

B. Internationale Einkünfteabgrenzung im deutschen Außensteuerrecht

I. Systematik der Einkünftekorrektur nach § 1 AStG

1. Einordnung

Durch grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeiten ist es unabdingbar, die damit verbundenen Auswirkungen auf die steuerliche Bemessungsgrundlage im In- und Ausland voneinander abzugrenzen.²² Um in diesem Zusammenhang sowohl Doppelbesteuerungen als auch Minderbesteuerungen zu vermeiden, sollte eine angemessene Aufteilung der Gesamtauswirkungen grenzüberschreitender Tätigkeiten im Interesse der jeweiligen Unternehmen bzw. Staaten stehen.²³ In der Unternehmenspraxis fehlt es bei nahe stehenden Rechts- bzw. Steuersubjekten jedoch an einem marktüblichen Interessengegensatz, der bei fremden Dritten zu einer ökonomisch substantiierten Preisbildung führt.²⁴ Als Folge könnten nahe stehende Rechts- bzw. Steuersubjekte ihre Verrechnungspreise für den internen Lieferungs- und Leistungsverkehr so gestalten, das Steuersubstrat in Jurisdiktionen verlagert wird, die zu der aus Sicht des gesamten Unternehmensverbundes günstigsten erreichbaren Steuerbelastung führt.²⁵ Im Hinblick darauf, dass Schätzungen zur Folge heute circa 70% des weltweiten Handelsvolumens zwischen international verbundenen Unternehmen abgewickelt wird, besteht in diesem Bereich somit erhebliches Gestaltungspotenzial für entsprechende Steuerminierungs- bzw. Steuervermeidungsstrategien.²⁶ Um diesem Problem zu begegnen, erschuf der Gesetzgeber mit § 1 AStG eine Einkünftekorrekturvorschrift, die sich

²² Vgl. *Scheffler*, Internationale Steuerlehre, 75; *Nientimp*, Steuerliche Gewinnabgrenzung, 69; *Zimmermann*, Die Entscheidung zur Funktionsverlagerung, 10.

²³ Vgl. *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung, 3 f.; *Scheffler*, Internationale Steuerlehre, 82.

²⁴ Vgl. BT-Drucks. VI/2883 vom 2.12.1971, 23.

²⁵ Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 10; Vgl. *Scheffler*, Internationale Steuerlehre, 434, Rn. 4; *Zimmermann*, Die Entscheidung zur Funktionsverlagerung, 10 f. Für Schätzungen zu dem Größenumfang entsprechender Einkünfteverlagerungen vgl. *Heckemeyer/Spengel*, DB 2009, 133 (133).

²⁶ Vgl. *Baumhoff*, in: Mössner, u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Rn. 3.154; *Spengel/Oestreicher*, DStR 2009, 773 (780).

an der in Art. 9 OECD-MA und Art. 4 EU-Schiedskonvention enthaltenen Definition des Fremdvergleichsgrundsatzes orientiert.²⁷ Danach ist eine Korrektur des Verrechnungspreises möglich, falls nahe stehende Personen²⁸ in ihren Geschäftsbeziehungen Bedingungen vereinbart haben, die untereinander fremde Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen nicht vereinbart hätten.²⁹ Zu beachten ist dabei, dass die Vorschrift des § 1 AStG subsidären Charakter hat und nur bei grenzüberschreitenden Sachverhalten zur Anwendung kommt. Ist der Anwendungsbereich anderer Korrekturvorschriften erfüllt, haben diese gemäß § 1 Abs. 1 S. 4 AStG Vorrang.³⁰ Handelt es sich bei der ausländischen nahe stehenden Person um eine Kapitalgesellschaft, sind dies insbesondere die Vorschriften zur verdeckten Gewinnausschüttung (vGA)³¹ und zur verdeckten Einlage (vE)^{32, 33}. Handelt es sich hingegen um ausländische Personengesellschaften, sind die Vorschriften zur (fiktiven) Entnahme³⁴ bzw. zur (fiktiven) Einlage³⁵ maßgeblich.³⁶ Ein Überblick über die Korrektornormen, deren Bewertungsmaßstab sowie Anwendungsbereich ergibt sich aus Tabelle 1.

²⁷ Vgl. *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. V 7. Für weitere Ausführungen vgl. Abschnitt B. I. 2. f).

²⁸ Zum Begriff vgl. Abschnitt B. I. 2. d).

²⁹ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), Verrechnungspreise, Rn. 2.64; *Borstell*, in: V/B/E (Hrsg.), Verrechnungspreise, Rn. C 1 f..

³⁰ Vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 76; *Kaminski*, in: S/K/K (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 48 f.; *Schönfeld*, IStR 2011, 219 (220).

³¹ § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.

³² § 8 Abs. 3 S. 3 KStG.

³³ Vgl. *Reichl*, Verrechnung immaterieller Wirtschaftsgüter im internationalen Konzern, 73.

³⁴ § 4 Abs. 1 S. 2 bis 7 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

³⁵ § 4 Abs. 1 S. 8 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5, 5a EStG.

³⁶ Vgl. *Reichl*, Verrechnung immaterieller Wirtschaftsgüter im internationalen Konzern, 73 f..

Tab. 1: Höhe und Anwendungsbereich der Korrekturnormen

Korrekturnorm	Korrekturmaßstab	Anwendungsbereich
Berichtigung von Einkünften § 1 AStG	Fremdvergleichspreis	Wirtschaftsgüter, Nutzungsvorteile, (Dienst)Leistungen
Verdeckte Gewinnausschüttung § 8 Abs. 3 S. 2 KStG	Fremdvergleichspreis	Vermögensminderung/verhinderte Vermögensmehrung
Verdeckte Einlage § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1 EStG	Teilwert	Wirtschaftsgüter
Entnahme § 4 Abs. 1 S. 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 EStG	Teilwert, Selbstkosten	Wirtschaftsgüter, Nutzungsvorteile, (Dienst)Leistungen
Fiktive Entnahme § 4 Abs. 1 S. 3 f. EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 1 Hs. 2 EStG	Gemeiner Wert	Wirtschaftsgüter und Nutzungsvorteile
Einlage § 4 Abs. 1 S. 8 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG	Teilwert	Wirtschaftsgüter
Fiktive Einlage § 4 Abs. 1 S. 8 Hs. 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5a EStG	Gemeiner Wert	Wirtschaftsgüter

Quelle: In Anlehnung an *Schreiber*, in: Kroppen (Hrsg.), Handbuch Internationale Verrechnungspreise, FVerl Anm. 34.

Führt die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Sinne des § 1 AStG hingegen zu weitergehenden Berichtigungen als die Anwendung der anderen Korrekturnormen, sind die weitergehenden Berichtigungen zusätzlich neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen.³⁷ Dazu müssen jedoch die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 AStG zunächst erfüllt sein. Welche Voraussetzungen dies im Einzelnen sind, wird im folgenden Abschnitt näher betrachtet.

³⁷ Vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 76.

2. Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 Abs. 1 AStG

a) Regelungsgehalt des § 1 Abs. 1 AStG

§ 1 Abs. 1 S. 1 AStG regelt generalklauselartig, dass Einkünfte eines Steuerpflichtigen, die aus einer Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer ihm nahe stehenden Person stammen und dadurch gemindert wurden, dass er seiner Einkünfteermittlung andere Bedingungen zugrunde gelegt hat, als dies von einander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen getan hätten, unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen sind, wie sie unter den zwischen von einander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.

b) Steuerpflichtiger

Die Anwendung des § 1 AStG erfordert demnach zunächst einen „Steuerpflichtigen“, also eine im Inland steuerpflichtige Person. Objektiv erscheint der Begriff zunächst unklar, da man ihn in einem auf § 1 EStG und § 1 KStG aufbauenden materiellen Sinne verstehen kann oder aber in einem auf § 33 AO aufbauenden verfassungsrechtlichen Sinne.³⁸ Gemäß dem Gesetzeswortlaut des § 1 Abs. 1 S. 1 AStG, können unter den Begriff jedoch nur solche Personen fallen, bei denen Einkünfte steuerrechtlich anzusetzen sind.³⁹ Demnach können sowohl natürliche Personen i.S.d. § 1 EStG als auch Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i.S.d. § 1 KStG Steuerpflichtige nach § 1 AStG sein, unabhängig davon, ob sie beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig sind.⁴⁰ Gemäß dieser Systematik fielen Personengesellschaften bisher nicht unter den Begriff des Steuerpflichtigen, nur die beteiligten Mitunternehmer.⁴¹ Durch das Amtshil-

³⁸ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, Rn. 2.78.

³⁹ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, Rn. 2.78.

⁴⁰ Vgl. *Kraft*, in: *Kraft* (Hrsg.), *AStG – Kommentar*, § 1 AStG, Rn. 65.

⁴¹ Vgl. *Adrian/Franz*, BB 2013, 1879 (1879); *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, Rn. 2.78.

feRLUmsG vom 26.6.2013⁴² wurde der Anwendungsbereich des § 1 AStG für Veranlagungszeiträume ab 2013⁴³ jedoch fiktiv ausgeweitet.⁴⁴ So legt § 1 Abs. 1 S. 2 Hs. 1 AStG fest, dass nun auch Personengesellschaften oder Mitunternehmerschaften Steuerpflichtige i.S.d. § 1 AStG sein können.⁴⁵

c) Geschäftsbeziehung zum Ausland

Auch der Begriff der Geschäftsbeziehung als grundlegende Tatbestandsvoraussetzung des § 1 Abs. 1 AStG wurde im Rahmen des AmtshilferLUmsG vom 26.6.2013 neu definiert. Gemäß § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 AStG sind unter einer Geschäftsbeziehung „einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (Geschäftsvorfälle)“⁴⁶ zu verstehen, die beim Steuerpflichtigen oder einer ihm nahe stehenden Person „Teil einer Tätigkeit sind, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 des Einkommensteuergesetzes anzuwenden sind“⁴⁷. Wobei in diesem Zusammenhang nur solche Geschäftsvorfälle zu berücksichtigen sind, denen keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zugrunde liegt.⁴⁸ Darüber hinaus sind gemäß § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG nun auch „anzunehmende schuldrechtliche

⁴² Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinien sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften vom 26.6.2013, BStBl. I 2013, 802.

⁴³ Vgl. § 21 Abs. 20 S. 1 AStG.

⁴⁴ Vgl. *Rehfeld/Goldner*, IWB 2013, 548 (549); *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, Rn. 2.78.

⁴⁵ In der Literatur wird die Erweiterung des Anwendungsbereichs auf Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften unterschiedlich beurteilt. Befürwortend: *Ditz/Quilitzsch*, DStR 2013, 1917 (1917): „Damit will der Gesetzgeber die bislang in diesem Bereich bestehenden Rechtsunsicherheiten ausräumen und das Ziel einer rechtsformneutralen Anwendung des § 1 AStG bei Kapital- und Personengesellschaften realisieren. Diese Intention ist sachgerecht und nachvollziehbar.“. Kritisch hingegen: *Adrian/Franz*, BB 2013, 1879 (1879 f.): „Nach dem im Einkommen- und Körperschaftsteuerrecht geltenden Transparenzprinzip stellen Personengesellschaften keine Steuerpflichtigen dar. Personengesellschaften gelten ausschließlich als Subjekt der Gewinnermittlung. Insoweit ist eine unterschiedliche Behandlung von Kapital- und Personengesellschaften auch für Zwecke des AStG durchaus gerechtfertigt. Die nunmehr fiktive Erweiterung des Begriffs Steuerpflichtiger auf Personengesellschaften durchbricht diese Grundsätze und stellt sich gegen die BFH-Rechtsprechung“. Vgl. hierzu BFH vom 30.5.1990 – I R 97/88, BStBl. II 1990, 875.; BFH vom 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617; BFH vom 17.12.1997 – I B 96/97, BStBl. II 1998, 321. Vgl. auch: *Schmitz*, IStR 2012, 633 (635 f.).

⁴⁶ § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 AStG.

⁴⁷ § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 1 a) AStG.

⁴⁸ *Pohl*, in: *Blümich* (Hrsg.), *Ertragsteuerliche Nebengesetze – Kommentar*, § 1 AStG, Rn. 31; *Roth*, Ubg 2013, 609 (612).

Beziehung“, also Geschäftsvorfälle zwischen Stammhaus und Betriebsstätte des Steuerpflichtigen als Geschäftsbeziehung i.S.d. § 1 AStG anzusehen.⁴⁹ Die Auswirkungen dieser neuen Regelung werden in der Literatur zumeist als gravierend und unvorhersehbar eingeschätzt und kritisch beurteilt.⁵⁰

Eine solche Geschäftsbeziehung muss darüber hinaus stets zum Ausland bestehen. Geographische Aspekte sind in diesem Zusammenhang von untergeordneter Bedeutung.⁵¹ Vielmehr ist die gesetzgeberische Intention zu Grunde zu legen, wonach einer Einkünfteverlagerung vom Inland ins Ausland entgegengewirkt werden soll. Demnach muss zum Einen eine Minderung der im Inland steuerpflichtigen Einkünfte eintreten und zum Anderen der damit korrespondierende Vorteil im Ausland anfallen.⁵² Diesen Überlegungen folgend, ist der Begriff des Auslands somit unter dem Gesichtspunkt eines vorrangigen Besteuerungsrechts eines ausländischen Staates zu beurteilen.⁵³

d) Nahe stehende Person

Eine Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG erfolgt nur bei Transaktionen zwischen nahe stehenden Personen, da der Gesetzgeber die Auffassung vertritt, dass in diesem Fall keine konkurrierenden Einzelinteressen zwischen den beteiligten Parteien gegeben sind und somit ein Verhalten wie zwischen fremden Dritten nicht gewährleistet werden kann.⁵⁴ Demzufolge muss neben dem Steuerpflichti-

⁴⁹ Durch diese Erweiterung reagierte der Gesetzgeber auf Entwicklungen seitens der OECD. Danach sind unter bestimmten Voraussetzungen auch fiktive Rechtsbeziehungen (sogenannte „dealings“) zwischen einem Unternehmen und seiner Betriebsstätte zu berücksichtigen. Die Aufnahme dieser „dealings“ in § 1 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 AStG dient als Grundlage dafür, dass diese einer Fremdvergleichskontrolle nach § 1 Abs. 1 und 5 AStG unterzogen werden können, vgl. *Pohl*, in: Blümich (Hrsg.), *Ertragsteuerliche Nebengesetze – Kommentar*, § 1 AStG, Rn. 177; *Ditz/Quilitzsch*, *DStR* 2013, 1917 (1918).

⁵⁰ Vgl. *Wassermeyer*, *IStr* 2012, 277 (277 ff.); *Adrian/Franz*, *BB* 2013, 1879 (1881); *Wittkowski/Hielscher*, *BC* 2013, 482 (482 ff.).

⁵¹ Vgl. *Kraft*, in: *Kraft* (Hrsg.), *AStG – Kommentar*, § 1 AStG, Rn. 72.

⁵² Vgl. *Wassermeyer*, in: *F/W/B/S* (Hrsg.), *Außensteuerrecht – Kommentar*, § 1 AStG, Rn. 231.

