

Kommentar

Bearbeitet von

Prof. Dr. Dr. h.c. Franz Wassermeyer, Herausgegeben von Prof. Dr. Dr. h.c. Hans Flick, und Dr. Michael Kempermann, Dr. Daniel Liebchen

Loseblattwerk mit 47. Aktualisierung 2017. Loseblatt. Rund 4302 S. In 3 Ordnern

ISBN 978 3 504 26010 1

Format (B x L): 16,5 x 23,5 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhaltsverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei

**beck-shop.de**
DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

Artikel 9

Wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragstaates unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragstaates beteiligt ist, oder
- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital eines Unternehmens eines Vertragstaates und eines Unternehmens des anderen Vertragstaates beteiligt sind,

und in diesen Fällen zwischen den beiden Unternehmen hinsichtlich ihrer kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen Bedingungen vereinbart oder auferlegt werden, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

Inhaltsverzeichnis

	Seite		Anm.
Gesetzesmaterialien	15	– Fremdvergleichsgrundsatz als international anerkannter Angemessenheitsmaßstab	6
OECD-Musterabkommen 2010	15	– Art. 9 als Gewinnkorrekturvorschrift	7
Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA	15	– Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.	8
Verordnungen, Verwaltungsvereinbarungen und -anweisungen	17	– Bedeutung der OECD-Leitlinien	9
Literatur.	19	– Änderungen der OECD-Leitlinien durch BEPS.	10
	Anm.	– Rechtsstatus und Bindungswirkung der OECD-Leitlinien	11
Erläuterungen zu Art. 9		III. Verhältnis zu anderen Vorschriften	12
I. Entstehungsgeschichte	1	1. Verhältnis zu abkommensrechtlichen Regelungen	12
1. Vergleich mit DBA 1931/59	1	– Verhältnis zu Art. 7	12
– Keine Gewinnberichtigungsklausel	1	– Verhältnis zu Art. 11 Abs. 4 und 12 Abs. 4	13
– Gewinnberichtigung nach innerstaatlichen Korrekturvorschriften	2	– Verhältnis zu Art. 25	14
2. Vergleich mit OECD-Musterabkommen	3	– Verhältnis zu Art. 26	15
– Wörtliche Übereinstimmung mit Art. 9 OECD-MA 1963	3	2. Verhältnis zum innerstaatlichen Recht Deutschlands	16
3. Vergleich mit der DE-VG	4	a) Verhältnis im Allgemeinen	16
– Abweichungen entsprechend dem OECD-MA	4	– Keine Self-executing-Wirkung	16
II. Allgemeiner Inhalt und Regelungszweck	5		
– Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen	5		

	Anm.
– Sperrwirkung gegenüber innerstaatlichem Recht	17
– Kein höherrangiges Recht – BVerfG-Beschluss v. 15.12.2015	18
b) Verhältnis zu speziellen Regelungen	19
– Verhältnis zur vGA	19
– Verhältnis zur vE	20
– Verhältnis zur § 1 AstG	21
– Verhältnis zu § 162 Abs. 3 AO	22
IV. Die Bestimmung im Einzelnen	23
1. Unternehmen eines Vertragsstaates/Unternehmen des anderen Vertragsstaates	23
– Begriffsdefinition gem. Art. 3	23
– Kein „gemeineuropäischer Unternehmensbegriff“	24
– Abkommensautonome Auslegung	25
– Ansässigkeit in verschiedenen Vertragsstaaten	26
– Weitere Anwendungsfragen	27
2. Verbundene Unternehmen	28
a) Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder am Kapital	28
– Definition des Art. 9	28
– Unmittelbare oder mittelbare Beteiligung	29
– Beteiligungshöhe und zeitliche Voraussetzungen	30
– Beteiligung an der Geschäftsleitung	31
– Beteiligung an der Kontrolle	32
– Beteiligung am Kapital	33
– Kein Verbundensein durch sonstige Beteiligungsformen	34
b) Unternehmen unter gemeinsamer Kontrolle	35
– Begriffsauslegung	35
– Typischer Anwendungsfall	36
3. Kaufmännische oder finanzielle Beziehungen	37
– Begriffsauslegung	37
– Schuldrechtliche Beziehungen	38
– Rückgriff auf den Begriff der Geschäftsbeziehung i.S.d. § 1 Abs. 4 AstG	39
– Keine gesellschaftsrechtlichen Beziehungen	40
4. Vereinbarte oder auferlegte Bedingungen	41

	Anm.
– Anerkennung der tatsächlich verwirklichten Geschäftsbeziehung	41
– Begriff der Bedingung	42
– Bedeutung der „Bedingungen“ für den Fremdvergleich i.S.v. Art. 9	43
– Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen – BMF-Schr. vom 29.3.2011	44
– Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen – Rspr. des BFH	45
– Nichtanwendungserlass des BMF vom 30.3.2016	46
5. Abweichungen vom Fremdvergleich	47
a) Begriff und Merkmale des Fremdvergleichs	47
aa) Begriff und Bedeutung des Fremdvergleichsgrundsatzes	47
– Zentraler Maßstab für Einkünftekorrekturen	47
bb) Vergleichbarkeit der Verhältnisse	48
(1) Vorüberlegung	48
– Gleiche oder vergleichbare Verhältnisse	48
– Eignung der Vergleichsobjekte und Identität	49
– Preis- oder Wertbandbreiten	50
(2) Grad der Vergleichbarkeit	51
– Vergleichbarkeit	51
(i) OECD Leitlinien	52
– Relativ gleiche Zuverlässigkeit/verhältnismäßig gleicher Vergleichbarkeitsgrad	52
– Unterschiedliche Vergleichbarkeitsgrade	53
(ii) Uneingeschränkte versus eingeschränkte Vergleichbarkeit	54
– Deutsch-steuerliche Regelung	54
– Fehlende gesetzliche Definition	55
– Uneingeschränkte Vergleichbarkeit	56
– Eingeschränkte Vergleichbarkeit	57
– Unvergleichbarkeit	58
(iii) Direkte versus indirekte Vergleichbarkeit	59
– Direkte Vergleichbarkeit	59
– Indirekte Vergleichbarkeit	60

	Anm.		Anm.
– Verhältnis zu Vergleichbarkeitsgraden nach § 1 Abs. 3 AstG	61	– Tatsächliches Verhalten als Korrektiv	82
(3) Bestimmungsfaktoren der Vergleichbarkeit	62	– Risikokontrolle	83
– Kriterienkatalog	62	– Finanzkraft und Risikotragfähigkeit	84
– Vergleichbarkeitsfaktoren nach OECD-Leitlinien	63	– Vertragliche Risikodisposition und tatsächliches Verhalten ..	85
– Erweiterung durch Änderung der OECD-Leitlinien	64	– Verrechnungspreisbestimmung und weitere Implikationen ..	86
(4) Funktions- und Risikoanalyse	65	– Keine Versagung des Betriebsausgabenabzugs	87
(i) Begriff und Gegenstand	65	– BMF-Schreiben vom 30.3.2016	88
– Unterschiedliche Begriffsverwendungen	65	(iv) Eingesetzte Produktionsmittel	89
– Gesetzliche Verpflichtung im Rahmen der Dokumentationspflichten	66	– Gewichtung nach relativem Einfluss	90
– Instrument der Sachverhaltsermittlung, -würdigung und -dokumentation	67	(v) Unternehmenscharakterisierung	91
(ii) Funktionen	68	– Referenzunternehmen/Referenztransaktion	91
– Funktionsbegriff nach § 1 Abs. 1 FverlV	68	– Klassifizierung nach Unternehmenstypen	92
– Begriffsbildung nach VWG und OECD-Leitlinien	69	– Mittelunternehmen als Residualansatz	93
– Maßgeblichkeit der tatsächlichen Funktionsverteilung ..	70	(5) Weitere Aspekte der Vergleichbarkeitsprüfung	94
– Dispositionsfreiheit im Unternehmensverbund	71	– Unternehmerische Zielvorstellung und Geschäftsstrategien	94
– Außergewöhnliche Umstände nach Tz. 1.122 ff. OECD-Leitlinien	72	– Werbe- und Markterschließungsaufwendungen	95
– Kaufmännische Vernunft und verfügbare Handlungsalternativen	73	– Verlustsituationen bei Markterschließungsmaßnahmen ..	96
– Funktionsverteilung nicht Gegenstand der Angemessenheitsprüfung	74	– Verlustfreistellung nur bei Routineunternehmen	97
– VWG-Funktionsverlagerung ..	75	b) Arten des Fremdvergleichs ..	98
(iii) Risiken	76	aa) Überblick	98
– Wesentliche Risikoarten	76	– Unterschiedliche methodische Ansätze	98
– Definition von Risiko und Kategorisierung nach Quellen der Unsicherheit	77	– Tatsächlicher Fremdvergleich ..	99
– Sechsstufiges Verfahren zur Risikoanalyse	78	– Hypothetischer Fremdvergleich	100
– Maßgeblichkeit der tatsächlichen Risikoverteilung	79	bb) Tatsächlicher Fremdvergleich ..	101
– Feststellung der Risikoverteilung	80	– „Klassischer“ Fall des Fremdvergleichs	101
– Maßgeblichkeit der tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnisse	81	– Identität der Vergleichbarkeitsfaktoren als Idealfall ..	102
		– Innerbetrieblicher Fremdvergleich	103
		– Zwischenbetrieblicher Fremdvergleich	104
		– Grenzen des tatsächlichen Fremdvergleichs	105

	Anm.		Anm.
– Bedeutung von Datenbank-		– Gesetzliche Regelung	128
analysen	106	(1) Deutsch-steuerliche „Kon-	
cc) Hypothetischer Fremdver-		kretisierungen“ des Fremd-	
gleich	107	vergleichsgrundsatzes	129
(1) Ordentlicher Geschäftsleiter		– Doppelter ordentlicher Ge-	
als Kriterium des hypotheti-		schäftsleiter	129
schen Fremdvergleichs	107	– Transparenzfiktion	130
– Simulation eines Preisbil-		– Transparenzfiktion und	
dungsprozesses	107	Fremdvergleichsgrundsatz	131
– Konkrete Vergleichbarkeit der		– Keine übergeordnete Trans-	
Verhältnisse	108	parenzinstanz	132
– Objektivierender Bezugs-		(2) Regelungen zur Einigungs-	
punkt	109	bereichsbetrachtung	133
– Ursprung des Sorgfaltsmaß-		– Bestimmung des Einigungs-	
stabs	110	bereichs	133
– Bezüge in den OECD-Leit-		– Kein zwingender Einigungs-	
linien	111	bereich	134
– Notwendigkeit der inhalt-		– Ermittlung der individuellen	
lichen Konkretisierung	112	Preisgrenzen	135
– Entscheidungen über absatz-		– Unzulässige Einschränkung	136
und beschaffungswirtschaftli-		(3) Aufteilung des Einigungs-	
che Preisgrenzen	113	bereichs	137
– Ausrichtung an Gewinnerzie-		– VWG 1983 und VWG-	
lung bzw. Gewinnmaximie-		Verfahren	137
rung	114	– Hältige Teilung des Einig-	
– Indizwirkung konträrer Ziel-		ungsbereichs	138
systeme	115	– Widerlegbare Vermutung	139
– Temporär vom Gewinnstreben		– Wahlrecht für einen abwei-	
abweichende Zielsetzung	116	chenden Wertansatz	140
– „Make-or-buy“-Kalkül	117	(4) Nachträgliche Preisanpassun-	
(2) „Doppelter“ ordentlicher Ge-		gen	141
schäftsleiter	118	(i) Unzutreffender Einigungs-	
– Einbeziehung des Vertrags-		bereich/Verrechnungspreisan-	
partners	118	satz	141
– Verdoppelung der Rechtsfigur	119	– Zutreffender Einigungs-	
– Gesetzlicher Maßstab für den		bereich/zutreffender Verrech-	
Fremdvergleich	120	nungspreisansatz	141
– Normverhalten/Soll-Ver-		– Zutreffender Einigungs-	
gleichstatbestand	121	bereich/unzutreffender Ver-	
– Berücksichtigung der indivi-		rechnungspreisansatz	142
duellen Entscheidungssituati-		– Unzutreffender Einigungs-	
on	122	bereich	143
– Ermittlung individueller		(ii) Preisanpassungsklausel	144
Grenzpreise und Handlungs-		– Gesetzliche Preisanpassungs-	
alternativen	123	klausel	144
– Einigungsbereichsbetrachtung	124	– Eingeschränkte Zulässigkeit	
– Langfristige und kurzfristige		von Korrekturen zugunsten	
Preisuntergrenze	125	des Steuerpflichtigen	145
– Preisobergrenze	126	– Beschränkung auf Übertra-	
– Positiver/negativer Einigungs-		gungsfälle	146
bereich	127	– Wesentlichkeitskriterium	147
dd) Der hypothetische Fremdver-		– Doppelte Berücksichtigung	
gleich gem. § 1 Abs. 3 Satz 5		von Prognoserisiken	148
AStG	128		

	Anm.		Anm.
– Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen	149	– Kombination von Wiederverkaufs- und Kostenaufschlagsmethoden	175
– Bestimmung des Anpassungsbetrags	150	– Kostenabweichungen	176
– Preisanpassungsmechanismen bei schwer bewertbaren iWGs.	151	– Berücksichtigung von Verlusten	177
c) Methoden der Verrechnungspreisermittlung.	152	– Verluste bei Lieferungen an verbundene Eigenhändler	178
aa) Überblick	152	(iii) Anwendungsbereiche	179
– Klassische Methoden	152	– Anwendung auf Eigenhändler-Vertriebsgesellschaften.	179
– Gewinnorientierte Methoden	153	– Veredlungstätigkeiten	180
– Globale Gewinnaufteilungsmethode	154	– Kostenrechnerische Anpassungen	181
– Gewinnvergleichsmethode	155	– Veränderungen der Märkte	182
bb) Klassische Methoden	156	(3) Kostenaufschlagsmethode	183
(1) Preisvergleichsmethode	156	(i) Vorgehensweise der Kostenaufschlagsmethode	183
(i) Vorgehensweise der Preisvergleichsmethode	156	– Funktionsweise: Selbstkosten zzgl. Gewinnaufschlag	183
– Form des tatsächlichen Fremdvergleichs.	156	(ii) Anwendungsbereiche	184
– Identität der Leistungsbeziehungen.	157	– Zumeist „Ultima Ratio“	184
– Preisbandbreiten	158	– Ermittlung eines hypothetischen Vergleichspreises	185
(ii) Innerer Preisvergleich	159	(iii) Ermittlung der Kostenbasis	186
– Allgemeines	159	– Wertmäßiger Kostenbegriff.	186
– Vergleich marktentstandener Preise	160	– Andere Kostenbegriffe	187
– Mindestvolumen verbundexterner Referenztransaktionen	161	– Anwendbarkeit des verwendeten Konzernrechnungssystems	188
(iii) Äußerer Preisvergleich	162	– Anforderungen an das Kostenrechnungssystem	189
– Allgemeines	162	– Kostenartenrechnung	190
– Secret Comparables	163	– Kostenarten nach den OECD-Leitlinien	191
(iv) Anwendungsbereiche	164	– „Operating Expenses“	192
– Umfangreiche Anwendungsvoraussetzungen	164	– Kostenkategorien	193
– Grenzen der Anwendung der Preisvergleichsmethode	165	– Allgemeines.	194
– BEPS	166	– Istkostenrechnung.	195
(2) Wiederverkaufspreismethode.	167	– Mängel der Istkostenrechnung	196
(i) Vorgehensweise der Wiederverkaufspreismethode	167	– Eliminierung von unwirtschaftlichen Einflussfaktoren	197
– Retrograde Preisbestimmung.	167	– Normalkostenrechnung	198
– Anwendungsbereich	168	– Sollkostenrechnung.	199
(ii) Ermittlung der marktüblichen Handelsspanne.	169	– Plankostenrechnung	200
– Rückgriff auf tatsächlichen Fremdvergleich	169	– Vorzüge der Plankostenrechnung	201
– Äußerer Margenvergleich	170	– Soll-Ist-Vergleich	202
– Datenbankanalyse	171	– Angemessene Toleranzgrenzen.	203
– Innerer Margenvergleich	172	– Schätzung von Plandaten und Planverbrauchsmengen	204
– Auswahl geeigneter Vergleichsobjekte	173		
– Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs.	174		

	Anm.		Anm.
– Normalkostenrechnung als Kompromisslösung	205	– VWG 1983	231
– Istkostenrechnung als Ausnahme- fall	206	– VWG-Verfahren	232
– Vollkostenrechnung	207	– § 1 Abs. 3 AStG	233
– Mängel der Vollkostenrechnung	208	(2) Geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (PSM)	234
– Kostenschlüsselung und Ersatzkriterien	209	– Vorgehensweise	234
– Teilkostenrechnung	210	– Anwendungsbereiche	235
– Teilkostenrechnung in bestimmten Marktsituationen	211	– Methoden der Gewinnaufteilung	236
(iv) Gewinnaufschlag	212	– Vorteile der PSM	237
– Unternehmens- und branchen- übliche Gewinnaufschläge	212	– Nachteile der PSM	238
– Steuerlicher Gewinnerzielungs- zwang	213	– BEPS/Diskussionsentwurf vom 4.7.2016	239
– Kein Verzicht auf Gewinnelement	214	(3) Geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (TNMM)	240
– Kein internationaler Konsens	215	– Vorgehensweise	240
– Allenfalls temporärer Verzicht	216	– Datenbankanalyse	241
– Ermittlung des angemessenen Gewinnaufschlags	217	– Anwendungsbeschränkungen nach den VWG-Verfahren	242
– Mindestansatz einer Kapitalmarktrendite	218	– Vorteile der TNMM	243
– Aussagen der Rechtsprechung	219	– Nachteile der TNMM	244
– Gewinnaufschlag bei Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung	220	(4) Globale Gewinnaufteilungsmethode	245
– Verrechnungspreispraxis	221	– Vorgehensweise	245
– Temporärer Verzicht in Krisensituationen	222	– Kernprobleme der globalen Gewinnaufteilungsmethode	246
(v) Nachteile der Kostenaufschlagsmethode	223	– Ablehnung des Alternativansatzes durch OECD-Leitlinien	247
– Zuordnung eines Garantiegewinns	223	– Alternativkonzept zum Fremdvergleichsgrundsatz	248
– Einbeziehung der Empfängerperspektive	224	dd) Rangfolge der Verrechnungspreismethoden	249
(4) Kombination der klassischen Methoden	225	(1) OECD-Leitlinien	249
– Zulässigkeit	225	– Aufgabe des strengen Hierarchy- verhältnisses	249
– Verwendung von sonstigen betriebswirtschaftlichen Daten	226	– Ansatz der „am besten geeigneten Verrechnungspreismethode“	250
cc) Gewinnorientierte Methoden	227	– Methodenrangfolge bei gleicher Eignung und gleich zuverlässiger Anwendbarkeit	251
(1) Grundlagen und Rechtsentwicklung	227	– Evaluation alternativer Verrechnungs- preismethoden	252
– Schwächen der klassischen Methoden	227	– Keine Anwendung mehrerer Verrechnungspreismethoden	253
– Arten gewinnorientierter Methoden	228	– Methodenwahl als Gegenstand der Vergleichbarkeitsanalyse	254
– Geschäftsvorfallbezogenheit und Fremdvergleichsgrundsatz	229	– Finanzmathematische Bewertungsverfahren und Verrechnungspreismethoden	255
– OECD-Leitlinien	230	(2) Regelungen des § 1 AStG	256

