trendszenario.....	307
6.3.2.1.1	Steuerwirkungen aus der Ausübung der F&E-Tätigkeit .....	310
6.3.2.1.1.1	Unterlassungsalternative .....	310
6.3.2.1.1.2	Verlagerungsalternativen: Ebene des Tochterunternehmens..	311
6.3.2.1.1.3	Verlagerungsalternativen: Ebene des Mutterunternehmens....	319
6.3.2.1.2	Steuerwirkungen aus der Verwertung der F&E-Ergebnisse .....	322
6.3.2.1.2.1	Unterlassungsalternative .....	322
6.3.2.1.2.2	Verlagerungsalternativen: Ebene des Tochterunternehmens..	323
6.3.2.1.2.3	Verlagerungsalternativen: Ebene des Mutterunternehmens....	328
6.3.2.2	Positivszenario .....	332
6.3.2.2.1	Steuerwirkungen aus der Ausübung der F&E-Tätigkeit .....	335
6.3.2.2.2	Steuerwirkungen aus der Verwertung der F&E-Ergebnisse .....	335
6.3.2.2.2.1	Unterlassungsalternative .....	335
6.3.2.2.2.2	Verlagerungsalternativen: Ebene des Tochterunternehmens..	335
6.3.2.2.2.3	Verlagerungsalternativen: Ebene des Mutterunternehmens....	339
6.3.2.3	Negativszenario.....	342
6.3.2.3.1	Steuerwirkungen aus der Ausübung der F&E-Tätigkeit .....	344
6.3.2.3.2	Steuerwirkungen aus der Verwertung der F&E-Ergebnisse .....	345
6.3.2.3.2.1	Unterlassungsalternative .....	345
6.3.2.3.2.2	Verlagerungsalternativen: Ebene des Tochterunternehmens..	345
6.3.2.3.2.3	Verlagerungsalternativen: Ebene des Mutterunternehmens....	348

6.3.2.4	Abbruchsszenarien.....	351
6.3.2.4.1	Unterlassungsalternative.....	353
6.3.2.4.2	Verlagerungsalternativen: Ebene des Tochterunternehmens .....	354
6.3.2.4.3	Verlagerungsalternativen: Ebene des Mutterunternehmens .....	361
6.3.2.5	Zusammenfassung und Zwischenfazit der Steuerwirkungsanalysen für den Basisfall .....	366
6.3.3	Sensitivitätsanalysen.....	370
6.3.3.1	Variation der phasenspezifischen Übergangswahrscheinlichkeiten .....	371
6.3.3.2	Variation der Szenariowahrscheinlichkeiten .....	380
6.3.3.3	Variation der Lizenzsätze .....	387
6.3.3.4	Zusammenfassung und Zwischenfazit der Steuerwirkungsanalysen für die Variationsrechnungen.....	392
6.4	Entscheidungsmodell.....	396
6.4.1	Entscheidungsregeln.....	396
6.4.1.1	Entscheidungsregeln bei Risikoneutralität.....	398
6.4.1.2	Entscheidungsregeln bei Risikoaversion .....	399
6.4.2	Vorteilhaftigkeit einer Verlagerungsalternative bei Risikoneutralität.....	402
6.4.3	Vorteilhaftigkeit einer Verlagerungsalternative bei Risikoaversion .....	403
6.5	Einschränkungen der Aussagekraft der Ergebnisse der quantitativen Untersuchung.....	405
<b>7</b>	<b>Zusammenfassung und Ausblick.....</b>	<b>411</b>
<b>A.</b>	<b>Anhang.....</b>	<b>417</b>
A.1	Bewertungsformeln.....	417
A.2	Einflussparameter und Auswertungen des Erklärungsmodells für den Basisfall .....	418
A.3	Ergebnisse des Erklärungsmodells für die Sensitivitätsanalysen.....	422
A.4	Ergebnisse des Entscheidungsmodells .....	428
	<b>Verzeichnis der Gesetze, Verordnungen, Richtlinien und sonstigen Rechnungslegungs- und Bewertungsstandards .....</b>	<b>435</b>
	<b>Verzeichnis der Verwaltungsvorschriften.....</b>	<b>443</b>
	<b>Rechtsprechungsverzeichnis.....</b>	<b>447</b>
	<b>Literaturverzeichnis .....</b>	<b>453</b>