

2 Internationale Einkünfteabgrenzung im deutschen Außensteuerrecht

2.1 Grundlagen internationaler Einkünfteabgrenzung anhand von Verrechnungspreisen

Grenzüberschreitende Sachverhalte machen es notwendig, die damit verbundenen Auswirkungen auf die steuerlichen Bemessungsgrundlagen im In- und Ausland voneinander abzugrenzen.⁴⁷ Eine einvernehmliche Aufteilung der Gesamtauswirkung des grenzüberschreitenden Sachverhalts ist im Interesse sowohl der beteiligten Staaten als auch der betroffenen Unternehmen, um einerseits Doppelbesteuerung und andererseits Minderbesteuerungen zu vermeiden.⁴⁸

Zum Zweck einer Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit⁴⁹ wird die Zuordnung der Einkünfte prinzipiell danach ermittelt, welcher Betriebsteil bzw. welche Tochtergesellschaft diese tatbestandlich erzielt hat.⁵⁰ Eine solche Zuordnung muss aufgrund des Trennungsprinzips⁵¹ und der daraus resultierenden steuerlichen Abschirmwirkung von Tochtergesellschaften⁵² auch für die einzelnen im Konzern verbundenen Gesellschaften vorgenommen werden.⁵³

Diesen verbundenen Unternehmen fehlt jedoch der unter fremden Dritten bestehende Interessengegensatz, der in den gemeinsamen Geschäftsbeziehungen zu einer wirtschaftlich substantiierten Preisbildung führt, mit der Folge, dass durch die Vereinbarung bestimmter Verrechnungspreise Einkünfte zum Zweck der Steueroptimierung zwischen den einzelnen Gesellschaften verlagert werden

⁴⁷ *Scheffler*, Steuerlehre, 2009, S. 75; *Nientimp*, Gewinnabgrenzung, 2003, S. 69.

⁴⁸ Vgl. *Nientimp*, Gewinnabgrenzung, 2003, S. 10, 69 f.; *Baumhoff*, in: Mössner (Hrsg.): Steuerrecht, 2005, Rn. C 227 f.; *Scheffler*, Steuerlehre, 2009, S. 82; *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, 2011, S. 3 ff.

⁴⁹ Vgl. dazu BVerfG, Beschl. v. 17.01.1957 – 1 BvL 4/54, BVerfGE 6, S. 55; BFH, Urt. v. 23.08.1999 – GrS 1/97, BStBl. II 1999, S. 778; *Tipke*, StRO I, 2000, S. 490 f.; *Nientimp*, Gewinnabgrenzung, 2003, S. 11 ff.; *Kroppen*, in: Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.): FS Schaumburg, 2009, S. 862; *Hey*, in: Tipke/Lang (Hrsg.): Steuerrecht, 2013, § 3 Rn. 40 ff.

⁵⁰ § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 2 Abs. 1 S. 1 EStG; vgl. *Raupach/Schenking*, in: H/H/R, § 2 EStG, Rn. 100; *Schaumburg*, Steuerrecht, 2011, Rn. 18.4 f.; *Hey*, in: Tipke/Lang (Hrsg.): Steuerrecht, 2013, § 8 Rn. 150.

⁵¹ Vgl. *Baumhoff*, in: Mössner u.a. (Hrsg.): Steuerrecht, 2005, Rn. C 224; *Baumhoff*, in: Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.): FS Schaumburg, 2009, S. 541; vgl. zur steuerlichen Trennung von Gesellschafts- und Gesellschafterebene *Hey*, in: Tipke/Lang (Hrsg.): Steuerrecht, 2013, § 11 Rn. 1; s. auch BFH, Beschl. v. 24.03.1987 – I B 117/86, BStBl. II 1987, S. 508.

⁵² Vgl. *Borstell*, in: StbJb 2001/02, 2002, S. 203; *Baumhoff*, in: Piltz/Schaumburg (Hrsg.): Einkünfteabgrenzung, 2003, S. 78 f.; *Fischer/Kleineidam/Warneke*, Steuerlehre, 2005, S. 409; *Serg*, Konzernsteuerquote, 2006, S. 4; *Hey*, in: Tipke/Lang (Hrsg.): Steuerrecht, 2013, § 13 Rn. 135.

