



Online-Version
inklusive

Micker · Pohl · Oppel (Hrsg.)

Kompendium Internationales Steuerrecht

LESEPROBE



Klimaneutral

Druckprodukt

ClimatePartner.com/16605-2105-1001

 **nwb**

Leseprobe entnommen aus „Kompendium Internationales Steuerrecht“
ISBN 978-3-482-67281-1

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2022
www.nwb.de

Alle Rechte vorbehalten.

Kompendium Inter- nationales Steuerrecht

Micker/Pohl/Oppel (Hrsg.)

Unter Mitarbeit namhafter Experten aus der Finanzverwaltung, der Wissenschaft sowie der Berater- und Richterschaft.

VORWORT

Das Internationale Steuerrecht ist in Bewegung, erlebte in den letzten Jahren gar Eruptionen. Getrieben von einer immer weitergehenden Globalisierung wirtschaftlicher und persönlicher Beziehungen, versuchen die Gesetzgeber, Schritt zu halten. Komplizierte Probleme lassen sich dabei oft nicht einfach lösen. Die angebotenen Lösungen und das Internationale Steuerrecht insgesamt bewegen sich nämlich in einem Spannungsfeld zwischen dem Recht des Steuerpflichtigen, seine steuerlichen Verhältnisse möglichst günstig einzurichten, und dem Auftrag der Staaten, Missbrauch zu bekämpfen. Die Staaten gehen zur Lösung oft schwieriger steuertechnischer und steuerpolitischer Fragen vermehrt koordiniert vor. Daraus ergeben sich entscheidende Impulse auch für die Gesetzgeber, teilweise sogar – wie im Falle der europäischen Anti-Missbrauchsrichtlinie – gar zwingender Handlungsbedarf. Auch der deutsche Gesetzgeber muss neue Entwicklungen in steuerlichen Regelungen reflektieren, um seinem verfassungsrechtlichen Auftrag – der Gleichmäßigkeit der Besteuerung – gerecht zu werden. Auch er muss diese Impulse aufnehmen und in die nationalen Gesetze möglichst widerspruchsfrei, administrierbar und unter Beachtung des verfassungs- und unionsrechtlichen Rahmens einfügen. Die Rechtsanwender stehen vor der Herausforderung, die immer komplexeren Regelungen auf eine Vielzahl von Sachverhalten anzuwenden. Dies gilt erst recht, als die Steuerbehörden immer weitergehende Möglichkeiten zur Informationsgewinnung und -auswertung haben.

Vor diesem Hintergrund unternimmt das vorliegende Kompendium den Versuch, das (deutsche) internationale Steuerrecht fundiert und praxisgerecht darzustellen. Wir als Herausgeber sind sehr froh, dafür engagierte, kompetente und erfahrene Autorinnen und Autoren aus der Finanzverwaltung, der Berater- und Richterschaft begeistert zu haben. Das Kompendium behandelt alle wesentlichen Fragen des internationalen Steuerrechts – von Grundlagen, über Anknüpfungspunkte der Besteuerung bis hin zur Bekämpfung von Steuerflucht. Es soll in allen wesentlichen Teilbereichen den Stand der Technik widerspiegeln. Dabei liegt der Schwerpunkt – dem praktischen Ansatz entsprechend – auf der Sichtweise der Finanzverwaltung und Rechtsprechung. Es soll dem Leser ein Instrument an die Hand geben, sich die wesentlichen Themen in angemessener Zeit zu erschließen und für praktische Fragen Lösungsmöglichkeiten zu identifizieren. Wir hoffen, dass dies gelungen ist.

Herzlich danken wir den Mitautorinnen und Mitautoren. Sie haben es ermöglicht, relativ kurz nach einer umfassenden Änderung wesentlicher Vorschriften durch das ATAD-Umsetzungsgesetz (Gesetz v. 25.6.2021, BGBl 2021 I S. 2035) und anderen Neuerungen – wie beispielsweise dem Steueroasen-Abweggesetz (v. 25.6.2021, BGBl

2021 | S. 2056) – dieses Kompendium vorzulegen. Herzlich danken wir auch dem engagierten Team des NWB-Verlags, insbesondere Frau Evrim Siggelkow und Herrn Stephan Gerski vom Lehrstuhl Internationales Steuerrecht. Ihre beharrliche und kompetente Unterstützung hat dieses Kompendium erst möglich gemacht.

Das Werk befindet sich auf dem Stand Juni 2022. Wir freuen uns über Lob und Tadel aus der Leserschaft, insbesondere aber natürlich über Verbesserungsvorschläge aller Art. Anregungen oder Rückfragen nimmt der NWB-Verlag gerne unter folgender E-Mail-Adresse entgegen: TWEL@nwb.de.

Nordkirchen/Köln, im September 2022

Prof. Dr. Lars Micker, Prof. Dr. Carsten Pohl und Dr. Florian Oppel

Autorenverzeichnis

Herausgeber

Prof. Dr. Lars Micker, LL.M., BScEc

Hochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen
Finanzverwaltung NWR

Prof. Dr. Carsten Pohl, LL.M.

Hochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen,
Finanzverwaltung NRW

Dr. Florian Oppel, LL.M.

Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht/Fachberater für
Internationales Steuerrecht
Associated Partner, YPOG PartG mbB, Köln

Unter Mitarbeit von

Yannick Barbu, LL.M.

Steuerberater, Flick Gocke Schaumburg, Frankfurt am Main

Alena Baumgarten, Dipl.-Fw. (FH), M.I.Tax

Steueramtfrau, Der Senator für Finanzen, Bremen

Dr. Sven-Eric Bärsch

Steuerberater

Partner, Flick Gocke Schaumburg, Frankfurt am Main

Dr. Christian Bohlmann

Richter am Finanzgericht, Finanzgericht Münster

Nina Erdell, Dipl.-Kffr., M.Sc.

Steuerberaterin

Partnerin, Deloitte, Düsseldorf

Dr. Susanne Hemme, LL.M.

Rechtsanwältin/Steuerberaterin

Partnerin, Deloitte, Frankfurt am Main

Eric Hillebrand

Rechtsanwalt

Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Michal Fabian Kühn, Dipl.-Vw.

Steuerberater/Fachberater für Internationales Steuerrecht

Assoziierter Partner, Flick Gocke Schaumburg, Frankfurt am Main

Katharina Mank, LL.M.

Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht

Partnerin, PricewaterhouseCoopers, Essen

Rebecca Meurer, Dipl.-Fw., LL.M.