	Anm.		Anm.
– Kein abschließendes Rangfolgeverhältnis	256	– Regelungen der Finanzverwaltung und der OECD	275
– Tatsächlicher Fremdvergleich und die klassischen Methoden	257	– Grundsatz des Fremdvergleichs	276
– Tatsächlicher Fremdvergleich und „geeignete Verrechnungsmethoden“	258	– Berücksichtigung von Neben-, Zusatz- und Serviceleistungen.	277
– Hypothetischer Fremdvergleich und Verrechnungsmethoden	259	– Ansatz eines Gesamtentgelts.	278
– Verhältnis von § 1 AStG zum Konzept der OECD-Leitlinien	260	– Funktionsanalyse als Ausgangspunkt	279
ee) Preis- und Wertbandbreiten	261	(2) Lieferungen von Produktionsgesellschaften	280
(1) Allgemeines	261	(i) Funktionsanalyse im Rahmen der Produktion	280
– Preis- und Wertbandbreiten.	261	– Grundformen der Funktionsausübung	280
– § 1 AStG.	262	– Begriffsdefinition Lohnfertiger	281
– Breite Akzeptanz.	263	– Begriffsdefinition im Schrifttum	282
(2) Einengung von Fremdvergleichsbandbreiten	264	– Risiken des Lohnfertigers	283
– OECD-Leitlinien: Bandbreiteneinengung bei Vergleichbarkeitsdefiziten	264	– Begrenzter Einsatz von Wirtschaftsgütern	284
– Gesetzliche Regelungen in Deutschland	265	– Begriffsdefinition Eigenproduzent	285
– Verweis auf VWG-Verfahren.	266	– Übersicht zur Ausgestaltung der Produktionsfunktion	286
– Anpassungs-, Verprobungs- und Kontrollrechnungen	267	– Unternehmen zwischen Lohnfertiger und Eigenproduzent	287
– Einengung durch mathematisch-statistische Verfahren	268	(ii) Verrechnungspreisermittlung	288
– Methode der „Interquartile Range“	269	– Kostenaufschlagsmethode als Regelmethode	288
– Andere mathematisch-statistische Verfahren	270	– Auffassung der Finanzverwaltung	289
(3) Verrechnungspreisbestimmung	271	– Kostenbasis und Gewinnaufschlag	290
– Uneingeschränkt vergleichbare Vergleichswerte	271	– Anlaufverluste	291
– Eingeschränkt vergleichbare Vergleichswerte	272	– Notwendigkeit der Aufteilung von Standortvorteilen	292
(4) Nachträgliche Einkünftekorrekturen	273	– Methodisches Vorgehen zur Aufteilung von Standortvorteilen	293
– Uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte	273	– Urteil des FG Münster und Verwaltungspraxis	294
– Eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte	274	– Eigenproduzent als Strategieträger	295
d) Verrechnungspreisermittlung bei ausgewählten Lieferungs- und Leistungsbeziehungen	275	– Methodenwahl bei Eigenproduzenten	296
aa) Lieferung von Gütern und Waren	275	(3) Lieferungen an Vertriebsgesellschaften	297
(1) Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes	275	(i) Funktionsanalyse im Rahmen des Vertriebs	297
		– Grundformen des Vertriebs	297
		– Eigenhändler als „Fully-fledged Distributor“	298

	Anm.		Anm.
– Eigenhändler als „Low-Risk-Distributor“	299	– Urteil des FG Münster v. 7.12.2016	324
– Kommissionär	300	– Betriebliche Veranlassung beim Darlehensgeber	325
– Handelsvertreter/Sales Agent	301	– Konzerninterne Avale und Preisvergleichsmethode	326
– Übersicht der Vertriebsformen	302	– Urteil des Tax Court of Canada vom 4.12.2009	327
(ii) Verrechnungspreisermittlung	303	– Finanzmathematischer Ansatz	328
– Allgemeine Grundsätze	303	– Verrechnungspreispraxis	329
– Vorrang der Preisvergleichsmethode	304	(3) Cash-Pooling	330
– Wiederverkaufspreismethode als Regelmethode	305	– Zentralisierung der Finanzierungsfunktion	330
– Anwendung von Kostenaufschlagsmethode und TNMM	306	– Cash Management	331
– TNMM als Regelmethode für Low-Risk-Distributor	307	– Beispiel 1	332
– Kosten- und umsatzabhängige Kommissionärsprovision	308	– Ansatz vergünstigter Verrechnungspreise	333
– Kostenaufschlagsmethode bei Handelsvertretern	309	– Abrechnung von Dienstleistungen	334
bb) Finanzierungsleistungen	310	cc) Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter	335
(1) Verrechnung dem Grunde nach	310	(1) Verrechnung dem Grunde nach	335
– Voraussetzung der Verrechnung dem Grunde nach	310	(i) Voraussetzung des betrieblichen Nutzens	335
– „Patronatsurteil“ des BFH	311	– Überblick	335
– Weiterentwicklung der Rechtsprechungsgrundsätze	312	– Benefit test	336
– Funktionsgerechte Kapitalausstattung	313	– Ex-ante-Grundsatz	337
– BFH vom 25.6.2014: Aufteilung	314	– Vorteil ohne tatsächliche Nutzung	338
– Nichtanwendungserlass vom 17.10.2002/BMF-Schreiben vom 12.1.2010	315	– Verbot der Doppelverrechnung	339
– Neufassung des § 1 Abs. 4 AStG i.d.F. des StVergAbG 2003	316	– Produktmarkenlizenz gegenüber Konzernvertriebsgesellschaften	340
– Gesellschaftsvertragliche Vereinbarung zur Vermeidung einer Geschäftsbeziehung	317	(ii) Lizenzverrechnung bei firmennamensgleichen Marken	341
– Neufassung des § 1 Abs. 4 AStG durch das Amtshilfe RLUMG 2013	318	– Recht auf Führen des Firmennamens	341
– „Klarstellung“ durch das ZollkodexAnpG vom 22.12.2014	319	– Identität von Firma und Marke	342
(2) Verrechnung der Höhe nach	320	– Verrechnungspflicht	343
– Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes	320	– OECD-Empfehlungen i.d.F. der BEPS-Abschlussberichte	344
– Unvergleichbarkeit bankenüblicher Soll-Zinssätze	321	– Urteil des FG Münster vom 14.2.2014	345
– Zinsurteile des BFH	322	– Urteil des BFH vom 21.1.2016	346
– Zinsbandbetrachtung und hypothetischer Fremdvergleich	323	– BMF-Schreiben zur Namensnutzung im Konzern	347
		(2) Verrechnung der Höhe nach	348
		(i) Entgelt determinierende Faktoren	348
		– Bestimmungsfaktoren	348

	Anm.		Anm.
– Handlungsalternativen und die Perspektiven beider Vertragsparteien	349	– Verrechnungsformen	372
(ii) Anwendung der klassischen Methoden	350	– Leistungsaustauschkonzept	373
– Preisvergleichsmethode	350	– Leistungsumlage statt Einzelabrechnung	374
– Wiederverkaufspreismethode	351	– Poolumlage	375
– Kostenaufschlagsmethode	352	– Methoden der Verrechnung	376
(iii) Anwendung gewinnorientierter Methoden	353	– Unternehmerische Dispositionsfreiheit	377
– Anwendung der PSM	353	(ii) Einzelverrechnung mittels der klassischen Methoden	378
– Knoppe-Formel	354	– Voraussetzungen der Einzelverrechnung	378
– 25 %-Rule	355	– CUP – innerer Preisvergleich	379
– BEPS	356	– CUP – äußerer Preisvergleich	380
dd) Dienstleistungen	357	– Freiberufliche Dienstleistungen und Gebührenordnungen	381
(1) Erscheinungsformen von Dienstleistungen	357	– Praktische Anwendungsprobleme	382
– Weltweite „Transfer-Pricing“-Umfrage	357	– Kein genereller Ausschluss der Wiederverkaufspreismethode	383
– Verschiedene Erscheinungsformen	358	– Abgrenzung zu Vermittlungsleistungen	384
– Administrative und kaufmännische Dienstleistungen	359	– Beschränkung auf Ausnahmefälle	385
– Industrielle, technische und F&E-Dienstleistungen	360	– Breiter Anwendungsbereich der Kostenaufschlagsmethode	386
– Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (Low Value-Adding Services)	361	– Ausgestaltung der Kostenaufschlagsmethode	387
(2) Verrechnung dem Grunde nach	362	– Grenzen der Kostenaufschlagsmethode	388
(i) Abgrenzungskriterium der betrieblichen Veranlassung	362	– Zulässigkeit der TNMM	389
– Gesellschaftsrechtliche vs. schuldrechtliche Veranlassung	362	– Grenzen des Anwendungsbereichs der TNMM	390
– Betriebliche Veranlassung	363	– Anwendungsbereich der PSM	391
– Indizien der betrieblichen Veranlassung	364	(iii) Konzernumlagen nach dem Leistungsaustauschkonzept	392
(ii) Verrechenbare und nicht verrechenbare Dienstleistungen	365	– Praktische Schwierigkeiten der Einzelabrechnung	392
– Gesellschafteraufwand/ Stewardship-Expenses	365	– Umlagekonzept	393
– Nicht verrechenbare Dienstleistungen	366	– Modifizierte Kostenaufschlagsmethode	394
– Qualifikationskonflikte	367	– Umlagevertrag	395
– Verrechenbare Dienstleistungen	368	– Umlagevertrag in der Verrechnungspreisdokumentation	396
– Mischleistungen und Aufteilung	369	– Erforderliche Regelungsgegenstände	397
– Keine Verrechnung als Ausnahme	370	(iv) Konzernumlagen nach dem Poolkonzept (Poolumlage)	398
– Praktische Bedeutung	371	– Begriffsdefinition	398
(3) Verrechnung der Höhe nach	372	– Abgrenzung zum Konzernfinanzierungsverfahren	399
(i) Formen der Leistungsverrechnung	372	– Gleichgerichtete Interessen	400
		– BEPS – Aufnahme Risikokontrollkonzept	401

	Anm.		Anm.
– Abgrenzung zu reinen Auf- tragnehmern	402	(1) Überblick	428
– Ermittlung der Kostenbasis . . .	403	– Definition der Funktionsver- lagerung in § 1 Abs. 3 Satz 9 AstG	428
– Kürzung von Dritteinnahmen . .	404	– Definition der Funktionsver- lagerung in § 1 Abs. 2 FVerlV . .	429
– Gewinnaufschlag – kein inter- nationaler Konsens	405	(2) Funktion.	430
– Konsequente Unterscheidung zwischen Leistungsumlage und Poolumlage	406	– Begriffsdefinition gem. § 1 Abs. 1 FVerlV	430
– Risikosituation des Leistenden als Entscheidungskriterium . . .	407	– Gleichsetzung von Funktion und Geschäftstätigkeit	431
– Umlageschlüssel.	408	– Produkt- und marktbezogenes Begriffsverständnis.	432
– Eintrittszahlungen	409	– Organischer Teil eines Unter- nehmens.	433
– Höhe der Eintrittszahlungen . .	410	– Betriebswirtschaftliche Eigen- ständigkeit der Funktion	434
– Höhe der Austrittszahlungen . .	411	– Verhältnis zur „Activity“ des Kap. IX OECD-Leitlinien	435
– Kostenumlagevertrag und Dokumentation	412	(3) (Funktions-)Verlagerung	436
e) Vorteilsausgleich	413	– Verlagerungsbegriff	436
aa) Rechtsgrundlage und Begriff . .	413	– Kumulativer Übergang von Wirtschaftsgütern und sons- tigen Vorteilen	437
– Rechtsgrundlage	413	– Qualitative Auslegung der Einschränkung einer Funktion . .	438
– Begriff.	414	– Quantitative Auslegung der Einschränkung einer Funktion . .	439
– Kalkulatorischer Ausgleich . . .	415	– Substitution einer Funktion . . .	440
– Angemessenheit beim Vor- teilsausgleich.	416	(4) Abgrenzungsfragen	441
– Voraussetzungen der steuerli- chen Anerkennung	417	(i) Funktionsverdoppelung/ -ervielfältigung	441
– Vorteilsausgleich nach den OECD-Leitlinien vs. VWG 1983	418	– Tatbestandsverwirklichung innerhalb eines 5-Jahres- Zeitraums.	441
– Vorteilsausgleich im Konzern. .	419	– Erhebliche Funktionsein- schränkung.	442
– Kein fiktiver Vorteilsausgleich mehr	420	(ii) Funktionsverlagerung auf Routineunternehmen	443
bb) Vorteilsausgleich und Paletten- betrachtung	421	– Begriffsdefinition/Funktions- und Risikoprofil.	443
– Vor- und Nachteile aus Liefe- rungs- und Leistungspaketen . .	421	– Keine Verlagerung eines Gewinnpotenzials	444
– „Paketgeschäfte“ nach den OECD-Leitlinien	422	– Funktionsverlagerung nach Auffassung der Finanzverwal- tung	445
f) Die Besteuerung grenzüber- schreitender Funktionsver- lagerungen	423	– Regelung des § 2 Abs. 2 Satz 1 FVerlV	446
aa) Einführung	423	– Funktionsausübung nur ge- genüber dem verlagernden Unternehmen.	447
– Gesamtbewertung eines Trans- ferpakets	423	– Transaktionsbezogene Unter- nehmenscharakterisierung	448
– FVerlV und VWG-Funktions- verlagerung	424		
– Evaluation zu den Erfahrun- gen mit FVerl	425		
– Gründe für Funktionsver- lagerungen	426		
– Erscheinungsformen von Funktionsverlagerungen	427		
bb) Funktionsverlagerung dem Grunde nach	428		

	Anm.
– Anwendung der Kostenaufschlagsmethode oder der TNMM	449
– Stufenverhältnis des § 1 Abs. 3 AstG	450
(iii) Einzeltransaktionen	451
– (Nicht-)Zugehörigkeit zu einer Funktionsverlagerung	451
(iv) Personalentsendungen	452
– Einschränkungen nach § 1 Abs. 7 Satz 2 FVerIV	452
(v) Fremdvergleichsgesichtspunkte	453
– Kein(e) Funktionsveräußerung/-erwerb unter fremden Dritten	453
– Zeitlich befristete und geringfügige Verlagerungen (Bagatellfälle)	454
– Andere Abwicklung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz	455
(vi) Übertragung versus Lizenzierung	456
– Wahlrecht nach § 4 Abs. 2 FVerIV	456
– Übertragung vs. Überlassung	457
– Quellenbesteuerung bei Lizenzierung	458
– Einzelfallbeurteilung	459
– Bestimmung der Lizenz	460
– Pachtzinskalkül und Pauschalansätze	461
cc) Funktionsverlagerung der Höhe nach	462
(1) Gesamtbewertung	462
(i) Bewertungsobjekt: Transferpaket	462
– Rechtsfolge Transferpaketbewertung	462
– Bewertungsobjekt Transferpaket	463
– Funktionsbezogener Geschäftswert/geschäftswertbildende Faktoren	464
(ii) Tatsächlicher versus hypothetischer Fremdvergleich	465
– Gesetzliches Rangfolgeverhältnis	465
– Beschränkter Anwendungsbereich des tatsächlichen Fremdvergleichs	466
(iii) Ermittlung des Einigungsbereichs für ein Transferpaket	467

	Anm.
– Eigenständiges steuerliches Bewertungsverfahren	467
– Einzelne Bewertungsschritte	468
– Anwendung kapitalwertorientierter Verfahren	469
– Ermittlung der zu diskontierenden Zahlungsströme: Maßgebliche Überschussgröße	470
– Direkte versus indirekte Wertermittlung	471
– Anwendung betriebswirtschaftlicher Bewertungsverfahren	472
– Berücksichtigung periodischer Besteuerungseffekte	473
– Keine Einbeziehung (periodischer) persönlicher Ertragsteuern	474
– Berücksichtigung aperiodischer Besteuerungseffekte	475
– Auffassung des IDW	476
– Eliminierung des sog. Funktionsgewinns: Implikationen der gesetzlichen Regelung	477
– Funktionsausübung und Routineunternehmen	478
– Beschränkung auf Übergewinne	479
– Gegenteilige Schrifttumsauffassung	480
– Funktions- und risikoadäquate Kapitalisierungszinssätze	481
– Basiszinssatz	482
– Funktions- und risikoadäquate Zuschläge	483
– Kapitalmarktorientierte Verfahren	484
– Verwendung von Kapitalmarktdaten und Anpassungen	485
– Berücksichtigung der Steuerbelastung	486
– Ermittlung des Kapitalisierungszeitraums: grds. ewige Rente	487
– Nur begrenzter Kapitalisierungszeitraum fremdvergleichskonform	488
– Glaubhaftmachung eines begrenzten Kapitalisierungszeitraums	489
– VWG-Funktionsverlagerung	490
(iv) Berücksichtigung von Handlungsalternativen bei der Grenzpreisermittlung	491

	Anm.		Anm.
– Verfügbare und eindeutig vorteilhaftere Handlungsalternativen	491	– Vertragliche und gesetzliche Ansprüche	513
– Vergleich mit transferpaketbezogener Preisgrenze	492	– Beispiele	514
(v) Bestimmung des Wertes im Einigungsbereich	493	dd) Funktionsverlagerung dem Zeitpunkt nach	515
– Häufige Teilung des Einigungsbereichs	493	– Zeitpunkt der Tatbestandsverwirklichung	515
– Widerlegbare Vermutung	494	– Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen innerhalb eines 5-Jahres-Zeitraums	516
(vi) Nachträgliche Einkünftekorrekturen	495	– Maßgeblicher Bewertungstichtag	517
– Unzutreffender Verrechnungspreisansatz/Einigungsbereich	495	– Zeitpunkt bestehender Handlungsalternativen	518
– Gesetzliche Preisanpassungsklausel des § 1 Abs. 3 Sätze 11 f. AstG	496	ee) Dokumentationspflichten bei Funktionsverlagerungen	519
(2) Einzelbewertung als Ausnahme	497	– Zeitnahe Aufzeichnungspflicht	519
(i) Escape-Regelungen des § 1 Abs. 3 Satz 10 AstG	497	– Umfang notwendiger Aufzeichnungen	520
– Gesetzliche Regelung	497	– Nachweisvorsorge für glaubhaft zu machende Umstände	521
– Glaubhaftmachung	498	– Zwingende Bestandteile	522
– Wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter	499	g) Dokumentationspflichten im Rahmen der Verrechnungspreisermittlung	523
– Qualitativer Maßstab	500	aa) Dokumentationsvorgaben der OECD	523
– Quantitativer Maßstab	501	– OECD-Leitlinien 1995/1996 und zwischenzeitliche Entwicklungen	523
– Keine präzise Wertermittlung nach Verwaltungsauffassung	502	– Maßnahme 13 des BEPS-Projekts	524
– Summe der Einzelverrechnungspreise entspricht dem Fremdvergleichsgrundsatz	503	– Ziele der Verrechnungspreisdokumentation	525
– Summe im Einigungsbereich für das Transferpaket	504	– Dreistufiger Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation	526
– Verlagerung zumindest eines genau bezeichneten wesentlichen iWG	505	– Vergleich zum Verhaltenskodex des EU-JTPF	527
– Mehrere immaterielle Wirtschaftsgüter	506	– Master File (Stammdokumentation)	528
– Genaue Bezeichnung	507	– Local Files (landesspezifische Dokumentationen)	529
(ii) Funktionsverlagerung auf Routineunternehmen	508	– Country-by-Country Report (länderbezogener Bericht)	530
– Sonderregelung für Routineunternehmen	508	– Maßnahmen auf Ebene der EU	531
– Gesetzliche Vermutung	509	bb) Dokumentationspflichten im Rahmen des nationalen Verfahrensrechts	532
– Nur partielle Umsetzung	510	(1) Überblick über die gesetzlichen Regelungen	532
(iii) Ansatz von Schadenersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüchen	511		
– Tatsächliche Abwicklung mittels Kompensationszahlungen	511		
– Ansatz gesetzlicher/vertraglicher Ansprüche	512		

	Anm.		Anm.
– Einführung von Aufzeichnungspflichten durch das StVergAbG 2003	532	(2) Landesbezogene, unternehmensspezifische Dokumentation (Local File)	548
– Änderungen durch das BEPS-UmsG	533	– Begriff der Verrechnungspreisdokumentation	548
– Vorlagefristen	534	– Allgemeine Informationen über Beteiligungsverhältnisse, Geschäftsbetrieb und Organisationsaufbau.	549
– Gesetzliche Erstellungsfristen nur für außergewöhnliche Geschäftsvorfälle	535	– Geschäftsbeziehungen des Steuerpflichtigen	550
– Beschränkung auf Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden	536	– Transaktionsbündelung	551
– Aufzeichnungserleichterungen für kleinere Unternehmen	537	– Funktions- und Risikoanalyse	552
– Bildung von Rückstellungen	538	– Wertschöpfungsbeitragsanalysen und Verrechnungspreisbestimmung.	553
(2) Länderbezogene Berichte von multinationalen Unternehmen.	539	– Verrechnungspreisanalyse	554
– Abgrenzung zur Verrechnungspreisdokumentation	539	– Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung	555
– Erstellungs- und Übermittlungspflicht gem. § 138a AO	540	– Begründung der Geeignetheit und der Auswahl der Verrechnungsmethode	556
– Einzubeziehende Konzerngesellschaften und Betriebsstätten	541	– Ergänzende Angaben gem. § 4 Abs. 2 GAufzV	557
– Inhalt des CbCR	542	dd) Sanktionen bei der Verletzung der Mitwirkungspflichten	558
– Zeitliche Anwendung, Fristen, Sanktionen, Anzeigepflichten	543	– Verletzung der Dokumentationspflichten	558
cc) Aufbau und Inhalt einer Verrechnungspreisdokumentation	544	– Umkehr der Beweislast	559
(1) Stammdokumentation (Master File).	544	– Schätzung zu Lasten des Steuerpflichtigen	560
– Tatbestandsvoraussetzungen	544	– Zuschläge (Penalties).	561
– Bestandteil der Aufzeichnungen	545	– Verwertbarkeit der Aufzeichnungen.	562
– Zweck der Stammdokumentation.	546	6. Rechtsfolge der Gewinnkorrektur	563
– Inhalt der Aufzeichnungen	547	– Zurechnung und Besteuerung	563

Verfasser der nachstehenden Erläuterungen:

Dr. DANIEL LIEBCHEN,
Steuerberater, Hamburg

Gesetzesmaterialien

- Deutschland:** Denkschrift der deutschen Bundesregierung vom 11. August 1971 (BT-Drucks. VI/3233), siehe Textanhang Band II: Gesetzesmaterialien in der Bundesrepublik Deutschland, 3.1., zu Artikel 9.
- Schweiz:** Niederschrift vom 26. November 1971 (Auszug), siehe Textanhang Band II: Verhandlungsprotokolle und Niederschriften zum DBA 71, 2.3., zu I. 14. Verbundene Unternehmen.