⁵³ *Schaumburg*, Steuerrecht, 2011, Rn. 18.80.

können.⁵⁴ Deshalb ist es erforderlich, durch besondere Vorschriften die freie Zuteilung von Einkünften zu beschränken, indem der konzerninterne Verrechnungspreis einer besonderen Kontrolle und im Falle einer Abweichung vom Kontrollmaßstab einer Korrektur unterworfen werden kann.⁵⁵ So stellt der Verrechnungspreis den Ansatzpunkt für die internationale Abgrenzung der Einkünfte dar.⁵⁶

Als Kontrollmaßstab, an dem die zwischen den Konzerngesellschaften vereinbarten Geschäftsbedingungen gemessen werden, hat sich der Fremdvergleichsgrundsatz, d. h. der Vergleich mit dem Verhalten unter fremden Dritten, etabliert.⁵⁷

Verhalten sich die beteiligten sich nahestehenden Personen bereits so, wie es der Gesetzgeber unter fremden Dritten erwartet, kommt es zu einer gewinnwirksamen Ausgleichszahlung des empfangenden Unternehmens an das leistende Unternehmen. Die dem Fremdvergleich entsprechende Ausgleichszahlung erhöht den steuerlichen Gewinn auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung, d. h. im Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ggf. i. V. m. § 5 Abs. 1 EStG. Die so ermittelten Einkünfte müssen nicht korrigiert werden.⁵⁸

⁵⁴ Vgl. Engel, Konzerntransferpreise, 1986, S. 15; Scheffler, ZbF 1991, S. 471 ff.; Schaumburg, in: Schaumburg (Hrsg.): Verrechnungspreise, 1994, S. 3; Zimmermann, Steuercontrolling, 1996, S. 263; Kaminski, Verrechnungspreisbestimmung, 2001, S. 4 f.; Nientimp, Gewinnabgrenzung, 2003, S. 22 f., 50 ff.; Baumhoff, IStR 2003, S. 4; Baumhoff, in: Mössner u.a. (Hrsg.): Steuerrecht, 2005, Rn. C 227; Fischer/Kleineidam/Warneke, Steuerlehre, 2005, S. 412; v. Wuntsch/ Bach/ Trabold, Wertmanagement, 2006, S. 240; Steiner, in: Lang/Jirousek (Hrsg.): FS Loukota, 2008, S. 505; Bächle/Rupp/Ott/Knies, Internationales Steuerrecht, 2008, S. 553; Scheffler, Steuerlehre, 2009, S. 434; Rn. 4; Hey, in Lüdiche (Hrsg.): Steuerrecht, 2009, S. 141 f.; Für eine Schätzung des Umfangs der Einkünfteverlagerung vgl. Heckemeyer/Spengel, DB 2009, S. 133.

Diese „buchmäßige“ Verschiebung der Einkünfte durch Verrechnungspreise ist von der „realen“ Verlagerung wirtschaftlicher Tätigkeit zu unterscheiden. Letztere führt dazu, dass die Einkünfte tatsächlich am neuen Standort entstehen, vgl. Rose, Steuerrecht, 2004, S. 92; ähnlich Herzig/Dempfle, DB 2002, S. 6; Baumhoff, IStR 2003, S. 4 f.; Mann, Einkünftekorrekturnormen, 2009, S. 6 f.; ähnlich Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, 1997, S. 99.

⁵⁵ Vgl. Schaumburg, Steuerrecht, 2011, Rn. 18.80.

⁵⁶ Vgl. allgemein zu Funktionsweise und weiteren Anwendungsbereichen des Verrechnungspreises bereits Schmalenbach, ZbF 1908/1909, S. 168 ff.

⁵⁷ Auch „dealing at arm's length“, vgl. Art. 9 OECD-MA; Engel, Konzerntransferpreise, 1986, S. 15 ff.; Scheffler, ZbF 1991, S. 475; Schaumburg, in: Schaumburg (Hrsg.): Verrechnungspreise, 1994, S. 11; Kuckhoff/Schreiber, Verrechnungspreise, 1997, S. 9 f.; Kaminski, Verrechnungspreisbestimmung, 2001, S. 11 f.; Nientimp, Gewinnabgrenzung, 2003, S. 111 ff.; Serg, Konzernsteuerquote, 2006, S. 32; Baumhoff, in: Mössner (Hrsg.): Steuerrecht, 2005, Rn. C 229; Mann, Einkünftekorrekturnormen, 2009, S. 9 f.; Scheffler, Steuerlehre, 2009, S. 83. Für eine Übersicht über die nationale und internationale Entwicklung bis hin zum heutigen § 1 AStG vgl. Rehfeld, Vereinbarkeit, 2008, S. 36 ff.; Zech, Funktionsverlagerungen, 2009, S. 46 f.; Franke/Kügler, Funktionsverlagerungen 2010, S. 29 f.

⁵⁸ Vgl. Bodenmüller, Steuerplanung, 2004, S. 51; Heining, Funktionsverlagerung, 2009, S. 15.