Dozentin, Hochschule für Finanzen NRW, Nordkirchen

Finanzverwaltung NRW

Dr. Stefan Pichler, EMBA, LL.B.

Richter am Finanzgericht, Finanzgericht Münster

Dr. Tanja Schienke-Ohletz

Rechtsanwältin/Steuerberaterin

Partnerin, Flick Gocke Schaumburg, Frankfurt am Main

Dr. Christian Süß, Dipl.-Fw.

Rechtsanwalt/Fachanwalt für Steuerrecht

Assoziierter Partner, Flick Gocke Schaumburg, München

Susanne Thonemann-Micker, LL.M.

Rechtsanwältin/Fachanwältin für Steuerrecht

Partnerin, PricewaterhouseCoopers, Düsseldorf

Susann van der Ham

Steuerberaterin

Partnerin, PricewaterhouseCoopers, Düsseldorf

Sarah Kristin Wallmichrath

Rechtsanwältin (Syndikusrechtsanwältin), Licence en droit

PricewaterhouseCoopers, Düsseldorf

INHALTSÜBERSICHT

	Seite
Vorwort	V
Autorenverzeichnis	VII
Literaturverzeichnis	XXXIII
Erster Teil: Grundlagen	1
A. Begriff und Gegenstand des internationalen Steuerrechts	1
B. Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts	2
C. Einfluss der Europäischen Integration auf das nationale Steuerrecht im Kontext der internationalen Besteuerung	3
I. Europäischer Integrationsprozess – Rechtsangleichung im Steuerrecht	5
II. Auswirkungen der Grundfreiheiten auf das materielle Steuerrecht	15
III. Auswirkungen auf das Steuerverfahrensrecht	49
IV. Gerichtlicher Rechtsschutz in europäischen Steuersachen	52
Zweiter Teil: Anknüpfungspunkte der Besteuerung	65
A. Unbeschränkte Steuerpflicht	65
I. Unbeschränkte Einkommensteuerpflicht	65
II. Unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht	78
III. Unbeschränkte und erweitert unbeschränkte Erbschaftsteuerpflicht	84
B. Beschränkte Steuerpflicht	97
I. Beschränkte Einkommensteuerpflicht	97
II. Beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	152
III. Beschränkte und erweitert beschränkte Erbschaftsteuerpflicht	154
C. Erweiterte beschränkte Steuerpflicht (§§ 2 ff. AStG)	165
D. Wechsel zwischen unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht	167
Dritter Teil: Verhinderung von Doppelbesteuerung	171
A. Grundlagen	171
B. Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	173
I. Einkommensteuerrecht	173
II. Körperschaftsteuerrecht	209

	Seite
III. Gewerbesteuerrecht	211
IV. Anrechnung ausländischer Erbschaftsteuer gem. § 21 ErbStG	213
C. Bilaterale Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	214
I. Sinn und Zweck von Doppelbesteuerungsabkommen	214
II. Zustandekommen von Doppelbesteuerungsabkommen	219
III. Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen	224
IV. Anwendungsbereich der Doppelbesteuerungsabkommen	226
V. Verteilungsartikel	236
VI. Methodenartikel	269
VII. Nationale Abweichungen von DBA (Treaty Override)	273
D. Multilaterale Maßnahmen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	333
I. Multilaterale Abkommen zur Vermeidung von Doppelbesteuerung	334
II. Internationale Bemühungen um Abstimmung international anerkannter Besteuerungsstandards	335
III. Multilaterales Instrument	337
E. Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung	349
I. Bekämpfung doppelter Nichtbesteuerung auf DBA-Ebene	352
II. Unilaterale Verhinderung doppelter Nichtbesteuerung	365
Vierter Teil: Einzelne Formen grenzüberschreitender Tätigkeit	367
A. Grenzüberschreitende Arbeitnehmertätigkeit	367
I. Überblick über ausgewählte Formen grenzüberschreitender Arbeitnehmertätigkeit	367
II. Arbeitnehmerbegriff und Arbeitslohn	371
III. Grenzüberschreitende Tätigkeit im Land mit DBA (basierend auf OECD-MA)	372
IV. Grenzüberschreitende Tätigkeit im Land ohne DBA (Deutschland Outbound)	420
B. Besteuerung von Betriebsstätten	428
I. Inländische Betriebsstätten ausländischer Unternehmen	428
II. Ausländische Betriebsstätten inländischer Unternehmen	475
III. Betriebsstätten	498
C. Besteuerung von Personengesellschaften	531
I. Einführung und Grundlagen	531
II. Inländische Personengesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern (Inbound-Fall)	537

	Seite
III. Ausländische Personengesellschaft mit inländischen Gesellschaftern	561
IV. Körperschaftsteuroption (§ 1a KStG)	584
D. Besteuerung von Kapitalgesellschaften	591
I. Einführung	591
II. Inländische Kapitalgesellschaft mit ausländischen Gesellschaftern	591
III. Ausländische Kapitalgesellschaft mit inländischen Gesellschaftern	605
IV. Exkurs: Holdingstrukturen	613
Fünfter Teil: Verhinderung von Steuerflucht	619
A. Verrechnungspreise bei Lieferungs- und Leistungsverkehr	619
I. Einleitung – Einordnung in das Kapitel Verhinderung von Steuerflucht	619
II. Rechtsgrundlagen und Richtlinien – OECD-Richtlinien und deutsche Rechtsgrundlagen	620
III. Der Fremdvergleichsgrundsatz	626
IV. Verrechnungspreismethoden	631
V. Durchführung der Verrechnungspreisanalyse	644
VI. Verrechnungspreisdokumentation	655
VII. Fallbeispiele	661
B. Vermögenszuwachsbesteuerung	681
I. Zweck des § 6 AStG	681
II. Hintergründe für die Änderungen durch das ATAD UmStG	682
III. Verhältnis zum Abkommensrecht	685
IV. Verhältnis zum EU-/EWR-Recht und zum Freizügigkeitsabkommen	686
V. Voraussetzungen des Grundtatbestandes	688
VI. Voraussetzungen der Ergänzungstatbestände	696
VII. Rechtsfolge	704
VIII. Rückkehrabsicht	709
IX. Mögliche Stundung der Einkommensteuer	713
C. Hinzurechnungsbesteuerung	723
I. Einführung	723
II. Voraussetzungen der regulären Hinzurechnungsbesteuerung	734
III. Rechtsfolgen der regulären Hinzurechnungsbesteuerung	782
IV. Beteiligungserträge nach erfolgter Hinzurechnungsbesteuerung	790
V. Steueranrechnung	795