OECD-Musterabkommen 2010

Artikel 9: Verbundene Unternehmen

(1) Wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist oder
- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

(2) Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert –, mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.

Deutsche Verhandlungsgrundlage für DBA

Artikel 9: Verbundene Unternehmen

(1) Wenn

- a) ein Unternehmen eines Vertragsstaats unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist oder
- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens eines Vertragsstaats und eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind

und in diesen Fällen die beiden Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser

Bedingungen aber nicht erzielt hat, den Gewinnen dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.

(2) Werden in einem Vertragsstaat den Gewinnen eines Unternehmens dieses Staates Gewinne zugerechnet – und entsprechend besteuert – mit denen ein Unternehmen des anderen Vertragsstaats in diesem Staat besteuert worden ist, und handelt es sich bei den zugerechneten Gewinnen um solche, die das Unternehmen des erstgenannten Staates erzielt hätte, wenn die zwischen den beiden Unternehmen vereinbarten Bedingungen die gleichen gewesen wären, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so nimmt der andere Staat eine entsprechende Änderung der dort von diesen Gewinnen erhobenen Steuer vor. Bei dieser Änderung sind die übrigen Bestimmungen dieses Abkommens zu berücksichtigen; erforderlichenfalls werden die zuständigen Behörden der Vertragsstaaten einander konsultieren.

Verordnungen, Verwaltungsvereinbarungen und -anweisungen**Deutschland:**

1. BMF-Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze) v. 23.2.1983, BStBl. I 1983, 218 – „VWG 1983“ (s. Texte zum DBA 71, 5.28a)
2. BMF-Schreiben betr. Grundsätze der Verwaltung für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte bei Betriebsstätten international tätiger Unternehmen (Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze) v. 24.12.1999, BStBl. I 1999, 1076 – „VWG-Betriebsstätten“ (s. Texte zum DBA 71, 5.213)
3. BMF-Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen v. 30.12.1999, BStBl. I 1999, 1122 – „VWG-Umlage“ (s. Texte zum DBA 71, 5.215)
4. BMF-Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung v. 9.11.2001, BStBl. I 2001, 796 – „VWG-Arbeitnehmerentsendung“ (s. Texte zum DBA 71, 5.221)
5. Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungs- und Aufzeichnungsverordnung – GAufzV) v. 13.11.2003, BStBl. I 2003, 739 (s. Texte zum DBA 71, 5.228)
6. BMF-Schreiben betr. 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 des BFH-Urteils v. 17.10.2001 – I R 103/00) v. 26.2.2004, BStBl. I 2004, 270 (s. Texte zum DBA 71, 5.230)
7. BMF-Schreiben betr. 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) v. 12.4.2005, BStBl. I 2005, 570 – „VWG-Verfahren“ (s. Texte zum DBA 71, 5.230)
8. BMF-Schreiben betr. Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes v. 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sondernummer 1/2004, 3 (s. Texte zum DBA 71, 5.231)
9. BMF-Schreiben betr. Geschäftsbeziehung zum Ausland im Sinne von § 1 Abs. 1 und 4 AStG (BFH-Urteil v. 28.4.2004 – I R 5, 6/02) v. 22.7.2005, BStBl. I 2005, 818 (s. Texte zum DBA 71 unter 5.242)
10. Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen v. 13.7.2006, BStBl. I 2006, 461 (s. Texte zum DBA 71, 5.246)
11. Merkblatt für bilaterale und multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APAs) v. 5.10.2006, BStBl. I 2006, 594 (s. Texte zum DBA 71, 5.248)
12. Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 Abs. 1 des Außensteuergesetzes in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Funktionsverordnung – FverlV) v. 12.8.2008, BGBl. I 2007, 1680
13. BMF-Schreiben betr. die Auslegung des Begriffs „Geschäftsbeziehung“ in § 1 AStG für Veranlagungszeiträume von 2003 (vor Inkrafttreten der Neufassung des § 1 Absatz 4 AStG i.d.F. des Artikels 11 Nummer 1 Steuervergünstigungsabbaugesetz [St-VergAbG] vom 16. Mai 2003) v. 12.1.2010, BStBl. I 2010, 34
14. BMF-Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahe stehenden Person in Fällen grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen (Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung) v. 13.10.2010, BStBl. I 2010, 774 (s. Texte zum DBA 71 unter 5.266)

15. BMF-Schreiben betr. die Anwendung des § 1 AStG auf Fälle von Teilwertabschreibungen und anderen Wertminderungen auf Darlehen an verbundene ausländische Unternehmen v. 29.3.2011, BStBl. I 2011, 277 (s. Texte zum DBA 71 unter 5.269)
16. Merkblatt zur zwischenstaatlichen Amtshilfe durch Informationsaustausch in Steuer-sachen v. 25.5.2012, BStBl. I 2012, 599 (s. Texte zum DBA 71, 5.276)
17. BMF-Schreiben betr. die Anwendung des § 1 Abs. 4 Außensteuergesetz v. 4.6.2014, BStBl. I 2014, 834
18. BMF-Schreiben betr. Glossar „Verrechnungspreise“ v. 19.5.2014, BStBl. I 2014, 838
19. BMF-Schreiben betr. die Veröffentlichung der BFH-Urteile vom 17. Dezember 2014, I R 23/13, und vom 24. Juni 2015, I R 29/14; Nichtanwendung der Urteilsgrundsätze in vergleichbaren Fällen v. 30.3.2016, BStBl. I 2016, 455
20. BMF-Schreiben betr. Grundsätze für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung - VWG BsGa) v. 22.12.2016, BStBl. I 2017, 182
21. BMF-Schreiben zur „Namensnutzung im Konzern“ v. 7.4.2017, BStBl. I 2017, 701

Schweiz:

1. Kreisschreiben Nr. 6 der Eidg. Steuerverwaltung v. 6.6.1997, Verdecktes Eigenkapital
2. Kreisschreiben Nr. 8 der Eidg. Steuerverwaltung v. 18.12.2001, Internationale Steueraus-scheidung bei Prinzipal-Gesellschaften (s. Texte zum DBA 71, 6.37)
3. Kreisschreiben Nr. 4 der Eidg. Steuerverwaltung v. 19.3.2004, Besteuerung von Dienstleistungsgesellschaften (s. Texte zum DBA 71, 6.43)
4. Kreisschreiben Nr. 9 der Eidg. Steuerverwaltung v. 22.6.2005, Nachweis des geschäfts-mäßig begründeten Aufwands bei Ausland-Ausland-Geschäften (s. Texte zum DBA 71, 6.46)

Literatur

ACKERMAN/HALBACH, Wirtschaftliche Bewertungsverfahren als eine neue Disziplin?, ISR 2014, 423; ACKERMAN/HALBACH, Einfluss von Handlungsalternativen auf die Aufteilung von Synergien bei Funktionsverlagerungen, DB 2013, 2582; ACKERMAN/STOCK/HALBACH, Angemessenheitsdokumentation unter Berücksichtigung der ex-ante- und ex-post-Sicht, DB 2014, 567 AHMADOV, The „Most Appropriate Method“ as the New OECD Transfer Pricing Standard: Has the Hierarchy of Methods Been Completely Eliminated?, ITPC 2011, 184; ANDREE/BÄRSCH/KLUGE, Licensing of Trademarks and the Use of Group Names, ITPJ 2016, 513; ANDRESEN, Grundsätzliche Grundfreiheitskompatibilität des § 1 AStG definiert gleichzeitig Freiräume des BFH, dessen Grundfreiheitswidrigkeit über § 1 Abs. 3 Satz 9 AStG hinaus festzustellen, IStR 2010, 289; ANDRESEN, Produktionsverlagerung ohne Funktionsverlagerung, IWB 2013, 333; ANDRESEN/GERLACH, Verlustausgleich: Grenzüberschreitendes Franchising – Dauerverluste und Verrechnungspreise, ISR 2015, 148; BÄRSCH/ENGELN, Ermittlung fremdüblicher Zinsen bei konzerninternen Finanzierungen, DB 2016, 191; BÄRSCH/ENGELN/FÄRBER, Die Dokumentation von Verrechnungspreisen und das Country-by-Country Reporting, DB 2016, 972; BÄRSCH/LUCKHAUPT/SCHULZ, Bestimmung angemessener Verrechnungspreise im Zusammenhang mit immateriellen Vermögenswerten, Uebg 2014, 37; BAUER, Neuausrichtung der internationalen Einkunftsabgrenzung im Steuerrecht, Berlin 2004; BAUER, Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen bei der Verrechnungspreisplanung und -dokumentation, DB 2008, 152; BAUMHOFF, Verrechnungspreise für Dienstleistungen, Köln 1986; BAUMHOFF, Neue Kriterien zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise im internationalen Konzern, DStR 1987, 497; BAUMHOFF, Steuerliche Aspekte der Verrechnungspreispolitik gegenüber ausländischen Vertriebsunternehmen, IStR 1993, 520; BAUMHOFF, Die Behandlung der Kostenaufschlagsmethode im neuen OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen, IStR 1996, 53; BAUMHOFF, Plädoyer für einen einheitlichen Fremdvergleichsmaßstab im deutschen Außensteuerrecht zur Beurteilung internationaler Verrechnungspreise, in Klein/Stihl (Hrsg.), Unternehmen Steuern, FS für Flick, Köln 1997, 640; BAUMHOFF, Verrechnungspreispolitik gegenüber ausländischen Lohnfertigern, in Kleinedam (Hrsg.), Unternehmenspolitik und internationale Besteuerung, FS für Fischer, Berlin 1999, 487; BAUMHOFF, Die Verrechnung von Leistungen zwischen verbundenen Unternehmen mit Hilfe von Konzernumlagen, IStR 2000, 696; BAUMHOFF, Eigenproduzent versus Lohnfertiger – Qualifikation ausländischer Produktionsstätten für Zwecke der steuerlichen Verrechnungspreisplanung, in Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, Köln 2000, 53; BAUMHOFF, Beweislastverteilung, Mitwirkungspflicht und Schätzung im Zusammenhang mit internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2001, 751; BAUMHOFF, Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2003, 4; BAUMHOFF, Die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise bei der Existenz von Preisbandbreiten, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS für Wassermeyer, München 2005, 347; BAUMHOFF, Die steuerliche Bewertung von Transferpaketen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, in Spindler/Tipke/Rödter (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS für Schaumburg, Köln 2009, 541; BAUMHOFF, Der Einfluss der Finanzmarktkrise auf die Festlegung und Prüfung von internationalen Verrechnungspreisen, in Baumhoff/Dücker/Köhler (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, FS für Krawitz, Wiesbaden 2010, 21; BAUMHOFF, Verrechnungspreispolitik bei Verlustgesellschaften, in Baumhoff/Schönfeld (Hrsg.), Grenzüberschreitende Verlustverrechnung, Köln 2011, 133; BAUMHOFF, Praxisprobleme bei der Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen, WPg 2012, 396; BAUMHOFF, „Joint Audits“ als

Instrument zur Reduktion von Verrechnungspreisrisiken aus Unternehmens- und Beratersicht, DB 2015, Heft 49 M5; BAUMHOFF, 30 Jahre „Verwaltungsgrundsätze“ für die Prüfung Internationaler Verrechnungspreise – eine Bestandsaufnahme, ISR 2013, 249; BAUMHOFF, Verrechnungspreise und alternative Ansätze, in Beck'sche Steuerkommentare, Festgabe zum 75. Geburtstag von Franz Wassermeyer, München 2015, 243; BAUMHOFF, Lizenzierung von Marken im Konzern, in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter (Hrsg.), Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, FS für Gosch, München 2016, 7; BAUMHOFF/BODENMÜLLER, Die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen, in Grotherr (Hrsg.), Handbuch der Internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., Herne/Berlin 2011, 541; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Grundsätze der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, DStR 2004, 157; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Die Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach den „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“, DStR 2005, 1549; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, DStR 2007, 1461; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Auswirkungen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 auf die Besteuerung grenzüberschreitender Funktionsverlagerungen, DStR 2007, 1649; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach der Funktionsverlagerungsverordnung vom 12.8.2008, IStR 2008, 1945; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Klärung des Begriffs „Geschäftsbeziehung“ i.S. des § 1 AStG durch das BMF-Schreiben vom 12.1.2010, DStR 2010, 476; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen nach den Änderungen des § 1 Abs. 3 AStG durch das EU-Umsetzungsgesetz, DStR 2010, 1309; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Verrechnungspreis-Dokumentationspflichten in Deutschland, Österreich und in ausgewählten osteuropäischen Staaten, IStR 2010, Beihefter Heft 20; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Die Besteuerung von Funktionsverlagerung nach den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung vom 13.10.2010, Ubg 2011, 161; BAUMHOFF/GREINERT, Aufteilung von Standortvorteilen bei der Verrechnungspreis-Ermittlung gegenüber Lohnfertigmern – Anmerkungen zum Urteil des FG Münster vom 16.3.2006, IStR 2006, 789; BAUMHOFF/GREINERT, Steuerliche Anerkennung internationaler Verrechnungspreise bei Nichteinhaltung formaler Anforderungen – Anmerkungen zum Urteil des FG Köln vom 22.8.2007, IStR 2008, 353; BAUMHOFF/GREINERT, Angemessene Lizenzsätze bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, Ubg 2009, 544; BAUMHOFF/KLUGE/LIEBCHEN, Überschießende Verrechnungspreiskorrekturen gemäß § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG?, IStR 2014, 515; BAUMHOFF/KLUGE, Ausländische Verrechnungspreiskorrekturen – Korrespondierende inländische Gegenkorrekturen, FR 2015, 107; BAUMHOFF/LIEBCHEN, Seminar G: Steuerfragen im Zusammenhang mit immateriellen Wirtschaftsgütern, IStR 2014, 711; BAUMHOFF/LIEBCHEN/KLUGE, Die Bildung von Rückstellungen für die steuerliche Verrechnungspreisdokumentation, IStR 2012, 821; BAUMHOFF/PULS, Der OECD-Diskussionsentwurf zu Verrechnungspreisaspekten von „Business Restructurings“ – Analyse und erster Vergleich mit den deutschen Funktionsverlagerungsregeln nach § 1 Abs. 3 AStG, IStR 2009, 73; BAUMHOFF/SIEKER, Ausgewählte Verrechnungspreisprobleme im Lichte des neuen OECD-Berichts, IStR 1995, 521; BECKER, Der ordentliche Geschäftsleiter im deutschen und ausländischen Steuerrecht, in Knobbe-Keuk (Hrsg.), Handelsrecht und Steuerrecht, FS für Döllerer, Düsseldorf 1988, 17; BELLSTEDT, Die Besteuerung internationaler verflochtener Gesellschaften, Köln 1973; BENDLINGER, Multilaterales Instrument zur automatischen Anpassung bestehender Doppelbesteuerungsabkommen, SWI 2017, 2; BENZ/BÖHMER, BEPS: Das Multilaterale Instrument zur Umsetzung der abkommensrechtlichen Änderungsvorschläge der BEPS-Abschlussberichte, ISR 2017, 27; BERNHARDT/VAN DER HAM/KLUGE, Die Expansion deutscher Unternehmen ins Ausland:

Steuerliche Implikationen der Gründung von Vertriebsgesellschaften – Die Besteuerung von Funktionsverlagerungen im Fall von „Vertriebsabspaltungen“, IStR 2008, 1; BODENMÜLLER, Steuerplanung bei Funktionsverlagerungen ins Ausland, Düsseldorf 2004; BOGENSCHÜTZ, Gemeinschaftsrechtliche Unbedenklichkeit der unterschiedlichen Behandlung von verbundenen Unternehmen nach DBA bei der Vereinbarung von Verrechnungspreisen, DB 2006, 759; BOHR, Die Transferpaket(be)rechnung – die Quadratur des Kreises, IWB 2008, Fach 3, Deutschland, Gruppe 1, 2285; BORSTELL, Verrechnungspreispolitik bei konzerninternen Lieferungsbeziehungen, in Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., Herne/Berlin 2011, 519; BORSTELL/SCHÄPERCLAUS, Was ist eigentlich eine Funktion?, IStR 2008, 275; BRÄNDEL, Verrechnungspreise bei grenzüberschreitender Lizenzierung von Marken im Konzern, Berlin 2010; BRANDENBERG, Aktuelle Entwicklungen im internationalen Steuerrecht, BB 2008, 864; BREUER, Anwendungsmöglichkeiten ökonomischer Modelle im Rahmen der Profit Split Methode, Hamburg 2014; BRÜNINGHAUS/BODENMÜLLER, Tatbestandsvoraussetzungen der Funktionsverlagerung, DStR 2009, 1285; BUSE/SCHREIBER/GREIL, Neuerungen im Bereich der Verrechnungspreisdokumentation, DB 2017, 514; CORDES, Steuerliche Aufzeichnungspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen, Düsseldorf 2009; CRÜGER/WINTZER, Funktionsverlagerungen ins Ausland – Aktuelle Neuerungen durch die Unternehmenssteuerreform 2008 und Gestaltungshinweise, GmbHR 2008, 306; DEMPFLE, Charakterisierung, Analyse und Beeinflussung der Konzernsteuerquote, Wiesbaden 2006; DITZ, Fremdvergleichskonforme Ermittlung eines Umlageschlüssels bei Konzernumlagen, DB 2004, 1952; DITZ, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten: Ableitung einer rechtsformneutralen Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im internationalen Steuerrecht, Berlin 2004; DITZ, Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten und nationale Gewinnermittlungsvorschriften im Lichte aktueller Entwicklungen bei der OECD, IStR 2005, 43; DITZ, Übertragung von Geschäftschancen bei Funktionsverlagerungen ins Ausland, DStR 2006, 1625; DITZ, Praxisfall einer Verrechnungspreisprüfung und Funktionsverlagerung, IStR 2009, 421; DITZ, Praxisfall einer Funktionsverlagerung unter besonderer Berücksichtigung der VWG-Funktionsverlagerung vom 13.10.2010, IStR 2011, 125; DITZ, § 1 AStG bei Teilwertabschreibungen auf Darlehen an ausländische Tochtergesellschaften?, in Baumhoff/Schönfeld (Hrsg.), Grenzüberschreitende Verlustverrechnung, Köln 2011, 65; DITZ, Die Grenzen des Fremdvergleichs – Zugleich Plädoyer für ein Festhalten am Fremdvergleichsgrundsatz, FR 2015, 115; DITZ/EBERENZ/BÄRSCH/KLUGE/KREUZER/MÜLLER, Verrechnungspreise im Spannungsfeld zwischen betriebswirtschaftlicher Steuerung und steuerrechtlichen Anforderungen – Ergebnisse einer empirischen Analyse, DB 2015, 2592; DITZ/JUST, Besteuerung einer Produktionsverlagerung nach der Funktionsverlagerungsverordnung – Praxisfall, DB 2009, 141; DITZ/LIEBCHEN, Teilwertabschreibungen und Forderungsverzicht auf Gesellschafterdarlehen – Praxisfall zum BMF-Schreiben vom 29.3.2011, IStR 2012, 97; DITZ/LIEBCHEN, Bewertung von Transferpaketen im Rahmen von Funktionsverlagerungen, DB 2012, 1470; DITZ/PINKERNELL/QUILITZSCH, BEPS-Reformvorschläge zu Lizenzgebühren und Verrechnungspreisen bei immateriellen Wirtschaftsgütern aus Sicht der Beratungspraxis, 45; DITZ/QUILITZSCH, Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 DBA USA 1989 gegenüber Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG (a.F.) bei Teilwertabschreibung infolge unbesichert begebenen Darlehens, ISR 2015, 121; DITZ/QUILITZSCH, Internationale Aspekte des Zollkodex-Anpassungsgesetzes, DStR 2015, 545; DITZ/SCHNEIDER, Internationale Rspr. zu Verrechnungspreisen, DB 2011, 779; DITZ/TCHERVENIACHKI, Abzugsfähigkeit von Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen – Eine Analyse des BFH-Urteils vom 14.1.2009 unter besonderer Berücksichtigung des § 1 AStG, IStR 2009, 709; EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Funktionsverlagerungen und kein Ende – Die Änderungen bei der Besteuerung von

