

德國移轉訂價稅制體系簡介

福田稅務諮詢顧問公司 許閑¹

一、概述

在經濟全球化的大背景下，移轉訂價愈發成爲跨國公司內部稅收籌劃的重要課題。移轉訂價成爲負有賦稅義務的公司和稅收管理機關用來優化企業稅收負擔的重要工具。許多國家的稅收管理部門紛紛效仿美國和日本的做法，將移轉訂價作爲跨國公司稅收稽查的重中之重。在眾多的移轉訂價法規中，對德國影響最大的當屬國際經濟合作與發展組織（Organization for Economic Cooperation and Development, OECD）發表的一系列報告。

國際經濟合作與發展組織於 1979 年提出了著名的《移轉訂價與跨國企業》（Transfer Pricing and Multinational Enterprises）報告，該報告堅持了正常交易原則，並對確定有形財產、勞務、資本及無形資產等方面正常交易價格的方式方法作出了明確的規定¹。1984 年，國際經合組織（OECD）出版了《移轉訂價與跨國公司：三個稅收問題》（Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Issues on Taxation）報告，作爲 1979 年指導方針的補充²。而後，OECD 對 1979 年《移轉訂價與跨國公司》報告進行了修改補充。該補充修訂了新的指導方針《對跨國公司和稅務當局的移轉訂價指南》（Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations）於 1995 年公佈³。1996 年，該《移轉訂價指南》又新增了有關無形資產和勞務兩章。1997 年度出版的《移轉訂價指南》又吸收了《關於成本分攤的報告》作爲第八章。OECD 對移轉訂價問題一般性指導方針的理論研究和實務操作的探討是持續的和領先的，它以一個全球性知名國際組織的綱領性文件形式將其基本原則固定下來，對全球的移轉訂價問題研究具有劃時代意義。

德國移轉訂價法律法規的發展受 OECD 的研究報告影響深遠，這種影響體現在德國各項關於移轉訂價規章制度發佈的時間和內容上。比如 1983 年德國財政部頒發了《關於對國際關聯企業內部收入分配審核的基本原則---行政總則》，該基本原則至今仍然適用。1999 年財政部頒發了《審核通過費用分攤協議進行收入分配跨國關聯企業的基本原則》，參照 OECD《移轉訂價指南》（1997 版）第八章的內容確定了成本分攤的各項準則。

二、德國移轉訂價法律規範體系

作爲聯邦制國家，德國設立聯邦、州、地方三級國家機構。聯邦由 16 個州組成，聯邦和州都可以制定法律。聯邦議會是立法機構，聯邦政府及其組成部門是執行機構，其

¹許閑，福田稅務諮詢顧問公司特約研究員，經濟學碩士（德國），法學碩士（德國）。德國卡爾斯魯厄大學博士研究生。

中財政部負責稅收法律法規的執行和監督，有權頒佈各項行政規章。除此以外，德國還設有財政法院，負責解決稅務爭端。

德國是典型的大陸法系國家，主要的法律規範都是由立法機關遵循立法程序制定的。然而，應當指出的是，法院判例在德國所起的作用雖然不及在英美國家的那樣大，但也不能說上級法院的判決對下級法院完全沒有影響。事實上，在法律規定不明確的情況下，絕大多數下級財政法院都是依據上級財政法院的判例而判決。特別是聯邦最高法院定期公佈的判決，由於它們是由德高望重的法官使用清晰的法律語言表述的，往往被下級法院視為法律規則。也就是說，財政法院對涉稅爭議的判例，往往影響著新稅法的制定和對現行法律的修改。因此，德國移轉訂價法律規範體系應該包括由聯邦議會制定和通過的法律和條例，由財政部頒發的部門規章和由財政法院作出的稅法判例。表一總體概括了德國移轉訂價體系的各項法律規章。本節對涉及法律規章的具體規定不作分析，各項規定將在下文中予以詳細的介紹。

