

2. Verrechnungspreise zwischen verbundenen Kapitalgesellschaften

2.1 Motivation

- Im Unterschied zum Verhältnis zwischen Stammhaus und Betriebstätte handelt es sich hier um den Leistungsaustausch zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen.
- Die Leistungsaustauschbeziehungen sind deshalb keine In-sich-Geschäfte. Die leistende Gesellschaft kann der empfangenden Gesellschaft auch dann eine Vergütung für eine Leistungsweitergabe in Rechnung stellen, wenn sie selbst kein Entgelt dafür gezahlt hat (z.B. Weitergabe von Eigenkapital der Mutter als Fremdkapital an die Tochter), oder sie kann ein höheres Entgelt in Rechnung stellen, als sie selbst bezahlt oder als Herstellkosten aufgewendet hat (z.B. Lieferung selbst hergestellter Zwischenprodukte an die Konzerngesellschaft zu einem über den Herstellkosten liegenden Fremdvergleichspreis).

- Art. 9 OECD-MA enthält Vorschriften über die Gewinnabgrenzung für steuerliche Zwecke von verbundenen Unternehmen im Sinne einer Schrankenwirkung gegen das Besteuerungsrecht der Vertragsstaaten. Nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA können die Vertragsstaaten den Gewinn verbundener Unternehmen unabhängig von der über vereinbarte Verrechnungspreise ausgewiesenen Gewinnverteilung so besteuern, als ob die Gewinnverteilung der Verteilung zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen entspricht.
- Art. 9 Abs. 1 OECD-MA unterscheidet zwei Gruppen von verbundenen Unternehmen.
- Einerseits entstehen verbundene Unternehmen durch die Beteiligung eines Unternehmens an einem anderen Unternehmen (Mutter-/Tochtergesellschaften). Dabei spielt es keine Rolle, ob die Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital besteht, mittelbar oder unmittelbar ist (Art. 9 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA).

Beispiel:

Die österreichischen Astor AG ist zu 100 % am Kapital der deutschen Berler GmbH beteiligt, die wiederum zu 100 % am Kapital der portugiesischen Berler Potugal Sociedade Anonima de Responsabilidade (AG) beteiligt ist.

Die Astor AG und die Berler GmbH sind verbundene Unternehmen, da die Astor AG am Kapital der Berler GmbH unmittelbar beteiligt ist. Gleiches gilt für die Berler GmbH und die Berler Potugal Sociedade Anonima de Responsabilidade. Auch die Astor AG und die Berler Potugal Sociedade Anonima de Responsabilidade sind verbundene Unternehmen, da die Astor AG mittelbar über ihre Tochtergesellschaft Berler GmbH am Kapital ihrer Enkelgesellschaft Berler Potugal Sociedade Anonima de Responsabilidade beteiligt ist.

Beispiel:

Die deutsche Bader AG schließt mit der niederländischen Smith Naamloze Venootschap

(Aktiengesellschaft) ein Beherrschungsvertrag ab.

Da die Leitung der Bader AG durch den abgeschlossenen Beherrschungsvertrag der Smith Naamloze Venootschap unterstellt wurde, sind Bader AG und Smith Naamloze Venootschap verbundene Unternehmen.

- Andererseits gelten als verbundene Unternehmen Gesellschaften, bei denen dieselben Personen an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital mittelbar oder unmittelbar beteiligt sind (Art. 9 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA).

Beispiel:

Die deutsche Muttergesellschaft Rießen AG ist zu 100 % am Kapital der französischen Rießen France Société à Responsabilité Limitée (GmbH) sowie zu 100 % am Kapital der luxemburgischen Rießen Luxembourg Société Anonyme (AG) beteiligt.

Neben der Rießen AG und der Rießen France Société à Responsabilité Limitée sowie der Rießen AG und der Rießen Luxembourg Société Anonyme sind auch die Rießen France Société à Responsabilité Limitée und Rießen Luxembourg Société Anonyme verbundene Unternehmen, da eine Person (Rießen AG) an dem Kapital beider Unternehmen beteiligt ist.

- Eine weitere Voraussetzung für die Anwendbarkeit des Art. 9 OECD-MA ist, dass Transaktionen zwischen den verbundenen Unternehmen nicht unter den Bedingungen des freien Marktes abgewickelt worden sind.
- Das „Dealing at arms’ length“-Prinzip dient somit auch bei Leistungsaustauschbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen als Kriterium der Gewinnabgrenzung.
- Art. 9 Abs. 2 OECD-MA regelt dann, dass die Vertragstaaten nach der Gewinnkorrektur auf eine Doppelbesteuerung verzichten müssen.
- Eine Doppelbesteuerung tritt in diesem Zusammenhang immer dann auf, wenn ein Staat (A) den

Gewinn eines Unternehmens um einen Betrag erhöht, der bei dessen verbundenen Unternehmen in dem anderen Staat (B) bereits besteuert wurde.

- Der Art. 9 Abs. 2 OECD-MA sieht in diesem Fall vor, dass der andere Staat (B) den Gewinn des verbundenen Unternehmens mindert, um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden (Gegenberichtigung).
- Die Gegenberichtigung nach Art. 9 Abs. 2 OECD-MA beschränkt sich der Höhe nach auf den Betrag, um den der in Staat A ausgewiesene Gewinn den Gewinn unterschreitet, der unter den Bedingungen des freien Marktes angemessen wäre.
- Der überwiegende Teil der von Deutschland abgeschlossenen DBA enthalten jedoch keine Gegenberichtigungsklausel (vgl. Wassermeyer, in: Debatin/Wassermeyer, DBA, MA Art. 9, Rz. 8).
- In den wenigen DBA, in den ein Art 9 Abs. 2 aufgenommen wurde, erfolgte dies im Vergleich zum Art. 9 Abs. 2 OECD-MA in abgewandelter Form. So fordert beispielsweise das DBA USA

zusätzlich die Zustimmung des Staates, welcher eine Gegenberichtigung vornehmen müsste, dazu, dass die vorgenommene Gewinnermittlung dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (Art. 9 Abs. 2 DBA USA).