	Seite
VI. Besonderheiten bei Zwischeneinkünften mit Kapitalanlagecharakter	797
VII. Anwendung auf Betriebsstätten und Personengesellschaften	802
VIII. Verfahren und Mitwirkungspflichten	804
D. Familienstiftungen - Steuerpflicht von Stiftern, Bezugsberechtigten und Anfallsberechtigten	806
I. Zweck des § 15 AStG	806
II. Bedeutung des § 15 AStG	808
III. Anwendungsbereich des § 15 AStG	810
IV. Voraussetzungen der Zurechnungsbesteuerung	816
V. Rechtsfolge	831
VI. Ausnahme des § 15 Abs. 6 AStG	832
VII. Einkünfteermittlung und Anrechnung ausländischer Steuern	838
VIII. Verfahrensrecht und Erklärungsspflichten	842
IX. Verhältnis der Zurechnungsbesteuerung zur Erbschaft- und Schenkungsteuer	844
Sechster Teil: Verfahrensrecht im internationalen Steuerrecht	849
A. Sachverhaltsaufklärung/internationaler Auskunftsverkehr	850
I. Ziele und Zweck	850
II. Überblick über die Rechtsgrundlagen von Mitwirkungspflichten sowie zwischenstaatlicher Rechts- und Amtshilfe	851
III. Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen bei der Sachverhaltsaufklärung	853
IV. Durchführung internationaler Amtshilfe/Amtshilfearten	869
V. Außenprüfungen im internationalen Steuerrecht	875
B. Anzeigepflichten im internationalen Steuerrecht	881
I. Allgemeine Anzeigepflichten gem. § 138 AO	882
II. Besondere Anzeigepflicht Dritter	887
III. Anzeigepflicht von Steuergestaltungen	888
C. Besondere internationale Verfahren	903
I. Internationale Streitbelegungsverfahren	904
II. Vorabverständigungsverfahren	933
III. Weitere in Entwicklung befindliche Verfahren	939
Stichwortverzeichnis	941

Fünfter Teil: Verhinderung von Steuerflucht

A. Verrechnungspreise bei Lieferungs- und Leistungsverkehr

I. Einleitung – Einordnung in das Kapitel Verhinderung von Steuerflucht

Das Welthandelsvolumen ist in den letzten 50 Jahren exponentiell gewachsen und hat sich in dieser Zeit immer recht schnell von Krisensituationen erholt.¹ Die Zunahme des Handelsvolumens geht mit einer fortschreitenden Integration der nationalen Volkswirtschaften einher.² Durch technischen Fortschritt, insbesondere aufgrund der Digitalisierung von Produkten, Prozessen und Dienstleistungen, können Unternehmen schneller und umfangreicher international agieren. Ein sehr erheblicher Umfang des weltweiten Handelsvolumens dürfte auf Geschäftsvorfällen beruhen, die zwischen international verbundenen Unternehmen stattfinden. Multinationale Unternehmen agieren in vielen Märkten und können hierdurch auch von marktspezifischen Steuervorteilen profitieren. 3631

Die internationale Unternehmenstätigkeit stellt Unternehmen und Finanzverwaltungen gleichermaßen vor große Herausforderungen. Unternehmen müssen landesindividuell Compliance mit den jeweiligen Vorschriften sicherstellen und sehen sich häufig mit Besteuerungskonflikten zwischen Ländern konfrontiert. Finanzverwaltungen müssen steuerpolitisch sicherstellen, dass sie die Einkünfte besteuern, die auf ihrem Gebiet erwirtschaftet werden, und sollen gleichzeitig Doppel- oder Mehrfachbesteuerung vermeiden. 3632

Um diesen Herausforderungen zu begegnen, besteht das Erfordernis für einheitliche Regelungen für die Einkunftsabgrenzung im Rahmen von Geschäftsbeziehungen zwischen international verbundenen Unternehmen. Diese sollen eine faire Verteilung der Besteuerungsgrundlagen bewirken und somit eine faire Besteuerung ermöglichen. 3633

Einstweilen frei 3634–3643

1 Vgl. <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/37143/umfrage/weltweites-exportvolumen-im-handel-seit-1950/>.

2 Vgl. OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017, 2018, Tz. 1.

II. Rechtsgrundlagen und Richtlinien – OECD-Richtlinien und deutsche Rechtsgrundlagen

1. Überblick über nationale und internationale Rechtsgrundlagen

- 3644 Die Rechtsgrundlagen für die Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen finden sich zum einen im nationalen Recht. Hierbei sind insbesondere die zentralen Korrektornormen des § 8 Abs. 3 KStG und der §§ 1 und 1a AStG zu nennen. Diese materiell-rechtlichen Vorschriften werden durch Verordnungen, Richtlinien und Verwaltungsgrundsätze ergänzt. Außerdem finden sich zahlreiche Vorschriften in verschiedenen Rechtsquellen, die allerdings hier nur am Rande erwähnt sein sollen. Hierzu zählen u. a. die Vorschriften zu Entnahmen (§ 4 Abs. 1 EStG), zur Zinsschranke (§ 4h und § 8a KStG) und die Regelungen zum Betriebsausgabenabzug bei Besteuerungsinkongruenzen (§ 4k EStG).
- 3645 Auf internationaler Ebene sind daneben die von der Bundesrepublik Deutschland abgeschlossenen bilateralen DBA relevant, die strukturell und inhaltlichen im Wesentlichen dem OECD-MA folgen. Allerdings sind hierbei individuelle Abweichungen zum Musterabkommen beachtlich. Im Mittelpunkt stehen Art. 7 zur Betriebsstättengewinnabgrenzung sowie Art. 9 zur Gewinnabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen. Auch das OECD-MA wird durch weitere Richtlinien und Anwendungshinweise ergänzt.
- 3646 Neben den materiell-rechtlichen Vorschriften sind verfahrensrechtliche Vorschriften zu beachten. Die wesentlichen Regelungen zu den Mitwirkungspflichten des Steuerpflichtigen finden sich in § 90 AO. Bei Auslandssachverhalten gelten gem. § 90 Abs. 2 AO erweiterte Mitwirkungspflichten. Unterhält ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen im Ausland gelten außerdem Aufzeichnungspflichten für die Angemessenheit der angewendeten Verrechnungspreise gem. § 90 Abs. 3 AO (Dokumentationspflichten).
- 3647 Verletzt ein Steuerpflichtiger seine Mitwirkungspflichten, so darf die Finanzverwaltung gem. § 162 AO die Besteuerungsgrundlagen schätzen und unter bestimmten Umständen Strafzuschläge festsetzen.