表一：德國移轉訂價體系法律規章總括

法律級次	法律規章
法律/條例 (聯邦議會/聯邦參議院)	<ul style="list-style-type: none"> ● 稅收通則 (Abgabeordnung)⁴ ● 涉外稅法 (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen, Außersteuergesetz)⁵ ● 企業所得稅法 (Körperschaftsteuergesetz)⁶ ● 2008 公司稅制改革法 (Unternehmensteuerreformgesetz 2008)⁷ ● 利潤分配建檔條例 (Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs.3 der Abgabenordnung, Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung)⁸
部門規章 (財政部)	<ul style="list-style-type: none"> ● 審核國際關聯企業內部收入分配的基本原則---行政總則 (Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen - Verwaltungsgrundsätze)⁹ ● 審核跨國公司常設機構收入分配的執行原則---常設機構管理準則 (Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen – Betriebsstätten Verwaltungsgrundsätze)¹⁰ ● 審核通過費用分攤協議進行收入分配國際關聯企業的基本原則 (Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen)¹¹ ● 審核國際關聯企業勞務輸出情況下收入分配的基本原則---勞務輸出管理準則 (Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung – Verwaltungsgrundsätze Arbeitnehmerentsendung)¹² ● 關於國內子營銷公司在涉及依據《涉外稅法》第 1 條推定的外國關聯方經營業務情況下，在移轉訂價審查中損害基於《稅收通則》第 90 條第 2 款規定合作義務的相關後果 (Konsequenzen der Verletzung von Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO bei der Prüfung von Verrechnungspreisen einer inländischen Tochtervertriebsgesellschaft – Kapitalgesellschaft – bei Geschäften mit nahe stehenden Personen - § 1 AStG – im Ausland; Anwendung

	<p>des BFH-Urteils vom 17. Oktober 2001 – I R 103/00 –)¹³</p> <ul style="list-style-type: none"> • 執行《涉外稅法》的基本原則 (Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes)¹⁴ • 審核在涉及調查義務、合作義務、修正、相互協商程序和歐盟內部仲裁程序情況下跨國關聯企業之間收入分配的基本原則---稅收徵收管理準則 (Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Personen mit grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Bezug auf Ermittlungs- und Mitwirkungspflichten, Berichtigungen sowie auf Verständigungs- und EU-Schiedsverfahren – Verwaltungsgrundsätze Verfahren)¹⁵ • 對《稅收通則執行規章》的若干修改 (Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung)¹⁶
稅法判例 (財政法院)	<ul style="list-style-type: none"> • 2001 年 5 月 10 日聯邦財政法院判例 (BFH Beschluss vom 10. Mai 2001, I S 3/01) • 2001 年 10 月 17 日杜塞爾多夫財政法院判例 (Urteil vom 17. Oktober 2001 I R 103/00)

三、企業收入的調整

企業收入的調整是指當關聯公司之間相互約定的移轉訂價方法所確定的價格與可比非受控價格不一致時，如果這種不一致是因為關聯公司之間的特殊關係而產生的，那麼稅務管理部門有權對企業的收入進行調整¹⁷。德國對允許使用的移轉訂價方法在《審核國際關聯企業內部收入分配的基本原則---行政總則》第 2 條進行了詳細的規定。這些方法包括可比較非受控價格法、再售價格法和成本加價法。由於這些方法在國際上是通用的，本文將在此不作具體論述。結合德國的法律，財政部門對企業收入進行調整的三種情況是隱性股息分配、隱性增資和基於《涉外稅法》第一條規定而進行的利潤修正。

1) 隱性股息分配 (Verdeckte Gewinnausschüttung)

隱性股息分配是指在同等的情況下，公司支付給股東（包括公司股東）或者關聯企業的費用超過了可比非受控第三方，間接導致公司資產的減少或者影響公司資產的增加。由於公司資產的減少或者影響公司資產增加的受益人是公司的股東或者關聯企業，其實質是利潤從公司流向公司股東或者關聯企業，是一種收入的再分配，因此它被稱為隱性股息分配。隱性股息分配的條件是公司之間具有特殊關係，交易事項超出公司法利潤分配的範疇，同第三方交易相比交易的結果導致了公司資產的減少或者影響了公司資產的增加¹⁸。