- Besteht zwischen den Vertragsstaaten keine Einigkeit über die Art und die Höhe der angemessenen Gewinnberichtigung, dann sollten diese nach der Ansicht der OECD ein Verständigungsverfahren einleiten (vgl. Art. 9, Nr. 11 OECD-MK).
- Ein genereller Anspruch auf Einleitung eines Verständigungsverfahrens hat der Steuerpflichtige jedoch in der Regel nicht.

- In der EU besteht unabhängig von den bilateralen Abkommen zwischen den einzelnen Ländern ein Übereinkommen aller EU-Länder, um die Doppelbesteuerung aufgrund von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen Unternehmen zu vermeiden (Übereinkommen Nr. 90/436/EWG über die Beseitigung der Doppelbesteuerung im Falle von Gewinnberichtigungen zwischen verbundenen, Amtsblatt Nr. L 225 vom 20.08.1990, S. 10).
- Dieses Übereinkommen verpflichtet die EU-Länder zu einer einvernehmlichen Lösung zu gelangen.
- Das „dealing at arm’s length“-Prinzip teilt nur den Gewinn der verbundenen Unternehmen auf die Vertragsstaaten auf, es enthält jedoch keine Bestimmungsvorschriften, d.h. ob die Vertragsstaaten diesen durch das DBA geschaffenen Besteuerungsspielraum ausschöpfen können, hängt von ihren eigenen Korrekturvorschriften ab (im deutschen Steuerrecht sind dies die verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. § 8 Abs. 3 KStG, verdeckte Einlage i.S.d. § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG, verdeckte Gewinnausschüttung bei Gesellschafter-Fremdfinanzierung i.S.d. § 8a KStG sowie die Berichtigung von Einkünften bei internationalen

Verflechtungen i.S.d. § 1 AStG, siehe Abschnitt 2.4).

Beispiel:

Die türkische Muttergesellschaft Ytzgür Anonim Sirket (Aktiengesellschaft) überlässt ihrer 100%igen deutschen Tochter eine Spezialmaschine zur Nutzung unentgeltlich für die Abwicklung eines bestimmten Kundenauftrages.

Die Ytzgür Anonim Sirket und die Ytzgür Deutschland AG sind verbundene Unternehmen gemäß Art. 9 Abs. 1 Buchst. a DBA Türkei, die mit der unentgeltlichen Nutzungsüberlassung der Spezialmaschinen Bedingungen eingegangen sind, die unabhängige Unternehmen nicht eingegangen wären. Ein unabhängiges Unternehmen hätte für die Nutzungsüberlassung der Spezialmaschine ein angemessenes Entgelt verlangt. Aus diesem Grund wird die Türkei den Gewinn der Ytzgür Anonim Sirket nach dem nationalen türkischen Recht auf der Grundlage des Art. 9 Abs. 1 DBA Türkei erhöhen.

Aus deutscher Sicht gibt es keine Möglichkeit einer gesetzlichen Gegenkorrektur bei der Ytzgür Deutschland AG, da eine Nutzungseinlage kein einlagefähiges Wirtschaftsgut ist. § 8 Abs. 1 KStG ist nicht auf Nutzungseinlagen und § 1 AStG nur auf Korrekturen anwendbar, die auf eine Gewinnerhöhung der Gesellschaft hinauslaufen, jedoch nicht auf Gewinnminderungen. Der Grundsatz der Gegenkorrektur des Art. 9 Abs. 2 DBA Türkei kann somit, mangels einer entsprechenden gesetzlichen Korrekturvorschrift, nicht nach innerstaatlichen Normen erfolgen. Demzufolge droht eine Doppelbesteuerung, wenn es keine abweichenden Regelungen gibt.

- Die deutsche Finanzverwaltung räumt allerdings die Möglichkeit ein, dass aufgrund eines Verständigungs- oder Konsultationsverfahrens die in Deutschland versteuerten Einkünfte auch dann herabzusetzen sind, um die Einkünfte in beiden Staaten übereinstimmend abzugrenzen, wenn eine doppelte Besteuerung nicht auf andere Weise ausgeschlossen werden kann (vgl. Tz. 1.2.1 Schreiben vom 23.02.1983 betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei internationalen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze)).

- Eine Verringerung der Gewinne ist somit auch ohne eine entsprechende deutsche Norm möglich, wenn dies das Resultat eines Verständigungs- oder Konsultationsverfahrens war.
- Das „dealing at arm’s length“-Prinzip (Art. 9 Abs. 1 OECD-MA) ist eine Ausprägung der direkten Methode, da jede Transaktion zwischen den verbundenen Unternehmen einzeln verrechnet wird.
- Die genaue Ausprägung des Prinzips kann nur anhand der einzelnen verrechenbaren Leistungen entschieden werden (siehe Abschnitt 2.3).
- Zuvor müssen die Möglichkeiten zur Ermittlung des Fremdvergleichspreises erläutert werden (siehe folgenden Abschnitt).
- Auch im Verhältnis zwischen rechtlich selbständigen Unternehmen, die eine ökonomische Einheit bilden, ist die indirekte Gewinnaufteilung auf die beteiligten Unternehmen nach Schlüsselgrößen (formula apportionment) denkbar.

- Das wird zwischen ökonomisch verbundenen, rechtlich selbständigen Konzerngesellschaften in den USA, die in verschiedenen Bundesstaaten ihren Sitz haben, praktiziert.
- Die indirekte Gewinnaufteilung ist auch in der EU für grenzüberschreitend tätige Konzerne angedacht (Europäische Kommission, Unternehmensbesteuerung im Binnenmarkt, Arbeitsdokument der Dienststellen der Kommission, COM(2001) 582 endg.)