3648–3652 *Einstweilen frei*

2. § 8 Abs. 3 KStG: Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage

- 3653 Bei den Vorschriften zur verdeckenden Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage handelt es sich um die zentralen Korrektornormen zur Einkommensabgrenzung zwischen nahestehenden Personen im nationalen Recht.

Gemäß § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG ist es für die Ermittlung des Einkommens unbeachtlich, ob das Einkommen verteilt wird. Folglich mindert eine verdeckte Gewinnausschüttung das Einkommen nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) ist eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Einkünfte auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht.¹ 3654

Eine vGA ist auch dann anzunehmen, wenn es im Verhältnis zwischen der Gesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird.² Allerdings ist die Korrektur nur aufgrund einer fehlenden schriftlichen Vereinbarungen nach ständiger Rechtsprechung dann gesperrt, wenn die zugrunde liegende Preisfestsetzung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht und ein DBA einschlägig ist, welches eine Regelung enthält, die dem Art. 9 des OECD-MA entspricht.³ 3655

Eine vGA ist nicht an eine bestimmte Beteiligungsquote gebunden und kann daher auch dann vorliegen, wenn die Beteiligungsquote unter 25 % beträgt.⁴ Eine vGA löst gem. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG Kapitalertragsteuer aus. Diese beträgt gem. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG grds. 25 % (zzgl. SolZ), kann aber bei Vorliegen eines DBA oder anderen Rechtsgrundlagen bis auf null reduziert werden. Dies ist i. d. R. bei Ansässigkeit des Anteilseigners in der EU aufgrund der Mutter-Tochter-Richtlinie⁵ der Fall. Voraussetzung für die Reduzierung der Kapitalertragsteuer ist das Vorliegen einer entsprechenden Freistellungsbescheinigung, deren Erteilung allerdings an bestimmte Substanzerfordernisse gebunden ist.⁶ Alternativ kann die Kapitalertragsteuer auf Antrag später erstattet werden. 3656

1 Vgl. R 8.5 (1) S. 1 KStR (zu § 8 KStG).

2 Vgl. R 8.5 (2) S. 1 KStR (zu § 8 KStG).

3 Vgl. BFH, Urteil v. 11.10.2012 - I R 75/11, BStBl 2013 II S. 1046, BFH, Urteil v. 27.2.2019 - I R 73/16, BStBl 2019 II S. 394.

4 Vgl. Bernhardt in Bernhardt, Verrechnungspreise, 2. Aufl. 2017, S. 47 f.

5 Richtlinie 2011/96/EU vom 30.11.2011, ABl EU Nr. L 345 S. 8.

6 Gemäß § 50d Abs. 3 EStG wird die Freistellung bzw. die Entlastung von der Kapitalertragsteuer beispielsweise versagt, wenn die Einkunftsquelle keinen wesentlichen Zusammenhang mit einer Wirtschaftstätigkeit des Anteilseigners aufweist. Dabei gelten das Erzielen der Einkünfte, deren Weiterleitung an beteiligte oder begünstigte Personen sowie eine Tätigkeit, soweit sie mit einem für den Geschäftszweck nicht angemessen eingerichteten Geschäftsbetrieb ausgeübt wird, nicht als Wirtschaftstätigkeit.

- 3657 Auf Ebene eines im Inland ansässigen Anteilseigners in der Form einer Kapitalgesellschaft bleibt die vGA bei der Ermittlung des Einkommens außer Acht, sofern diese das Einkommen der leistenden Gesellschaft nicht gemindert haben (§ 8b Abs. 1 KStG). Allerdings gelten 5 % der bezogenen vGA als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen (§ 8b Abs. 5 KStG), so dass im Ergebnis nur 95 % der vGA auf Ebene des Anteilseigners steuerfrei sind. Bei einem ausländischen Anteilseigner richtet sich die steuerliche Behandlung der empfangenen vGA nach ausländischem Recht.
- 3658 Verdeckte Einlagen erhöhen gem. § 8 Abs. 3 Satz 3 KStG das Einkommen der Gesellschaft nicht. Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn ein Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person der Gesellschaft außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Einlagen einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist.¹ Der Gegenstand einer verdeckten Einlage muss somit einlagefähig bzw. bilanzierungsfähig sein. Dies ist dann der Fall, wenn der Vorteil entweder zum Ansatz bzw. zur Erhöhung eines Aktivpostens oder zum Wegfall bzw. zur Minderung eines Passivpostens führt.² Im Umkehrschluss können beispielsweise Nutzungseinlagen (unentgeltliche Überlassung eines Wirtschaftsguts) oder Dienstleistungseinlagen (unentgeltliche Erbringung von Dienstleistungen) nicht zu einer verdeckten Einlage führen, da es an einem einlagefähigen Vermögensvorteil mangelt.³

3659–3663 *Einstweilen frei*

3. Berichtigung von Einkünften nach dem AStG

- 3664 Der § 1 AStG ist die zentrale Korrektornorm für Einkunftsabgrenzungsfragen zwischen nahestehenden Personen mit Auslandsbezug. Die Vorschrift wurde in den letzten Jahren mehrfach überarbeitet und erweitert. Die letzten Änderungen erfolgten mit dem Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG) vom 2.6.2021⁴ sowie durch das ATAD-Umsetzungsgesetz (ATAD-UmsG) vom 25.6.2021^{5,6}. Die wesentlichen Regelungsinhalte lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1 R 8.9 (1) KStR (zu § 8 KStG).