Entspricht jedoch die Ausgleichszahlung nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz bzw. ist eine solche gar nicht geleistet worden, kommen entsprechende Korrekturen, die außerhalb der Steuerbilanz vorgenommen werden,⁵⁹ in Betracht. Korrekturvorschriften in diesem Sinne sind die verdeckte Gewinnausschüttung (vGA)⁶⁰, die verdeckte Einlage (vE)⁶¹ und die Korrektur nach § 1 AStG.⁶²

Dabei ist zu beachten, dass eine Korrektur nach § 1 AStG unbeschadet anderer Vorschriften vorgenommen wird und somit grundsätzlich nachrangig, z. B. zur vGA gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG, erfolgt. Sie kann jedoch nach § 1 Abs. 1 S. 3 AStG ergänzend hinzutreten, wenn deren Anwendung zu weitergehenden Berichtigungen führt. In diesem Fall treten die weitergehenden Rechtsfolgen des § 1 AStG neben denen der anderen Korrekturvorschriften ein.⁶³

Deshalb beschränken sich die nachfolgenden Betrachtungen auf die weitestgehende und wirtschaftlich bedeutsame Norm des § 1 AStG, die spezielle Regelungen zur Funktionsverlagerung enthält.

2.2 Einkünftekorrektur nach § 1 AStG

2.2.1 Tatbestandsvoraussetzungen von § 1 AStG

Eine Korrektur gem. § 1 Abs. 1 AStG setzt eine Minderung der Einkünfte des Steuerpflichtigen dadurch voraus, dass er in einer Geschäftsbeziehung mit einer ihm nahe stehenden Person, z. B. einem verbundenen Unternehmen, andere

⁵⁹ Vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. 6; *Jenzen*, NWB 2007, S. 3118 (F. 2 S. 9420); *Klapdor*, StuW 2008, S. 83.

⁶⁰ § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.

⁶¹ § 8 Abs. 1, Abs. 3 S. 3 KStG i. V. m. §§ 4 Abs. 1 S. 7, 6 Abs. 6 S. 2 EStG.

⁶² Vgl. *Bodenmüller*, Steuerplanung, 2004, S. 40 ff.; *Baumhoff*, in: Mössner (Hrsg.): Steuerrecht, 2005, Rn. C 232; *Fischer/Kleineidam/Warneke*, Steuerlehre, 2005, S. 412; *Bächle/Rupp/Ott/Knies*, Internationales Steuerrecht, 2008, S. 554; *Heining*, Funktionsverlagerung, 2009, S. 15 f.; *Schaumburg*, Steuerrecht, 2011, Rn. 18.80.

⁶³ BT-Drs. 16/4841, 27.03.2007, S. 85; BMF v. 13.10.2010, Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung BStBl. I 2010, S. 774, Tz. 8 (im Folgenden zit.: BMF, VerwGS Funktionsverlagerung, 13.10.2010, S. ..., Tz. ...); *Greinert*, in: Schaumburg/Rödter (Hrsg.): Unternehmensteuerreform 2008, 2007, S. 549; *Heining*, Funktionsverlagerung, 2009, S. 16 f.; *Schaumburg*, Steuerrecht, 2010, Rn. 18.81; *Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.): AStG/DBA, § 1 AStG, Rn. 48 ff.; *Kaminski*, RIW 2007, S. 594; *Frischmuth*, IStR 2007, S. 486; *Bächle/Rupp/Ott/Knies*, Internationales Steuerrecht, 2008, S. 567 f.; *Scheffler*, Steuerlehre, 2009, S. 436; *Hofacker*, in: Haase (Hrsg.): AStG, DBA, 2009, § 1 AStG, Rn. 23; *Kaminski*, in: Grotherr/Herfort/Strunk (Hrsg.): Internationales Steuerrecht, 2010, S. 277 ff.; *Schönfeld*, IStR 2011, S. 220.

Bedingungen zugrundelegt, als sie zwischen fremden Dritten unter gleichen Umständen vereinbart worden wären.⁶⁴

Zunächst muss es sich deshalb bei den Geschäftspartnern um nahe stehende Personen i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG handeln, mit der Folge, dass kein Interessengegensatz zwischen den Geschäftspartnern besteht.⁶⁵ Dies ist insbesondere bei gesellschaftsrechtlich verbundenen Unternehmen der Fall. So werden sowohl durch Beteiligung von mindestens 25 % der Anteile miteinander verbundene Personen (Mutter- und Tochtergesellschaften),⁶⁶ als auch über eine dritte Person verbundene Gesellschaften (Schwestergesellschaften)⁶⁷ als nahestehende Personen erfasst, wenn ein mittelbar oder unmittelbar beherrschender Einfluss auf einen oder beide Vertragspartner ausgeübt werden kann.⁶⁸ Für die hier untersuchte Konstellation, die aus Kapitalgesellschaften bestehen soll, die in einem Konzern miteinander verbundenen sind, kann daher von nahe stehenden Personen gem. § 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG ausgegangen werden.⁶⁹

Diese müssen Geschäftsbeziehungen unterhalten. Darunter fallen gem. § 1 Abs. 5 AStG alle schuldrechtlichen Beziehungen, die für den Steuerpflichtigen oder die nahe stehende Person ertragsteuerlich von Bedeutung ist.⁷⁰