2.2 Direkte Gewinnabgrenzung

- Für die Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz existieren verschiedene Methoden, um den angemessenen Verrechnungspreis zu bestimmen.
- Dabei werden Standardmethoden und andere Methoden unterschieden.

2.2.1 Standardmethoden

- Standardmethoden sind die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagmethode.

2.2.1.1 Preisvergleichsmethode

- Bei der Preisvergleichsmethode wird der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Verrechnungspreis mit dem Preis verglichen, der bei einem vergleichbaren Geschäft zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen berechnet wird (vgl. Rz. 2.6 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).
- Abweichungen zwischen Fremdvergleichspreis und konzerninternen Verrechnungspreis deuten auf eine nicht fremdvergleichskonforme Abwicklung des Geschäfts zwischen den verbundenen Unternehmen hin. Der konzerninterne Verrechnungspreis ist aus diesem Grund durch den Fremdvergleichspreis zu ersetzen (vgl. Rz. 2.6 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).

- Die OECD nennt zwei alternative Voraussetzungen, die erfüllt sein müssen, damit ein vergleichbares Fremdgeschäft vorliegt (vgl. Rz. 2.7 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).
 - Es dürfen keine Unterschiede zwischen den verglichenen Geschäften oder den ausführenden Unternehmen bestehen, die den Preis auf dem freien Markt erheblich beeinflussen oder
 - Es können die bestehenden Unterschiede durch genaue Berichtigungen beseitigt werden.

Beispiel:

Die in Saudi-Arabien ansässige oil production Corporation (AG) liefert sowohl ihrer deutschen Tochter oil refinery Germany AG als auch fremden deutschen Raffinerien Rohöl.

Der von den fremden deutschen Raffinerien verlangte Preis für eine vergleichbare Rohölmenge

dient als Fremdvergleichspreis nach der Preisvergleichsmethode.

Beispiel:

Die niederländische piston Naamloze Venootschap (AG) stellt Motorkolben her, die sie sowohl ihrer Tochtergesellschaft Motorenbau AG in Deutschland liefert als auch an fremde Dritte veräußert. Die piston Naamloze Venootschap liefert der Motorenbau AG die Kolben frei Haus. Mit den anderen Abnehmern wird ein Preis ab Werk vereinbart. Den Transport der Kolben von der piston Naamloze Venootschap zur Motorenbau AG erfolgt durch einen externen Spediteur.

Als Fremdvergleichspreis wird der mit den fremden Dritten vereinbarte Preis zuzüglich der aufgewendeten Transportkosten angesetzt.

- Liegt eine der beiden Voraussetzungen vor, gibt die OECD der Preisvergleichsmethode den Anwendungsvorrang vor allen anderen Methoden (vgl. Rz. 2.7 OECD-Verrechnungspreis-

grundsätze).

- Für die Anwendung der Preisvergleichsmethode wird zwischen dem inneren und äußeren Preisvergleich unterschieden.

(1) Äußerer Preisvergleich

- Als Maßstab wird ein Preis herangezogen, der sich als Marktpreis zwischen voneinander unabhängigen dritten Unternehmen gebildet hat.
- Da individuelle Preisvereinbarungen zwischen fremden Unternehmen in der Regel nicht öffentlich sind, kommt der äußere Preisvergleich vor allem für Leistungen in Betracht, für die Börsennotierungen, Preisübersichten, Honorar- oder Gebührentabellen existieren.

Beispiel:

Die Bäckerei Bio-Backstube GmbH & Co OHG wird von ihrer niederländischen Tochter BIO-Agra Netherlands Naamloze Vennootschap (AG) mit Weizen und Roggen beliefert. Die BIO-Agra

Netherlands Naamloze Vennootschap vertreibt ihre Produkte ausschließlich an ihre Mutter Bio-Backstube GmbH & Co OHG.

Als Fremdvergleichspreis aufgrund des äußeren Preisvergleichs ist der börsennotierte Preis für Weizen bzw. Roggen anzusetzen.

(2) Innerer Preisvergleich

- Dieser Preisvergleich basiert hingegen auf Lieferungen und Leistungen, die die Gesellschaft sowohl an verbundene Unternehmen als auch an fremde Dritte erbringt oder von diesen erhält.
- Der Preis, der zwischen dem Steuerpflichtigen und einem fremden Dritten vereinbart wurde, dient dabei als Vergleichsmaßstab für den konzerninternen Verrechnungspreis.
- Der Vorteil dieser Methode liegt darin, dass auch Vergleichspreise von weniger homogenen

bzw. standardisierten Waren und Dienstleistungen zur Verfügung stehen.

Beispiel:

Die britische Rhode pharmaceuticals Public company limited by shares (AG) stellt einen Grundwirkstoff für Medikamente her. Für diesen speziellen Wirkstoff ist die Rhode pharmaceuticals Public company limited by shares alleinige Patentinhaberin, so dass nur sie den Wirkstoff herstellen darf. Den Wirkstoff vertreibt die Rhode pharmaceuticals Public company limited by shares sowohl an ihre deutsche Tochtergesellschaft Rhode pharmaceuticals Germany AG als auch an Fremde Dritte.

Der Fremdvergleichspreis kann nur nach dem inneren Preisvergleich festgestellt werden, da ein Handel zwischen fremden Unternehmen nicht vorliegt. Als Verrechnungspreis ist der Preis anzusetzen, der von den fremden Dritten verlangt wird.

- Bei der Anwendung des inneren Preisvergleichs ist insbesondere zu beachten, dass der

Vergleichspreis tatsächlich am Markt entstandenen ist (vgl. Tz. 2.2.2. b. Verwaltungsgrundsätze).