⁵³ Vgl. *Kraft*, in: *Kraft* (Hrsg.), *AStG – Kommentar*, § 1 AStG, Rn. 72; *Vögele/Raab*, in: *V/B/E* (Hrsg.), *Handbuch der Verrechnungspreise*, Rn. A 201; *Wassermeyer*, in: *F/W/B/S* (Hrsg.), *Außensteuerrecht – Kommentar*, § 1 AStG, Rn. 231.

⁵⁴ Vgl. *Pohl*, in: Blümich (Hrsg.), *Ertragsteuerliche Nebengesetze – Kommentar*, § 1 AStG, Rn. 34; *Reichl*, *Verrechnung immaterieller Wirtschaftsgüter im internationalen Konzern*, 46.

gen mindestens eine weitere Person an der Geschäftsbeziehung beteiligt sein.⁵⁵ Diese weitere Person muss in der Lage sein, Vereinbarungen zu treffen, die Gegenstand einer Verlagerung von Gewinnen sein können.⁵⁶ An die nahe stehende Person sind insofern die gleichen Anforderungen zu stellen wie an den Steuerpflichtigen.⁵⁷ Sie kann ihrerseits sowohl beschränkt als auch unbeschränkt steuerpflichtig sein.⁵⁸ § 1 Abs. 1 S. 2 Hs. 2 AStG regelt, dass neben Kapitalgesellschaften auch Personengesellschaften sowie Mitunternehmerschaften nahestehende Personen sein können, falls die Voraussetzungen des § 1 Abs. 2 AStG erfüllt sind.⁵⁹ Gemäß § 1 Abs. 2 AStG ist dem Steuerpflichtigen eine Person nahe stehend, wenn entweder die Person an dem Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige an der Person zu mindestens 25% unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist (wesentliche Beteiligung)⁶⁰ oder ein beherrschenden Einfluss⁶¹ des einen auf den anderen ausgeübt werden kann (Nr. 1). Das Kriterium der wesentlichen Beteiligung ist rein kapitalmäßig zu verstehen.⁶² Etwaige Stimmrechtsbeschränkungen oder Treuhandverhältnisse sind somit unbeachtlich.⁶³ Auch wenn die we-

⁵⁵ Vgl. *Kaminski*, in: S/K/K (Hrsg.), Außensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen, § 1 AStG, Rn. 249.

⁵⁶ Vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 249.

⁵⁷ Vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 249.

⁵⁸ Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 80.

⁵⁹ Kritisch hierzu: *Adrian/Franz*, BB 2013, 1879 (1879 f.). Eine Betriebsstätte ist jedoch auch nach Inkrafttreten des Amtshilferichtlinien Umsetzungsgesetzes vom 26.6.2013 weder Steuerpflichtiger noch eine nahe stehende Person im Sinne von § 1 AStG. Für eine Einkünftekorrektur zwischen dem Unternehmen eines Steuerpflichtigen und dessen Betriebsstätte kann § 1 AStG aber als Rechtsgrundlage in Betracht kommen, vgl. *Pohl*, in: Blümich (Hrsg.), Ertragsteuerliche Nebengesetze – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 58.

⁶⁰ Entscheidend für die Ermittlung der wesentlichen Beteiligung in Höhe von mindestens 25% ist die durchgerechnete Beteiligungsquote, vgl. BFH vom 10.4.2013, I R 45/11, BStBl. 2013, 771. So auch: *Pohl*, in: Blümich (Hrsg.), Ertragsteuerliche Nebengesetze – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 61. Demnach sind unmittelbare und mittelbare Beteiligung stets zusammenzurechnen, vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 171; *Pohl*, in: Blümich (Hrsg.), Ertragsteuerliche Nebengesetze – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 61. Anderer Auffassung: *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 838; *Kaminski*, in: S/K/K (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 629.

⁶¹ Nicht entscheidend ist in diesem Zusammenhang, ob der beherrschende Einfluss auch tatsächlich ausgeübt wurde. Die Möglichkeit hierzu reicht bereits aus. Vgl. BMF vom 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I, 1983, 218; *Kaligin*, in: Lademann (Hrsg.), AStG – Handkommentar, § 1 AStG, Rn. 34.

⁶² Vgl. *Busch/Wilmanns*, DB 2014, 856 (858).

⁶³ Vgl. BFH vom 10.4.2013, I R 45/11, BStBl. 2013, 771. Vgl. auch: *Busch/Wilmanns*, DB 2014, 856 (858).

sentliche Beteiligung oder das Beherrschungsverhältnis über eine dritte Person begründet wird, ist von einem Nahestehen i.S.d. § 1 AStG auszugehen (Nr. 2). Anwendung findet diese Fallkonstellation im Wesentlichen auf Schwestergesellschaften, an der eine gemeinsame dritte Person beteiligt ist.⁶⁴ Die in der Praxis jedoch kaum anzuwendende Nr. 3 des § 1 Abs. 2 AStG und daher von *Wassermeyer*⁶⁵ auch als Leerformel bezeichnete Fallgruppe, dient im Wesentlichen als Sammelvorschrift.⁶⁶ Hiernach werden spezielle Einflussmöglichkeiten außerhalb der Geschäftsbeziehung bzw. eine partielle Interessenidentität verlangt, um ein Nahestehen zu begründen.⁶⁷

e) Minderung der Einkünfte

Auf sachlicher Tatbestandsebene wird eine Minderung der Einkünfte gefordert, wodurch die Berichtigung aus fiskalpolitischen Gründen nur einseitig zu Lasten des Steuerpflichtigen wirken kann.⁶⁸ Diese Einkünfterminderung bezieht sich bei unbeschränkt Steuerpflichtigen auf die einzelnen Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 EStG und bei beschränkt Steuerpflichtigen auf die Einkunftsarten des § 49 EStG.⁶⁹ Abhängig von der zu verwendenden Einkünfteermittlungsvorschrift (Betriebsvermögensvergleich, Überschussrechnung, Gewinnermittlung nach Durchschnittssätzen) ist der Begriff der Einkünfterminderung entsprechend unterschiedlich zu interpretieren. Bei dem im Kontext verbundener Unternehmen vorrangig verwendeten Betriebsvermögensvergleich nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG, liegt eine Minderung der Einkünfte vor, wenn ein Unterschiedsbetrag durch den Steuerpflichtigen ermittelt wurde, der niedriger ist als derjenige Unterschiedsbetrag, der

⁶⁴ Vgl. *Pohl*, in: Blümich (Hrsg.), Ertragsteuerliche Nebengesetze – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 65; *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 827.

⁶⁵ Vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 857.

⁶⁶ Vgl. *Wöltjen*, Einzel- und Gesamtbewertung, 18.

⁶⁷ Vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 827.

⁶⁸ Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 66. Kritisch: vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, Rn. 18.105; BFH vom 29.11.2000, I R 85/99, BStBl. II 2002, 721.