Weiterhin bedarf es innerhalb dieser steuerlich bedeutsamen Geschäftsbeziehungen einer Abweichung von Bedingungen, die fremde Dritte untereinander unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten.⁷¹ Auch wenn jede Form von Bedingungen dem Fremdvergleich unterliegen soll, wird es zuletzt darauf ankommen, ob die vereinbarten Verrechnungspreise angesichts der übrigen Bedingungen angemessen sind.⁷² Auf welche Weise dieser Vergleich mit den unter fremden Dritten üblichen Vereinbarungen durchzuführen ist, wird in § 1 Abs. 3 AStG geregelt und ist Gegenstand des nächsten Abschnitts.

⁶⁴ Vgl. *Baumhoff*, in: Mössner (Hrsg.): *Steuerrecht*, 2005, S. 429, Rn. C 254; *Mann*, *Einkünftekorrekturnormen*, 2009, S. 11, 205; *Zech*, *Funktionsverlagerungen*, 2009, S. 41 ff.

⁶⁵ *Wassermeyer*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. 826; *Nientimp*, *Gewinnabgrenzung*, 2003, S. 23; *Hofacker*, in: Haase (Hrsg.): *AStG, DBA*, 2009, § 1 AStG, Rn. 77.

⁶⁶ § 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG, vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. 827 ff.

⁶⁷ § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG, vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. 845-849.

⁶⁸ Vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. 841; *Scheffler*, *Steuerlehre*, 2009, S. 434.

⁶⁹ *Franke/Kügler*, *Funktionsverlagerungen* 2010, S. 28.

⁷⁰ *Scheffler*, *Steuerlehre*, 2009, S. 434 f.; vgl. ausführlich *Wassermeyer*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. 891 ff.

⁷¹ Anders als bei einer verdeckten Gewinnausschüttung führt ein Scheitern des Fremdvergleichs zu der unwiderlegbaren Vermutung einer Veranlassung dieser Abweichung im Gesellschafts- bzw. Näheverhältnis und damit zwangsläufig zu einer Korrektur, vgl. *Wassermeyer*, DB 2001, S. 2468.

⁷² *Wulf*, DB 2007, S. 2280.

2.2.2 Fremdvergleichsmethoden nach § 1 Abs. 3 AStG

Der Zentrale Maßstab für Verrechnungspreise ist der Fremdvergleichsgrundsatz. Seine zentrale Bedeutung für die Korrektur nach § 1 AStG wird dadurch verdeutlicht, dass er sowohl auf der Tatbestandsebene dazu dient, festzustellen, ob eine Abweichung der vereinbarten Preise vom Preis zwischen fremden Dritten besteht, als auch die Höhe der Korrektur und damit die Rechtsfolge bestimmt.⁷³

Die Pflicht, den Fremdvergleich durchzuführen und die entsprechenden Ergebnisse anzuwenden, trifft dabei den Steuerpflichtigen.⁷⁴

Der fremdvergleichskonforme Verrechnungspreis bestimmt sich nach § 1 Abs. 3 AStG. Danach kommen vorrangig die Standardmethoden⁷⁵, d. h. die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode oder die Kostenaufschlagsmethode, zur Anwendung, soweit sich Verrechnungspreise ermitteln lassen, die „nach Vornahme sachgerechter Anpassungen im Hinblick auf die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Chancen und Risiken (Funktionsanalyse) für diese Methoden uneingeschränkt vergleichbar sind“.⁷⁶

Wenn die erforderliche Vergleichbarkeit nicht gegeben ist, sind gem. § 1 Abs. 3 S. 2 AStG ebenfalls nach Vornahme „sachgerechter Anpassungen“ und der Anwendung einer „geeigneten Verrechnungspreismethode“ eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichspreise zugrunde zu legen.⁷⁷ Können in beiden Fällen mehrere Werte ermittelt werden, ergibt sich eine Bandbreite, die bei nur eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichspreisen weiter einzugrenzen ist. Auf welche Weise die „sachgerechten Anpassungen“ oder die Eingrenzung der Bandbreite vorzunehmen sind, wird durch das Gesetz nicht definiert und führt so

⁷³ Vgl. z. B. *Kuckhoff/Schreiber*, Verrechnungspreise, 1997, S. 32 ff.

⁷⁴ *Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.): AStG/DBA, § 1 AStG, Rn. 646; *Schaumburg*, Steuerrecht, 2011, Rn. 18.131, Fn. 2; *Frischmuth*, IStR 2007, S. 487 f.