2 H 8.9 KStH (zu § 8 KStG).

3 H 8.9 KStH (zu § 8 KStG).

4 BGBl 2021 I S. 1259.

5 BGBl 2021 I S. 2035.

6 Zu den jeweiligen Anwendungsvorschriften vgl. § 21 AStG.

- ▶ **Fremdvergleichsgrundsatz** (Abs. 1): Korrektornorm für den Fall, dass die Bedingungen, insbesondere die Verrechnungspreise, die ein Steuerpflichtiger mit einer ihm nahestehenden Person im Ausland im Rahmen von Geschäftsbeziehungen vereinbart, von denen abweichen, die fremde Dritte unter gleichen oder ähnlichen Umständen vereinbart hätten.
- ▶ **Definition einer nahestehenden Person** (Abs. 2): Diese Vorschrift untergliedert sich in vier einzelne Tatbestände zur Bestimmung des Begriffs der nahestehenden Person. Von einer nahestehenden Person ist insbesondere bei einem direkten oder indirekten Beteiligungsverhältnis von 25 % (entweder im direkten Verhältnis oder über bzw. durch eine dritte Person) oder bei einem beherrschenden Einfluss auszugehen, der unmittelbar oder mittelbar ausgeübt wird. Ein Nahestehen liegt allerdings auch vor, wenn eine Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.
- ▶ **Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes** (Abs. 3): Abs. 3 wurde neu strukturiert und enthält die wesentlichen Vorschriften zur Bestimmung von Fremdvergleichspreisen. Dabei sind die tatsächlichen Verhältnisse maßgeblich, die dem jeweiligen Geschäftsvorfall zwischen nahestehenden Personen zugrunde liegen (insbesondere die Funktionen und Risiken). Der Absatz regelt außerdem die Durchführung der Vergleichsanalyse und die Anwendung geeigneter Verrechnungspreismethoden.
- ▶ **Bandbreitenregelung** (Abs. 3a): Dieser Absatz wurde neu eingefügt und regelt die Anwendung von Bandbreiten von Fremdvergleichsdaten, die sich regelmäßig ergeben, wenn eine Fremdvergleichsanalyse durchgeführt wird.
- ▶ **Funktionsverlagerung** (Abs. 3b): Die Funktionsverlagerungsregelung, die für Funktionsverlagerungen die Bewertung von Transferpaketen vorsieht, wurde aus dem bisherigen Abs. 3 herausgenommen und in diesen neuen Abs. 3b gefasst. Die Regelungen wurden redaktionell überarbeitet. Die wesentliche Änderung ist die Streichung einiger Escape-Klauseln. Zukünftig kann nur dann von der Transferpaketbewertung abgesehen werden, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass weder wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter noch sonstige Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren.

- ▶ **Sonderregelungen für Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten** (Abs. 3c): In diesem Absatz werden Sonderregelungen für die Einkunftsabgrenzung für Geschäftsvorfälle mit immateriellen Werten getroffen.
- ▶ **Definition der Geschäftsbeziehung** (Abs. 4): Geschäftsbeziehungen i. S. des § 1 AStG sind einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge im Rahmen der Tätigkeiten des Steuerpflichtigen, denen keine gesellschaftsvertragliche Regelung zugrunde liegen. Außerdem gelten die anzunehmenden schuldrechtlichen Beziehungen („fiktive Geschäftsvorfälle“) zwischen dem Stammhaus und einer Betriebsstätte eines Unternehmens als Geschäftsbeziehungen i. S. des § 1 AStG.
- ▶ **Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte** (Abs. 5): Dieser Absatz enthält die Vorschriften zur Einkunftsabgrenzung in Betriebsstättenfällen.

3665 Mit dem AbzStEntModG vom 2.6.2021 wurde ein § 1a AStG aufgenommen, der regelt, wann bestimmte Verrechnungspreisfestlegungen überprüft und ggfs. angepasst werden müssen.

3666 Hinsichtlich der Vorschriften der AStG ist zu beachten, dass es neben diesen gesetzlichen Regelungen verschiedene Verordnungen gibt, in denen Einzelheiten zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes festgelegt werden. Hierbei sind insbesondere die folgenden Verordnungen relevant:

- ▶ Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung vom 12.7.2017 (GAufzV)¹
- ▶ Funktionsverlagerungsverordnung vom 12.8.2008 (FverlV).² Aufgrund der Neufassung des § 1 Abs. 3 und 3b AStG kann hier mit einer zeitnahen Neufassung der Verordnung gerechnet werden.
- ▶ Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung vom 13.10.2014 (BsGaV)³

3667 Darüber hinaus finden sich wichtige Anwendungshinweise in diversen Verwaltungsgrundsätzen, die jedoch nur für Verwaltung bindend sind. Die wichtigsten BMF-Schreiben sind hierbei:

- ▶ Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, BMF-Schreiben vom 14.7.2021 (nachfolgende bezeichnet als „VWG Verrechnungspreise“).

1 BGBl 2021 I S. 2367.

2 BGBl 2008 I S. 1680.

3 BGBl 2014 I S. 1603.

- ▶ Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, BMF-Schreiben vom 13.10.2010. Auch hier dürfte es wegen der Neufassung des § 1 Abs. 3 und 3b AStG zeitnah eine Überarbeitung geben.
- ▶ Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung, BMF-Schreiben vom 22.12.2016.

Einstweilen frei

3668–3672

4. Verhältnis der Korrektornormen

Gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1 AStG sind die Einkünfte eines Steuerpflichtigen „unbeschadet anderer Vorschriften“ so anzusetzen, wie sie unter den zwischen von- einander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären. Die Bedeutung des hervorgehobenen Wortlauts „unbeschadet anderer Vorschriften“ wurde insbesondere im Hinblick auf das Verhältnis der Korrektornormen zueinander umfangreich diskutiert. Der BFH hat diese Diskussion nun durch sein Urteil vom 27.11.2019 entschieden¹. Nach Ansicht des BFH ergibt sich aus dieser Formulierung kein Vorrang des § 8 Abs. 3 KStG. Beide Korrektornormen überlagern einander vielmehr in dem Sinne, dass sich eine Gewinnkorrektur nach der einen Vorschrift erübrigt, wenn sie bereits nach der anderen vollzogen wurde. Soweit die Rechtsfolgen der beiden Vorschriften nicht von- einander abweichen, kann der Rechtsanwender wählen, welche von ihnen er vorrangig prüft. Maßgeblich hierbei sei die Ermittlung des zutreffenden In- landsgewinns. Dieses Urteil wurde in der Literatur sehr kritisch gesehen.² Die Finanzverwaltung hat ihre Sichtweise zur relevanten Frage in den VWG Verrechnungspreise zusammengefasst.³

3673

Einstweilen frei

3674–3676

5. OECD-Richtlinien

Zur Frage der Einkunftsabgrenzung hat die OECD zwei Richtlinien erlassen, die für die Praxis von erheblicher Bedeutung sind:

3677

- ▶ **OECD-Betriebsstättenbericht 2010.**⁴ Dieser enthält umfangreiche Vorschriften für die Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.

1 BFH, Urteil v. 27.11.2019 - I R 14/16 NWB EAAAH-57860.

2 Vgl. Grümmer/Schreiber, Ubg 2021 S. 70 ff.; Schnitger, IStR 2020 S. 821; Weiss, ISR 2020 S. 373 ff.

3 Vgl. VWG Verrechnungspreise v. 14.7.2021, Tz. 1.1 ff., BStBl 2021 I S. 1098.

4 OECD, Bericht über die Zurechnung von Gewinnen zu Betriebsstätten von 2010, 2014, abrufbar unter: <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/attributes-of-profits-permanent-establishments-german.pdf>.