⁶⁹ Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 67; *Wassermeyer*, in: F/W/B/S, Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 252; *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), Verrechnungspreise, Rn. 2.148 f..

sich auf Grundlage fremdüblicher Vereinbarungen ergeben hätte.⁷⁰ Zur Prüfung der Angemessenheit dieser Vereinbarungen dient der bereits eingangs erwähnte Fremdvergleichsgrundsatz.

f) Abweichung vom Fremdvergleichsgrundsatz

Der in Art. 9 OECD-MA niedergelegte Fremdvergleichsgrundsatz, der in § 1 AStG seine innerstaatliche Ausprägung erfahren hat, wird auch als „Generalklausel zur internationalen Einkünfteabgrenzung“⁷¹ bezeichnet und steht entsprechend im Zentrum der Tatbestandsvoraussetzungen für die Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG.⁷² Dieser basiert auf dem Gedanken, dass entgegengesetzte Interessen bei Geschäftsbeziehungen unter fremden Dritten in der Regel für angemessene Preisvereinbarungen sorgen. Bei Geschäftsbeziehungen zwischen nahe stehenden Personen ist ein solcher Interessengegensatz jedoch nicht vorhanden, wodurch missbräuchliche Gestaltungen möglich sind. Daher sind Geschäftsbeziehungen stets danach zu beurteilen, ob sich die Beteiligten so verhalten haben, wie dies unabhängige Dritte getan hätten.⁷³

Eine gesetzliche Konkretisierung des Verhaltens unabhängiger Dritter wird in § 1 Abs. 1 S. 3 AStG durch die Einführung der fiktiven Figur des ordentlichen und unabhängigen Geschäftsleiters⁷⁴ gegeben.⁷⁵ Das Verhalten eines solchen Geschäftsleiters ist dabei aus dem Blickwinkel derjenigen Parteien zu beurteilen, die Vertragspartner (Leistender und Leistungsempfänger) der entsprechenden Geschäftsbeziehung sind.⁷⁶ Daher ist auch häufig die Rede von einem „doppelten“

⁷⁰ Vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 252; *Wölftjen*, Einzel- und Gesamtbewertung, 22.

⁷¹ Vgl. *Wassermeyer/Baumhoff*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 256.

⁷² Vgl. BMF vom 13.10.2010, IV B 5 – S 1341/08/10003, BStBl. I 2010, 774, Rn. 9.

⁷³ Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 83; *Renz/Wilmanns*, Internationale Verrechnungspreise, 82 f..

⁷⁴ Zum doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter vgl. BFH vom 17.5.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, 204. Vgl. auch: *Baumhoff*, in: Mössner, u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Rn. 3.18, 3.131 ff.; *Thier*, IStR 2012, 495 (495 ff.).

⁷⁵ Vgl. *Brähler*, Internationales Steuerrecht, 397; *Franke/Kügler*, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerungen, IFSt-Schrift 2010, 30.

⁷⁶ Vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 262.

ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter. Diese fiktive Verdopplung soll eine sachgerechte Beurteilung der Angemessenheit des Verrechnungspreises sicherstellen.⁷⁷ Ferner ist davon auszugehen, dass die beteiligten Transaktionspartner „alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen“ (§ 1 Abs. 1 S. 3 AStG).⁷⁸ Dadurch soll verhindert werden, dass Geschäfte die aufgrund mangelnder Qualifikation bzw. Informationen der Beteiligten abgeschlossen wurden, als Grundlage für die Fremdvergleichspreisbestimmung herangezogen werden können.⁷⁹ Während die Ausrichtung des Fremdvergleichsgrundsatzes an der doppelten Ausprägung der Referenzfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters grundsätzlich im Einklang mit der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs⁸⁰ steht, stellt die Fiktion der vollständigen Transparenz zwischen den nahe stehenden Personen sowohl national als auch international eine Novität dar.⁸¹ Eine solche Informationstransparenz ist unvereinbar mit dem Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 9 OECD-MA, der lediglich auf die Kenntnis allgemein zugänglicher Informationen abstellt und eben nicht auf eine vollständige Informationstransparenz, wie sie zwischen fremden Dritten auch nicht gegeben ist.⁸² Besonders problematisch an dieser unterschiedlichen Auslegung ist, dass der zentrale Maßstab des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht nur auf der Tatbestandsebene dazu dient, festzustellen, ob eine Abweichung des angesetzten Verrechnungspreises vom Preis den unabhängige Dritte vereinbaren würden

⁷⁷ Vgl. *Renz/Wilmanns*, Internationale Verrechnungspreise, 83.

⁷⁸ Kritisch hierzu *Brähler*, Internationales Steuerrecht, 397.

⁷⁹ Vgl. BT-Drucksachen vom 27.03.2007, 16/4841, 85.

⁸⁰ Vgl. BFH vom 17.5.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, 204. So auch BFH vom 6.12.1995, I R 88/94, BStBl. II 1996, 383; BFH vom 19.5.1998, I R 36/97, BStBl. II 1998, 689; BFH vom 27.3.2001, I R 27/99, BStBl. II 2002, 111; BFH vom 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; BFH vom 24.4.2002, I R 18/01, BStBl. II 2002, 670; BFH vom 28.01.2004, I R 87/02, BFH/NV 2004, 736; BFH vom 6.4.2005, I R 15/04, BStBl. II 2006, 196; BFH vom 6.4.2005, I R 22/04, BStBl. II 2007, 658; BFH vom 21.8.2007, I R 27/07, HFR 2008, 367; BFH vom 22.8.2007, I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; BFH vom 5.3.2008, I R 45/07, BFH vom 17.2.2010, I R 97/08, BFH/NV 2010, 1307.

⁸¹ Vgl. *Baumhoff*, in: Mössner, u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Rn. 3.154; *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 125; *Frischmuth*, ISr 2007, 485 (486); *Wulf*, DB 2007, 2280 (2281); *Brähler*, Internationales Steuerrecht, 397; *Klapdor*, StuW 2008, 83 (84); *Kaminski*, in: S/K/K (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 269 ff.; *Wassermeyer*, DB 2007, 535 (535 f.).

⁸² Vgl. *Wassermeyer*, DB 2007, 535 (535 f.); *Baumhoff*, in: Mössner, u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Rn. 3.154; *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 125; *Wulf*, DB 2007, 2280 (2281).

(Akzeptanzmaßstab), besteht, sondern auch die Höhe der Korrektur und somit die Rechtsfolge bestimmt (Korrekturmaßstab).⁸³ Falls die weitgehende nationale Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes bei der ausländischen Finanzverwaltung keine Anerkennung finden, droht entsprechend die Gefahr von Doppelbesteuerungen.⁸⁴

3. Rechtsfolgen des § 1 Abs. 1 AStG

Wurden die Einkünfte eines Steuerpflichtigen durch nicht fremdvergleichskonforme Vereinbarungen gemindert, ordnet § 1 Abs. 1 S. 1 AStG als Rechtsfolge die Korrektur der Einkünfte an. Die Einkünfte werden dann so angesetzt, wie sie unter den zwischen fremden Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.⁸⁵ Es werden also quasi Einkünfte fingiert, sodass im Ergebnis Soll-Einkommen der Besteuerung zugeführt wird.⁸⁶ Zu beachten ist in diesem Zusammenhang dass § 1 AStG lediglich gewinnerhöhende Berichtigungen vorsieht.⁸⁷

Soweit die Einkünfte nach § 4 Abs. 1 S. 1 EStG ermittelt wurden, setzt die Einkünftekorrektur an dem auf der ersten Gewinnermittlungsstufe ermittelten Unterschiedsbetrag (Ergebnis der 1. Stufe) an. Um den steuerpflichtigen Gewinn i. S. d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG zu erhalten ist dieser Unterschiedsbetrag auf der zweiten Gewinnermittlungsstufe unter anderem um den Korrekturbetrag nach § 1 AStG zu erhöhen.⁸⁸ Nachfolgende Tabelle 2 dient zur Illustration des beschriebenen Vorgehens. Die Rechtsfolge des § 1 Abs. 1 AStG kommt auch zur An-

⁸³ Vgl. *Zimmermann*, Die Entscheidung zur Funktionsverlagerung, 15.

⁸⁴ Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 128.

⁸⁵ Vgl. *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 18.104; *Zimmermann*, Die Entscheidung zur Funktionsverlagerung, 18.

⁸⁶ Vgl. *Wassermeyer*, in: *Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), Verrechnungspreise, Rn. 2.151; *Gosch*, in: *Lüdicke* (Hrsg.), Internationales Steuerrecht, 167 (180); *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht, 18.104; BFH vom 26.10.1987, GrS2/86, BStBl. II 1988, 248; BFH vom 30.5.1990, I R 97/88, BStBl. II 1990, 875.