當隱性股息分配導致資產從國內的子公司向國外的母公司轉移時 (Inbound Case)，子公司轉移的資產必須通過適當的轉移定價的方法進行確定，隱性股息分配部分將被追加到子公司的年度收入中。根據《企業所得稅法》第 27 條第 3 款第 2 項的規定，由於國外母公司對來源於德國境內的收入應承擔有限納稅義務，所以國外的母公司對於這一部分隱性股息收入必須繳納 25% 的企業所得稅。如果母公司所在國與德國簽訂了《雙邊關稅協定》(Doppelbesteuerungsabkommen)，國外母公司對這一隱性股息收入則可

以改為適用 15%、10% 或者 5% 的低稅率。在適用《母子公司指令》¹⁹(Parent Subsidiary Directive) 的情況下，這一部分股息將無需在來源國納稅。當隱性股息分配導致資產從國外的子公司向國內的母公司轉移時 (Outbound Case)，稅收的處理將取決於國外稅務機關對國外子公司收入分配的調整是否得到德國稅務機關的認可。一旦被認可，隱性股息分配部分和相應的可抵免的收益稅將被視為國內母公司的應稅收入。

2) 隱性增資 (Verdeckte Einlage)

隱性增資是指股東或者關聯企業在超出公司法規定的增資範圍以外，向公司無償轉讓了可以使公司資產增加的資產或者提供有形資產的無償使用。隱性增資的條件是公司之間具有特殊關係，無償轉讓的客體是可以使公司資產增加的資產，無償轉讓的結果導致了公司資產的增加而且這種增資超出了公司法規定的增資的範圍²⁰。需要強調的是，實踐中許多公司對其關聯企業提供了用益 (Nutzung) 的無償轉讓，根據德國的稅法判例，用益有別於資產不能作為增資物件²¹。這一稅法判例也為稅收籌劃帶來巨大的遊戲空間。

在通常情況下，如果國內公司為母公司並且母公司向國外的子公司進行無償轉讓所有權或者無償提供資產的使用權 (Outbound Case)，這部分無償轉讓所有權或者無償提供資產使用權的價值都被視作隱性增資。這種隱性增資的稅務處理是，該部分隱性增資首先應該根據德國《評估法》 (Bewertungsgesetz) 第 9 條的規定進行估值，然後根據德國《個人所得稅法》²²(Einkommensteuergesetz) 第 6 條第 1 款第 5 句的規定再進行市值評估，比較兩者的大小並且選擇其中的最小值追加到母公司的股權投資額中。當然，稅法也允許這一部分投資額的增加在股權變賣或者現值折舊等稅務處理中作相應的調整。

如果隱性增資是國外的母公司對國內的子公司的增資 (Inbound Case)，這種隱性增資的稅務處理涉及到國內的子公司和國外的母公司兩個層面。對國內子公司而言，隱性增資部分根據《企業所得稅法》第 4 條第 1 款和第 8 條第 1 款的規定不能視為應稅收入，而是對其增資額進行評估並且在應稅所得額中予以扣除。對於國外的母公司而言，稅法允許其對隱性增資部分根據《評估法》第 9 條的規定進行評估並將評估值追加到其股權投資總額中。

3) 基於《涉外稅法》第一條的利潤修正

《涉外稅法》是德國反避稅的重要立法，其第一條規定了關聯企業之間價格調整和利潤修正。依照規定，如果稅務當局發現關聯企業以低於正常交易價格的價格進行交易而造成應納稅所得減少，稅務當局有權將關聯企業納稅人的稅基向上調整，直到該稅基足以達到正常交易本應達到的水平為止。由於德國《2008 公司稅制改革法》涉及多處對《涉外稅法》第一條的修改²³，此處將不展開對該法條的分析，而僅僅論述利潤修正的稅務處理。

德國的稅務當局認為，關聯企業基於《涉外稅法》第一條規定的利潤修正必須通過財務報表以外進行。由於該部分的修正無法放映到財務報表上，導致了從稅法角度上判定的母公司對子公司的投資增加額無法從財務報表上得到確認。如果以後企業進行股權轉讓或者市值折舊時，由於這一部分的修正將是對利潤的一種終局修改，它無法從財務報表中得到體現並且相應地增加其股權轉讓值或者折舊值。因此，納稅人基於