Hierbei wird der so genannte Authorized OECD Approach (AOA) umfangreich beschrieben, nach dem die Betriebsstätte als selbständiges Unternehmen fingiert wird, das mit seinem Stammhaus in fiktive Leistungsbeziehungen involviert ist. Abgrenzungsmaßstab ist hierbei der Fremdvergleichsgrundsatz.

- ▶ **OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017** (nachfolgend als „OECD-Richtlinien 2017“ bezeichnet).¹ Diese Richtlinien wurden in Folge des OECD-Base Erosion Profit Shifting (BEPS) Projekts, welches im Jahr 2015 mit diversen Abschlussberichten beendet wurde, umfangreich überarbeitet. Sie bilden die wesentlichen Grundlagen für die Durchführung der Gewinnabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen anhand des Fremdvergleichsgrundsatzes.

3678 In Deutschland wurden die Grundsätze des AOA weitgehend bereits mit dem Amsthilferichtlinienumsetzungsgesetz vom 26.6.2013² in nationales Recht überführt, wobei sich in Einzelbereichen durchaus Unterschiede zu den OECD-Grundsätzen ergeben.³

3679 Die OECD-Richtlinien 2017 sind nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zu beachten, um so eine internationale Ausrichtung und Orientierung zu gewährleisten.⁴ Dabei sei die Frage nach der dynamischen oder statischen Auslegung von Art. 9 OECD-MA in Bezug auf den Fremdvergleichsgrundsatz nicht entscheidungserheblich, da dieser vor allem auf der Anwendung von ökonomischen Prinzipien basiert, die zeit- und kontextabhängig sind.⁵

3680–3689 *Einstweilen frei*

III. Der Fremdvergleichsgrundsatz

1. Grundlagen und Hintergründe des Fremdvergleichsgrundsatzes

3690 Grenzüberschreitende Geschäftsbeziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person sind steuerlich nach dem Fremdvergleichsgrundsatz („arm’s length principle“) zu beurteilen. Dieser Grundsatz bildet die gemeinsame Grundlage der Staatengemeinschaft zur Festlegung ange-

1 OECD, OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017, 2018.

2 BGBl 2013 I S. 1809.

3 Vgl. hierzu Oestreicher/Schnitger/Wellens, Gewinnabgrenzung nach dem AOA, 2020.

4 Vgl. VWG Verrechnungspreise, Tz. 2.1 ff.

5 Vgl. VWG Verrechnungspreise, Tz. 2.3.

messener Verrechnungspreise und ist in Art. 9 OECD-MA bzw. den dem Art. 9 OECD-MA nachgebildeten Vorschriften in den DBA kodifiziert. Entspricht eine grenzüberschreitende Geschäftsbeziehung nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, so zieht das eine innerstaatliche Korrektur nach sich, die den Beschränkungen des Art. 9 OECD-MA unterliegt. § 1 AStG setzt den internationalen Fremdvergleichsgrundsatz in Deutschland um.¹ § 1 Abs. 1 AStG definiert den Fremdvergleichsgrundsatz als „Bedingungen, insbesondere Preise (Verrechnungspreise), [...] [die] voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten“. Daneben sind für Personengesellschaften die Regelungen zur verdeckten Einlage und Entnahme und für Körperschaften die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage vorrangig (siehe dazu im Detail die Ausführungen unter → Rz. 10 ff.). Der Fremdvergleichsgrundsatz ist im In- und Outboundfall einheitlich anzuwenden.²

Es gibt mehrere Gründe, warum sich der Fremdvergleichsgrundsatz zum internationalen Maßstab entwickelt hat: Der Fremdvergleichsgrundsatz bewirkt eine weitgehende steuerliche Gleichbehandlung von Unternehmen multinationaler Konzerne und unabhängigen Unternehmen. Dadurch wird eine Verzerrung der Wettbewerbsposition dieser beiden Unternehmenstypen limitiert. Die OECD geht davon aus, dass diese Trennung der steuerlichen Überlegungen von den wirtschaftlichen Entscheidungen das internationale Handels- und Investitionswachstum fördert.³ Zudem geht man davon aus, dass der Fremdvergleichsgrundsatz in der großen Mehrzahl der Fälle effektiv angewendet werden kann, da viele Geschäftsvorfälle zwischen verbundenen Unternehmen und zwischen Fremden beobachtet werden, so dass man leicht einen Fremdpreis finden kann.⁴

3691

Eine praktische Schwierigkeit bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes liegt darin, dass verbundene Unternehmen Geschäftsbeziehungen eingehen können, die unabhängige Unternehmen nicht eingehen würden. Derartige Geschäftsbeziehungen müssen nicht zwangsläufig durch Steuervermeidung motiviert sein, sondern können deshalb zustande kommen, weil sich Unternehmen eines multinationalen Konzerns bei Geschäftsvorfällen mit anderen Unternehmen desselben Konzerns anderen kaufmännischen Umständen gegenübersehen als unabhängige Unternehmen. Die alleinige Tatsache, dass ein

3692

1 Vgl. BT-Drucks. VI/2883 S. 23 ff.; VWG Verrechnungspreise, Tz. 1.5.

2 Vgl. VWG Verrechnungspreise, Tz. 3.3.

3 Vgl. OECD-Richtlinien 2017, Tz. 1.8.

4 Vgl. OECD-Richtlinien 2017, Tz. 1.9.

bestimmter Geschäftsvorfall zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen nicht anzutreffen ist, bedeutet für sich genommen daher noch nicht, dass er nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.¹