⁸⁷ Vgl. *Zimmermann*, Die Entscheidung zur Funktionsverlagerung, 18.

⁸⁸ Vgl. *Wassermeyer*, in: *F/W/B/S* (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 810.

wendung, wenn eine Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG (Korrektur außerhalb der Überschussrechnung) erfolgt sowie bei Überschusseinkünften.⁸⁹

Tab. 2: Ansatz des Korrekturbetrags bei Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 1 EStG

1. Stufe	Betriebsvermögen (= Eigenkapital) am Schluss des Wirtschaftsjahres
	./. Betriebsvermögen (= Eigenkapital) am Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres
	= Unterschiedsbetrag
2. Stufe	+ Entnahmen
	- Einlagen
	+ verdeckte Gewinnausschüttungen
	- verdeckte Einlagen
	+ Korrekturbetrag nach § 1 AStG
	+ Hinzurechnungsbeträge nach § 10 Abs. 2 AStG
	+ nicht berücksichtigungsfähige negative Einkünfte mit Auslandsbezug (§ 2a EStG)
	+ nichtabziehbare Betriebsausgaben
	- steuerfreie Einkünfte bzw. Einnahmen
	= Gewinn i. S. d. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG

Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an *Kaminski*, in: S/K/K (Hrsg.), Außensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen, § 1 AStG, Rn. 110.

Da es sich bei § 1 AStG ausschließlich um eine steuerliche Regelung handelt und somit nur die Höhe der steuerlichen Einkünfte beeinflusst, entfaltet dieser keine Wirkung für die handelsrechtliche Ergebnisermittlung oder auf zivilrechtliche Geschäftsbeziehungen.⁹⁰ Auch kommt es zu keiner Änderung in der Steuerbi-

⁸⁹ Vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 810; *Pohl*, in: Blümich (Hrsg.), Ertragsteuerliche Nebengesetze – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 49.

⁹⁰ Vgl. *Kaminski*, in: S/K/K (Hrsg.), Außensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen, § 1 AStG, Rn. 109; *Vögele/Raab*, in: V/B/E (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, Rn. A 236.

lanz, da die Einkünftekorrektur nach Auffassung des BFH⁹¹, der Finanzverwaltung⁹² und der herrschenden Meinung im Schrifttum⁹³ außerbilanziell stattfindet.⁹⁴ Ein Einfluss auf den Buchwert bzw. die Anschaffungskosten ist somit nicht möglich.⁹⁵ Bei sich daraus möglicherweise ergebenden Doppelbesteuerungen ist ein „Erlass der Steuern aufgrund sachlicher Unbilligkeit“⁹⁶ vorgesehen.⁹⁷

Zeitlich betrachtet ist der Korrekturbetrag des § 1 AStG in dem Veranlagungszeitpunkt anzusetzen, in dem die entsprechende Einkünfte minderung beim Steuerpflichtigen eingetreten ist.⁹⁸

4. Bewertungsmethodik zur Bestimmung des Fremdvergleichspreises

a) Hierarchie der Wertkonzepte des § 1 Abs. 3 AStG

Was die Höhe des angemessenen Korrekturbetrags nach § 1 AStG anbelangt, ergibt sich dieser aus der Differenz zwischen dem tatsächlich vereinbarten Verrechnungspreis und dem Fremdvergleichspreis.⁹⁹ Hinsichtlich der Ermittlung eines solchen fremdvergleichskonformen Verrechnungspreises, wurde mit dem

⁹¹ Vgl. BFH vom 30.5.1990, I R 97/88, BStBl II 1990, 875.

⁹² Vgl. BMF vom 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl I, 1983, 218, Rn. 8.1.1 Bst. c; BMF vom 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570.

⁹³ Vgl. *Kaminski*, in: S/K/K (Hrsg.), Außensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen, § 1 AStG Rn. 109; *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 151; *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 807 ff.; *Pohl*, in: Blümich (Hrsg.), Ertragsteuerliche Nebengesetze – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 151; *Vögele/Raab*, in: V/B/E (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, Rn. A 236.

⁹⁴ Die Rechtsfolge des § 1 Abs. 1 AStG muss auch bei der Überschussrechnung i.S.v. § 4 Abs. 3 EStG oder § 2 Abs. 2 Nr. 2 EStG durchführbar sein, da ein Rückgriff auf die Bilanz des Steuerpflichtigen nicht möglich ist, vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 810; *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 151.

⁹⁵ Vgl. BFH vom 30.5.1990, I R 97/88, BStBl II 1990, 875 (877 ff.); BFH vom 5.4.1995, I R 81/94, BStBl. II 1995, 629 (631); *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 151.

⁹⁶ Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 151.

⁹⁷ Vgl. BFH vom 30.5.1990, I R 97/88, BStBl II 1990, 875 (878); BFH vom 5.4.1995, I R 81/94, BStBl. II 1995, 629 (631).

⁹⁸ Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 153; *Kaligin*, in: Lademann (Hrsg.), AStG – Handkommentar, § 1 AStG, Rn. 46.

⁹⁹ Vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 813.1.

Unternehmenssteuerreformgesetz 2008¹⁰⁰ in § 1 Abs. 3 S. 1 bis 8 AStG ein gesetzliches Stufenverhältnis eingeführt, wonach die Anwendung der maßgeblichen Verrechnungspreismethode bestimmt wird.¹⁰¹ Hiernach werden folgende drei Prüfungsstufen unterschieden:

- ∞ **1. Stufe:** Tatsächlicher Fremdvergleich auf Basis uneingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte (§ 1 Abs. 3 S. 1 und 4 AStG)
- ∞ **2. Stufe:** Tatsächlicher Fremdvergleich auf Basis eingeschränkt vergleichbarer Fremdvergleichswerte (§ 1 Abs. 3 S. 2 bis 4 AStG)
- ∞ **3. Stufe:** Hypothetischer Fremdvergleich beim Fehlen anpassungsfähiger Fremdvergleichswerte (§ 1 Abs. 3 S. 5 bis 8 AStG).

b) 1. Stufe: Uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte

Ausgangspunkt für den tatsächlichen Fremdvergleich der 1. und 2. Stufe sind real vollzogene Rechtsgeschäfte, wie sie zwischen fremden Dritten durchgeführt worden sind. Daher wird in diesem Zusammenhang auch von einem Ist-Ist Vergleich gesprochen.¹⁰² Um einen tatsächlichen Fremdvergleich auf der 1. Stufe vornehmen zu können, ist zunächst zu prüfen, ob Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, die nach Durchführung „sachgerechter Anpassungen im Hinblick auf die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Chancen und Risiken“¹⁰³ uneingeschränkt vergleichbar sind. Wann genau von einer solchen uneingeschränkten Vergleichbarkeit ausgegangen werden kann, wird vom Gesetzgeber nicht weiter ausgeführt. Auch die Finanzverwaltung äußert sich in diesem Zusammenhang nur sehr unpräzise.¹⁰⁴ Nach Auffassung der Finanzverwaltung besteht eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit, wenn die Geschäftsbedingungen identisch sind; Unterschiede in den Ge-

¹⁰⁰ Unternehmenssteuerreformgesetz 2008 vom 14.8.2007, BStBl. I 2007, 630.

¹⁰¹ Vgl. *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1461 (1462).

¹⁰² Vgl. *Baumhoff*, in: Mössner, u.a. (Hrsg.), *Steuerrecht*, Rn. 3.221; *Kußmaul/Müller*, StB 2013, 187 (187); *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), *AStG – Kommentar*, § 1 AStG, Rn. 214.

¹⁰³ § 1 Abs. 3 S. 1 AStG.