Funktionsverlagerungen nach dem EU-Umsetzungsgesetz, Ubg 2010, 233; EISELE, Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, Herne/Berlin 2003; ELBERT/MÜNCH, Low Value-Adding Services – Diskussionsentwurf zur Modifikation des Kapitel VII der OECD-Leitlinien – Im Westen nichts Neues?, IStR 2015, 341; ENDRES, Reiches Ausland – Armes Inland: Steuerliche Effekte bei einer Funktionsverlagerung ins Ausland, RIW 2003, 729; ENGELEN, Ex post-Informationen und Preisanpassungsklauseln – kritische Würdigung der OECD-Ausführungen zu schwer bewertbaren immateriellen Werten, IStR 2016, 146; ENGELEN/LUCKHAUPT/QUILITZSCH, Teilwertabschreibung von Gesellschafterdarlehen trotz Rückhalt im Konzern – Zugleich Anmerkung zum Urteil des BFH v. 24.6.2015 – I R 29/14, ISR 2015, 373; ENGELEN/QUILITZSCH, Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG im Dreiecksverhältnis – Anmerkungen zum Urteil des Sächsischen FG vom 26.1.2016 – 3 K 653/11, ISR 2017, 1; FISCHER/LOOKS/IM SCHLAA, Dokumentationspflichten für Verrechnungspreise – Aktuelle Erfahrungen mit der Betriebsprüfung und zukünftige Entwicklungen, BB 2010, 157; FÖRSTER, Die allgemeinen Verrechnungspreisgrundsätze des § 1 Abs. 3 AStG – Vergleich mit den aktualisierten Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, IStR 2011, 20; FREUDENBERG/LUDWIG, Chancen für Gestaltungen aufgrund der geänderten Vorschriften zur Funktionsverlagerung, BB 2010, 1268; FREUDENBERG/PETERS, Steuerliche Allokation von Restrukturierungsaufwendungen im Kontext von Funktionsverlagerungen, BB 2008, 1424; FRISCHMUTH, Die Konzeption der Funktionsverlagerungsbesteuerung nach dem UntStRefG 2008, StuB 2007, 386; FRISCHMUTH, Funktionsverdoppelungen im Visier des deutschen Fiskus – Quo vadis?, IWB 2007, Fach 3, Deutschland, Gruppe 1, 2253; FRISCHMUTH, Schuldrechtliche und bilanzielle Aspekte sowie Preisanpassungen bei Funktionsverlagerungen nach dem Unternehmensteuerreformgesetz 2008, StuB 2007, 459; FRISCHMUTH, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., IStR 2007, 485; FRISCHMUTH, Wann genau liegt eine Funktionsverlagerung nach der FVerlV vor?, StuB 2008, 864; FRISCHMUTH, Austausch von Funktionen im Konzern und Bewertung von Transferpaketen, in Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Besteuerung von Funktionsverlagerungen – Neuausrichtung?, Köln 2010, 73; FROTSCHER, Verfassungsrechtliche Fragen zu den Dokumentationspflichten bei Verrechnungspreisen und den Rechtsfolgen ihrer Verletzung, in Gocke/Gosch/Lang (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS für Wassermeyer, München 2005; 391; FROTSCHER, Grundfragen der Funktionsverlagerung, FR 2008, 49; FUHRMANN, Die Funktionsverlagerungsverordnung, KÖSDI 2008, 16188; GLAHE, Vereinbarkeit von § 1 AStG mit europäischen Grundfreiheiten, IStR 2010, 870; GOSCH, Über Streu- und Schachtelbesitz, in Kessler (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, FS für Herzig, München 2010, 63; GREIL, Fremdvergleich bei grenzüberschreitenden Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen, DStZ 2016, 910; GREIL/GREIL, Einkünftekorrektur: Kostenumlagevereinbarungen als Instrument für die Gestaltung von Konzernaktivitäten – Steuerliche Anwendungsfragen, IStR 2015, 67; GREIL/KIESOW, Tax compliant transfer pricing, DStZ 2013, 389; GREIL/NAUMANN, Funktionsverlagerungen – Praxistest in der Betriebsprüfung, IStR 2015, 429; GREIL/WARGOWSKE, Fremdübliche Vergütung für die Überlassung eines Markenzeichens im Konzern, ISR 2014, 324; GREIL/WARGOWSKE, „Rückhalt im Konzern“ – Ein Kurzüberblick und Versuch einer Definition, IStR 2016, 272; GREIL/WARGOWSKE, Nichtanwendungserlass vom 30.3.2016 betreffend die Nichtanwendung der Urteilsgrundsätze der BFH-Urteile vom 17.12.2014 – I R 23/13 und vom 24.6.2015 – I R 29/14 in vergleichbaren Fällen – Eine erste Würdigung, ISR 2016, 157; GREIL/WARGOWSKE, Namensnutzung in multinationalen Unternehmensgruppen, IStR 2017, 12; GREINERT, Besonderheiten bei der Dokumentation internationaler Verrechnungspreise im Fall der Übertragung und Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter, RIW 2006, 449; GREINERT, Verrechnungspreise und Funktionsverlagerungen, in Schaumburg/Rödder (Hrsg.),

Unternehmensteuerreform 2008, Köln 2007, 541; GREINERT, Maßgebende Überschussgröße zur Bewertung eines Transferpakets bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, DB 2009, 755; GREINERT, Steuerliche Besonderheiten bei der Bewertung immaterieller Wirtschaftsgüter im Rahmen von grenzüberschreitenden Transaktionen im Konzern, Ubg 2010, 101; GREINERT/METZNER, Neuere Entwicklungen bei der Anerkennung nachträglicher Verrechnungspreisanpassungen, DB 2014, 622; GREINERT/METZNER, Die Bedeutung von Risiken bei der Ermittlung fremdüblicher Verrechnungspreise – Diskussionsentwurf der OECD zu den Maßnahmen 8, 9 und 10 des BEPS-Aktionsplans, Ubg 2015, 60; GREINERT/METZNER, Zur Einkünftekorrektur nach § 1 Abs. 1 AStG a.F. bei Teilwertabschreibung eines unbesichert begebenen Darlehens im Konzern, Der Konzern 2015, 427; GREINERT/KARNATH/SIEBING, Limits on Royalty Payments: How Germany Plans to Fight IP Boxes, TNI 2017, 997; GREINERT/METZNER, Valuation of Intangibles in the World of BEPS, Les Nouvelles 2015, 213; GREINERT/REICHL, Einfluss von Besteuerungseffekten auf die Verrechnungspreisermittlung bei Funktionsverlagerungen, DB 2011, 1182; GREINERT/THIELE, Steuerliche Behandlung von Funktionsverlagerungen vor 2008, DStR 2011, 1197; GUNDEL, Verrechnungspreise bei grenzüberschreitenden Lieferbeziehungen mit konzerngebundenen Vertriebsgesellschaften, in Klein/Stihl (Hrsg.), Unternehmen Steuern, FS für Flick, Köln 1997, 781; HAAS, Funktionsverlagerungen nach dem Erlass der Funktionsverlagerungsverordnung, Ubg 2008, 517; HAAS, Funktionsverlagerung: Verhältnis zu DBAs, in Spindler (Hrsg.), Steuerzentrierte Rechtsberatung, FS für Schaumburg, Köln 2009, 715; HABAMMER, Die Sperrwirkung des Art. 9 OECD-MA, IStR 2016, 525; HAASE, Das sog. Multilaterale Instrument, IWB 2017, 16; HAVERKAMP, Anmerkung zum Urteil des FG Münster vom 14.2.2014 (4 K 1053/11 E, ISR 2014, 190) – Zur Anwendung der Knoppe-Formel, ISR 2014, 191; HAVERKAMP/BINDING, Gesellschaftsvertragliche Vereinbarung i.S.d. § 1 Abs. 4 AStG n.F., ISR 2015, 85; HORNIG, Die Funktionsverlagerung ab 2008 aus internationaler Sicht, PISStB 2008, 45; HÜLSHORST/KOCH, Verrechnungspreis: Konzepte zur Berücksichtigung des Konzernrückhalts bei Finanztransaktionen für Verrechnungspreiszwecke, ISR 2016, 19; HÜLSHORST/KUZMINA/WEHKE, Fremdübliche Methodenwahl beim Cash-Pooling, DB 2014, 1887; HÜNING/HEWERA/GEYK, BEPS-Aktionspunkt 10: Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, IWB 2016, 298; JAHNDORF, Besteuerung der Funktionsverlagerungen, FR 2008, 101; JENZEN, Internationale Funktionsverlagerungen – Die Besteuerung von Gewinnpotenzialen bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen im Konzern, NWB 2007, Fach 2, 9419; KAHLE, Die Ertragbesteuerungen von Funktionsverlagerungen nach der Unternehmensteuerreform 2008, Der Konzern 2007, 647; KAMINSKI, Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis, Neuwied 2001; KAMINSKI, Änderungen im Bereich der internationalen Einkunftsabgrenzung durch die Unternehmensteuerreform 2008, RIW 2007, 594; KAMINSKI, Funktionsverlagerungen in das Inland, in Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Besteuerung von Funktionsverlagerungen – Neuausrichtung?, Köln 2010, 23; KAMINSKI, Umfragen bei konzerninternen Dienstleistungen, in Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., Herne/Berlin 2011, 693; KAMINSKI/STRUNK, Funktionsverlagerungen in und von ausländischen Betriebsstätten und Personengesellschaften: Überlegungen zur (Nicht-)Anwendbarkeit der Grundsätze zum sog. Transferpaket, DB 2008, 2501; KAMINSKI/STRUNK, Stellungnahme zum Entwurf der „Verwaltungsgrundsätze – Funktionsverlagerungen“ des BMF vom 17.7.2009, RIW 2009, 711; KASPERZAK/NESTLER, Zur Berücksichtigung des Tax Amortization Benefit bei der Fair Value-Ermittlung immaterieller Vermögenswerte nach IFRS 3, DB 2007, 473; KLAPDORF, Grundsätze der Verrechnungspreisermittlung nach dem UStRefG, StuW 2008, 83; KLEINEIDAM, Verrechnungspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter, in Schaumburg/Baumhoff (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapi-

talgesellschaften, Köln 1994, 103; KLUGE, Verrechnungspreise in Ertragsteuern und Controlling, Berlin 2013; KLUGE/BÄRSCH, Steuerliche Risiken bei Verrechnungspreisen, IWB 2015, 685; KNOLL, Der Risikozuschlag in der Unternehmensbewertung: Was erscheint plausibel?, DStR 2007, 1053; KROPPEL/NIENTIMP, Absonderlichkeiten bei der Funktionsverlagerung, IWB 2008, Fach 3, Deutschland, Gruppe 1, 2355; KROPPEL/RASCH, Die Funktionsverlagerungsverordnung, IWB 2008, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, 2339; KROPPEL/RASCH, Funktionsverlagerung – der nächste Akt, IWB 2010, 316; KroppeL/Rasch, Anmerkungen zu den Verwaltungsgrundsätzen Funktionsverlagerung vom 13.10.2010, IWB 2010, 824; KROPPEL/RASCH, Immaterielle Vermögenswerte – Neudefinition des Fremdvergleichsgrundsatzes?, IWB 2015, 828; KROPPEL/RASCH/EIGELSHOVEN, Die Behandlung der Funktionsverlagerungen im Rahmen der Unternehmensteuerreform 2008 und der zu erwartenden Verwaltungsgrundsätze-Funktionsverlagerung, IWB 2007, Fach 3, Deutschland, Gruppe 1, 2201; KRÜGER, Entwicklungen zum Konzernrückhalt und Auswirkungen für die Prüfungspraxis, DStZ 2017, 284; KUEBART, Verrechnungspreise im internationalen Lizenzgeschäft, Bielefeld 1995; KUMPF, Steuerliche Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, Frankfurt a.M. 1976; KURZEWITZ, Wahl der geeigneten Verrechnungspreismethode zur Verringerung von Doppelbesteuerungsproblemen, Hamburg 2009; KURZEWITZ, Aufgabe des strikten Anwendungsvorrangs der Standardmethoden zur Verrechnungspreisbestimmung?, IWB 2010, 95; KURZEWITZ, Die Bestimmung von Verrechnungspreisbandbreiten als Problem der internationalen Doppelbesteuerung, in Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, 3. Aufl., Herne/Berlin 2011, 635; LAHODNY-KARNER, Konzernverrechnungspreise im nationalen und internationalen Steuerrecht unter besonderer Berücksichtigung der Kostenaufschlagsmethode, Wien 1988; LANG, Die Auslegung des multilateralen Instruments, SWI 2017, 11; LAPPE/HEIDECHE/FEIKUS, Namensnutzung im Konzern, IStR 2017, 376; LEHNER, Treaty Override ist nicht verfassungswidrig, IStR 2016, 217; LIEBCHEN, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften: Steuerliche Gewinnermittlung und Einkunftsabgrenzung, Berlin 2008; LIEBCHEN, Funktionsverlagerung im Handels- und Steuerrecht, in Federmann/Kußmaul/Müller (Hrsg.), Handbuch der Bilanzierung, Loseblatt, 172. Erg.-Lfg., Freiburg 2014; LIEBCHEN, Internationale Verrechnungspreise, in Federmann/Kußmaul/Müller (Hrsg.), Handbuch der Bilanzierung, Loseblatt, 174. Erg.-Lfg., Freiburg 2014; LIEBCHEN, Verdeckte Gewinnausschüttung, in Federmann/Kußmaul/Müller (Hrsg.), Handbuch der Bilanzierung, Loseblatt, 177. Erg.-Lfg., Freiburg 2015, 1; LOOKS/FREUDENBERG, Zukünftige Konfliktfelder zwischen Finanzverwaltung und Steuerpflichtigen als Ergebnis des Entwurfs der Verwaltungsgrundsätze-Funktionsverlagerung, BB 2009, 2514; LOOKS/SCHOLZ, Funktionsverlagerungen nach der Neufassung des § 1 Abs. 3 AStG, BB 2007, 2541; LOOKS/STEINERT/MÜLLER, Der Fremdvergleichsgrundsatz – Zur Frage der Maßgeblichkeit des § 1 Abs. 3 AStG für andere Berichtigungs Vorschriften, BB 2009, 2348; LUCKHAUPT, Bestimmung von Verrechnungspreisen gemäß den OECD-TPG 2010 und § 1 Abs. 3 AStG, Ubg 2010, 646; MENNINGER/WELLENS, Valuation Standards and the German Restructuring Regulation, TMTR v. 30.6.2011; MORGENTHALER, Die „isolierende Betrachtungsweise“ im internationalen Einkommensteuerrecht, in Baumhoff/Dücker/Köhler (Hrsg.), Besteuerung, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, FS für Krawitz, Wiesbaden 2010, 275; NAUMANN, Im Gespräch: Besteuerung von Funktionsverlagerungen, Status: Recht 2007, 203; NAUMANN, Funktionsverlagerungsverordnung, in Lüdicke (Hrsg.), Besteuerung von Unternehmen im Wandel, Köln 2007, 167; NAUMANN/GREIL, Funktionsverlagerungen – Praxistest in der Betriebsprüfung, IStR 2015, 429; NESTLER, Ermittlung von Lizenzentgelten, BB 2008, 2002; NIENTIMP, Steuerliche Gewinnabgrenzung im internationalen Konzern, Lohmar 2003; OESTREICHER, Konzern-Gewinnabgrenzung, München 2000; NOLDEN, Der Fremdvergleich

für konzerninterne Darlehenstransaktionen in der Entscheidung des FG Münster vom 7.12.2016 – 13 K 4037/13 K, F, Der Konzern 2017, 278; OESTREICHER, Die (reformbedürftigen) Regelungen zur Ermittlung der Verrechnungspreise in Fällen der Funktionsverlagerung, Ubg 2009, 80; OESTREICHER/HUNDESHAGEN, Bewertung von Transferpaketen bei Funktionsverlagerungen, DB 2008, 1637 (Teil I) und 1693 (Teil II); OESTREICHER/HUNDESHAGEN, Weder Wirtschaftsgut noch Unternehmen – die Bewertung von Transferpaketen anlässlich der grenzüberschreitenden Verlagerung von Unternehmensfunktionen, IStR 2009, 146; OESTREICHER/WILKE, Die Einzelbewertung des Firmenwerts – Verrechnungspreise in Fällen einer Funktionsverlagerung nach dem Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften, Ubg 2010, 225; PINKERNELL, Neue OECD-Grundsätze zur Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country Reporting (Maßnahme 13 des BEPS-Aktionsplans), FR 2014, 964; POHL, Ergänzung der Funktionsverlagerungsregelung durch das Gesetz zur Umsetzung steuerrechtlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerrechtlicher Vorschriften, IStR 2010, 357; PULS, Funktionsverlagerungsbesteuerung: Schadenersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche als „Transferpaket“-Ersatz nach § 8 FVerlV, IStR 2010, 89; PULS, Finanzierungsunterstützung im Konzern aus Verrechnungspreissicht, IStR 2012, 209; PYSZKA, Einkünfteberichtigung bei einer Zuwendung nicht einlagefähiger Vorteile an eine ausländische Schwestergesellschaft, DStR 2017, 533; RASCH, Jahresanpassungen: Möglichkeiten und Grenzen für „year end adjustments“ in Verrechnungspreissystemen, ISR 2013, 431; RASCH, Immaterielle Vermögenswerte, Risiko und Kontrolle – Plädoyer für eine restriktive Handhabung der Kriterien, ISR 2015, 310; RASCH, Anmerkung zu einer Entscheidung des BFH, Urt. v. 25.6.2015 (I ZR 88/12) – Zur Frage der Einkünftekorrektur im Zusammenhang mit der Gewährung zinsloser Darlehen an eine ausländische Tochter, ISR 2015, 12; RASCH/CHWALEK, Sperrwirkung von DBA gegenüber nationalen Einkünftekorrekturen, IWB 2015, 377; RASCH/MANK/TOMSON, Die finale Fassung des neuen OECD Kapitels zur Dokumentation und zum „Country-by-Country Reporting“ – Neue Herausforderungen für Unternehmen, IStR 2015, 424; RASCH/SCHMIDTKE, Routinefunktionen, Gewinnverlagerungen und das Versagen des hypothetischen Fremdvergleichs, IStR 2009, 92; RAUPACH/POHL/DITZ (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts 2010, Herne/Berlin 2010; ROEDER, Ökonomische Aspekte des hypothetischen Fremdvergleichs, Ubg 2008, 202; SCHAUMBURG, Normative Defizite und internationale Verrechnungspreise, Der Konzern 2006, 495; SCHAUMBURG, Anpassungsklausel, IStR 2009, 877; SCHEIPERS/LINN, Einkünfteberichtigung nach § 1 Abs. 1 AStG bei Nutzungsüberlassungen im Konzern – Auswirkungen des EuGH-Urteils SGI, IStR 2010, 469; SCHNEIDER, Wider Marktpreise als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne, DB 2003, 53 SCHNORBERGER/HAVERKAMP, Verrechnungspreismethoden zur Bestimmung von Darlehenszinsen, ISR 2017, 151; SCHÖNFELD, Neues zum DBA-Schachtelprivileg oder: was bleibt von § 8 Nr. 5 GewStG und § 8b Abs. 5 KStG bei grenzüberschreitenden Dividenden?, IStR 2010, 658; SCHÖNFELD, Aktuelle Entwicklungen im Verhältnis von § 1 AStG und EU-Recht anhand von Fallbeispielen, IStR 2011, 219; SCHREIBER, Funktionsverlagerungen im Konzern – Neue Rechtsgrundlagen durch die Unternehmenssteuerreform 2008, Ubg 2008, 433; SCHREIBER/GREIL, Das „Anti-BEPS-Umsetzungsgesetz“, DB 2017, 10; STEIN/SCHWARZ/HOLINSKI, Funktionales Eigentum und Wertschöpfungsbeitragsanalysen: Steuerliche Erfolgsermittlung bei immateriellen Werten mithilfe betriebswirtschaftlicher Konzepte, DStR 2017, 118; STEIN/SCHWARZ/NIEN-TIMP, Ist die Kostenaufschlagsmethode die Verrechnungspreismethode für konzerninterne Darlehen?, DB 2017, 1169; SCHWENKE, Funktionsverlagerung: neue Gesetzeslage, in Lüdicke (Hrsg.), Unternehmensteuerreform 2008 im internationalen Umfeld, Köln 2008, 115; SCHWENKE, Funktionsverlagerung über die Grenze – Verrechnungs-