⁷⁵ Vgl. *Baumhoff*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. 383 ff.; *Bodenmüller*, Steuerplanung, 2004, S. 69 ff.; *Kaminski*, RIW 2007, S. 596; *Klapdor*, StuW 2008, S. 86; *Bär*, Verständigungen, 2009, S. 42; *Hofacker*, in: Haase (Hrsg.): AStG, DBA, 2009, § 1 AStG, Rn. 211 ff.; *Kußmaul/Ruiner*, IStR 2010, S. 498; vgl. ausführlich zu den Standardmethoden *Baumhoff*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. 396-536; *Fischer/Kleineidam/Warneke*, Steuerlehre, 2005, S. 688-690; *Scheffler*, Steuerlehre, 2009, S. 470-477.

⁷⁶ § 1 Abs. 3 S. 1 AStG.

⁷⁷ Eine Definition, was unter einer eingeschränkten Vergleichbarkeit zu verstehen ist, bleibt der Gesetzgeber schuldig, vgl. *Wassermeyer/Baumhoff/Greiner*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. V 27; *Kußmaul/Ruiner*, IStR 2010, S. 498. Aus der Systematik der Methoden ergibt sich zumindest, dass diese nach oben durch die uneingeschränkte Vergleichbarkeit und nach unten im hypothetischen Fremdvergleich durch die nicht vorhandene Vergleichbarkeit begrenzt werden. Zu den Anpassungen vgl. *Kuckhoff/Schreiber*, Verrechnungspreise, 1997, S. 42 f.

zu Rechtsunsicherheit.⁷⁸ Sofern die dem Fremdvergleich zugrunde gelegten Daten vergleichbar sind, muss auf Anpassungen grundsätzlich verzichtet werden. Beide Formen des Fremdvergleichs greifen auf empirische Daten bzw. Vergleichswerte aus Transaktionen zurück und bilden so den tatsächlichen Fremdvergleich.⁷⁹ Erst wenn keine zumindest eingeschränkte Vergleichbarkeit erreicht werden kann, ist gem. § 1 Abs. 3 S. 5 ff. AStG der hypothetische Fremdvergleich anzuwenden.⁸⁰

Dieser Fremdvergleich ist von dem Versuch geprägt, anstelle von tatsächlichen Vergleichswerten das „was betriebswirtschaftlich vernünftig, d. h. angebracht gewesen wäre“⁸¹ „durch Nachdenken“⁸² zu ermitteln und als Maßstab für den Vergleich mit fremden Dritten anzulegen. Um diesen Fremdvergleichsmaßstab zu ermitteln, wird auf die „Theorie des doppelten ordentlichen Geschäftsführers“ zurückgegriffen, indem nicht nur ein betriebswirtschaftlich vernünftiger Geschäftsführer der Kapitalgesellschaft fingiert wird, sondern auch auf Seiten des Vertragspartners das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers unterstellt wird.⁸³ Der fremdvergleichskonforme Preis ergibt sich dann aus

⁷⁸ *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. V 30; *Bödefeld/Kuntschik*, in: Blumenberg/Benz (Hrsg.): *Unternehmensteuerreform 2008*, 2007, S. 245.

⁷⁹ *Scheffler*, *Steuerlehre*, 2009, S. 455.

⁸⁰ *Mann*, *Einkünftekorrekturmögen*, 2009, S. 221; *Roeder*, *Ubg 2008*, S. 203 f.; *Scheffler*, *Steuerlehre*, 2009, S. 462; *Kroppen/Nientimp*, *IWB 2008*, S. 848 (F. 3, Gr. 1, S. 2358); *Hofacker*, in: Haase (Hrsg.): *AStG, DBA*, 2009, § 1 AStG, Rn. 161.

⁸¹ Vgl. *Wassermeyer*, in: *StbJb 1997/98*, 1998, S. 90; *Baumhoff/Bodenmüller*, in: Grotherr (Hrsg.): *Steuerplanung*, 2003, S. 350.

⁸² *Wassermeyer*, in: *StbJb 1997/98*, 1998, S. 90; *Bär*, *Verständigungen*, 2009, S. 44.

⁸³ Vgl. BFH, Urt. v. 17.05.1995 – I R 147/93, *BStBl. II* 1996, S. 204, 205; BFH, Urt. v. 06.12.1995 – I R 88/94, *BStBl. II* 1996, S. 383, 384; *Baumhoff*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. 114; *Flick*, in: *JbFSt 1981/82*, 1981, S. 135; *Ritter*, *BB* 1983, S. 1682; *Baumhoff*, *Dienstleistungen*, 1986, S. 110 f.; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, *DStR* 1987, S. 499 f.; *Baranowski*, *Auslandsbeziehungen*, 1996, S. 278, Rn. 692; *Baumhoff*, in: *FS Flick*, 1997, S. 636, 639 ff. m. w. N.; *Baumhoff/Bodenmüller*, in: Grotherr (Hrsg.): *Steuerplanung*, 2003, S. 350, 370; *Baumhoff*, in: Mössner u.a. (Hrsg.): *Steuerrecht*, 2005, S. 468 ff.; *Bödefeld/Kuntschik*, in: Blumenberg/Benz (Hrsg.): *Unternehmensteuerreform 2008*, 2007, S. 247 f.; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, *DStR* 2007, S. 1464; *Roeder*, *Ubg 2008*, S. 204; *Bär*, *Verständigungen*, 2009, S. 44; *Reichl*, *IStr* 2009, S. 682; *Baumhoff*, in: *Baumhoff/Dücker/Köhler* (Hrsg.): *FS Krawitz*, 2010, S. 24 f.; *Wellens*, *IStr* 2010, S. 155.