¹⁰⁴ Vgl. BMF vom 12.4.2005, IV B 4 –S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570, Rn. 3.4.12.7.

schäftsbedingungen keine wesentlichen Auswirkungen auf die Gestaltung der Verrechnungspreise haben oder durch hinreichende Anpassungen die Unterschiede in den Geschäftsbedingungen beseitigt worden sind.¹⁰⁵ Ob diese Auffassung hingegen einer sachlich vernünftigen Gesetzesauslegung entspricht, ist fraglich.¹⁰⁶

Die Reichweite der 1. Stufe zur Ermittlung eines Fremdvergleichspreises ist für den Steuerpflichtigen damit nur schwer durchschaubar und kann didaktisch als verfehlt angesehen werden.¹⁰⁷ In der Praxis wird es ohnehin nur selten möglich sein, uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte festzustellen.¹⁰⁸ Nach der Einschätzung von *Baumhoff/Ditz/Greinert* ist dabei allenfalls an Lieferungen und Leistungen homogener Güter wie bspw. Rohstoffe einer bestimmten Güte und Kategorie zu denken.¹⁰⁹

Sollte es trotz der hohen Anforderungen möglich sein, Fremdvergleichswerte zu ermitteln, die (gegebenenfalls durch sachgerechte Anpassungen) uneingeschränkt vergleichbar sind, richtet sich die Ermittlung des Fremdvergleichspreises vorrangig nach den international anerkannten Standardmethoden¹¹⁰, namentlich der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode und der Kostenaufschlagsmethode.¹¹¹ Die Entscheidung darüber, welche der einzelnen Standardmethoden vorrangig zur Anwendung gelangt, orientiert sich an dem individuellen Sachverhalt und kann somit von Fall zu Fall variieren.¹¹²

¹⁰⁵ Vgl. BMF vom 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570, Rn. 3.4.12.7, Bst. a.

¹⁰⁶ Vgl. *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. V 21.

¹⁰⁷ Vgl. *Kußmaul/Müller*, StB 2013, 187 (189).

¹⁰⁸ Vgl. *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. V 23.

¹⁰⁹ Vgl. *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1461 (1463).

¹¹⁰ Vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Rn. 2.12 ff..

¹¹¹ Vgl. *Wassermeyer*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 810; *Kußmaul/Müller*, StB 2013, 187 (187).

¹¹² Vgl. BFH vom 17.10.2001, I R 103/00, BStBl II 2004, 171 (174 f.); *Brähler*, Internationales Steuerrecht, 425; *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 202.

Im Folgenden wird ein kurzer Überblick über die drei Standardmethoden gegeben. Für eine detaillierte Vorstellung und Analyse der Anwendbarkeit der einzelnen Methoden sei an dieser Stelle auf die einschlägige Literatur¹¹³ verwiesen.

- ∞ **Preisvergleichsmethode:** Bei der Preisvergleichsmethode wird der Fremdvergleichspreis aus Marktpreisen abgeleitet, den unabhängige Dritte bei vergleichbaren Geschäften akzeptieren (äußerer Preisvergleich). Auch kann auf Preise abgestellt werden, die der Steuerpflichtige selbst oder eine ihm nahe stehende Person bei vergleichbaren Geschäften mit fremden Dritten akzeptiert hätte (innerer Preisvergleich).¹¹⁴
- ∞ **Wiederverkaufspreismethode:** Ausgangspunkt der Wiederverkaufspreismethode ist der Preis, zu dem der Steuerpflichtige ein von einem Nahestehenden bezogenes Wirtschaftsgut bzw. eine Dienstleistung an einen unabhängigen Dritten weiterveräußert hat. Um von diesem Verkaufspreis auf den fremdvergleichskonformen Verrechnungspreis zwischen den Nahestehenden zu kommen, ist von dem Verkaufspreis ein marktüblicher Abschlag¹¹⁵ abzuziehen.¹¹⁶
- ∞ **Kostenaufschlagsmethode:** Bei der Kostenaufschlagsmethode wird der angemessene Verrechnungspreis auf Grundlage der Selbstkosten des Leistenden ermittelt. Diese sind dann in einem zwei Schritt um einen angemessenen Gewinnaufschlag zu erhöhen.¹¹⁷

¹¹³ *Baumhoff*, in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise, Rn. 5.1 ff.; *Baumhoff*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 383 ff.; *Brähler*, Internationales Steuerrecht, 422 ff.; *Pohl*, in: Blümich (Hrsg.), Ertragsteuerliche Nebengesetze – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 76 ff..

¹¹⁴ In der Literatur wird diese Methode auch als das ideale theoretische Verfahren zur Bestimmung von fremdvergleichspreiskonformen Verrechnungspreisen angesehen, da Preise zugrunde gelegt wurden, die auf realen Märkten zwischen unabhängigen Partnern ausgehandelt wurden. Diese Methode ist jedoch nur in circa 5% der einschlägigen Fälle anwendbar, wodurch die praktische Bedeutung der Preisvergleichsmethode eher gering ist. Vgl. *Wassermeyer*, DB 2007, 535 (536).

¹¹⁵ Dieser marktübliche Abschlag setzt sich aus den Kosten des Wiederverkaufs, einer angemessenen Gewinnmarge sowie einer Vergütung für die übernommenen Risiken zusammen, vgl. *Brähler*, Internationales Steuerrecht, 432. Ähnlich auch: *Baumhoff*, in: Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise, Rn. 5.15.

¹¹⁶ Vgl. *Renz/Wilmanns*, Internationale Verrechnungspreise, 89.

¹¹⁷ Vgl. BMF vom 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570 (581), Rn. 2.2.4.

Ist es nicht möglich, einen geeigneten Fremdvergleichspreis mit Hilfe der vorgestellten Standardmethoden ermitteln zu können, ist eine nachrangige Anwendung andere Methoden, wie bspw. gewinnbasierter Methoden¹¹⁸, möglich.

Können nach Anwendung der vorgestellten Methoden mehrere uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte ermittelt werden, bilden diese Werte gemäß § 1 Abs. 3 S. 1 Hs. 2 AStG eine sogenannte Bandbreite. Jeder Preis innerhalb dieser Bandbreite ist als fremdvergleichskonformer Verrechnungspreis einzustufen und kann vom Steuerpflichtigen als Verrechnungspreis gewählt werden.¹¹⁹ Sollte sich der vom Steuerpflichtigen gewählte Verrechnungspreis jedoch außerhalb dieser Bandbreite befinden, ist eine steuerliche Korrektur auf den Median gemäß § 1 Abs. 3 S. 4 AStG vorgesehen.¹²⁰ In der Literatur wird die Korrektur des Verrechnungspreises auf den Median richtigerweise abgelehnt.¹²¹ Nach *Kaminski* handelt es sich bei der steuerlichen Korrektur auf den Median um eine Art „Strafbesteuerung“¹²², die den Steuerpflichtigen davon abhalten soll, den für ihn vorteilhaftesten Verrechnungspreis am Rande der Bandbreite festzulegen.¹²³ Eine Korrektur auf den Median steht auch in Widerspruch zur Rechtsprechung des

¹¹⁸ Bei den gewinnbasierten Methoden ist eine Unterscheidung vorzunehmen. Während die geschäftsvorfallbezogene Methoden (Gewinnaufteilungsmethode, Nettomargenmethode) auf der einen Seite sowohl von der OECD als auch von den deutschen Finanzbehörden zur Anwendung zugelassen werden, werden die globale Gewinnaufteilungsmethoden (Gewinnvergleichsmethode, global formelhafter Gewinnzuordnungssatz) grundsätzlich abgelehnt. Vgl. OECD, Verrechnungspreisleitlinien 2010, Rn. 2.56 ff.; BMF vom 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl. I 2005, 570, Rn. 3.4.10.3 Bst. b, c). In den letzten Jahren ist eine generelle Aufwertung der gewinnorientierten Methoden gegenüber den klassischen Methoden zu verzeichnen. Diese Aufwertung lässt sich insbesondere auf die Neufassung der Kapitel I bis III der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zurückführen. Hier wurde die grundsätzliche Nachrangigkeit der gewinnorientierten Methoden aufgegeben. Vgl. *Greinert*, in: *Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, Rn. 5.82; *Naumann*, IStR 2013, 616 (616). Für eine differenzierte Analyse der gewinnbasierten Methoden vgl. *Greinert*, in: *Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, Rn. 5.82 ff.; *Baumhoff*, in: *Mössner*, u.a. (Hrsg.), *Steuerrecht*, Rn. 3.219 ff.; *Brähler*, *Internationales Steuerrecht*, 433 ff..