- Falls der Steuerpflichtige gegenüber einem fremden Geschäftspartner bewusst Bedingungen akzeptiert, die wirtschaftlich nicht plausibel erscheinen, ist nicht auszuschließen, dass das Geschäft nur deshalb zu den ungewöhnlichen Bedingungen abgewickelt wurde, um einen geeigneten Vergleichspreis im Sinne der Konzernstrategie zu erhalten. Die Preisvergleichsmethode wäre dann missbräuchlich angewendet worden.
- Sowohl der innere als auch der äußere Preisvergleich werden nur in Ausnahmefällen einen konkreten Vergleichspreis liefern, vielmehr wird eine gewisse Bandbreite die Regel sein. Grundsätzlich sind dann alle Vergleichspreise anzuerkennen, die innerhalb dieser Bandbreite liegen (vgl. z. B. BFH-Urteil v. 16.4.1980, BStBl 1981 II, S. 492).
- Setzen zwei nahestehende Unternehmen den Preis jedoch ohne wirtschaftlich beachtliche Gründe systematisch auf Ober- oder Untergrenzen des Preisintervalls fest, so dass dadurch

die Gewinne eines der beteiligten Unternehmen laufend geschmälert werden, ist nach Ansicht der deutschen Finanzverwaltung dennoch eine Gewinnberichtigung zulässig (vgl. Tz. 2.1.9. Verwaltungsgrundsätze).

- Begründet wird dies mit dem Handeln eines ordentlichen Geschäftsleiters des benachteiligten Unternehmens, der eine derartige Benachteiligung gegenüber auf Dauer nicht hinnehmen würde.

2.2.1.2 Wiederverkaufspreismethode

- Die Wiederverkaufspreismethode geht von dem Preis aus, zu dem ein von einem verbundenen Unternehmen erworbenes Wirtschaftsgut an ein unabhängiges Unternehmen weiterveräußert wird.
- Von diesem Wiederverkaufspreis wird dann durch Abzug der Handelsspanne und den Anschaffungsnebenkosten auf den Preis zurückgerechnet, der für das Wirtschaftsgut als

angemessener Verrechnungspreis angesehen wird.

- Die OECD sieht die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode insbesondere auf Handelsgeschäfte als geeignet an (vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Rz. 2.15).

Beispiel:

Die schweizerischen mechanical engineering AG stellt Spezialmaschinen her, die sie in Deutschland ausschließlich über ihre Tochter mechanical engineering Vertriebsgesellschaft mbH vertreibt. Die mechanical engineering Vertriebsgesellschaft mbH nimmt die Aufträge der Kunden aus Deutschland entgegen und leitet diese an ihre schweizerischen Mutter weiter, wo die Maschinen individuell angefertigt werden. Die mechanical engineering Vertriebsgesellschaft mbH importiert anschließend die Spezialmaschine und transportiert sie auf eigene Kosten zu dem Kunden. Es wurde mit dem Endabnehmer (marktüblich) ein Preis frei Haus vereinbart.

Als Verrechnungspreis ist der Wiederverkaufspreis abzüglich der marktüblichen Handelsspanne

und der Transportkosten anzusetzen.

- Die anzusetzende Handelsspanne ergibt sich entweder aus einem inneren oder äußeren Betriebsvergleich.
- Bei der Ermittlung der angemessenen Handelsspanne sind unbedingt das Risiko und die Funktion des Wiederverkäufers zu berücksichtigen. Tritt der Wiederverkäufer lediglich als Transportagent auf, ist von einer geringeren Handelsspanne auszugehen, als wenn der Wiederverkäufer das volle Eigentümersrisiko trägt (vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Rz. 2.24).
- Die Fremdpreisermittlung nach der Wiederverkaufspreismethode erzielt insbesondere dann gute Ergebnisse, wenn der Wert des Wirtschaftsgutes durch den Wiederverkäufer nicht wesentlich erhöht wird und der Weiterverkauf innerhalb kurzer Zeit erfolgt (vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Rz. 2.22, 2.23).

- Erschwert wird die Fremdpreisermittlung durch Weiterverarbeitung oder Einbau des Wirtschaftsgutes in ein komplexeres Produkt (vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Rz. 2.22). Diese Veränderungen des Wirtschaftsgutes sind durch entsprechende Abschläge zu berücksichtigen.
- Eine längere Zeitspanne zwischen Kauf und Weiterverkauf führt zu einem verstärkten Einfluss von preisbeeinflussenden Faktoren wie z.B. Wechselkursänderungen, Marktveränderungen und Kostenänderungen, deren Einfluss dann berücksichtigt werden müsste (vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Rz. 2.23).
- Schwierigkeiten dürfte jedoch die Beschaffung der entsprechenden Informationen bereiten, da die Handelsspanne eine unternehmensinterne Kalkulation und somit nicht öffentlich ist.
- Auch die Verwendung von branchenüblichen Durchschnittswerten ist problematisch, da sie i. d. R. nicht dem Kriterium der Vergleichbarkeit entsprechen.
- Die Finanzbehörden können zwar bei der Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen auf die Daten von vergleichbaren Unternehmen zurückgreifen. Allerdings sind diese

bei einer gerichtlichen Auseinandersetzung nicht verwendbar, da mit Preisgabe der betrieblichen Verhältnisse des Vergleichsunternehmens das Steuergeheimnis (§ 30 AO) verletzt wird.

2.2.1.3 Kostenaufschlagsmethode

- Ausgangspunkt dieser Methode sind die Kosten des Herstellers bzw. Leistenden. Diese Kosten, erhöht um einen angemessenen Aufschlag, bilden den Vergleichsmaßstab für die konzerninternen Verrechnungspreise.
- Die OECD sieht die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode insbesondere dann als geboten an, wenn zwischen verbundenen Unternehmen Halbfabrikate verkauft werden, verbundene Unternehmen Verträge über die Nutzung gemeinsamer Einrichtungen bzw. langfristige Abnahme- und Liefervereinbarungen abschließen und es beim konzerninternen Geschäft um die Erbringung von Dienstleistungen geht (vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Rz. 2.32).