《涉外稅法》修正的負影響是雙重的，即從短期看應納稅額的增加和從長期看企業價值的減少。

4) 企業收入調整各項規定之間的關係

綜上所述，企業收入調整的主要情況包括隱性股息分配、隱性增資和基於《涉外稅法》第一條的利潤修正。由於隱性股息分配和隱性增資是相對應的兩個類型，所以同一個案件中一般不會出現兩種情形同時產生的情況。但是，實踐中很有可能出現隱性股息分配和基於《涉外稅法》第一條所規定的利潤修正或者隱性增資和基於《涉外稅法》第一條所規定的利潤修正同時出現的情形。稅務管理機關和主流的學術觀點都認為，當以上情形出現時，《涉外稅法》第一條規定的情形具有從屬性，即應該優先適用隱性股息分配和隱性增資的稅務處理方法。

四、建檔義務的相關法規

德國建檔義務制度的建立，應當歸功於 2001 年 5 月 10 日聯邦財政法院判例 (BFH Beschluss vom 10. Mai 2001, I S 3/01)和 2001 年 10 月 17 日杜塞爾多夫財政法院判例 (Urteil vom 17. Oktober 2001 I R 103/00)。這兩個判例的貢獻是它們承認德國法律規範性文件中除了《租稅通則》第 140 條和《德國商法典》第 238 條以外並未有任何關於隱性股息分配的建檔義務的規定，同時也肯定了對正常交易價格的確定必須有利於納稅人這一基本的價值導向。作為對上述判例的反應，德國立法機關修改了《租稅通則》的第 90 條，明確規定了企業的建檔義務，並且規定從 2003 年的納稅年度開始實施。作為對該法條的補充，德國聯邦參議院於 2003 年 10 月 28 日審議通過了《利潤分配建檔條例》，進一步詳細規定了建檔義務的種類、範圍和內容。

1) 建檔義務的種類、範圍和內容

根據《利潤分配建檔條例》，關聯企業納稅人的建檔義務不僅包括對法律事實的建檔，而且包括對法律事實的適當性進行建檔。法律事實的建檔是指對交易過程涉及的時間地點、形式範圍和交易發生過程各個要件進行建檔。法律事實適當性的建檔是指除了對移轉訂價確定價格進行建檔以外，更重要的是應該在文件中說明該價格以何種移轉訂價方法確定的，所確定的價格被企業認為是合理適當的理由。法律事實適當性的建檔文件還必須包括相同業務在可比非受控第三方交易的情況下，企業使用的商業條款，成本分割法和邊際利潤等要素。

建檔文件必須以書面或者電子格式建檔。企業對建檔文件的保留期為 10 年。《利潤分配建檔條例》第 4 條詳細規定了建檔文件中應該包括的內容。這些內容可以分成總體介紹、關聯企業交易事項、職能與風險分析和移轉訂價分析四個部分。表二概括了各個部分相關的建檔內容：

表二：建檔文件內容概述

	建檔文件具體內容
第一部分： 總體介紹	<ul style="list-style-type: none"> • 納稅人和關聯企業之間的股權結構（直接參股或間接參股）、參股時間和股權變動情況 • 結合《涉外稅法》第 1 條第 2 節第 3 小節對企業“關聯性”的界定，對本企業存在的其他情況進行說明 • 企業內部的組織結構與公司運行體系及其變動，包括常設機構和參股人合公司等情況的說明 • 納稅人的營業範圍（如服務業、製造業、研發機構等等）
第二部分： 關聯企業 交易事項	<ul style="list-style-type: none"> • 與關聯企業發生交易事項的內容、範圍（如商品採購、購買服務、提供貸款、權益使用和費用分攤等等）及其交易相關的各項合同和變動情況 • 交易事項涉及到無形資產時，納稅人必須列出歸其所有並且提供給關聯方企業使用的無形資產清單
第三部分： 職能與 風險分析	<ul style="list-style-type: none"> • 納稅人與其關聯企業各自的經營職能和承擔的風險及其變動情況、各自重要資產的組成、雙方協定的合同條件、遵循的商業策略、主要的市場與競爭關係 • 對價值創造鏈進行描述並且分析企業納稅人資產增加值與關聯方的關係
第四部分： 移轉訂價 分析	<ul style="list-style-type: none"> • 所選用移轉訂價方法的說明 • 論述所選用移轉訂價方法的適當性 • 移轉訂價方法計算必需的各项文件 • 可比非受控第三方的價格確定方法和用於計算必需的各项文件