preise und Funktionsausgliederung, in Piltz/Günkel, Steuerberater-Jahrbuch 2007/2008, Köln 2008, 137; STANGL/HAGEBÖKE, Neues zur Anwendung des DBA-Schachtelprivilegs – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 23.6.2010 – I R 71/09, in Ubg 2010, 651; STAUDACHER/GROSS, OECD veröffentlicht überarbeitete Verrechnungspreisgrundsätze 2010, SIW 2010, 461; STRAHL, Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung nach der Unternehmensteuerreform 2008, KÖSDI 2008, 15861; VÖGELE, Bewertung von Transferpaketen bei der Funktionsverlagerung, DStR 2010, 418; WASSERMEYER, Sind Verrechnungspreise justitiabel?, in Schaumburg (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, Köln 1994, 123; WASSERMEYER, Streitfragen bei der Bilanzierung verdeckter Gewinnausschüttungen, in Schön (Hrsg.), GS für Knobbe-Keuk, Köln 1997, 541; WASSERMEYER, Veranlassung und Fremdvergleich, in Kirchhof/Jakob/Beermann (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, FS für Offerhaus, Köln 1999, 405; WASSERMEYER, Das System der zweistufigen Gewinnermittlung in der Rechtsprechung des BFH, in Kirchhof (Hrsg.), Steuer- und Gesellschaftsrecht zwischen Unternehmerfreiheit und Gemeinwohl, FS für Raupach, Köln 2006, 565; WASSERMEYER, Modernes Gesetzgebungsniveau am Beispiel des Entwurfs zu § 1 AStG, DB 2007, 535; WASSERMEYER, Funktionsverlagerung – Statement, FR 2008, 67; WASSERMEYER, Der Ansatz verdeckter Gewinnausschüttungen innerhalb und außerhalb der Steuerbilanz, DB 2010, 1959; WEBER-GRELLET, Entwicklungen im Bereich der verdeckten Gewinnausschüttung, DStZ 1998, 357; WELLENS, Fremdvergleichsgrundsatz nach OECD und nach deutschem Recht – Gleichzeitig Vorstellung des Diskussionsentwurfs der OECD hinsichtlich der Überarbeitung der Kapitel I und III der OECD-Verrechnungspreisrichtlinie, IStR 2010, 153; WERRA, Verrechnungspreise bei der Restrukturierung internationaler Unternehmensgruppen, IStR 2009, 81; ZECH, Verrechnungspreise und Funktionsverlagerungen 2009: Die steuerliche Behandlung von Verrechnungspreisen, insbesondere bei Funktionsverlagerungen, nach der Unternehmensteuerreform 2008, Baden-Baden 2009; ZECH, Funktionsverlagerung auf einen Eigenproduzenten und auf ein Routineunternehmen, IStR 2011, 131; ZECH, Umsetzung des BEPS-Aktionsplans 13 und des CbCR in deutsches Recht, IWB 2015, 924.

Erläuterungen zu Art. 9

I. Entstehungsgeschichte

1. Vergleich mit DBA 1931/59

Keine Gewinnberichtigungsklausel. Das DBA 1931/59 enthielt keine dem 1 Art. 9 vergleichbare Gewinnberichtigungsklausel für selbstständige Unternehmen. Die ersten Empfehlungen des Völkerbundes für Doppelbesteuerungsabkommen sahen derartige Regeln nicht vor, weil sie die Tochtergesellschaft noch als Betriebsstätte der Muttergesellschaft ansahen. Diese Entwicklungsstufe hatte das DBA 1931/59 jedoch bereits überwunden (vgl. Abs. 3 des Schlussprotokolls zu Art. 3).

Gewinnberichtigung nach innerstaatlichen Korrekturvorschriften. Wenn 2 auch eine Gewinnkorrekturklausel im Abkommen fehlte, so wurden doch Gewinnberichtigungen bei deutschen Tochtergesellschaften schweizerischer Muttergesellschaften unter dem Gesichtspunkt der verdeckten Gewinnausschüttung vorgenommen. Es ist in diesem Zusammenhang sogar zu Verständigungsverfahren i.S. des Art. 13 DBA 1931/59 gekommen.¹

2. Vergleich mit OECD-Musterabkommen

Wörtliche Übereinstimmung mit Art. 9 OECD-MA 1963. Gegenüber dem 3 Wortlaut des Art. 9 OECD-MA 1977/1999/2000/2003/2005/2008/2010 bestehen nur geringfügige, sachlich unbedeutende Abweichungen. Eine **Gegenberichtigungsklausel**, wie sie **Art. 9 Abs. 2 OECD-MA** vorsieht, haben die Vertragsstaaten nicht vereinbart. Wie sich aus Tz. 14 der Niederschrift vom 26.11.1971 (vgl. Textteil 2.3) ergibt, waren die Delegationen beider Staaten der Auffassung, dass sich nur von Fall zu Fall im Rahmen eines Verständigungsverfahrens beurteilen lasse, ob bei der Berichtigung der Gewinne eines Unternehmens in einem Vertragsstaat der andere Staat eine spiegelbildliche Berichtigung durchführen muss. Dementsprechend hat die Schweiz bei der Verabschiedung des Musterabkommens 1977 einen Vorbehalt zu Art. 9 Abs. 2 OECD-MA 1977 geltend gemacht,² der allerdings mit der Revision des des OECD-MA 2003 zurückgezogen wurde.³ Deutschland hat seinen ursprünglichen Vorbehalt im Rahmen der Revision des OECD-MA im Jahr 1992 aufgegeben,⁴ diesen allerdings mit der Revision des OECD-MA 2008 erneuert.⁵ Dass Art. 9 DE-VG dem Art. 9 OECD-MA entspricht und damit auch eine korrespondierende Gegenberichtigung nach Art. 9 Abs. 2 OECD-MA ent-

1 Vgl. DEBATIN, DB 1972, 2031.

2 Vgl. Art. 9 Rz. 16 OECD-MK 1977.

3 Vgl. Art. 9 Rz. 16 OECD-MK 2003.

4 Vgl. Art. 9 Rz. 11 OECD-MK 1977.

5 Vgl. Art. 9 Rz. 17 OECD-MK 2010.

hält, deutet auf eine faktische Aufgabe des Vorbehalts und eine entsprechende deutsche Position im Rahmen zukünftiger DBA-Verhandlungen hin.¹ Dementsprechend wurde der Vorbehalt mit der Revision des OECD-MA 2014 gestrichen.²

3. Vergleich mit der DE-VG

- 4 **Abweichungen entsprechend dem OECD-MA.** Art. 9 DE-VG entspricht wörtlich Art. 9 OECD-MA. Insofern kann auf die Ausführungen in Anm. 3 verwiesen werden.

II. Allgemeiner Inhalt und Regelungszweck

- 5 **Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen.** Art. 9 regelt die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen. Nach Auffassung der OECD hat die Bedeutung multinationaler Unternehmen im Welt-handel in den letzten 20 Jahren erheblich zugenommen.³ Schätzungen zu Folge werden heute ca. 70 % des Welthandels zwischen international verbundenen Unternehmen abgewickelt.⁴ Aufgrund des sog. Trennungsprinzips ist nicht der Unternehmensverbund, sondern jedes verbundene Unternehmen selbst Steuersubjekt seines Ansässigkeitsstaates, wobei die jeweilige steuerliche Bemessungsgrundlage maßgeblich durch den verbundinternen Liefer- und Leistungsaustausch und die jeweils verrechneten Preise bestimmt wird. Durch die Festlegung von Verrechnungspreisen lässt sich das erfolgsrechnerische Entstehen von Gewinnen bzw. die Verteilung eines Konzerngewinns auf die einzelnen Konzerngesellschaften steuern. Deshalb stehen Verrechnungspreise wegen des berechtigten Interesses an der Teilhabe am grenzüberschreitend erwirtschafteten Steuersubstrat im Fokus der nationalen Fisci und – insbesondere in Hochsteuerländern – unter dem Verdacht, vorrangig und einseitig der verbundinternen Steuerbarwertminimierung (Minimierung der Konzernsteuerquote) zu dienen. Für die nationalen Fisci der einzelnen verbundenen Unternehmen ergibt sich daraus die Notwendigkeit, zur Siche-

1 Vgl. auch SCHÖNFELD/DITZ in Schönfeld/Ditz, DBA, Anh. 4, Rz. 44.

2 Vgl. Art. 9 Rz. 17 OECD-MK 2014 (gestr. ab dem 15.7.2014).

3 Vgl. Anm. 1 des Einführungsteils der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen vom 20.7.2010 (OECD Guidelines 2010 – OECD-Leitlinien 2010); die offizielle deutsche Übersetzung ist abgedruckt bei KROPPE, Handbuch Internationale Verrechnungspreise und SCHREIBER/NIENTIMP (Hrsg.), Verrechnungspreise⁶, Herne/Berlin 2015.

4 Vgl. BOOS/REHKUGEL/TUCHA, DB 2000, 2389; SCHAUMBURG, Der Konzern 2006, 495; *Wissenschaftlicher Beirat beim BMF*, Einheitliche Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer in der Europäischen Union, 2007; PERACIN, Intertax 2008, 82 Fn. 2; SPEN-GEL/OESTREICHER, DStR 2009, 780; BAUMHOFF/LIEBCHEN in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen⁵, Rz. 4.1; BAUMHOFF in W/B, Verrechnungspreise int. verbundener Unternehmen, Rz. 1.1; DITZ in Schönfeld/Ditz, Art. 9 OECD-MA Rz. 1.

rung des jeweiligen staatlichen Steueranspruchs die Verrechnungspreise für den Leistungsaustausch zwischen den einzelnen, in verschiedenen Ländern ansässigen verbundenen Unternehmen auf ihre steuerliche Angemessenheit hin zu überprüfen. Liegt nach Ansicht der prüfenden Steuerbehörden ein unangemessenes Leistungsentgelt und damit eine steuerlich inakzeptable Minderung der Steuerbemessungsgrundlage vor, so erfolgt i.d.R. eine Gewinnkorrektur, um damit einer Gewinnverlagerung entgegenzutreten. Hinzu kommt, dass aus fiskalischer Sicht viele Staaten Verrechnungspreiskorrekturen bei international verbundenen Unternehmen als eine effiziente und willkommene Quelle zusätzlicher Steuereinnahmen identifiziert haben, die zunehmend genutzt wird. Zu den korrekturbedingten Steuermehreinnahmen kommen in vielen Fällen noch zusätzliche Zinsen und Strafzuschläge hinzu, so dass sich international verbundene Unternehmen zunehmend wirtschaftlichen Doppelbesteuerungen ausgesetzt sehen, die – wenn überhaupt – nur über aufwändige Schieds- oder Verständigungsverfahren zu beseitigen sind. Vor diesem Hintergrund hat sich die Festlegung und Prüfung angemessener Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen mittlerweile zu einem der wichtigsten Themen in der internationalen Besteuerungspraxis entwickelt.

Fremdvergleichsgrundsatz als international anerkannter Angemessenheitsmaßstab. Als Konzept für die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen, d.h. die Aufteilung des Gesamtergebnisses eines internationalen Unternehmensverbundes (bzw. Konzerns) auf die einzelnen nationalen Gliedunternehmen, und somit die sachgerechte regionale Abgrenzung der Steuerbemessungsgrundlagen hat sich die **direkte** Bestimmung der Einkünfte dieser nationalen Gliedunternehmen mittels transaktionsbezogener Verrechnungspreise auf Basis von Fremdvergleichspreisen durchgesetzt und als international stabiler Konsens etabliert. Zentraler Maßstab für die Prüfung, Festlegung und Dokumentation von Verrechnungspreisen ist der Fremdvergleichsgrundsatz (sog. „arm’s length principle“). Nach dem in Art. 9 definierten Fremdvergleichsgrundsatz sind Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen so festzulegen, wie sie von einander unabhängige Unternehmen unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen für die entsprechende Lieferung oder Leistung vereinbart hätten. Die OECD ist der festen Überzeugung, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu „angemessenen Gewinnverhältnissen“ zwischen den nationalen Teileinheiten eines internationalen Konzerns führt und die wirtschaftliche Realität, in der internationale Konzerne agieren, vernünftig widerspiegelt.¹ Eine Abkehr von diesem Grundsatz kann daher weder kurzfristig noch durch ein einzelnes Land allein vorgenommen werden, würde dies doch in der Besteuerungspraxis unweigerlich zu massiven Doppelbesteuerungen führen.

1 Vgl. Tz. 1.14 OECD-Leitlinien 2017.

- 7 **Art. 9 als Gewinnkorrekturvorschrift.** Art. 9 erlaubt es den Vertragsstaaten, Gewinnkorrekturen bei dem in diesem Staat ansässigen verbundenen Unternehmen vorzunehmen, soweit der Gewinn auf Verrechnungspreise mit einem in dem anderen Vertragsstaat ansässigen verbundenen Unternehmen zurückgeht, die einem Fremdvergleich nicht standhalten. Art. 9 liegt hierbei als Gewinnkorrekturvorschrift den Rahmen und die abkommensrechtlichen Bedingungen für die vorzunehmenden Gewinnkorrekturen fest.¹ Der Begriff „Gewinn“ erfasst auch Verluste, die infolge nicht fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise zu hoch ausgewiesen wurden.² Art. 9 verfolgt hierbei zum einen den Zweck der sachgerechten regionalen Abgrenzung der Steuerbemessungsgrundlagen, die die nationalen Fisci von Gewinnverlagerungen und der Aushöhlung der steuerlichen Bemessungsgrundlage schützen. Zum anderen schützt Art. 9 den Steuerpflichtigen vor Gewinnkorrekturen, die mit dem Korrekturmaßstab des Art. 9 nicht zu vereinbaren sind (Anm. 17).
- 8 **Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung.** Art. 9 enthält keine Art. 9 Abs. 2 OECD-MA vergleichbare Vorschrift über eine Gegenkorrektur. Die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung ist deshalb nicht in Art. 9 angelegt. Sie lässt sich abkommensrechtlich nur im Wege eines antragsgebundenen Verständigungsverfahrens nach Art. 26 Abs. 1 oder eines Schiedsverfahrens nach Art. 26 Abs. 5 erreichen, wobei sowohl die Erstkorrektur im Hinblick auf die abkommensrechtlich zutreffende Auslegung und Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes des Art. 9 als auch die Vornahme einer Gegenkorrektur einem Verständigungs- bzw. Schiedsverfahren zugänglich sind (Anm. 15). Die zwischen den beteiligten Staaten im Rahmen eines antragsgebundenen Verständigungsverfahrens nach Art. 26 Abs. 1 oder eines Schiedsverfahrens nach Art. 26 Abs. 5 getroffene Verständigungsvereinbarung ist bezogen auf Deutschland als zwischenstaatliche Verwaltungsvereinbarung i.S.v. Art. 59 Abs. 2 Satz 2 GG für die deutsche Finanzverwaltung bindend.³ Dementsprechend ist gemäß § 175a Satz 1 AO ein Steuerbescheid zu erlassen, aufzuheben oder zu ändern, soweit dies zur Umsetzung der Verständigungsvereinbarung geboten ist. Der Steuerpflichtige hat folglich einen **Anspruch auf inhaltsgleiche und vollständige Umsetzung** der Verständigungsvereinbarung.⁴ Die Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung nach § 175a Satz 1 AO betrifft jedoch nur die in der Verständigungsvereinbarung genannten Maßnahmen und ist auf die Steuerpflichtigen beschränkt, auf die bezogen das Verständigungsverfahren durchgeführt wur-

1 Vgl. BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, BStBl. II 2013, 1046.

2 Vgl. DITZ in Schönfeld/Ditz, Art. 9 OECD-MA Rz. 2.

3 Vgl. BFH v. 1.2.1989 – I R 74/86, BStBl. II 1990, 4; v. 10.7.1996 – I R 4/96, BStBl. II 1997, 15; v. 2.9.2009 – I R 90/08, BStBl. II 2010, 394; v. 11.11.2009 – I R 15/09, BStBl. II 2010, 602.

4 Vgl. VON WEDELSTÄDT in Beermann/Gosch, § 175a AO, Rz. 20; FLÜCHTER in Schönfeld/Ditz, Art. 25 OECD-MA Rz. 166; KÖNIG in König, § 175a AO Rz. 8.

de.¹ Das zuständige Finanzamt hat bezogen auf die Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung kein Ermessen.²

Bedeutung der OECD-Leitlinien. Art. 9 normiert zwar den Fremdvergleichsgrundsatz als Angemessenheitsmaßstab für Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen, enthält jedoch keine inhaltlichen Konkretisierungen des Fremdvergleichsgrundsatzes. Auch der OECD-MK enthält lediglich allgemeine Erläuterungen. Eine detaillierte Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes erfolgt stattdessen durch die OECD-Leitlinien. Der erste Teil der „Verrechnungspreis-Richtlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen“³ wurde nach umfangreichen Vorarbeiten und Abstimmungen mit den Finanzverwaltungen der OECD-Mitgliedstaaten im Jahr 1995 veröffentlicht und ersetzt insofern den Verrechnungspreisbericht der OECD aus 1979.⁴ Der zweite Teil der OECD-Leitlinien, der sich mit immateriellen Wirtschaftsgütern und Dienstleistungen befasst, wurde im März 1996 endgültig verabschiedet. Die Leitlinien zu den Kostenumlagen kamen im Juni 1997 hinzu. Im Jahr 2010 erfolgte eine umfangreiche Überarbeitung der Kap. I bis III. Zudem wurden in einem neuen Kap. Regelungen zu sog. „Business Restructurings“ aufgenommen.⁵ Im Ergebnis umfassen die OECD-Leitlinien nunmehr neun Kap., die sich neben der Methodik der Verrechnungspreisermittlung mit der Vermeidung und Bewältigung von Verrechnungspreisstreitigkeiten sowie den Dokumentations- und Nachweispflichten im Rahmen der Verrechnungspreisermittlung auseinandersetzen. Die OECD-Leitlinien legen sich ausdrücklich auf den **Fremdvergleichsgrundsatz als grundlegende Maxime** der Verrechnungspreisermittlung fest. Als normative Grundlage wird dabei auf Art. 9 Abs. 1 OECD-MA verwiesen.⁶ Infolgedessen gilt der Grundsatz des Fremdvergleichs als tragender Maßstab für die internationale Verrechnungspreisermittlung und sollte nach Übereinkunft der OECD-Mitgliedstaaten für steuerliche Zwecke sowohl von den multinationalen Unternehmen als auch von den Steuerverwaltungen einheitlich angewendet werden.⁷

Änderungen der OECD-Leitlinien durch BEPS. Im Rahmen des sog. BEPS-Aktionsplans der OECD/G20 wurden Maßnahmen zur Bekämpfung von Gewinnverkürzungen und Gewinnverlagerungen international tätiger Konzerne untersucht. Nach den Abschlussberichten zu den Maßnahmen

1 Vgl. FG Köln v. 6.5.2015 – 2 K 3712/10, EFG 2015, 2088.

2 Vgl. VON GROLL in H/H/Sp, § 175a AO Rz. 94; VON WEDELSTÄDT in Beermann/Gosch, § 175a AO Rz. 20; LOOSE in Tipke/Kruse, § 175a AO Rz. 7; KÖNIG in König, AO, § 175a Rz. 8; LIEBCHEN in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen⁵, Rz. 13.146.