- Für die Bestimmung des angemessenen Kostenaufschlags favorisiert die OECD den internen Betriebsvergleich, also den Kostenaufschlag, den das betrachtete verbundene Unternehmen bei vergleichbaren Fremdgeschäften erzielt (vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Rz. 2.33).
- Ersatzweise kann der Kostenaufschlag herangezogen werden, den ein unabhängiges Unternehmen bei vergleichbaren Geschäften erzielt.
- Für eine sachgerechte Anwendung der Kostenaufschlagsmethode ist sicherzustellen, dass die Kosten sowohl für das Geschäft zwischen den verbundenen Unternehmen als auch für das vergleichbare Fremdgeschäft in identischer Weise ermittelt werden. Um Einheitlichkeit und Vergleichbarkeit bei der Kostenermittlung zu erzielen, müssen gegebenenfalls entsprechende Berichtigungen vorgenommen werden (vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Rz. 2.39).
- Die OECD spricht sich dafür aus, direkt zuordenbare Kosten und Fertigungsgemeinkosten jedoch nicht die betrieblichen Aufwendungen des Gesamtunternehmens, wie z.B. die Aufsichts-, Verwaltungs- und allgemeinen Kosten, für die Kostenermittlung anzusetzen.

- Denkbar ist auch, dass bei besonderen Marktsituationen, bei denen auch fremden Geschäftspartnern gegenüber auf eine volle Deckung der Selbstkosten verzichtet würde (z. B. zur Auslastung ungenutzter Kapazitäten, Markteinführung), lediglich variable Kosten oder Grenzkosten herangezogen und somit keine kostendeckenden Preisen verrechnet werden. Für die Überprüfung durch die Finanzbehörden, ob eine derartige Situation wirklich vorliegt, stellt die OECD ein erhöhtes Informationsbedürfnis der Finanzbehörden gegenüber den Steuerpflichtigen fest (vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Rz. 2.39).
- Nach der Ansicht der deutschen Finanzverwaltung sind die Kosten nach den Kalkulationsmethoden zu ermitteln, die auch bei der Preispolitik gegenüber Fremden verwendet werden oder die (bei Nichterbringung solcher Leistungen) betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen (vgl. Tz. 2.2.4 Verwaltungsgrundsätze).
- So wird die Zugrundelegung eines betriebswirtschaftlichen Kostenbegriffes, der im Unterschied zum steuerlichen Kostenbegriff auch kalkulatorische Kosten enthält, ermöglicht.

- Der wesentliche Vorteil der Kostenaufschlagsmethode liegt darin, dass sie bis auf den Kostenaufschlag ohne Vergleichswerte anderer Unternehmen auskommt. Dadurch ist sie dann anwendbar, wenn die Anwendungsvoraussetzungen für die beiden anderen Standardmethoden nicht erfüllt sind.

Beispiel:

Die deutsche Muttergesellschaft Schmidt-Automobile AG stellt Luxusautos in kleinerer Stückzahl her. Von ihrer französischen Tochtergesellschaft car component France Société Anonyme (AG) bezieht die Schmidt-Automobile AG unter anderem den dort spezialangefertigten Kühlergrill mit integriertem Firmenlogo. Zur Unternehmensstrategie der Schmidt-Automobile AG gehört, dass Reparaturen der Autos ausschließlich von Zweigniederlassungen der Schmidt-Automobile AG vorgenommen werden sollen. Eine Veräußerung von Ersatzteilen an fremde Dritte erfolgt aus diesem Grund nicht. Die car component France Société Anonyme liefert daneben auch spezialangefertigte Stoßstangen an unabhängige Luxusautomobilehersteller in Deutschland. Die Preiskalkulation erfolgt für die spezialangefertigten Stoßstangen, indem auf die Summe aus

Fertigungseinzelkosten und den zuzuordnenden Fertigungsgemeinkosten ein Kostenaufschlag von 19 % erhoben wird.

Für den Kühlergrill mit integriertem Firmenlogo liegen weder Fremdvergleichspreise vor, noch ist ein Wiederverkaufspreis festzustellen, da der Kühlergrill nicht weiterveräußert wird. Dadurch sind die Anwendungsvoraussetzungen für die beiden anderen Standardmethoden nicht erfüllt. Der angemessene Verrechnungspreis für den Kühlergrill mit integriertem Firmenlogo kann aber mit der Kostenaufschlagsmethode ermittelt werden. Die für den Kühlergrill mit integriertem Firmenlogo angefallenen Fertigungseinzel- und -gemeinkosten sind mit dem angemessenen Kostenaufschlag von 19 % (Aufschlag nach innerem Betriebsvergleich) an die Mutter Schmidt-Automobile AG zu verrechnen.

- Vorteilhaft ist weiterhin, dass bei dieser Methode oftmals auf Daten zurückgegriffen werden kann, die das Unternehmen schon für andere Zwecke, beispielsweise für die Angebotskalkulation, ermittelt hat.

- Nachteilig an der Methode ist jedoch die Tatsache, dass die ermittelten Vergleichspreise keinen Bezug zu den tatsächlichen Marktpreisen haben, da sie sich nicht aus einem Ausgleich von Angebot und Nachfrage, sondern aus der Kostenstruktur des Unternehmens ableiten.

2.2.2 Andere Methoden

- Neben den Standardmethoden existieren noch eine Vielzahl von weiteren Methoden, die insbesondere versuchen, den Gewinn sachgerecht aufzuteilen.
- Diese Methoden zur indirekten Gewinnaufteilung werden weiter in geschäftsfallbezogene und globale Gewinnmethoden unterteilt.
- Geschäftsfallbezogene Methoden zerlegen den Gewinn aus einem Geschäftsvorfall.
- Insbesondere die US-amerikanische Finanzverwaltung neigt in jüngerer Zeit dazu, den Gewinn einzelner Geschäftsvorfälle indirekt durch die

- comparable profit method (CPM) oder die
- profit split method (PSM)

aufzuteilen (vgl. Wellisch, JfNS 2002 und 2003).