¹¹⁹ Vgl. *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1461 (1463).

¹²⁰ Vgl. BMF vom 13.10.2010, BStBl. I 2010, 774, Rn. 3.4.12.7 a); *Renz/Wilmanns*, *Internationale Verrechnungspreise*, 89.

¹²¹ Vgl. *Wassermeyer*, DB 2007, 535 (537 f.); *Greinert*, in: *Schaumburg/Rödter* (Hrsg.), *Unternehmensteuerreform 2008*, *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1461 (1464); *Kaminski*, RIW 2007, 594 (597); *Mann*, *Einkünftekorrekturnormen im Steuerrecht*, 217 f..

¹²² Vgl. *Kaminski*, RIW 2007, 594 (597).

¹²³ Vgl. *Kaminski*, RIW 2007, 594 (597). Ähnlich auch: *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1461 (1463); *Kraft*, in: *Kraft* (Hrsg.), *AStG – Kommentar*, § 1 AStG, Rn. 288.

BFH, wonach grundsätzlich jeder Preis innerhalb der Bandbreite dem Fremdvergleich entspricht.¹²⁴

c) 2. Stufe: Eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte

Können auch nach Vornahme sachgerechter Anpassungen keine uneingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichswerte ermittelt werden, sind der Verrechnungspreisermittlung nach § 1 Abs. 3 S. 2 AStG eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte zugrunde zu legen.¹²⁵ Diese sind ebenso wie die uneingeschränkten Fremdvergleichswerte nach § 1 Abs. 3 S. 1 AStG sachgerecht anzupassen. Was genau unter dem Begriff der eingeschränkten Vergleichbarkeit zu verstehen ist, bleibt jedoch durch das Fehlen einer weiteren Konkretisierung seitens des Gesetzgebers im Nebulösen. Vage Anhaltspunkte liefert lediglich das BMF Schreiben vom 12.4.2005, das eine Beurteilung der Vergleichbarkeit von Fremdvergleichswerten auf Grundlage einer einzelfallspezifischen Bewertung der Transaktionspartner vorsieht.¹²⁶ Diese sind hinsichtlich der von Ihnen übernommenen Funktionen und Risiken bzw. der angebotenen Produkte und Dienstleistungen zu beurteilen.¹²⁷ Somit kann konstatiert werden, dass die Grenze zwischen dem Vorliegen uneingeschränkt, eingeschränkt bzw. miteinander unvergleichbarer Fremdvergleichswerte sehr unscharf, mitunter willkürlich ist, und daher als streitanfällig gilt.¹²⁸ Zur Beurteilung der Vergleichbarkeit greifen Unternehmen sowie auch die Finanzverwaltung regelmäßig auf Datenbankanalysen zurück.¹²⁹

Kommt der Steuerpflichtige zu dem Resultat, dass ihm eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte vorliegen, besteht bei der Wahl der angemessenen

¹²⁴ Vgl. BFH vom 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; BFH vom 6.4.2005, I R 22/04, BStBl. 2007, 658.

¹²⁵ Vgl. *Kußmaul/Müller*, StB 2013, 187 (190).

¹²⁶ Vgl. BMF vom 12.4.2005, IV B 4 –S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570, Rn. 3.4.12.7, Bst. c.

¹²⁷ Vgl. BMF vom 12.4.2005, IV B 4 –S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570, Rn. 3.4.12.7, Bst. c.

¹²⁸ Vgl. *Kußmaul/Müller*, StB 2013, 187 (190 f.); *Kraft*, in: *Kraft* (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 251; *Kaligin*, in: *Lademann* (Hrsg.), AStG – Handkommentar, § 1 AStG, Rn. 64; *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert*, in: *F/W/B/S* (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. V 39.

¹²⁹ Ausführliche Informationen zur Vorgehensweise bei der Datenbankanalyse vgl. *Wahl/Preisser*, IStr 2008, 51 (51 ff.).

Fremdvergleichspreismethode weitgehende Methodenfreiheit.¹³⁰ Die Standardmethoden sowie die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode können somit gleichrangig angewendet werden. Können mehrere eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte ermittelt werden, „ist die sich ergebende Bandbreite einzuengen“¹³¹. Eine solche Einengung erscheint zur Vermeidung sogenannter Ausreißer sinnvoll und kann durch Kontrollrechnungen bzw. Plausibilitätskontrollen erfolgen.¹³² Führen diese zu keinem Ziel, können nach dem Willen der Finanzverwaltung auch mathematische Verfahren angewandt werden wie etwa die Interquartilmethode.¹³³ Bei dieser Methode wird die Bandbreite in Quartile unterteilt. Eine Einengung der Bandbreite auf die mittleren 50 % erfolgt dadurch, dass pauschal das erste und das vierte Quartil zu streichen ist.¹³⁴ Nach der Ansicht von *Baumhoff/Ditz/Greinert* kommt es bei dieser Methode jedoch zu einer willkürlichen und durch nichts zu begründenden pauschalen Einengung der Bandbreite, weshalb diese Methode zu verwerfen ist.¹³⁵

Wurde eine eingeeengte Bandbreite von Fremdvergleichswerten ermittelt, ist jeder vom Steuerpflichtigen gewählte Verrechnungspreis innerhalb der eingeeengten Bandbreite anzuerkennen.¹³⁶ Im Falle, dass der gewählte Verrechnungspreis außerhalb dieser Bandbreite liegt, ist auch hier eine steuerliche Korrektur auf den Median gemäß § 1 Abs. 3 S. 4 AStG vorgesehen.¹³⁷

¹³⁰ Vgl. *Kaligin*, in: Lademann (Hrsg.), AStG – Handkommentar, § 1 AStG, Rn. 67; *Kußmaul/Müller*, StB 2013, 187 (191).

¹³¹ § 1 Abs. 3 S. 3 AStG.

¹³² Vgl. *Klapdor*, StuW 2008, 83 (84).

¹³³ Vgl. BMF vom 12.4.2005, IV B 4 –S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570, Rn. 3.4.12.5, Bst. d.

¹³⁴ Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 277.

¹³⁵ Vgl. *Wassermeyer*, DB 2007, 535 (537 f.); *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1461 (1463). So auch: *Werra*, IStR 2005, 19 (21); *Finsterwalder*, DStR 2005, 765 (769); *Kaminski*, in: S/K/K (Hrsg.), Außensteuergesetz – Doppelbesteuerungsabkommen, § 1 AStG, Rn. 158; *Kußmaul/Müller*, StB 2013, 187 (191). Die Bandbreiteneinengung der Interquartilmethode steht ebenso diametral zur Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes seitens des Bundesfinanzhofs, vgl. BFH vom 17.10.2001, I R 103/00, BStBl. II 2004, 171; BFH vom 6.4.2005, I R 22/04, BStBl. 2007, 658.