2) 不完全建檔的法律後果

不完全建檔是指儘管關聯方企業履行了其建檔義務，但是所建檔的文件存在瑕疵。不完全建檔的法律後果包括兩種，一種是稅務當局有權重新核定納稅人的稅基並據此確定其應納稅所得額，另一種是對納稅人同時處以罰款。

稅務當局重新核定納稅人稅基的前提是納稅人違反《租稅通則》第 90 條第 3 款的規定而不履行其協力義務，沒有向稅務當局提交建檔文件，所提交的建檔文件不具有可使用性或者未在規定的期限內建檔。在這種情況下，稅務管理機關有權依照《租稅通則》第 162 條第 3 款的規定，推定納稅人實際的應稅所得高於其申報的應稅所得，由此可以根據一定的方法重新確定企業的應稅所得，責令納稅人按重新核定後的稅基進行納稅。

稅務當局除了對不完全建檔企業重新核定其稅基外，還可以對納稅人進行附加罰款。具體的罰則是，當納稅人未按規定向稅務當局提交建檔文件或者提交的建檔文件不具有可使用性時，如果稅務機關重新核定的應稅所得比納稅人申報的應稅所得高出 5000 歐元以上的，稅務當局有權對增加的應稅所得處以 5%到 10%的附加罰款。如果納稅人在超過法定審核期限後才提交建檔文件，稅務當局有權對納稅人處以每天 100 歐元的滯納金，滯納金可以高達 100 萬歐元²⁴。

五、《2008 企業稅收改革法》對移轉訂價的新規定

2007 年 6 月 15 日德國聯邦議會審議通過了德國《2008 公司稅制改革法》，該法令涉及多處對移轉訂價相關規定的修改。公司稅制改革主要涉及兩個法律，即《租稅通則》和《涉外稅法》。

《2008 公司稅制改革法》將原來《租稅通則》規定的納稅人必須提交特殊交易事項建檔文件的期限由原來的 60 天縮減為 30 天，並且《租稅通則》第 90 條規定的納稅人協力義務擴展到國外的關聯方企業。即國外的關聯方企業如果不履行涉及移轉訂價中的協力義務（比如提供相關移轉訂價的資料），稅務當局可以據此重新核定國內納稅人的應納稅額。與國內納稅人違反協力義務的法律後果不同的是，國外關聯企業不履行協力義務所導致的稅務部門重新核定納稅人應納稅額，不能適用附加罰款²⁵。另外，關聯企業交易事項的建檔義務進一步擴展到研髮型企業²⁶。

相對於《租稅通則》來說，《2008 公司稅制改革法》對《涉外稅法》的影響面更為廣闊。根據《2008 公司稅制改革法》，《涉外稅法》第一條將面臨著多處修改。這些修改包括將國際通用的概念“移轉訂價”(Verrechnungspreise)和“可比非受控第三方原則”(Fremdvergleichsgrundsatz)納入法律規定的範圍並明確規定其定義；關聯企業的管理人必須通過合理、正當的原則決定移轉訂價；當法律許可的各種移轉訂價均可以用來確定交易事項價格時，可比非受控第三方價格法必須得到優先適用；移轉訂價的浮動區間進一步縮小，如果企業確定的價格超出了稅務當局確定的浮動區間，採用的價格應該為價格浮動區間的中間值；在不能進行第三方價格比較的情況下，如果納稅義務人無法充分說明其確定價格的合理性，則可以通過“推定第三方”比較方法確定價格，即以勞務提供方的最低價和勞務接受方的最高價所確定中間值作為合理定價；如果關聯企業所進行的無形資產交易的價格是不合理的，稅務當局有權採用通用的價格適用條款進行價格調整²⁷。