- Durch die globalen Gewinnaufteilungsmethoden wird hingegen der Gesamterfolg des Unternehmens auf die verbundenen Unternehmen verteilt.
- Nach Ansicht der OECD sind die anderen Methoden (z.B. CPM, PSM) nur in Ausnahmefällen anzuwenden, wenn die Standardmethoden allein nicht zuverlässig sind oder überhaupt nicht angewendet werden können (z.B. bei Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter) und die gebrauchte andere Methode fremdvergleichskonforme Ergebnisse liefert (vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Rz. 2.49, 3.1). Da die globale formelhafte Gewinnaufteilung keine fremdvergleichskonforme Ergebnisse liefert, lehnt die OECD ihre Anwendung ab (vgl. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Rz. 3,1).

- Vor dem Hintergrund der geringen Bedeutung der geschäftsfallbezogenen indirekten Gewinnaufteilung – zumindest in der EU – wird davon abgesehen, diese näher zu beschreiben.
- Neben der Verrechnung von Fremdvergleichspreisen für Lieferungen und Leistungen, können international verbundene Unternehmen auch Umlageverträge (auch Kostenverteilungsverträge genannt) zur Gestaltung ihrer Geschäftsbeziehungen verwenden.
- Da die Verwendung von Umlageverträgen keine Methode an sich darstellt, wird die Prüfung der Angemessenheit von Umlageverträgen nicht an dieser Stelle, sondern im Rahmen der Konkretisierung der direkten Methode in einem eigenen Unterabschnitt beschrieben (siehe Abschnitt 2.3.6 Kostenumlagen).

2.3 Konkretisierung der direkten Methode

- Nun folgend sollen die einzelnen Austauschbeziehungen zwischen den verbundenen Unternehmen und deren Verrechnung näher betrachtet werden.

2.3.1 Eigenkapitalüberlassung

- Die Ausstattung der Tochtergesellschaft mit Eigenkapital kann aus eigenen oder fremden Mittel der Muttergesellschaft erfolgen.
- Unabhängig davon, wie die Muttergesellschaft das Eigenkapital der Tochtergesellschaft finanziert, kann sie kein direktes Entgelt in Rechnung stellen.
- Die Vergütung erfolgt indirekt über die Gewinnausschüttung der Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft.

2.3.2 Fremdkapitalüberlassung

- Die Überlassung von Fremdkapital an die Tochter kann durch eigene und durch fremde Mittel finanziert werden.

- Eine Vergütung für die Überlassung ist möglich.
- Der angemessene Fremdvergleichspreis ist der marktübliche Zinssatz.
- Wenn die Mutter die Fremdkapital-Überlassung an die Tochter aus eigenem Fremdkapital finanziert, ist es naheliegend, die selbstaufgewendeten Fremdkapitalzinsen als Fremdvergleichspreis der Tochter anzusehen.
- Wenn die Mutter das Fremdkapital der Tochter aus Eigenkapital finanziert, dann sind zwei Möglichkeiten zur Bestimmung des Fremdvergleichspreises naheliegend:
 - Hat die Muttergesellschaft ein vergleichbares Darlehen für einen gleichen (oder ähnlichen) Zeitraum und in gleicher (oder ähnlicher) Höhe aufgenommen, jedoch für andere Zwecke verwendet oder vergeben, ist der von der Muttergesellschaft für dieses Darlehen zu zahlende Zinssatz als Fremdvergleichspreis anzusetzen (interner Fremdvergleichspreis).

- Hat die Muttergesellschaft kein vergleichbares Darlehen aufgenommen oder vergeben, ist der bankübliche Zinssatz für Geschäfte mit gleicher Laufzeit und gleichem Risiko als Fremdvergleichspreis anzusetzen (externer Fremdvergleichspreis).

Beispiel:

Die deutsche Müller AG gewährt ihrer französischen Tochter Müller France Société Anonyme (AG), an deren Kapital sie zu 100 % beteiligt ist, ein Darlehen von 1 Mio. € für den Aufbau einer weiteren Filiale in Frankreich. Die Müller AG ist zu diesem Zeitpunkt vollständig eigenfinanziert.

Da die Müller AG kein vergleichbares Darlehen aufgenommen hat, ist der bankübliche Zinssatz für Geschäfte mit gleicher Laufzeit und gleichem Risiko als Fremdvergleichspreis anzusetzen.

- Ist die Tochtergesellschaft in einem Hochsteuerland ansässig, neigt die Muttergesellschaft allerdings dazu, den Gewinn in ihrem Gebiet zu belassen.

- Diesem Zweck folgt die
 - übermäßige Fremdfinanzierung zu einem angemessenen Entgelt (Unterkapitalisierung).
 - Fremdfinanzierung zu einem unangemessen hohen Entgelt (verdeckte Gewinnausschüttung).
- Wenn es zu einer Unterkapitalisierung der Tochtergesellschaft kommt, dann sehen viele Länder die thin capitalization rule vor. Der Teil der Fremdkapitalvergütung der Tochter, der aus der unangemessen hohen Fremdkapitalausstattung resultiert, wird für steuerliche Zwecke nicht zum Abzug zugelassen (vgl. Abschnitt 2.4.3.)
- Stellt die Muttergesellschaft der Tochtergesellschaft ein unangemessen hohes Entgelt für die Fremdkapitalüberlassung in Rechnung, ist dies ein typischer Fall einer verdeckten Gewinnausschüttung. Der Abzug der Fremdkapitalzinsen wird nicht anerkannt, soweit er unangemessen ist (vgl. Abschnitt 2.4.2).