Für den hypothetischen Fremdvergleich in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA bzw. den OECD Verrechnungspreisrichtlinien vgl. *Eigelshoven*, in: Vogel/Lehner (Hrsg.): *DBA*, 2008, Art. 9 OECD-MA, Rn. 24; *Wassermeyer*, in: Debatin/Wassermeyer (Hrsg.): *Doppelbesteuerung*, Art. 9 OECD-MA, Rn. 125; *Rehfeld*, *Vereinbarkeit*, 2008, S. 57 ff.; *Freudenberg/Ludwig*, *BB* 2011, S. 218.

Zur Herleitung der Denkfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführers vgl. *Döllerer*, *Verdeckte Gewinnausschüttungen*, 1990, S. 59 ff.; *Wassermeyer*, in: *Schaumburg* (Hrsg.): *Internationale Verrechnungspreise*, 1994, S. 126.

der Simulation der zwischen diesen fiktiven Personen geführten Preisverhandlungen.⁸⁴

Deshalb sieht der hypothetische Fremdvergleich in § 1 Abs. 3 S. 5-7 AStG vor, dass mittels „einer Funktionsanalyse und innerbetrieblicher Planrechnungen“ der sog. „Einigungsbereich“ ermittelt wird, nach unten abgegrenzt durch den Mindestpreis des Leistenden und nach oben durch den Höchstpreis des Leistungsempfängers. Beide Preise stellen die Grenze dessen dar, was die fiktiven ordentlichen Geschäftsleiter als Preis zu zahlen bzw. zu akzeptieren bereit sind. Diese Grenzen werden aus den jeweiligen Gewinnerwartungen abgeleitet, wobei der Gesetzgeber gem. § 1 Abs. 1 S. 2 AStG keineswegs fremdvergleichskonform⁸⁵ von der vollständigen Kenntnis über die Verhältnisse des Geschäftspartners ausgeht.

Aus dem Einigungsbereich ist derjenige Wert auszuwählen, der mit der höchsten Wahrscheinlichkeit dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Kann ein solcher nicht glaubhaft gemacht werden, ist dem hypothetischen Fremdvergleich der Mittelwert des Einigungsbereichs zugrunde zu legen.⁸⁶

Es ergibt sich somit gem. § 1 Abs. 3 AStG ein „Stufenverhältnis“, dessen Rangfolge an die tatsächlichen Vergleichsmöglichkeiten anknüpft.⁸⁷

⁸⁴ Vgl. *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. V55; *Hofacker*, in: Haase (Hrsg.): Außensteuergesetz, Doppelbesteuerungsabkommen, 2009, § 1 AStG, Rn. 204; *Schaumburg*, Steuerrecht, 2011, Rn. 18.131; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, S. 1464; *Baumhoff*, in: *Baumhoff/Dücker/Köhler* (Hrsg.): FS Krawitz, 2010, S. 24 f.

⁸⁵ Vgl. z. B. *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. V 8 f.

⁸⁶ § 1 Abs. 3 S. 7 AStG.

⁸⁷ Vgl. *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. V 19 f.; *Greinert*, in: *Schaumburg/Rödter* (Hrsg.): Unternehmensteuerreform 2008, 2007, S. 543 f.; *Wulf*, DB 2007, S. 2281; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, S. 1462; *Günter*, WpG 2007, S. 1084; *Jahndorf*, FR 2008, S. 106 f.; *Roeder*, Ubg 2008, S. 202; *Heining*, Funktionsverlagerung, 2009, S. 27; *Zech*, Funktionsverlagerungen, 2009, S. 56.