¹³⁶ Vgl. *Frotscher*, Internationales Steuerrecht, Rn. 574.

¹³⁷ Zur Kritik an der steuerlichen Korrektur auf den Median vgl. Abschnitt B. I. 4. b).

d) 3. Stufe: Hypothetischer Fremdvergleich

Sollte ein tatsächlicher Fremdvergleich nicht möglich sein, ist nach § 1 Abs. 3 S. 5 AStG ein sogenannter hypothetischer Fremdvergleich vorzunehmen.¹³⁸ Dabei handelt es sich um einen fiktiven Prozess, der eine tatsächliche Transaktion zu Grunde legt, zu der in der Realität aufgrund fehlender bzw. miteinander unvergleichbarer¹³⁹ Marktdaten keine Fremdvergleichswerte zur Verfügung stehen. Um dennoch einen Fremdvergleichswert ermitteln zu können, wird ein fiktiver Preisbildungsprozess simuliert, wie er zwischen zwei voneinander unabhängigen Vertragspartnern zustande gekommen wäre.¹⁴⁰ Es ist sozusagen durch „Nachdenken“ zu ermitteln, welche Bedingungen sich voneinander unabhängige Geschäftspartner bei einer solchen Transaktion auferlegt hätten.¹⁴¹ Durch den Verweis auf § 1 Abs. 1 S. 3 AStG wird vom Gesetzgeber unterstellt, dass sich die unabhängigen Dritten wie zwei ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter unter Informationstransparenz verhalten hätten.¹⁴²

Die Simulation dieses Preisbildungsprozesses wird nach § 1 Abs. 3 S. 6 AStG in der Weise durchgeführt, dass mittels innerbetrieblicher Planrechnungen¹⁴³ und einer Funktionsanalyse¹⁴⁴ ein sogenannter Einigungsbereich, begrenzt durch den Mindestpreis des Leistenden und den Höchstpreis des Leistungsempfängers, unter Berücksichtigung funktions- und risikoadäquater Kapitalisierungszinssätze zu ermitteln ist.¹⁴⁵ Ein Einigungsbereich kann bei rationalem Verhalten unabhängiger Dritter denklogisch allerdings nur dann zustande kommen, wenn der Mindestpreis des Leistenden unter dem Höchstpreis des Leistungsempfängers

¹³⁸ Vgl. *Pohl*, in: Blümich (Hrsg.), *Ertragsteuerliche Nebengesetze – Kommentar*, § 1 AStG, Rn. 117.

¹³⁹ Zu den Voraussetzungen wann eine Unvergleichbarkeit vorliegt vgl. BMF vom 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570, Rn. 3.4.10.2, Bst. b.

¹⁴⁰ Vgl. *Roeder*, Ubg 2008, 202 (202).

¹⁴¹ Vgl. *Baumhoff* in: F/W/B/S (Hrsg.), *Außensteuerrecht – Kommentar*, § 1 AStG, Rn. 361.

¹⁴² Zur Kritik an diesem Konzept vgl. Abschnitt B. I. 2. f).

¹⁴³ Für weitergehende Erläuterungen zur Durchführung vgl. BMF vom 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570, Rn. 3.4.12.6.

¹⁴⁴ Für weitergehende Erläuterungen zur Durchführung vgl. BMF vom 12.4.2005, IV B 4 – S 1341 – 1/05, BStBl I 2005, 570, Rn. 3.4.11.4.

¹⁴⁵ Vgl. *Wulf*, DB 2007, 2280 (2282).

liegt.¹⁴⁶ Die – quasi selbstverständliche – Vorstellung des Gesetzgebers, dass in allen Fällen des hypothetischen Fremdvergleiches ein Einigungsbereich ermittelt werden kann, ist somit unzutreffend.¹⁴⁷

Gemäß § 1 Abs. 3 S. 6 Hs. 2 AStG wird der Einigungsbereich von den jeweiligen Gewinnerwartungen (Gewinnpotenzialen) bestimmt. Durch Abstellen auf jene Gewinnpotenziale können die Preisgrenzen des Einigungsbereichs entsprechend wie folgt ausgelegt werden. Der Mindestpreis ist als der Preis zu begreifen, den der Leistende als Entschädigung für den ihm entgangenen Gewinn gerade noch akzeptieren würde.¹⁴⁸ Der Höchstpreis wiederum kann als der Preis verstanden werden, mit dem der Leistungsempfänger durch das ihm übertragene Ertragspotenzial abzüglich eines dafür geleisteten Entgeltes gerade noch Gewinn erzielt.¹⁴⁹ Im Ergebnis ist also der Ertragswert aus der Sicht beider Unternehmen zu ermitteln.¹⁵⁰ Dazu werden bis zu vier¹⁵¹ Ertragswertberechnungen notwendig, wodurch sich die Frage nach der Verhältnismäßigkeit stellt.¹⁵² *Baumhoff* ist der Ansicht, dass eine solch aufwendige Vorgehensweise nur dann angemessen wäre, wenn erwartet werden kann, dass der Mindestpreis des Leistenden und der Höchstpreis des Empfängers wesentlich voneinander abweichen.¹⁵³ Eine solche Abweichung, so *Baumhoff*, wird daher am ehesten bei Funktionsverlagerungen i.S.v. § 1 Abs. 3 S. 9 AStG nachzuweisen sein, wenn etwa Standortvorteile und Synergieeffekte

¹⁴⁶ Vgl. *Wulf*, DB 2007, 2280 (2282); *Renz/Wilmanns*, Internationale Verrechnungspreise, 103; *Baumhoff*, in: Mössner, u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Rn. 3.158.

¹⁴⁷ Vgl. *Baumhoff/Ditz/Greinert*, DStR 2007, 1461 (1464 f.); *Baumhoff*, in: Mössner, u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Rn. 3.158.

¹⁴⁸ Vgl. *Wölten*, Einzel- und Gesamtbewertung, 18; *Zimmermann*, Die Entscheidung zur Funktionsverlagerung, 17.

¹⁴⁹ Vgl. *Wölten*, Einzel- und Gesamtbewertung, 18; *Zimmermann*, Die Entscheidung zur Funktionsverlagerung, 17.

¹⁵⁰ Vgl. *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 302.

¹⁵¹ Wird die indirekte Methode der Bewertung herangezogen, ist für beide Unternehmen je einmal der Ertragswert vor und nach Durchführung der Transaktion zu ermitteln, vgl. *Jenzen*, NWB 2007, Fach 2, 9419 (9427); *Kraft*, in: Kraft (Hrsg.), AStG – Kommentar, § 1 AStG, Rn. 302. Siehe hierfür auch die Ausführungen in Abschnitt C. II. 1..

¹⁵² Vgl. *Kahle*, in: Wöhrle/Schelle/Gross (Hrsg.), Außensteuergesetz – Kommentar, Rn. 233; *Renz/Wilmanns*, Internationale Verrechnungspreise, 105; *Kußmaul/Müller*, StB 2013, 187 (192); *Wassermeyer/Baumhoff/Greinert*, in: F/W/B/S (Hrsg.), Außensteuerrecht – Kommentar, § 1 AStG, Rn. V 60. Dazu ausführlich in Abschnitt B. II. und Abschnitt C.

¹⁵³ Vgl. *Baumhoff*, in: Mössner, u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Rn. 3.159. So auch: *Kußmaul/Müller*, StB 2013, 187 (192); *Klapdor*, StuW 2008, 83 (87).

Deutsche Regelungen zur internationalen
Funktionsverlagerung
Kritische Analyse unter besonderer Berücksichtigung
der Transferpaketbewertung
Hentschel, S.
2015, XXVI, 148 S. 13 Abb., Softcover
ISBN: 978-3-658-07679-5