2.3.3 Übertragung von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern

- Werden Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens (Fertigprodukte, Zwischenprodukte, Halbfertigprodukte) und des Anlagevermögens von einem Konzernunternehmen an ein anderes Konzernunternehmen übertragen, ist eine Verrechnung von Preisen dem Grunde nach zulässig.
- Beispiele für die Übertragung immaterieller Wirtschaftsgüter bilden die Überlassung von Know-how (Herstellungsverfahren), Warenzeichen, Software sowie eine Patentenweitergabe an die ausländische Konzerngesellschaft (wenn ein vollständiger Übergang erfolgt).
- Werden die Wirtschaftsgüter nicht nur an ein anderes Konzernunternehmen übertragen, sondern auch an Dritte abgesetzt, ist der erzielte Marktpreis der angemessene Konzernverrechnungspreis (interner Fremdvergleichspreis)
- Existiert kein interner Fremdvergleichspreis, ist zu prüfen, ob andere Unternehmen vergleichbare Güter handeln. Ist dies der Fall, so ist dieser – zwischen Dritten – vereinbarte

Marktpreis als Verrechnungspreis anzusetzen.

- Es existiert weder ein interner noch externer Fremdvergleichspreis:
 - Für Fertigprodukte wird der angemessene Verrechnungspreis bestimmt, indem vom Marktpreis, den die Tochtergesellschaft im Ausland erzielt, eine für dieses Land übliche Handelsspanne abgezogen wird (Wiederverkaufspreismethode).
 - Für Zwischenprodukte ermittelt sich der angemessene Verrechnungspreis nach der Kostenaufschlagmethode. Der Kostenaufschlag wird auf die nach üblichen Kalkulationsverfahren ermittelten Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten erhoben.
 - Auch für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens bestimmt sich der angemessene Verrechnungspreis nach der Kostenaufschlagmethode, d.h. auf die Herstellungs- bzw. Anschaffungskosten wird ein kalkulatorischer Gewinnaufschlag erhoben.

Beispiel:

Die deutsche Maschinenbaukonzerngesellschaft IBRU engineering Germany AG stellt für 1 Mio. € eine Spezialwalzmaschine für den Produktionsprozess selbst her. Diese Maschine wurde derart auf die individuellen Anforderungen abgestimmt, dass keine vergleichbaren Maschinen existieren. Aufgrund einer Entscheidung der Konzernleitung wurde die Produktion der Bauteile, für die die Spezialwalzmaschine bestimmt war, direkt nach Fertigstellung der Walzmaschine in die polnische Konzerngesellschaft IBRU engineering Poland spółka z ograniczona odpowiedzialnoscia (GmbH) verlegt. In diesem Zusammenhang überträgt die IBRU engineering Germany AG die Spezialwalzmaschine an ihre polnische Schwestergesellschaft IBRU engineering Poland spółka z ograniczona odpowiedzialnoscia. Der übliche kalkulatorische Kostenaufschlag für andere von dem IBRU engineering Konzern hergestellte Maschinen, den dieser für den Absatz an unabhängige Kunden verlangt, beträgt 10 %.

Da keine vergleichbare Spezialwalzmaschine existiert, die von unabhängigen Dritten am Markt gehandelt wird, ist der angemessene Verrechnungspreis nach der Kostenaufschlagsmethode zu

ermitteln. Die IBRU engineering Germany AG hat demnach ihrer polnischen Schwester-gesellschaft IBRU engineering Poland spółka z ograniczona odpowiedzialnoscia Herstellungskosten von 1 Mio. € und einen Gewinnzuschlag von 10% (= 100 000 €) in Rechnung zu stellen.

2.3.4 Nutzungsüberlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern

- Bei der Nutzungsüberlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern kann es sich um
 - gewerbliche Schutzrechte (Patente, Marken, Geschmacksmuster)
 - Namens- und Urheberrechte (copy rights) oder
 - ungeschützte Wirtschaftsgüter (Know-how und Betriebsgeheimnisse)

handeln.

- Die Nutzungsüberlassung erfolgt durch Lizenzen, worauf Lizenzgebühren erhoben werden.

- Die Berechnung von Lizenzgebühren wird dem Grunde nach nur anerkannt, wenn das immaterielle Wirtschaftsgut vom Lizenzgeber auf eigene Kosten und eigenes Risiko entwickelt wurde und die Weitergabe für das abnehmende Konzernunternehmen als Lizenznehmer von Nutzen ist. Es ist ein sog. benefit test durchzuführen (OECD-Bericht 1995/99, Tz. 6.14, 6.15).

Beispiel:

Die US-amerikanische Muttergesellschaft EBRI Corporation (AG) besitzt einen auf sie eingetragenen und weltweit geschützten Markennamen, den sie für den Vertrieb ihrer Produkte auf dem amerikanischen Markt nutzt. Ihrer deutschen Tochtergesellschaft EBRI Germany AG räumt die EBRI Corporation das Recht ein, diesen Markennamen ihrerseits für den Absatz auf den deutschen Markt zu nutzen.

Da die EBRI Corporation den Markennamen selbst geschaffen hat und die EBRI Germany AG einen Nutzen daraus zieht, diesen Markennamen benutzen zu dürfen, hat die EBRI Corporation der EBRI Germany AG eine Lizenzgebühr nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu berechnen.

- Eine Lizenzgebühr wird nur dann anerkannt, wenn das immaterielle Wirtschaftsgut nicht bereits in andere Leistungen inkorporiert ist, für die das liefernde Konzernunternehmen (Lizenzgeber) einen Preis in Rechnung stellt, der bereits den Vorteil aus der Nutzung des immateriellen Wirtschaftsgutes abdeckt (OECD-Bericht 1995/99, Tz. 6.17).
- Die Bestimmung des Verrechnungspreises nach der Fremdvergleichsmethode stößt bei immateriellen Wirtschaftsgütern häufig auf Schwierigkeiten, da kein externer Markt existiert.
- Ausnahmen:
 - Der Lizenzgeber vergibt die Lizenz (auch) an fremde Dritte.
 - In diesem Fall ist der mit den Dritten vereinbarte externe Fremdvergleichspreis die angemessene Verrechnungspreisgebühr.
 - Der Lizenznehmer vergibt eine Unterlizenz an einen fremden Dritten.
 - Wiederum ist der vereinbarte externe Fremdvergleichspreis die angemessene

Verrechnungspreisgebühr.