Fremdvergleich	Methode	Bandbreite	Rechtsnorm
Uneingeschränkte Vergleichbarkeit	Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis-, Kostenaufschlagsmethode	Mehrere Fremdvergleichswerte ergeben eine Bandbreite	§ 1 Abs. 3 S. 1 AStG
Eingeschränkte Vergleichbarkeit	Geeignete Verrechnungspreismethode	Mehrere Werte ergeben eine Bandbreite, die weiter einzuengen ist.	§ 1 Abs. 3 S. 2 AStG
Hypothetischer Fremdvergleich	Leitbild des doppelten ordentlichen Geschäftsführers	Einigungsbereich aus Mindestpreis des Leistenden und Höchstpreis des Leistungsempfängers	§ 1 Abs. 3 S. 5 ff. AStG

Tabelle 1: Stufenverhältnis der Fremdvergleichsmethoden nach § 1 Abs. 3 AStG

2.2.3 Rechtsfolgen des § 1 AStG

Rechtsfolge des § 1 AStG ist die Korrektur der Einkünfte eines Steuerpflichtigen, wenn diese gem. § 1 Abs. 1 AStG durch nicht fremdvergleichskonforme Vereinbarungen gemindert wurden. Die Einkünfte werden dann so angesetzt, wie sie unter fremden Dritten angefallen wären.⁸⁸ Dabei sieht § 1 AStG lediglich gewinnerhöhende Berichtigungen vor.⁸⁹

Die Erhöhung des Einkommens erfolgt, indem keine neue Einkunftsart neben den Gewinn gem. § 2 Abs. 2 EStG tritt, sondern die bisherigen Einkünfte und damit die daran anknüpfenden Steuern erhöht werden.⁹⁰ § 1 AStG ist eine ausschließlich steuerrechtliche Korrektornorm und ruft deshalb keine handels- oder gesellschaftsrechtlichen Konsequenzen hervor.⁹¹ Eine Berichtigung der Einkünfte gem. § 1 Abs. 1 AStG wird außerhalb der Steuerbilanz vorgenommen, diese bleibt somit unverändert.⁹²

⁸⁸ Vgl. *Schaumburg*, Steuerrecht, 2011, Rn. 18.104; BFH, Urt. v. 26.10.1987 – GrS 2/86, BStBl. II 1988, S. 248; BFH, Urt. v. 30.05.1990 – I R 97/88, BStBl. II 1990, S. 875.

⁸⁹ *Hofacker*, in: Haase (Hrsg.): AStG, DBA, 2009, § 1 AStG, Rn. 312; vgl. zur Kritik BFH, Urt. v. 29.11.2000 – I R 85/99, BStBl. II 2002, S. 721 f.; *Schaumburg*, Steuerrecht, 2011, Rn. 18.105; *Serg*, Konzernsteuerquote, 2006, S. 58; *Frischmuth*, ISr 2007, S. 486 f.

⁹⁰ *Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.): AStG/DBA, § 1 AStG, Anm. 46.

⁹¹ *Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.): AStG/DBA, § 1 AStG, Anm. 45; *Kaminski*, in: Grothert/Herfort/Strunk (Hrsg.): Internationales Steuerrecht, 2010, S. 273.

⁹² Vgl. BFH, Urt. v. 30.05.1990 – I R 97/88, BStBl. II 1990, S. 877; *Pohl*, in: Blümich EStG, KStG, GewStG, § 1 AStG, Rn. 49; *Kaminski*, in: Strunk/Kaminski/Köhler (Hrsg.): AStG/DBA,

Die Höhe der Korrektur bzw. der anzusetzende Verrechnungspreis richtet sich nach den in der bereits angesprochenen Stufenkonzeption vergleichbaren, eingeschränkt vergleichbaren und hypothetischen Fremdvergleichswerten.

2.2.3.1 Rechtsfolgen des § 1 AStG beim tatsächlichen Fremdvergleich

2.2.3.1.1 Preisbandbreiten

Ein einheitlicher Preis für ein bestimmtes Gut oder eine bestimmte Leistung kann nur unter den modellhaften Bedingungen des vollkommenen Marktes festgestellt werden. In der Realität sind diese Bedingungen regelmäßig nicht erfüllt, so dass mehrere Preise nebeneinander existieren, aus denen sich eine Preisbandbreite ergibt.⁹³

Dem trägt der Gesetzgeber in § 1 Abs. 3 S. 1, 2. Hs. AStG Rechnung: Lassen sich mehrere uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichspreise mithilfe der in § 1 Abs. 3 S. 1 AStG genannten Preisvergleichsmethoden ermitteln, so bilden diese eine Bandbreite. Damit hat der Gesetzgeber zwar die Rechtsprechung des BFH⁹⁴ zur Feststellung von Bandbreiten übernommen; in der praktischen Umsetzung ergeben sich jedoch Probleme bei der Frage, wie mit einer solchermaßen festgestellten Bandbreite umzugehen ist, d. h. welcher Wert innerhalb der Bandbreite als Grundlage für die Korrektur nach § 1 Abs. 1 und 3 AStG dienen soll.