3693–3697 *Einstweilen frei*

2. Fremdvergleichsverhalten und Fremdpreis als Bewertungsmaßstab

3698 Der Fremdvergleichsgrundsatz basiert auf dem Gedanken eines naturgemäßen Interessengegensatzes zwischen unabhängigen Parteien einer schuldrechtlichen Vereinbarung. Dieser naturgemäße Interessengegensatz kann bei verbundenen Unternehmen ggf. durch übergeordnet Interessen aufgrund der Gruppenzugehörigkeit beeinflusst werden, so dass diese sich nicht mehr wie fremde Dritte verhalten und ihre Preise nicht wie zwischen unverbunden Unternehmen gestalten. Um dem Fremdvergleichsgrundsatz zu genügen, müssen Steuerpflichtige mit Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen bzw. verbundenen Gesellschaften die Gewinne ermitteln, die sie erzielt hätten, wenn für die Geschäftsvorfälle Bedingungen wie zwischen fremden Dritten vereinbart worden wären.² Es kommt dabei nicht darauf an, ob ein angemessenes, unangemessenes oder gar kein Entgelt vereinbart worden ist.³ Vielmehr sind alle schuldrechtlichen Geschäftsvorfälle bzw. Geschäftsbeziehungen i. S. des § 1 Abs. 4 AStG am Fremdvergleichsgrundsatz zu messen, und zwar auch die Frage, ob überhaupt eine Vergütung zu entrichten ist. Zu den schuldrechtlichen Beziehungen, die dem Fremdvergleich entsprechen müssen, zählen u. a. Warenlieferungen, Dienstleistungen und Umlagen, Finanzierungsbeziehungen, die Überlassung oder Übertragung von immateriellen Werten und Arbeitnehmerüberlassungen.⁴ Dabei bezieht sich die Anwendung des Fremdvergleichspreises nicht allein auf die Überprüfung/Korrektur der Höhe nach, sondern auch auf den Grund und die weiteren Bedingungen der Geschäftsbeziehung.⁵ Maßstab für die Beurteilung soll nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung⁶ weiterhin der „doppelte ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter“ sein.

3699 Für die Bestimmung der dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreise sind die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend, die dem je-

1 Vgl. OECD-Richtlinien 2017, Tz. 1.11.

2 Vgl. VWG Verrechnungspreise, Tz. 3.4.

3 Vgl. VWG Verrechnungspreise, Tz. 1.16.

4 Vgl. VWG Verrechnungspreise, Tz. 1.16.

5 Vgl. VWG Verrechnungspreise, Tz. 1.5.

6 Vgl. VWG Verrechnungspreise, Tz. 3.1 ff.

weiligen Geschäftsvorfall zugrunde liegen.¹ Diese tatsächlichen Verhältnisse sollen folgende Aspekte berücksichtigen:²

- ▶ die vertraglichen Bedingungen eines Geschäftsvorfalles, soweit sie dem tatsächlichen Verhalten entsprechen,
- ▶ die ausgeübten Funktionen, verwendeten Vermögenswerte und übernommenen Risiken, einschließlich der Berücksichtigung z. B. der branchenüblichen Gepflogenheiten,
- ▶ die Eigenschaften der übertragenen und überlassenen Vermögenswerte oder erbrachten Dienstleistungen,
- ▶ die wirtschaftlichen Verhältnisse der beteiligten Unternehmen, einschließlich Standortvorteile und rechtlicher Rahmenbedingungen und
- ▶ die von den beteiligten Gesellschaften verfolgten Geschäftsstrategien.

Im Mittelpunkt der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes steht die Aufarbeitung dieser tatsächlichen Verhältnisse, mithin die Analyse der konzerninternen Geschäftsvorfälle und der Fremdvergleichsgeschäftsvorfälle, die so genannte „Vergleichbarkeitsanalyse“. Für Einzelheiten wird auf die Ausführungen unter → Rz. 3787 verwiesen. 3700

Einstweilen frei 3701–3705

3. Zeitpunkt des Fremdvergleichsgrundsatzes

Abzustellen ist nach § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG für den Fremdvergleichsgrundsatz auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles. 3706
Unter der Anwendung eines solchen price-setting bzw. ex-ante approachs wird der Verrechnungspreis anhand der zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles vorhandenen Informationen festgelegt. Die Verwaltungsgrundsätze 2020³ und die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise⁴ konkretisieren diese zeitliche Komponente. Danach ist maßgeblicher Zeitpunkt für den Fremdvergleich grds. der Abschluss des Vertrags (Verpflichtungsgeschäft), nicht der Erfüllungszeitpunkt.

Das bedeutet aber im Umkehrschluss nicht, dass eine ex-post Überprüfung der Verrechnungspreise unzulässig ist. Vielmehr soll hiermit sichergestellt werden, dass die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses die Grundlage 3707

1 § 1 Abs. 3 AStG.

2 Siehe BT-Drucks. 19/27632 S. 69 f.

3 VWG Verrechnungspreise, Tz. 1.3.2.2, Rz. 48.

4 VWG Verrechnungspreise, Tz. 3.38 ff.

für die Verrechnungspreisbestimmung bilden. Die Gesetzesbegründung zu der entsprechenden Norm in § 4 Abs. 1 Nr. 4 a/b GAufzV weist darauf hin, dass die Aufzeichnungsverpflichtung im Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung dazu dienen soll, die Überprüfung der Preisbestimmung bezogen auf diesen Zeitpunkt nachvollziehen und beurteilen zu können, „was im Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung“ (nicht Verprobung!) „bekannt gewesen sein sollte und konnte“.¹

3708 Hierfür hat der Steuerpflichtige alle zu diesem Zeitpunkt verfügbaren, zur Preisbestimmung notwendigen Informationen zu ermitteln und diese zu berücksichtigen. Er kann sich auch auf nachträglich bekannt gewordene externe Vergleichswerte stützen, soweit sich diese auf den Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles beziehen.² Ausdrücklich lassen die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise nun auch den ex-post Ansatz bei Verrechnungsmethoden zu, bei denen nicht unmittelbare Fremdvergleichspreise ermittelt werden, sondern lediglich angemessene Werte für bestimmte Renditekennziffern (z. B. Rohgewinnmarge, Kostenaufschlagsatz, operative Marge, Kapital- oder Anlagerendite). Wird unterjährig kein Soll-Ist-Vergleich durchgeführt, ist eine nachträgliche Anpassung des Ergebnisses vorzunehmen, wenn das tatsächliche Ergebnis außerhalb der Bandbreite angemessener Ergebnisse liegt.³ Diese Feststellung ist grds. zu begrüßen, da sie der ständigen Praxis und den internationalen Anforderungen genügt. Allerdings schränkt die deutsche Finanzverwaltung diesen Gedanken in mehrfacher Hinsicht ein: Zunächst soll es nach dem Wortlaut „ist“⁴ eine nachträgliche Anpassung vorgesehen“ offensichtlich eine Pflicht zu Jahresendadjustierungen geben.⁵ Dies ist mehr als eine Kehrtwende, hatte die Finanzverwaltung in der Vergangenheit solche Anpassungen abgelehnt, wenn sie nicht im Vorhinein vereinbart waren und eine Ungewissheit über eine oder mehrere Preiskomponenten vorlag.⁶ Zudem trägt sie dem Umstand nicht Rechnung, dass auch Routineunternehmen volatilen Schwankungen unterliegen sind, es kann auch kein Verbot von Verlusten in Einzeljahren geben. Das widerspricht dem Fremdvergleich: Auch fremde dritte Unternehmen werden einzelne Jahre außerhalb der Bandbreite akzeptieren, wenn das Ergebnis im Mehrjahresschnitt innerhalb der Bandbreite liegt. Zu-