六、結語

同其他各國一樣，德國的移轉訂價制度正處在一個探索發展的階段。以稅制聞名於世的德國，其移轉訂價制度必將影響其他國家和國際機構的移轉訂價規則的發展。此外，由於德國一方面作為經濟全球化進程中的重要生力軍，德國分支機構遍佈世界各地並且大量參與國際投資，另一方面德國因為其強大的經濟實力和規範的市場競爭體系，往往成為世界各國企業進軍歐洲的首選地，是國際企業不可忽視的市場，因此德國的移轉訂價體系無形中也在影響著稅收利益在各個國家間的分配。對德國移轉訂價體系的研究，既是優化國際企業稅收籌劃的必然要求，也是進一步探討移轉訂價規則體系發展的必然要求。

¹ OECD Committee on Fiscal Affairs (1979): Transfer Pricing and Multinational Enterprises, Paris

² OECD Committee on Fiscal Affairs (1984): Transfer Pricing and Multinational Enterprises: Three Issues on Taxation, Paris

³ OECD Committee on Fiscal Affairs (1995): Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris

⁴ 德国《税收通则》制定于1976年3月16日，目前采用的法律文本为2002年10月1日修订的文本，最近一次修改的时间为2007年7月20日。（资料收集日期：2007年8月13日）

⁵ 德国《涉外税法》颁发于1972年9月8日，最近一次修改的时间为2007年5月28日。（资料收集日期：2007年8月13日）

⁶ 德国《企业所得税法》制定于1976年8月31日，目前采用的法律文本为2002年10月15日修订的文本，最近一次修改的时间为2006年12月13日。（资料收集日期：2007年8月14日）

⁷ 德国《2008公司税制改革法》于2007年6月15日由德国联邦议会审议通过。

⁸ 德国《利润分配建档条例》由德国联邦参议院2003年10月28日审议通过。

⁹ Bundesministerium der Finanzen, 23.02.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83

¹⁰ Bundesministerium der Finanzen, 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99

¹¹ Bundesministerium der Finanzen, 30.12.1999, IV B 4 – S 1341 – 14/99.rtf

¹² Bundesministerium der Finanzen, 09.11.2001, IV B 4 – S 1341 – 20/01

¹³ Bundesministerium der Finanzen, 26.02.2004, IV B 4 – S 1300 – 12/04

¹⁴ Bundesministerium der Finanzen, 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04

¹⁵ Bundesministerium der Finanzen, 12.04.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05

¹⁶ Bundesministerium der Finanzen, 16.01.2006, IV A 4 – S 0062 – 1/06

¹⁷ 参阅《审核国际关联企业内部收入分配的基本原则---行政总则》第8条规定。

¹⁸ 参阅《企业所得税法》第8条第3款第2句

¹⁹ 《母子公司指令》适用于欧盟成员国内公司之间关联企业股息的分配，它生效于1990年7月30日。

²⁰ 参阅《企业所得税准则》（Körperschaftsteuerrichtlinien）第R40条规定。《企业所得税准则》是对《企业所得税法》的补充规定。

²¹ Bundesfinanzhof, 06.10.1987, GrS 2/86, BStBl. II 88, 348

²² 德国《个人所得税法》第6条是税务会计的重要条款，涉及对资产的评估，它同样也适用于企业纳税人。

²³ 参阅本文第5节论述。

²⁴ 参阅《审查在涉及调查义务、合作义务、修正、互助协商程序和欧盟内部仲裁程序情况下跨国关联企业之间收入分配的基本原则---税收程序管理准则》第4条。

²⁵ 参阅本文第4节第2小节。

²⁶ Hervé, Y./ Hofer, M./ Voltmer-Darmanyán, L. (2007): Neuregelungen im Bereich Verrechnungspreise durch die Unternehmensteuerreform 2008, in Journal: Bilanzbuchhalter und Controller, 07/2007, Page 196-197

²⁷ Deloitte (2007): Verrechnungspreise – Neuerungen in Deutschland, Nr. 7/27.2.2007