Strebt der Steuerpflichtige einen tatsächlichen Fremdvergleich, d. h. einen Vergleich mit uneingeschränkt vergleichbaren Werten, an, so muss zuerst geklärt werden, welche Werte als uneingeschränkt vergleichbar angewendet werden können. Trotz der weitreichenden Folgen findet sich im Gesetz keine Definition. Lediglich anhand der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005 lässt sich die Auffassung der Verwaltung ableiten, welche Bedingungen als uneingeschränkt vergleichbar anerkannt werden. Danach ist die uneingeschränkte Vergleichbarkeit gegeben, wenn „die Geschäftsbedingungen identisch sind oder Unterschiede bei

§ 1 AStG, Rn. 310; *Wassermeyer*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. 6; *Klapdor*, StuW 2008, S. 83; *Scheffler*, Steuerlehre, 2009, S. 437.

⁹³ Vgl. BFH, Urt. v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, S. 176; *Baumhoff*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. 298; *Runge*, in: Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.): FS Flick, 1997, S. 966; *Bodenmüller*, Steuerplanung, 2004, S. 65; *Baumhoff*, in: Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.): FS Wassermeyer, 2005, S. 347 ff.; *Scheffler*, Steuerlehre, 2009, S. 459.

⁹⁴ BFH, Urt. v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, S. 171.; BFH Urt. v. 06.04.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2007, S. 658, 659.

den Geschäftsbedingungen keine wesentliche Auswirkung auf die Preisgestaltung haben oder Unterschiede in den Geschäftsbedingungen (z. B. unterschiedliche Zahlungsziele) durch hinreichend genaue Anpassungen beseitigt worden sind.⁹⁵ Durch die Anknüpfung an den umfassend definierten Begriff der Geschäftsbedingungen⁹⁶ sind die Anforderungen an eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit sehr hoch und die Anwendbarkeit eines Fremdvergleichs der ersten Stufe nach § 1 Abs. 3 S. 1 AStG nur auf Ausnahmefälle beschränkt. Dies kann nicht die Absicht des Gesetzgebers gewesen sein.⁹⁷

Fehlt die für die erste Stufe des Fremdvergleichs erforderliche Vergleichbarkeit, erfolgt der Ansatz eingeschränkt vergleichbarer Werte nach § 1 Abs. 3 S. 2 AStG. Neben der Abgrenzung zu den uneingeschränkt vergleichbaren Werten muss dazu auch eine Untergrenze der eingeschränkten Vergleichbarkeit definiert werden. Diese Untergrenze ist erreicht, wenn die Fremdvergleichswerte auch nicht durch sachgerechte Anpassungen⁹⁸ vergleichbar gemacht werden können und demnach unvergleichbar sind.

Eine Bandbreite eingeschränkt vergleichbarer Werte ist nach § 1 Abs. 3 S. 3 AStG einzuengen. Dazu verweist die Begründung des Gesetzesentwurfs auf die in den Verwaltungsgrundsätzen-Verfahren 2005 dargestellten Methoden, also auf Anpassungsrechnungen, Kontrollrechnungen und mathematische Verfahren.⁹⁹

Eine Einengung der Bandbreite kann nach Ansicht des BFH als Mittel dienen, die eingeschränkt vergleichbaren Werte, beispielsweise durch die Eliminierung von Ausreißern, anzupassen. Diese Einengungen können anhand von Verprobungen mit anderen Verrechnungspreismethoden, Vergleichbarkeitsanalysen oder durch Heranziehung von Erfahrungssätzen des Wirtschaftslebens erfolgen.¹⁰⁰ Darüber hinausgehende Einschränkungen der Bandbreite weichen unabhängig von der Wahl der Methode von der Rechtsprechung des BFH ab, nach der jeder Wert innerhalb der Bandbreite vergleichbarer Werte angesetzt werden darf.¹⁰¹ Das gilt beispielsweise für das mathematische Verfahren der sog. „Interquartile Range“-Methode, bei dem das oberste und das unterste Quartil der

⁹⁵ BMF, VerwGS-Verfahren 2005, BStBl. I 2005, S. 570, Tz. 3.4.12.7 Buchst. a.

⁹⁶ Vgl. BMF, VerwGS-Verfahren 2005, BStBl. I 2005, S. 570, Tz. 3.4.12.7.

⁹⁷ Vgl. *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2005, S. 1555; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, S. 1463.

⁹⁸ Vgl. *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. V 30.

⁹⁹ BT-Drs. 16/4841, 27.03.2007, S. 85; BMF, VerwGS-Verfahren 2005, BStBl. I 2005, S. 570, Tz. 3.4.12.5.

¹⁰⁰ Vgl. BFH, Urt. v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, S. 177; *Schreiber*, Ubg 2008, S. 440.

¹⁰¹ BFH, Urt. v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171.; *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert*, in: F/W/B, § 1 AStG, Anm. V 40; *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2005, S. 1554 m. w. N.

Die Entscheidung zur Funktionsverlagerung im Konzern
Eine Analyse des Zusammenwirkens der Preisgrenzen
der beteiligten Entscheider

Zimmermann, P.

2013, XXXII, 382 S. 37 Abb., Softcover

ISBN: 978-3-658-01800-9