3 Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Cosebeau, Paris 1995.

4 Vgl. hierzu WERRA, IStR 1995, 457 u. 511; BECKER, IWB Fach 10 International Gruppe 2, 1067; BAUMHOFF/SIEKER, IStR 1995, 517.

5 Vgl. hierzu BAUMHOFF/PULS, IStR 2009, 73.

6 Vgl. Tz. 1.6 OECD-Leitlinien 2017.

7 Vgl. Tz. 1.1 OECD-Leitlinien 2017.

8-10 und 13 vom 5.10.2016 ergaben sich umfangreiche Änderungen insbesondere des Kap. VI¹, eine vollständige Überarbeitung des Kap. V zu Verrechnungspreisdokumentation und Country-by-Country-Reporting² sowie Änderungen der Kap. I, VII und VIII insbesondere im Hinblick auf das Risikokontrollkonzept (Anm. 77 ff.). Diese wurden am 10.7.2017 als aktualisierte OECD-Leitlinien 2017 veröffentlicht. Die aktualisierte Fassung enthält ferner Folgeänderungen im Kap. IX der OECD-Leitlinien.³ Demgegenüber ist die Überarbeitung der Grundsätze zur Anwendung der PSM aktuell noch nicht abgeschlossen (Anm. 239).⁴

- 11 **Rechtsstatus und Bindungswirkung der OECD-Leitlinien.** Die OECD-Leitlinien zur Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes des Art. 9 OECD-MA haben wie der OECD-MK weder völkerrechtlich noch für das innerstaatliche deutsche Steuerrecht einen rechtsverbindlichen Status. Insbesondere handelt es sich nicht um völkerrechtliche Verträge.⁵ Sie sind – wie das OECD-MA auch – vielmehr Gegenstand mehrerer Empfehlungen des Ministerrates der OECD an die Mitgliedstaaten mit der Aufforderung, die Kommentierungen bei der Auslegung von DBA zu beachten.⁶ Derartige Empfehlungen als Instrumente i.S.v. Art. 5 lit. b OECD-Statut sind rechtlich unverbindlich.⁷ Sie verpflichten die Mitgliedstaaten allenfalls zur Prüfung der empfohlenen Maßnahmen daraufhin, ob sie diese für angebracht („opportune“) erachten.⁸ Der völkerrechtliche Status des OECD-MK und der

1 Vgl. zu den Änderungen des Kap. VI (Intangibles) die Abschlussberichte zu den Maßnahmen 8-10 des BEPS-Aktionsplans (OECD, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports*) v. 5.10.2015 basierend auf dem überarbeiteten Diskussionsentwurf v. 30.7.2013. Vgl. hierzu DITZ, FR 2015, 115; DITZ/PINKERNELL/QUILITZSCH, ISR 2014, 45; GREINERT/METZNER, Ubg 2014, 307; ROEDER/FELLNER, ISR 2014, 428 ff.; LOUKOTA, SWI 2014, 546 ff.

2 Vgl. zur Verrechnungspreisdokumentation und zum CbCR TOMSON in Kroppen, *Handbuch Internationale Verrechnungspreise*, OECD-Kap. V; PINKERNELL, FR 2014, 970; DITZ/QUILITZSCH, DStR 2014, 128; BENZ/BÖHMER, IStR 2015, 381; RASCH/MANK/TOMSON, IStR 2015, 424; BÄRSCH/ENGELEN/FÄRBER, DB 2016, 972. Insgesamt zum BEPS-Projekt siehe OESTREICHER (Hrsg.), *BEPS – Base Erosion and Profit Shifting*, Herne 2015; BDI/EY/VDA, *OECD/G20-Projekt BEPS*, Bonn 2015.

3 Vgl. OECD, BEPS, *Document for Public Review, Conforming Amendments to Chapter IX of the Transfer Pricing Guidelines* v. 4.7.2016.

4 Siehe auch OECD, *Public Discussion Draft, BEPS Actions 8–10, Revised Guidance on Profit Splits* v. 4.7.2016; OECD, *Comments received on Public Discussion Draft, BEPS Actions 8–10, Revised Guidance on Profit Splits Part II* v. 5.9.2016; Hinweis vor Tz. 2.114 OECD-Leitlinien 2017.

5 Vgl. nur VOGEL, SWI 2000, 107.

6 Vgl. z.B. die Empfehlung v. 23.10.1997, C(97)195/Final; zur Autorisierung OECD-MK, Einl., Nr. 36.1.

7 WARD et al., *The Interpretation of Income Tax Treaties with Particular Reference to the Commentaries on the OECD-Model, Ontario/Amsterdam 2005*, S. 7 sprechen von „moral force“; VETTER in Lahodny-Karner et al., *Die neuen Verrechnungspreisrichtlinien der OECD*, Wien 1996, S. 18 von einer Form der „Hoffnung auf allgemeine Anerkennung“; ENGELEN, *Interpretation of Tax Treaties under International Law, Amsterdam 2004*, S. 453 von „some kind of international ‚soft‘ law“.

8 Art. 18 Buchst. b OECD-Verfahrensordnung.

OECD-Leitlinien kann deshalb jedenfalls nicht höher sein als derjenige der diese autorisierenden Empfehlung.¹ Eine direkte völkerrechtliche Bindungspflicht an die Auslegungen des OECD-MK und der OECD-Leitlinien erwächst auch nicht aus dem DBA-Schweiz selbst. Obgleich sich die Vertragsparteien unbestritten am OECD-MA und an dessen Interpretationsstandard orientieren, gehören der OECD-MK und die OECD-Leitlinien weder unmittelbar zum Gegenstand des bilateralen Abkommens noch rechnet er zu dessen Vertragsbestandteilen.² Die Empfehlungen der OECD-Leitlinien können vor diesem Hintergrund im innerstaatlichen deutschen Steuerrecht keinen rechtverbindlichen Status haben.³ Selbst wenn von einer völkerrechtlich wirksamen Verpflichtung ausgegangen würde, bedürfte es zur Schaffung geltenden innerstaatlichen deutschen Steuerrechts nach den verfassungsrechtlichen Vorgaben eines Zustimmungsgesetzes.⁴ Überdies sind nach deutschem Verfassungsrecht legislative Kompetenzen nicht auf den OECD-Rat delegierbar.⁵

Eine andere Frage ist, ob die Empfehlungen der OECD über den Abschluss eines multilateralen Abkommens und ein innerstaatliches Umsetzungsgesetz nach Art. 59 Abs. 1 Satz 2 GG in innerstaatliches (Bundes-)Recht transformiert werden können. So ist im Rahmen der Maßnahme 15 des BEPS-Aktionsplans der Abschluss eines multilateralen Abkommens, in dem insbesondere die Empfehlungen zu den Maßnahmen 6 und 7 entsprechend den Änderungen des OECD-MA übernommen werden sollen, zur Änderung der zwischenstaatlichen Doppelbesteuerungsabkommen beabsichtigt.⁶ Am 24.11.2016 haben die an der Entwicklung des Multilateralen Instruments beteiligten Staaten ihre Verhandlungen abgeschlossen, den Entwurf des Multilateralen Übereinkommens beschlossen und die OECD hat am Folgetag diesen Entwurf der „Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS“ sowie ein umfangreiches Erläuterungspapier veröffentlicht.⁷ An der Entwicklung des multilateralen Instruments waren neben den Mitgliedstaaten der OECD Entwicklungs- und Schwellenländer, aktuell insgesamt 99 Staaten, sowie 7 Organisationen beteiligt.⁸ Am 7.6.2017 wurde das Multilaterale Übereinkommen durch 68 Staaten in Paris unterzeichnet; 9 weitere Staaten erklärten die Bereitschaft zur Unterzeich-

1 Vgl. VOGEL, BIFD 2000, 613.

2 Siehe statt vieler WASSERMAYER in Wassermeyer, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 34.

3 Vgl. LIEBCHEN, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, Berlin 2008, 123 f.

4 Art. 59 Abs. 2 Satz 1, Abs. 2 GG.

5 Vgl. VOGEL, IStR 2003, 527; VOGEL, SWI 2000, 107.

6 Vgl. Abschlussbericht zu Maßnahme 15 v. 5.10.2015 (OECD, Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15, 2015 Final Report).

7 Abrufbar unter www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf. Siehe zur Entwicklung SILBERZTEIN/TRISTRAM, ITPJ 2016, 347 sowie zum Entwurf ausführlich BENZ/BÖHMER, ISR 2017, 27; BENDLINGER, SWI 2017, 2; LANG, SWI 2017, 11; HAASE, IWB 2017, 16.

8 Vgl. OECD Secretary General, Remarks at adoption ceremony of the BEPS treaty, Paris, France, 24.11.2016.

nung.¹ Über ein entsprechendes Umsetzungsgesetz nach Art. 59 Abs. 1 Satz 2 GG würde dieses multilaterale Instrument in innerstaatliches deutsches Recht im Range eines Bundesgesetzes transformiert. Insofern stellt sich dann die Frage nach dem Verhältnis zum innerstaatlichen Recht, wobei insbesondere von Bedeutung ist, dass – ohne entsprechende Anpassung des innerstaatlichen Rechts – innerstaatlichen Besteuerungsansprüche nicht begründet oder erweitert werden können (Anm. 16). Schließlich sind die Empfehlungen der OECD-Leitlinien zur Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes des konkreten DBA auch nicht als „gewöhnliche Bedeutung“ i.S.v. Art. 31 Abs. 1 WURV oder als „besondere Bedeutung“ i.S.v. Art. 31 Abs. 4 WURV beizulegen.² Für Art. 9 scheidet eine bewusste Vereinbarung der Vertragsparteien schon deshalb aus, weil die aktuell gültige Fassung vor Veröffentlichung der OECD-Leitlinien und seither unverändert vereinbart wurde.

I.Ü. wird den OECD-Leitlinien als Empfehlungen der OECD ein mit innerstaatlichen Verwaltungsvorschriften vergleichbarer Status zugebilligt und hierauf eine Selbstbindung der nationalen Finanzverwaltungen gestützt.³ Allerdings lehnt die h.M. in Deutschland eine unmittelbare Bindung der Finanzverwaltung ab.⁴ Bezogen auf die deutsche Finanzverwaltung ist festzustellen, dass in den Verlautbarungen zur Einkunftsabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen regelmäßig auf die OECD-Leitlinien Bezug genommen wird.⁵ In den VWG-Funktionsverlagerung geht die Finanzverwaltung offensichtlich von einer Selbstbindung der Finanzverwaltung aus. So heißt es in Tz. 9 wie folgt: *„Die Auslegung des Inhalts des Fremdvergleichsgrundsatzes – sowohl für die DBA als auch für § 1 AStG – folgt regelmäßig dem OECD-Musterkommentar zu Artikel 9 und Artikel 7 sowie den OECD Veröffentlichungen zum Fremdvergleichsgrundsatz (OECD Leitlinien und OECD Betriebsstättenbericht).“*⁶

III. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu abkommensrechtlichen Regelungen

- 12 **Verhältnis zu Art. 7.** Gemäß Art. 7 Abs. 1 Satz 1 können die Gewinne eines Unternehmens nur in dem Vertragsstaat besteuert werden, dem das Unter-

1 Vgl. Pressemitteilung der OECD vom 7.6.2017; Pressemitteilung des BMF v. 7.6.2017 (Nr. 17).

2 Vgl. VOGEL, BIFD 2000, 617; LIEBCHEN, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, Berlin 2008, 124 ff.; a.A. DITZ in Schönfeld/Ditz, Art. 9 OECD-MA Rz. 29.

3 Vgl. VOGEL, BIFD 2000, 613 f.; VOGEL, SWI 2000, 107.

4 Vgl. WASSERMAYER in Wassermeyer, Vor Art. 1 OECD-MA Rz. 51.

5 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4-S 1341-1/05 – VWG-Verfahren, BStBl. I 2005, 570 Tz. 3.4.9, 3.4.10.1, 3.4.10.2, 3.4.10.3, 3.4.11.4, 3.4.12.6, 3.4.12.7 und 3.4.13; BMF v. 19.5.2014 – IV B 5-S 1341/07/10006-01 – BStBl. I 2014, 838 passim.

6 BMF v. 13.10.2010 – IV B 5 – S 1341/08/10003 – VWG-Funktionsverlagerung, BStBl. I 2010, 774 Tz. 9.

nehmen zuzuordnen ist. Als Ausnahme von diesem Grundsatz können nach Art. 7 Abs. 1 Satz 2 Betriebsstättengewinne auch im Betriebsstättenstaat besteuert werden. Während Art. 9 Geschäftsbeziehungen zwischen miteinander verbundenen Unternehmen betrifft, regelt Art. 7 die Gewinnabgrenzung in einem sog. (Einheits-)Unternehmen, d.h. zwischen Stammhaus¹ und Betriebsstätte desselben Unternehmens. Insofern vermeidet Art. 7 die rechtlichen Doppelbesteuerung der das Unternehmen betreibenden Person, d.h. desselben Steuersubjekts, im Ansässigkeits- und Betriebsstättenstaat. Art. 9 hingegen ist auf die Vermeidung der wirtschaftlichen Doppelbesteuerung gerichtet. Allerdings gilt dies – wegen der fehlenden Gegenberichtigungsklausel entsprechend Art. 9 Abs. 2 OECD-MA – nur im Hinblick auf die Vorgabe eines einheitlichen Korrekturmaßstabes (Anm. 8). Der Abgrenzungsmaßstab ist gleichermaßen der Fremdvergleichsgrundsatz. Wenngleich Art. 7 Abs. 1 bis 5 dem OECD-MA 1977/1992/2000/2005/2008 entsprechen (Art. 7 Anm. 7),² sind bezogen auf Deutschland die innerstaatliche Umsetzung des Authorized OECD Approach (AOA) in § 1 Abs. 5 und 6 AStG³, die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) vom 13.10.2014⁴ sowie die Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa) vom 22.12.2016⁵ zu beachten. Nach § 1 Abs. 5 Satz 8 AStG kommt zwar die Altregelung der DBA, die den AOA nicht enthalten (wie Art. 7), grundsätzlich vorrangig zur Anwendung, wenn der Steuerpflichtige geltend macht, dass die maßgeblichen DBA-Regelungen § 1 Abs. 5 Sätze 1-7 AStG widersprechen, und nachweist, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht entsprechend diesem Abkommen ausübt und es aufgrund der Anwendung des § 1 Abs. 5 Sätze 1–7 AStG zu einer Doppelbesteuerung kommt. Die deutsche Finanzverwaltung geht jedoch im Verhältnis zu OECD-Mitgliedstaaten davon aus, dass diese Öffnungsklausel im Regelfall nicht anzuwenden und ein Verständigungsverfahren auf der Grundlage des OECD-Berichts 2010 durchzuführen ist.⁶ Insofern sind der Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 7 und der Fremdvergleichsgrundsatz des Art. 9 bezogen auf Deutschland weitestgehend übereinstimmend auszulegen.

1 Die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) v. 17.10.2014, BGBl. I 2014, 1603, und die Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa) v. 22.12.2016, BStBl. I 2017, 182, sprechen begrifflich vom „übrigen Unternehmen“.

2 Siehe auch HEMMINGER in in Wassermeyer, Art. 7 DBA-Schweiz Rz. 1 f.; DITZ in Schönfeld/Ditz, Art. 7 (2008) OECD-MA Rz. 269.

3 Eingeführt durch das AmtshilfeRLUMsG v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

4 Vgl. Verordnung zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Betriebsstätten nach § 1 Abs. 5 des Außensteuergesetzes (Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung – BsGaV) v. 13.10.2014, BGBl. I 2014, 1603.

5 Vgl. Grundsätze für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf die Aufteilung der Einkünfte zwischen einem inländischen Unternehmen und seiner ausländischen Betriebsstätte und auf die Ermittlung der Einkünfte der inländischen Betriebsstätte eines ausländischen Unternehmens nach § 1 Absatz 5 des Außensteuergesetzes und der Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung – VWG BsGa) v. 22.12.2016, BStBl. I 2017, 182.

6 Vgl. BMF v. 22.12.2016 – IV B 5-S 1341/12/10001-03 – VWG BsGa, BStBl. I 2017, 182 Tz. 427 f.

- 13 **Verhältnis zu Art. 11 Abs. 4 und 12 Abs. 4.** Nach h.M. sind Art. 11 Abs. 4 und Art. 12 Abs. 4 Spezialregelungen, die Art. 9 vorgehen.¹ Hinsichtlich der Voraussetzungen für eine Korrektur ist der Begriff „besondere Beziehungen“ als eine für die Interessensidentität bei der Entgeltvereinbarung geeignete Verbindung zwischen Gläubiger und Schuldner weiter als die Voraussetzungen für ein Verbundensein nach Art. 9 Buchst. a und b) (Anm. 28 ff.). Hinsichtlich der Korrekturrichtung lassen diese Vorschriften ferner nur entgeltmindernde Korrekturen zu, d.h. sie kommen nur bei überhöhten Zinsen bzw. Lizenzgebühren zum Tragen, während Art. 9 auf unangemessen hohe wie auf unangemessen niedrige Entgelte anzuwenden ist, d.h. allgemein auf die materielle Angemessenheit des Entgelts abstellt. Hinsichtlich des Beurteilungsmaßstabs der Angemessenheit gelten allerdings keine unterschiedlichen Anforderungen.²
- 14 **Verhältnis zu Art. 25.** Art. 9 widerspricht nicht dem Gleichbehandlungsgebot. Art. 25 Abs. 3 Satz 1 regelt bezogen auf Art. 9, Art. 11 Abs. 4 und Art. 12 Abs. 4 lediglich den ausdrücklichen Vorbehalt und Anwendungsvorrang dieser Bestimmungen, um sicherzustellen, dass materiell unangemessene Entgelte im Einklang mit den abkommensrechtlichen Bestimmungen korrigiert werden können. Das Diskriminierungsverbot gilt allerdings uneingeschränkt, wenn die jeweiligen Anwendungsvoraussetzungen dieser Bestimmungen nicht erfüllt sind (Art. 25 Anm. 63 f.).
- 15 **Verhältnis zu Art. 26.** Art. 9 enthält keine Art. 9 Abs. 2 OECD-MA vergleichbare Vorschrift über eine Gegenkorrektur und damit auch keine Art. 9 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA entsprechende Verfahrensregelung, nach der sich die zuständigen Behörden erforderlichenfalls über die nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA vorgesehene Gewinnkorrektur konsultieren. Nach vorherrschender Auffassung wird Art. 9 Abs. 2 Satz 2 OECD-MA als schlichter Hinweis auf das in Art. 25 OECD-MA vorgesehene Verständigungsverfahren verstanden,³ der die Möglichkeit antragsunabhängiger Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 3 OECD-MA, antragsgebundener Verständigungsverfahren nach Art. 25 Abs. 1 OECD-MA und von Schiedsverfahren nicht berührt.⁴ Bezogen auf Art. 9 ohne eine Gegenberichtigungsklausel ist auch vor diesem Hintergrund anerkannt, dass ein Antrag auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens nach Art. 26 Abs. 1 gestellt und eine – mangels Gegenberichtigung – mit den Bestimmungen des Abkommens unvereinbare Doppelbesteuerung gerügt werden kann.⁵ Nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung liegt eine dem Abkommen nicht entsprechende Besteuerung auch dann vor, wenn

1 Vgl. WASSERMEYER in Wassermeyer, Art. 9 OECD-MA Rz. 2; EIGELSHOVEN in V/L⁶, Art. 9 OECD-MA Rz. 7; DITZ in Schönfeld/Ditz, Art. 9 OECD-MA Rz. 10.