1 Siehe ebenso Dietz/Haverkamp, Ubg 2019 S. 101 ff.; Rasch, ISR 2021 S. 10, 16.

2 Vgl. VWG Verrechnungspreise, Tz. 3.38.

3 Vgl. VWG Verrechnungspreise, Tz. 3.40–3.43.

4 Durch die Verfasser hervorgehoben.

5 Vgl. VWG Verrechnungspreise, Tz. 3.42.

6 Vgl. Verwaltungsgrundsätze Verfahren, Tz. 3.4.12.6. c; 3.4.12.8 und 3.4.20 e.

dem wird dies international nicht durchsetzbar sein, die OECD lässt ausdrücklich Mehrjahresschnitte zu.¹

Daneben verlangt die Finanzverwaltung nun, dass Planrechnungen eine vorsichtige Prognose mit dem Ziel auf den Median der jeweiligen Bandbreite vorsehen müssen. Wenn bei Jahresendadjustierungen dauerhaft auf das obere oder untere Ende der Bandbreite abgestellt wird, soll dies auf eine Fremdunüblichkeit hindeuten.² Auch diese Anforderung kann weder international Bestand haben, noch ist sie ökonomisch nachvollziehbar.³ Alle Werte innerhalb einer Bandbreite sind gleichermaßen fremdüblich, dies ist der Sinn und Zweck einer Bandbreitenbetrachtung. Zudem widerspricht diese Auffassung der gesetzlichen Vorschrift des § 1 Abs. 2 Nr. 3 Buchst. a AStG, nachdem Anpassungen durch die Finanzverwaltung nur dann erfolgen dürfen, wenn das tatsächliche Ergebnis außerhalb der (eingegengten) Bandbreite liegt.

Einstweilen frei

3710–3719

IV. Verrechnungspreismethoden

1. Einleitung und Übersicht

Ziel der Verrechnungspreismethoden ist es, einen Marktpreis anhand interner und/oder externer Vergleichsdaten zu ermitteln bzw. einen Marktpreis zu imitieren. Die Verrechnungspreismethoden bieten ein Hilfsmittel, den steuerlich angemessenen Verrechnungspreis zu ermitteln, indem der Fremdvergleichspreis auf Basis „fremdüblicher Grundgedanken“ zur Preisgestaltung hergeleitet wird. Allen Methoden zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes liegt der Gedanke zugrunde, dass unabhängige Unternehmen die ihnen realistischere zur Verfügung stehenden Optionen prüfen und dass sie beim Vergleich dieser Optionen alle Umstände berücksichtigen, die wesentlichen Einfluss auf deren Wert haben.

Die deutschen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise beziehen sich ausdrücklich auf das Kapitel II der OECD-Richtlinien 2017,⁴ die als Anhang Bestandteil der Verwaltungsanweisungen sind und damit „offiziellen Eingang in die Verwaltungspraxis finden“.⁵ Unterschieden wird zwischen „geschäftsvor-

1 Siehe OECD-Richtlinien 2017, Tz. 3.74 ff., ausführlich dazu Dawid/Renaud in Kroppen/Rasch, Handbuch internationale Verrechnungspreise, O III, zu T. 3.74 ff., Rz. 278 ff.

2 Vgl. VWG Verrechnungspreise, Tz. 3.44.

3 Dazu auch Busch, DB 2021 S. 1908, 1911.

4 Vgl. VWG Verrechnungspreise, Tz. 3.9.

5 Siehe Rasch, IWB 16/2021 S. 654 f. NWB JAAAH-87137.

fallbezogenen Standardmethoden“¹, den „geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden“² und „sonstigen“ Methoden. Zu den Standardmethoden gehören die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode. Die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden umfassen die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode. Einige wenige Staaten³ wenden statt der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode auch die Gewinnvergleichsmethode an. Der Unterschied liegt hierbei im Wesentlichen in der betrachteten Aggregationsebene. Im Gegensatz zur Betrachtung einzelner Geschäfte wird bei der Gewinnvergleichsmethode auf den Gewinn eines Unternehmens bzw. eines Unternehmensteils abgestellt. Der so genannte „hypothetische“ Fremdvergleich nach § Abs. 3. Satz 7 AStG kann als „sonstige Methode“ eingeordnet werden.

3722 Im Gegensatz zu den geschäftsvorfallbezogenen Methoden steht die globale formelhafte Gewinnaufteilung („global formula apportionment“). Hierbei werden die konsolidierten weltweiten Gewinne eines multinationalen Konzerns auf die verbundenen Unternehmen in verschiedenen Staaten mithilfe von Verteilungsschlüsseln (z. B. Umsatz, Lohnsumme, Kosten etc.) aufgeteilt.⁴ Es wird allgemein davon ausgegangen, dass eine globale Gewinnaufteilung weder zu einer wertschöpfungsadäquaten Aufteilung der Gewinne führt, noch die Funktions- und Risikoprofile ausreichend berücksichtigt und damit dem Fremdvergleichsgrundsatz widerspricht.⁵ Die globale formelhafte Gewinnaufteilung würde eine starre Formel verwenden, die zur Gewinnaufteilung für alle Steuerpflichtigen verwendet wird. Die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden hingegen stellen den Gewinn eines oder mehrerer verbundener Unternehmen den Gewinnen gegenüber, die vergleichbare unabhängige Unternehmen erzielen.

3723–3724 *Einstweilen frei*

1 OECD-Richtlinien 2017, Kapitel II, Teil II.

2 OECD-Richtlinien 2017, Kapitel II, Teil III.

3 In unserer Erfahrung zurzeit nur USA und Neuseeland.

4 OECD-Richtlinien 2017, Tz. 1.17.

5 Eine detaillierte Auseinandersetzung mit den Gegenargumenten zur globalen formelhafte Gewinnaufteilung findet sich bei Sieker/Wassermeyer/Schwenke in Wassermeyer, DBA, Art. 9 OECD-MA Rz. 227 ff.