2 Vgl. DITZ in Schönfeld/Ditz, Art. 9 OECD-MA Rz. 10.

3 Vgl. auch OECD-MK Nr. 11 zu Art. 9.

4 Vgl. FLÜCHTER in Schönfeld/Ditz, Art. 25 OECD-MA Rz. 18.

5 Vgl. HENDRICKS in W/B, Verrechnungspreise int. verbundener Unternehmen, Rz. 10.14; OECD-MK Nr. 11 zu Art. 25, wonach die „wirtschaftliche Doppelbesteuerung zumindest nicht dem Geist des Abkommens entspricht“.

Einkünfte bei verbundenen Unternehmen nicht zutreffend auf der gemeinsamen Rechtsgrundlage des DBA abgegrenzt worden sind, und zwar ungeachtet einer Art. 9 Abs. 2 OECD-MA entsprechenden Bestimmung über eine korrespondierende Gegenkorrektur.¹ Insofern sind sowohl die Erstberichtigung als auch die Herbeiführung von Gegenberichtigungen einem Verständigungsverfahren nach § 26 Abs. 1 (antragsgebunden) und nach Art. 26 Abs. 3 (antragsunabhängig) sowie dem obligatorischen Schiedsverfahren nach Art. 26 Abs. 5 zugänglich.² In der Praxis stellen gerade Verständigungsverfahren zu Verrechnungspreisfragen und zur Betriebsstättengewinnaufteilung eine der wesentlichen Fallgruppen dar.³

2. Verhältnis zum innerstaatlichen Recht Deutschlands

a) Verhältnis im Allgemeinen

Keine Self-executing-Wirkung. Art. 9 hat nach ständ. Rspr. des BFH⁴, Verwaltungsauffassung⁵ und h.M.⁶ im Schrifttum keine sog. Self-executing-Wirkung als eigenständige abkommensrechtliche Korrekturvorschrift, sondern stellt lediglich eine Erlaubnisnorm dar, die durch innerstaatliche Korrekturvorschriften ausgefüllt werden muss. Der BFH spricht in diesem Zusammenhang davon, dass Art. 9 „nur den ‚Rahmen‘ und die abkommensrechtlichen Bedingungen für die vorzunehmenden Gewinnkorrekturen“ festlegt.⁷ Insofern bedarf es einer innerstaatlichen Einkünftekorrekturvorschrift, die diesen gesetzten Rahmen ausfüllt. Dieses Verständnis entspricht dem sog. Schrankenrechtscharakter der DBA, nach dem das Abkommensrecht die nach innerstaatlichem Recht bestehenden Besteuerungsansprüche zu be-

1 Vgl. BMF v. 13.7.2006 – IV B 6 - S 1300 - 340/06, BStBl. I 2006, 461 Tz. 2.3.1. Zur Geltung des Verständigungsverfahrens im Rahmen der Einkünfteabgrenzung bereits BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 Tz. 6.1.3.1.

2 Zum DBA-Schiedsverfahren nach Art. 25 Abs. 5 OECD-MA siehe LIEBCHEN in Schönfeld/Ditz, Art. 25 OECD-MA Rz. 238 ff.; LIEBCHEN in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen⁵, Rz. 13.181; zu Art. 26 Abs. 5 DBA-Schweiz siehe LIEBCHEN in Schönfeld/Ditz, Art. 25 OECD-MA Rz. 467.

3 Vgl. FLÜCHTER in Schönfeld/Ditz, Art. 25 OECD-MA Rz. 27; HENDRICKS in W/B, Verrechnungspreise int. verbundener Unternehmen, Rz. 10.14.

4 Vgl. BFH v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. II 1980, 531; v. 21.1.1981 – I R 153/77, BStBl. II 1981, 517; v. 11.10.2012 – I R 75/11, BStBl. II 2013, 1046; v. 17.12.2014 – I R 23/13, BStBl. II 2016, 261; Beschl. v. 22.10.2015 – I B 122/14, BFH/NV 2016, 405.

5 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 2.3; wohl auch BMF v. 30.3.2016 – IV B 5-S 1341/11/10004-07, BStBl. I 2016, 455; GREIL/WARGOWSKA, ISR 2016, 157.

6 Vgl. SCHAUMBURG/HÄCK in Schaumburg, Internationales Steuerrecht⁴, Rz. 19.291; WASSERMAYER in Wassermeyer, Art. 9 OECD-MA Rz. 76; WASSERMAYER in F/W/B/S, § 1 AStG Rz. 476; WASSERMAYER in W/B, Verrechnungspreise int. verbundener Unternehmen, Rz. 2.170; EIGELSHOVEN in V/L⁶, Art. 9 OECD-MA Rz. 18, 76; GOSCH, BFH/PR 2015, 173, 174; GOSCH in Gosch³, § 8 KStG Rz. 188; DITZ in Schönfeld/Ditz, Art. 9 OECD-MA Rz. 18.

7 Vgl. BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, BStBl. II 2013, 1046.

schränken, nicht jedoch zu erhöhen oder gar erst zu begründen vermag.¹ In Deutschland geht die Entwicklung dahin, dass dieser abkommensrechtliche Rahmen vollständig ausgeschöpft werden soll. Dies belegt die mit dem sog. BEPS UmsG² beabsichtigte Einführung einer Regelung in § 1 Abs. 1 Satz 5 AStG-E, nach der sich der Inhalt des Fremdvergleichsgrundsatzes der DBA i.S. eines DBA-Anwendungsgesetzes nach den Grundsätzen des § 1 AStG und der nach § 1 Abs. 6 AStG erlassenen Rechtsverordnungen bestimmen soll. Auch wenn diese Regelung gesetzlich nicht umgesetzt wurde, war sie doch maßgeblich von der Absicht getragen, die aus Sicht des Gesetzgebers international anerkannten Besteuerungsrechte wahrzunehmen.³ Hierbei gingen Gesetzgeber und die Finanzverwaltung von einer rein deklaratorischen Regelung aus.⁴ Allerdings legen die BFH-Rspr., die h.M. und die Finanzverwaltung ein unterschiedliches Verständnis der abkommensrechtlich zulässigen Einkünftekorrekturen zugrunde. Während die BFH-Rspr.⁵ und die h.M. von einer Beschränkung der nach Art. 9 zulässigen Korrekturen auf preisbezogene Einkünftekorrekturen ausgehen, lassen nach Auffassung der Finanzverwaltung Art. 9 und § 1 AStG auch die Korrektur von Gewinnen zu, die auf nicht fremdvergleichskonformen anderen Bedingungen beruhen (Anm. 44 ff.).⁶ Der BFH hat die Korrekturfähigkeit nicht fremdvergleichskonformer anderer Bedingungen nach § 1 AStG ausdrücklich offen gelassen. Die h.M. lehnt dies ab.⁷ Der BFH wird in einem Revisionsverfahren erneut Gelegenheit haben, zu dieser Rechtsfrage zu entscheiden.⁸

- 17 **Sperrwirkung gegenüber innerstaatlichem Recht.** Die Vornahme einer Gewinnkorrektur nach den jeweiligen innerstaatlichen Einkünftekorrekturvorschriften des Vertragsstaates (für Deutschland: vGA i.S.v. § 8 Abs. 2 Satz 2 KStG; vE i.S.v. § 4 Abs. 1 Satz 1 und 8 EStG; Entnahme i.S.v. § 4

1 Vgl. hierzu auch BFH v. 24.3.1999, I R 114/97, BStBl. II 2000, 399; SCHAUMBURG/HÄCK in SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht⁴, Rz. 19.38, 19.211; LIEBCHEN, Beteiligung an ausländischen Personengesellschaften, Berlin 2008, 18 ff. m.w.N.

2 Vgl. Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Umsetzung der Änderungen der EU-Amtshilferichtlinie und von weiteren Maßnahmen gegen Gewinnverkürzungen und -verlagerungen, BT-Drucks. 18/9536 v. 5.9.2016.

3 Vgl. Begr. zum Regierungsentwurf, BT-Drucks. 18/9536 v. 5.9.2016, 57. Siehe ferner BMF v. 30.3.2016 – IV B 5-S 1341/11/10004-07, BStBl. I 2016, 455; hierzu GREIL/WARGOWSKA, ISR 2016, 158.

4 Begr. zum Regierungsentwurf, BT-Drucks. 18/9536 v. 5.9.2016, 57.

5 Vgl. BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13, BStBl. II 2016, 261; v. 24.6.2015 – I R 29/14, BStBl. II 2016, 258.

6 Vgl. BMF v. 30.3.2016 – IV B 5-S 1341/11/10004-07, BStBl. I 2016, 455; hierzu GREIL/WARGOWSKA, ISR 2016, 157.

7 Vgl. auch BAUMHOFF in Baumhoff/Schönfeld, Grenzüberschreitende Verlustverrechnung, Podiumsdiskussion, 162 f.; DITZ/LIEBCHEN, ISr 2012, 102 f.; BAUMHOFF/LIEBCHEN in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen⁵, Rz. 4.5 und 4.203; BAUMHOFF/LIEBCHEN in F/W/B/S, § 1 AStG Rz. 997; DITZ in W/B, Rz. 6.498; ANDRESEN, ISr 2014, 213 f.

8 Vgl. FG Baden-Württemberg v. 12.1.2017 – 3 K 2647/15, Rev. eingelegt (Az. des BFH: I R 5/17), EFG 2017, 635.

Abs. 1 Satz 1 bis 4 EStG; Einkünftekorrektur nach § 1 AStG) muss sich hinsichtlich der Tatbestandsvoraussetzungen als auch hinsichtlich der Gewinnkorrektur der Höhe nach an dem von Art. 9 gesetzten Rahmen, d.h. dem abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatz ausrichten; ein anderer Maßstab ist nicht zulässig.¹ Wird der abkommensrechtlich gesetzte Rahmen überschritten oder kommen nach dem innerstaatlichen Recht des Vertragsstaates andere Grundsätze als der Fremdvergleichsgrundsatz zur Anwendung, entfaltet Art. 9 gegenüber diesen Einkünftekorrekturen eine Sperrwirkung.² Die Gegenauffassung der Finanzverwaltung sowie von Teilen des Schrifttums, dass Art. 9 eine rein deklaratorische Bedeutung zukommt und deshalb Einkünftekorrekturen auf der Rechtsgrundlage nationaler Gesetznormen zulässig seien, auch wenn die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 9 nicht erfüllt sind,³ lässt sich mit der Zwecksetzung dieser Vorschrift nicht vereinbaren. Mit Art. 9 soll sichergestellt werden, dass Gewinnkorrekturen nach einem einheitlichen Korrekturmaßstab vorgenommen werden.⁴ Nach Rspr. des BFH entfaltet Art. 9 gegenüber den formalen Sonderbedingungen, denen beherrschende Gesellschafter im Rahmen von Einkünftekorrekturen nach den Grundsätzen einer vGA unterliegen, eine Sperrwirkung, weil Art. 9 nicht an formale Anforderungen anknüpft, sondern auf die **materielle Unangemessenheit** beschränkt ist.⁵ Unter Bezugnahme auf diese Rechtsprechung hat der BFH mit Urteil vor 17.12.2014⁶ zur Einkünftekorrektur von Teilwertabschreibungen auf Gesellschafterdarlehen nach § 1 AStG entschieden, dass der Fremdvergleichsgrundsatz nach Art. 9 eine Einkünftekorrektur nach nationalen Vorschriften nur dann ermöglicht, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis seiner Höhe nach dem Fremdvergleich nicht standhält. Dagegen sind die Bedingungen, auch wenn sie einem Fremdvergleich nicht genügen, nicht nach Art. 9 kor-

1 Vgl. WASSERMAYER in Wassermeyer, Art. 9 OECD-MA Rz. 76; WASSERMAYER in F/W/B/S, § 1 AStG Rz. 476.

2 Vgl. zur h.M. EIGELSHOVEN in V/L⁶, Art. 9 OECD-MA Rz. 20 f.; WASSERMAYER in Wassermeyer, Art. 9 OECD-MA Rz. 76 f.; SCHAUMBURG/HÄCK in SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht⁴, Rz. 19.292; GOSCH in Gosch³, § 8 KStG Rz. 188; BECKER in G/K/G, Art. 9 OECD-MA Rz. 85 ff.; HAAS in FS Schaumburg, 730 f.; DITZ in Schönfeld/Ditz, Art. 9 OECD-MA Rz. 19.

3 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 1.2.1 letzter Satz; BMF v. 12.4.2005 – IV B 4-S 1341-1/05 – VWG-Verfahren, BStBl. I 2005, 570 Tz. 6.1.1; vgl. HÖPPNER, StBp 1981, 58; WEBER in Institut für Finanzen und Steuern, Bonn 1981, Brief 204, 14; FLOCKERMANN, DStR 1982, 341; MENCK, FR 1994, 72.

4 Vgl. auch DITZ in Schönfeld/Ditz, Art. 9 OECD-MA Rz. 19.

5 Vgl. BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, ISR 2013, 54 m. Anm. DITZ = FR 2013, 415 m. Anm. PEZZER = BFH/NV 2013, 324. Siehe hierzu DITZ, ISR 2013, 54; PEZZER, FR 2013, 417; GOSCH, BFH/PR 2013, 88; ANDRESEN/IMMENKÖTTER/FROHN, DB 2013, 534; SCHNORBERGER/BECKER, IStR 2013, 109. Siehe ferner das rkr. Urteil des FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 647/03, EFG 2008, 161; hierzu SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht⁴, Rz. 18.87 m.w.N.; BAUMHOFF/GREINERT, IStR 2008, 353; RASCH, IWB F. 3a Gr. 1, 1103; STRUNK/KAMINSKI, Stbg 2008, 211; KAMINSKI in Grotherr, Handbuch der internationalen Steuerplanung³, 704 f.

6 Vgl. BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13, BStBl. II 2016, 261. Siehe hierzu z.B. GOSCH, BFH/PR 2015, 173; RASCH/CHWALEK, IWB 2015, 377; BÄRSCH/ENGELN, DB 2016, 191.

rekturfähig. Diese Rspr. wurde mit Urteil vom 24.6.2015¹ bestätigt und vom BMF mit einem Nichtanwendungserlass belegt (Anm. 45 f.).²

- 18 **Kein höherrangiges Recht – BVerfG-Beschluss v. 15.12.2015.** Mit Zunahme der abkommens-überschreibenden Gesetzgebung (Treaty-Override-Gesetzgebung) in Deutschland³ wurde das Rangverhältnis zwischen den abkommensrechtlichen Bestimmungen und den entsprechenden Bestimmungen des innerstaatlichen deutschen Steuerrechts kontrovers diskutiert.⁴ Fraglich war, ob abkommensrechtliche Verpflichtungen, die durch Umsetzungsgesetz nach Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG in innerstaatliches Recht im Rang eines einfachen Bundesgesetzes transformiert wurden, wegen verfassungsrechtlicher Anforderungen (Völkerrechtsfreundlichkeit des Grundgesetzes als Verfassungsprinzip⁵; Rechtsstaatsprinzip, Demokratieprinzip) als Meta- bzw. Zwischenebene zwischen verfassungsrechtlichen Vorgaben und einfachen Bundesgesetzen mit der Folge anzusiedeln sind, dass nachfolgende Treaty-Override-Gesetze verfassungswidrig sind. Der BFH hatte entsprechende Vorlagebeschlüsse zu § 50d Abs. 8 EStG und zu § 50d Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 EStG gefasst und die Frage der Verfassungswidrigkeit dieser Treaty-Override-Gesetze dem BVerfG zur Entscheidung vorgelegt.⁶ Mit Beschluss vom 15.12.2015 hat das BVerfG entschieden, dass Treaty-Override-Gesetze (vorliegend: § 50d Abs. 8 EStG) verfassungsgemäß sind, wobei die Zulässigkeit und die Geltung des *lex posterior*-Grundsatzes auch für völkerrechtliche Verträge aus dem Demokratieprinzip und dem Grundsatz der parlamentarischen Diskontinuität abgeleitet wurden.⁷ Vor diesem Hintergrund wäre auch bezogen auf Art. 9 eine abkommensüberschreibende innerstaatliche gesetzliche Regelung möglich und verfassungsrechtlich zulässig. Dieses Verständnis kam im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens zum DBA-Anwendungsgesetz bezogen auf die Auslegung des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsgrundsatzes nach innerstaatlichem Recht hinreichend klar zum Ausdruck. Dort wurde unter ausdrücklicher Bezugnahme auf die Entscheidung des BVerfG vom 15.12.2015 empfohlen, die Bestimmung als **offenes Treaty-override** auszugestalten („*bestimmt sich ungeachtet des Abkommens [...]*“) und den Derogationswillen des Gesetzgebers im Wortlaut der Vorschrift klar zum Ausdruck zu bringen.⁸

1 Vgl. BFH v. 24.6.2015 – I R 29/14, BStBl. II 2016, 258. Siehe hierzu z.B. GOSCH, BFH/PR 2015, 407; GREINERT/METZNER, Der Konzern 2015, 427; ENGELN/LUCKHAUPT/QUILITZSCH, ISR 2015, 373.

2 Vgl. BMF v. 30.3.2016 – IV B 5-S 1341/11/10004-07, BStBl. I 2016, 455.

3 Vgl. nur GOSCH, ISr 2008, 413.

4 Siehe hierzu LIEBCHEN, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, Berlin 2008, 357 ff. m.w.N.; ferner SCHÖNFELD/HÄCK in Schönfeld/Ditz, Systematik, Rz. 146 ff.

5 Vgl. VOGEL in FS Schiedermaier, 113; VOGEL, BIFD 2004, 5 ff.; VOGEL, ISr 2005, 29 f.; VOGEL, ISr 2007, 225 ff.

6 Vgl. BFH v. 10.1.2012 – I R 66/09, ISr 2012, 426 zu § 50d Abs. 8 EStG; v. 20.8.2014 – I R 86/13, BStBl. II 2015, 18 zu § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG jeweils m.w.N.

7 Vgl. BVerfG v. 15.12.2015 – 2 BvL 1/12, ISr 2016, 191. Siehe hierzu auch GOSCH, DB 2016, Heft 15, M5; FROTSCHER, ISr 2016, 217; FROTSCHER, ISr 2016, 561.

8 Vgl. BR-Drucks. 406/1/16 v. 9.9.2016, 31 f.

b) Verhältnis zu speziellen Regelungen

Verhältnis zur vGA. Die abkommensrechtliche Sperrwirkung des Art. 9 gegenüber innerstaatlichen Einkünftekorrekturen, die sich an anderen Maßstäben als der materiellen Angemessenheit ausrichten, kommt insbesondere für beherrschende Gesellschafter und diesen Nahestehende Bedeutung zu, wenn eine vGA wegen rein formaler Beanstandungen angenommen wird (Anm. 17). Nach ständiger Rspr. des BFH¹ ist das Fehlen einer klaren, im Voraus abgeschlossenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung im Verhältnis zu beherrschenden Gesellschaftern oder diesen Nahestehenden ein Indiz für die Veranlassung der Leistungsbeziehung im Gesellschaftsverhältnis. Die zusätzliche Berücksichtigung solcher formaler Anforderungen beruht darauf, dass bei einem beherrschenden Gesellschafter strengere Anforderungen zu stellen sind, weil er eher „Möglichkeiten zur Gewinnmanipulation“² im Rahmen der Geschäftsbeziehung mit seiner Kapitalgesellschaft hat. Besteht keine klare, von vornherein abgeschlossene, zivilrechtlich wirksame und tatsächlich durchgeführte Vereinbarung, wird die gesamte Vereinbarung als nicht schuldrechtlich, sondern im Gesellschaftsverhältnis veranlasst angesehen (**vGA dem Grunde nach**). Auf die materielle Angemessenheit der Vergütung selbst kommt es demgegenüber nicht an. M.a.W. liegt eine vGA selbst dann und in vollem Umfang vor, wenn das Entgelt angemessen ist. Sind die formalen Sonderbedingungen nicht erfüllt, führt dies nach dem Beschluss des BVerfG vom 7.11.1995³ zu einer Beweismaßreduzierung zulasten des Steuerpflichtigen, indem die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis widerlegbar vermutet wird. Es ist dann an dem Steuerpflichtigen darzulegen, dass sein abweichendes Verhalten durch „good business reasons“ bedingt war. Insofern mögen auch Fremdvergleichsgesichtspunkte angeführt werden können, die auf vergleichbare und ebenso nicht hinreichend klare Vereinbarungen zwischen fremden Dritten abzielen.⁴ Da Art. 9 nach Rspr. des BFH auf die materielle Angemessenheit (Fremdvergleich der Höhe nach) beschränkt ist, ist eine vGA nur im Umfang der materiellen Unangemessenheit abkommensrechtlich durchsetzbar (Anm. 17).

Verhältnis zur vE. Nach ständ. Rspr. des BFH liegt eine verdeckte Einlage vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person seiner Kapitalgesellschaft außerhalb gesellschaftsrechtlicher Einlagen Vermögensvorteile in Form bilanzierungsfähiger Wirtschaftsgüter zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.⁵ Eine **gesellschaftsrechtliche Veranlassung** ist gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei An-

1 Vgl. BFH v. 11.2.1997 – I R 43/96, BFH/NV 1997, 806; v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545; v. 28.6.2002 – IX R 68/99, BStBl. II 2002, 699; zur verfassungsrechtlichen Unbedenklichkeit BFH v. 27.7.2009 – I B 45/09, BFH/NV 2009, 2005.

2 BFH v. 17.12.1997 – I R 70/97, BStBl. II 1998, 545.

3 BVerfG v. 7.11.1995 – 2 BvR 802/90, BStBl. II 1996, 34.

4 Vgl. BOGENSCHÜTZ, BB 2006, 759; EIGELSHOVEN/NIENTIMP, DB 2003, 2308 f.; BAUMHOFF/GREINERT, IStR 2008, 354.

5 Vgl. BFH v. 19.2.1970 – I R 24/76, BStBl. II 1970, 442; v. 9.3.1983 – I R 182/78, BStBl. II 1983, 744; v. 16.4.1991 – VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234; im Einzelnen siehe WATER-

wendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns (§ 347 HGB) den Vermögensvorteil der Gesellschaft nicht eingeräumt hätte.¹ Beurteilungsmaßstab für die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist der Fremdvergleichsgrundsatz, wobei auf die Rspr. zur vGA abgestellt wird.² Bewertungsmaßstab ist der Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Der Teilwert enthält keine Gewinnkomponenten und unterscheidet sich insofern vom Fremdvergleichspreis als Korrekturmaßstab des Art. 9. Allerdings sind bereits nach deutschem Steuerrecht weitergehende Berichtigungen unter Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 AStG vorzunehmen (§ 1 Abs. 1 Satz 4 AStG). Mit § 1 Abs. 1 Satz 4 AStG wird somit eine Meistbegünstigung zugunsten der deutschen Finanzverwaltung normiert. Dieser schon bisher in Tz. 5.3.3 VWG-Verfahren³ vertretenen Auffassung der Finanzverwaltung wurde mit § 1 Abs. 1 Satz 4 AStG nachträglich eine Rechtsgrundlage zur Seite gestellt, die für die VZ bis 2007 nicht bestand.

- 21 **Verhältnis zur § 1 AStG.** Der Korrekturmaßstab des § 1 AStG ist auf Tatbestands- und Rechtsfolgenebene der Fremdvergleichsgrundsatz. § 1 AStG wurde als eine Art. 9 ausfüllende Einkünftekorrekturvorschrift eingefügt, um den Fremdvergleichsgrundsatz auch innerstaatlich abzusichern.⁴ Neben dem Inhalt und der begrifflichen Bezeichnung des Fremdvergleichsgrundsatzes in § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG enthält § 1 AStG diverse innerstaatliche Konkretisierungen des Fremdvergleichsgrundsatzes, die mit Art. 9 nicht zu vereinbaren sind:

1. § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG enthält eine Transparenzfiktion, nach der für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes davon auszugehen sein soll, „dass die voneinander unabhängigen Dritten alle wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung kennen“, d.h. es wird vollständige Information und Markttransparenz unterstellt (sog. „Hellseherklausel“). Der Verrechnungspreisermittlung werden hierdurch volkswirtschaftliche Modellannahmen zugrunde gelegt, die die vereinfachte Abbildung und Erklärung komplexer Marktmechanismen bezwecken, ohne dass sie mit der Realität irgendetwas gemein hätten.⁵ Zwischen unabhängigen Dritten jedenfalls

MEYER in H/H/R, § 8 KStG Rz. 332 ff.; LANG in D/P/M, § 8 Abs. 3 KStG Teil B Rz. 15 ff.; ROSER in Gosch³, § 8 KStG Rz. 105.

1 Vgl. BFH v. 21.1.1989 – IV R 115/88, BStBl. II 1990, 86; v. 16.4.1991 – VIII R 100/87, BStBl. II 1992, 234; v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624, WEBER-GRELLET, DB 1998, 1532 ff.

2 Der BFH bezieht sich in diesem Zusammenhang *expressis verbis* auf die Rspr. zur vGA, vgl. BFH v. 19.2.1970 – I R 24/67, BStBl. II 1970, 442; siehe ferner R 8.9 Abs. 3 KStR 2015; WEBER-GRELLET, DB 1998, 1537.

3 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4-S 1341-1/05 – VWG-Verfahren, BStBl. I 2005, 570 Tz. 5.3.3.

4 Siehe nur WASSERMAYER in F/W/B/S, § 1 AStG Rz. 101.

5 Vgl. GREINERT in Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2008, 545 f.; BAUMHOFF/LIEBCHEN in F/W/B/S, § 1 AStG Rz. 348 f. Zu der Abwesenheit der Bedingungen eines vollkommenen Marktes und den deshalb erklärbaren Ursachen für die Entstehung von Preisbandbreiten vgl. BAUMHOFF in FS Wassermeyer, 348 f.

herrschen regelmäßig unvollkommene Informationen vor. Nur unter dieser asymmetrischen Informationsverteilung lassen sich empirisch beobachtbare betriebswirtschaftliche Entscheidungen – und damit auch Preisentscheidungen – überhaupt erklären.¹ Anderenfalls gäbe es auch nur einen Preis, nämlich den sog. „Gleichgewichtspreis“.² Die deutsche Finanzverwaltung geht zwar von einer Vereinbarkeit der Transparenzfiktion mit Art. 9 aus,³ allerdings geben die Verweise auf die OECD-Leitlinien diese Beurteilung nicht her.⁴ Man mag das fiskalische Interesse nachvollziehen können, gewissermaßen als übergeordnete Instanz die zu Entscheidungswerten verdichteten Handlungsalternativen und deren jeweilige Bewertungen beider an der Transaktion beteiligter Parteien zu erhalten, um einen idealtypischen hypothetischen Fremdvergleich durchführen zu können. Allerdings fehlt es auch in der wirtschaftlichen Realität an einer „übergeordneten Transparenzinstanz“⁵. Wollte man diese in der Konzernleitung erblicken,⁶ wäre (auch) der hypothetische Fremdvergleich in Gestalt der Simulation eines Preisbildungsprozesses ad absurdum geführt und durch ein Preisdiktat zu ersetzen, mithin einer auferlegten Bedingung, die sich weder mit § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG noch mit Art. 9 vereinbaren ließe. Insofern ist den realen Marktverhältnissen Rechnung zu tragen, die auch und gerade infolge asymmetrischer Informationsverteilung eine marktliche Preisentstehung ermöglichen. Insbesondere bietet die fehlende Informationstransparenz den Erklärungsansatz für die Entstehung von Preisbandbreiten.⁷ Da von dieser Realität im Übrigen auch § 1 Abs. 3 Satz 3 AStG ausgeht, ist schon innerhalb der Regelungen des § 1 AStG die Vereinbarkeit mit der Transparenzklausele fraglich. Mit dem international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatz in Art. 9 ist diese Fiktion der vollständigen Information und Markttransparenz jedenfalls unvereinbar.⁸

2. Nachträgliche Einkünftekorrekturen sollen in Fällen von Preis- und Wertbandbreiten nach § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG zwingend auf den Median vorzunehmen sein, wenn der der Verrechnungspreisermittlung zugrunde geleg-

1 Vgl. SELCHERT/GREINERT, Einführung in die Betriebswirtschaftslehre⁸, 15 ff.; GREINERT in Schaumburg/Rödter, Unternehmensteuerreform 2008, 546.

2 Siehe hierzu STIGLITZ/WALSH, Mikroökonomie⁴, 83 ff.

3 Vgl. BMF v. 13.10.2010 – IV B 5 – S 1341/08/10003 – VWG-Funktionsverlagerung, BStBl. I 2010, 774 Tz. 149 unter Hinweis auf Tz. 9.81 und 9.85 OECD-Leitlinien 2010.

4 Vgl. BAUMHOFF/LIEBCHEN in F/W/B/S, § 1 AStG Rz. 349.

5 Vgl. hierzu ausführlich FRISCHMUTH in FS Schaumburg, 657 ff.

6 Offenkundig geht die Auslegung der Finanzverwaltung zu § 1 Abs. 1 Satz 3 AStG i.S. einer Konzerninformationstransparenz in diese Richtung, vgl. BMF v. 13.10.2010 – IV B 5 – S 1341/08/10003 – VWG-Funktionsverlagerung, BStBl. I 2010, 774, Tz. 149.

7 Vgl. BAUMHOFF in FS Wassermeyer, 348 f.

8 Gl. A. WASSERMEYER, DB 2007, 536; GREINERT in Schaumburg/Rödter, Unternehmenssteuerreform 2008, 546; BAUMHOFF/LIEBCHEN in F/W/B/S, § 1 AStG Rz. 349; KAMINSKI, RIW 2007, 595; KAMINSKI in S/K/K, § 1 AStG Rz. 275; KROPPEL/NIENTIMP, IWB Fach 3 Gruppe 1, 2359; KROPPEL in KroppeL, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, FVerl Anm. 107; KROPPEL in FS Schaumburg, 868 f.; FRISCHMUTH, ISr 2007, 488; FRISCHMUTH in FS Schaumburg, 656 ff.; SCHAUMBURG, Internationales Steuerrecht⁴, Rz. 21.163; BORSTELL/WEHNERT in V/B/E, Verrechnungspreise⁴, R Rz. 221 f.

te Wertansatz außerhalb der maßgeblichen Bandbreite liegt (Anm. 273 ff.). Dies gilt für Fremdvergleichsbandbreiten von uneingeschränkt vergleichbaren Vergleichswerten und solchen von eingeschränkt vergleichbaren Vergleichswerten gleichermaßen. Bezogen auf § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG ist bereits die Vereinbarkeit mit dem Fremdvergleichsgrundsatz gem. § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG problematisch, da unterschiedliche Fremdvergleichsmaßstäbe in Abhängigkeit davon angewandt werden, ob der Steuerpflichtige im Rahmen der Verrechnungspreisbestimmung – ggf. zufällig – eine Wertansatz innerhalb der „richtigen“ Fremdvergleichsbandbreite zugrunde gelegt hat oder nicht.¹ Bezogen auf Art. 9 gilt nichts anderes. Der Maßstab der materiellen Angemessenheit lässt ein Sanktionierungselement nicht zu. Insofern gilt nichts anderes als für sonstige formale Beanstandungen (siehe Anm. 17 und 19).

3. § 1 Abs. 3 Satz 5 und 6 AStG fordern für die Durchführung des hypothetischen Fremdvergleichs zwingend die ertragswertbasierte Grenzpreisermittlung, ohne dass eine solche Beschränkung aus dem Fremdvergleichsgrundsatz ableitbar wäre.²
4. Für die Aufteilung von Einigungsbereichen im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs regelt § 1 Abs. 3 Satz 7 AStG die widerlegbare Vermutung, dass der Mittelwert anzusetzen ist. Für jeden anderen Wertansatz muss der Steuerpflichtige glaubhaft machen, dass dieser Wertansatz dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht. Mit Art. 9 ist diese widerlegbare Vermutung, die zu einer Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen führt, nicht zu vereinbaren.
5. Schließlich ist die gesetzliche Fiktion in § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG bezogen auf die (zwingende) Vereinbarung einer Preisanpassungsklausel bei Funktionsverlagerungen und der Übertragung wesentlicher immaterieller Wirtschaftsgüter nicht mit Art. 9 vereinbar. Hiernach wird widerlegbar vermutet, *„dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Preisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten.“* Die deutsche Finanzverwaltung beruft sich hier auf die OECD-Leitlinien.³ Diesen ist allerdings lediglich zu entnehmen, dass die Frage der Vereinbarung einer Preisanpassungsklausel unter Fremdvergleichs Gesichtspunkten zu beurteilen ist, ohne für diese Beurteilung konkrete Hinweise zu geben oder gar das Ergebnis vorwegzunehmen.⁴ Nichts anderes ergibt sich aus den Abschlussberichten zum BEPS-Projekt.⁵ Der entscheidende Unterschied zwischen der Auffassung der OECD und § 1 Abs. 3 Satz 11 AStG besteht in der Beweislastverteilung. Während die OECD von einer Beweis-

1 Vgl. BAUMHOFF/LIEBCHEN in F/W/B/S, § 1 AStG Rz. 997 f.

2 Vgl. BAUMHOFF/LIEBCHEN in F/W/B/S, § 1 AStG Rz. 1012.

3 Vgl. BMF v. 13.10.2010 – IV B 5 – S 1341/08/10003 – VWG-Funktionsverlagerung, BStBl. I 2010, 774 Tz. 135.

4 Vgl. Tz. 3.73 OECD-Leitlinien 2017 (ferner die nunmehr aufgehobene Tz. 9.88 OECD-Leitlinien 2010).

5 Vgl. Tz. 6.181 und 6.183 ff. OECD-Leitlinien 2017.

last der Finanzverwaltung ausgeht,¹ ist innerstaatlich mittels einer widerlegbaren Vermutung eine Beweislastumkehr zu Lasten des Steuerpflichtigen geregelt.²

Verhältnis zu § 162 Abs. 3 AO. Kommt der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO nicht nach, indem 22

- er die in § 90 Abs. 3 AO bzw. der GAufzV vorgeschriebenen Aufzeichnungen über einen Geschäftsvorfall nicht vorlegt,
- die von ihm über einen Geschäftsvorfall vorgelegten Aufzeichnungen im Wesentlichen unverwertbar sind oder
- Aufzeichnungen zu außergewöhnlichen Geschäftsvorfällen i.S. des § 90 Abs. 3 Satz 8 AO nicht zeitnah erstellt wurden,

wird gem. § 162 Abs. 3 Satz 1 AO widerlegbar vermutet, dass die inländischen Einkünfte aus den entsprechenden Geschäftsbeziehungen zum Ausland höher sind als die bislang erklärten.³ Letztlich wird damit unterstellt, dass die vom Steuerpflichtigen erklärten Einkünfte nicht auf der Grundlage eines Fremdvergleichs ermittelt wurden. Mithin liegt es dann – aufgrund der „Widerlegbarkeit“ dieser Vermutung – beim Steuerpflichtigen, die Angemessenheit der von ihm festgesetzten Verrechnungspreise nachzuweisen. Dies wird ihm jedoch nur dann mit Erfolg gelingen, wenn er dem FA die zugrunde liegenden Geschäftsbeziehungen und die entsprechende Verrechnungspreisermittlung in dem Umfang glaubhaft vortragen kann, wie er sie in einer ordnungsgemäßen Dokumentation i.S. des § 90 Abs. 3 AO hätte erläutern müssen. Kann der Steuerpflichtige aufgrund einer fehlenden oder im Wesentlichen unverwertbaren Verrechnungspreisdokumentation die Vermutung der Unangemessenheit seiner Verrechnungspreise nicht entkräften, ist das FA berechtigt, die Einkünfte aus den entsprechenden Geschäftsvorfällen **zu schätzen**. Können im Rahmen dieser Schätzung die Einkünfte nur innerhalb eines bestimmten Rahmens, z.B. in Form einer Bandbreite von Vergleichspreisen, ermittelt werden, kann das FA diesen Rahmen zu Lasten des Steuerpflichtigen ausschöpfen.⁴ Insofern wird an formale Anforderungen, nämlich an die Aufzeichnungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO und der GAufzV, angeknüpft, die dem für Art. 9 maßgeblichen Maßstab der materiellen Angemessenheit nicht entsprechen. Art. 9 entfaltet gegenüber diesen formalen Beanstandungen eine Sperrwirkung (Anm. 17). Auch aufgrund der Nichtvorlage im Wesentlichen unverwertbarer Aufzeichnungen und der nicht zeitnahen Dokumentation außergewöhnlicher Geschäftsvorfälle lassen sich deshalb abkommensrechtlich Einkünftekorrekturen nur in dem Um-

1 Vgl. hierzu auch KURZEWITZ, Die Wahl der geeigneten Verrechnungspreismethode zur Verringerung von Doppelbesteuerungsproblemen, 278 f.

2 Vgl. auch BMF v. 13.10.2010 – IV B 5 – S 1341/08/10003 – VWG-Funktionsverlagerung, BStBl. I 2010, 774 Tz. 141.

3 Zu den Sanktionen des § 162 Abs. 3 u. 4 AO vgl. auch BMF v. 12.4.2005 – IV B 4-S 1341-1/05 – VWG-Verfahren, BStBl. I 2005, 570 Tz. 4.

4 Vgl. BAUMHOFF/LIEBCHEN in W/B, Verrechnungspreise int. verbundener Unternehmen, Rz. 5.204 ff.

fang durchsetzen, als nach dem Fremdvergleichsgrundsatz unangemessene Verrechnungspreise abgerechnet wurden. Strafschätzungen durch Ausschöpfen von Fremdvergleichsbandbreiten zu Lasten des Steuerpflichtigen sind wegen der Sperrwirkung des Art. 9 dagegen nicht durchsetzbar.¹

IV. Die Bestimmung im Einzelnen

Wenn

a) ein Unternehmen eines Vertragsstaates ...

1. Unternehmen eines Vertragsstaates/Unternehmen des anderen Vertragsstaates

- 23 **Begriffsdefinition gem. Art. 3.** Art. 9 trifft Regelungen über Gewinnkorrekturen zwischen verbundenen Unternehmen. Eine eigenständige Definition des Begriffs „Unternehmen“ nimmt Art. 9 für seinen Anwendungsbereich nicht vor. Insofern kommen die allgemeinen Begriffsdefinitionen des Art. 3 zum Tragen. Art. 3 Abs. 1 Buchst. f) umschreibt zwar, dass „*Unternehmen eines Vertragsstaates*“ (...) ein Unternehmen (ist, der Verf.), das von einer in einem Vertragsstaat ansässigen Person betrieben wird“ (korrespondierend für „Unternehmen des anderen Vertragsstaates“). Allerdings bezieht sich diese Umschreibung lediglich auf die Zuordnung des Unternehmens zum einen oder anderen Vertragsstaat iS einer geografischen Verortung, die dadurch erforderlich ist, weil das „Unternehmen“ selbst kein Abkommenssubjekt ist, sondern als Einkunftsquelle lediglich Zurechnungsobjekt.² Inhaltlich entspricht die begriffliche Umschreibung des Art. 3 Abs. 1 Buchst. f) dem Stand des Art. 3 Abs. 1 Buchst. d) OECD-MA 1963 (hierzu Art. 3 Anm. 112). Demgegenüber enthält das OECD-MA seit der Revision im Jahr 2000 mit Art. 3 Abs. 1 Buchst. c) und Buchst. h) Umschreibungen des Begriffs „Unternehmen“. Nach Art. 3 Abs. 1 Buchst. c) OECD-MA bezieht sich der Ausdruck „Unternehmen“ auf die „Ausübung einer Geschäftstätigkeit“, hierdurch erfährt der Unternehmensbegriff jedoch keine inhaltliche Präzisierung.³ Art. 3 Abs. 1 Buchst. h) OECD-MA weitet den Unternehmensbegriff inhaltlich lediglich auf die Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit aus, was im Lichte des Aufgehens von Art. 14 OECD-MA im Unternehmensgewinnartikel (Art. 7 OECD-MA) mit der Revision im Jahr 2000 gesehen werden muss, der danach auch die zwischenstaatliche Aufteilung von Einkünften aus der Ausübung einer freiberuflichen oder sonstigen selbständigen Tätigkeit regelt.

1 Vgl. BAUMHOFF/LIEBCHEN in W/B, Verrechnungspreise int. verbundener Unternehmen, Rz. 5.207.

2 Vgl. z.B. LIEBCHEN, Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, Berlin 2008, 182 ff. m.w.N.

3 Vgl. hierzu REIMER, Der Ort des Unterlassens, München 2004, 201 ff. („vage Erläuterung“); WOLFF in FS Wassermeyer, 648 („allgemeine Umschreibung“).