- Existiert keine Lizenzweitergabe an Dritte (Regelfall), ist die Kostenaufschlagmethode zur Bestimmung des Verrechnungspreises anzuwenden, d.h. auf die Kosten zur Entwicklung eines Verfahrens wird ein Gewinnaufschlag erhoben.

2.3.5 Allgemeine Verwaltungs- und Dienstleistungen

- Bei Verwaltungs- und Dienstleistungen wird unterschieden zwischen:
 - Aufwendungen, die nur durch den Betrieb der Konzernmutter verursacht sind,
 - eindeutig dem Tochterunternehmen zurechenbare Dienstleistungen und
 - beiden Unternehmen zuzurechnenden Dienstleistungen.
- Spezielle Dienstleistungen können dem betrieblichen Bereich des empfangenden Unternehmens eindeutig zugeordnet werden.

- Zu nennen sind bestimmte Unterstützungs- und Beratungsleistungen in wirtschaftlichen, technischen, finanziellen und rechtlichen Angelegenheiten sowie Planung und Steuerung einzelner Projekte in einem verbundenen Unternehmen.
- Für solch spezielle Dienstleistungen können Verrechnungspreise nach dem „dealing at arm’s length“-Prinzip dem empfangenden Unternehmen in Rechnung gestellt werden.

Beispiel:

Die deutsche Konzerntochter Schauk Germany GmbH der französischen Muttergesellschaft Schauk Société à Responsabilité Limitée (GmbH) wurde von einem Abnehmer der produzierten Ersatzteile auf Produkthaftung verklagt. Die Rechtsabteilung der Schauk Société à Responsabilité Limitée vertritt die Schauk Germany GmbH in diesem speziellen Fall. In Deutschland gibt es eine Gebührenverordnung für Rechtsstreitigkeiten.

Die Rechtsvertretung durch die Schauk Société à Responsabilité Limitée kann der Schauk Germany GmbH eindeutig zugeordnet werden. Daher ist der Aufwand dem Grunde nach

verrechenbar. Die Gebühr gemäß Gebührenordnung bildet dabei den Verrechnungspreis (externer Fremdvergleichspreis).

- Gibt es bei (komplexen und unternehmensspezifischen) Dienstleistungsstrukturen keinen Fremdvergleichspreis, so ist der angemessene Verrechnungspreis mittels Kostenaufschlagmethode zu bestimmen.
- Aufwendungen für den Betrieb des Konzerns werden auch als Gesellschafteraufwand (Aufwand der Gesellschafter des Tochterunternehmens) bezeichnet. Sie fallen an im Zusammenhang mit der Wahrnehmung der Gesellschafterrechte, der Ausübung der Konzernleitung und der Überwachung des Tochterunternehmens.
- Im Einzelnen sind folgende Aufgaben zu nennen:
 - Überwachung der Geschäfte des Tochterunternehmens
 - Monitoring der Beteiligungen

- Aufwendungen zum Erwerb von Beteiligungen an Tochterunternehmen
 - Überlassung von Fremdkapital an die Tochterunternehmen
 - Entwicklung einer Konzernstrategie
 - Dokumentation des Konzernergebnisses.
- Diese allgemeinen Verwaltungs- und Dienstleistungen können nicht dem Betrieb eines speziellen Tochterunternehmens zugeordnet werden. Die Aufwendungen sind deshalb nicht verrechenbar.
- Ist die Zurechnung zum betrieblichen Bereich des Tochterunternehmens oder zur Gesellschaftersphäre nicht eindeutig möglich, müssen die anfallenden Aufwendungen aufgeteilt werden.
- Planung, Steuerung und Kontrolle

Soweit die Aktivitäten der Mutter sich auf die betriebliche Sphäre des

Tochterunternehmens beziehen, sind die anfallenden Kosten weiterzuverrechnen.

Beispiel:

Die Mutter Ohris AG des internationalen agierenden Ohris Konzerns unterhält eine Planungsabteilung. Darin erfolgt die Absatz-, Investitions- und Finanzplanung für den gesamten Ohris Konzern sowie die Unterstützung von speziellen Finanzierungs- und Investitionsplanungen der Tochtergesellschaften, indem der Finanzbedarf ermittelt wird und Investitionsrechnungen durchgeführt werden.

Soweit sich die Aufwendungen der Planungsabteilung auf die Unterstützung der Tochterunternehmen beziehen, wie z.B. die Erstellung von Finanzplänen für Großinvestitionen einer Tochter, sind sie (dem Grunde nach) verrechenbar.

Soweit sich die Aufwendungen der Planungsabteilung jedoch auf die Absatz-, Investitions- und Finanzplanung des Gesamtkonzerns beziehen, ist eine Verrechnung

nicht zulässig.

- Koordinierungsleistungen

Soweit die Koordinierungsleistungen der Mutter auch die Erfüllung der eigenständigen Aufgabenbereiche der Tochter verbessern, sind sie verrechenbar.

Beispiel:

Die deutsche REMI AG sowie ihre schweizerische und österreichische Tochtergesellschaften REMI Swiss AG und REMI Austria AG erweitern ihre Fertigproduktpalette um ein neues Mikrowellenmenü. Dieses Mikrowellenmenü soll in dem jeweiligen Sitzstaat der Gesellschaft sowohl produziert als auch abgesetzt werden. Für die in allen drei Ländern gleichzeitig startende Werbekampagne zur Markteinführung des Mikrowellenmenüs soll ein möglichst einheitliches Marketingkonzept, das

dennoch die regionalen Gegebenheiten berücksichtigt, entwickelt werden. Um Synergieeffekte zu nutzen und Mehrfacharbeiten zu vermeiden, koordiniert die REMI AG die Aufgabenverteilung zwischen den Marketingabteilungen der drei Gesellschaften.

Die Koordination durch die REMI AG erfolgt sowohl im eigenen Interesse als auch im Interesse der REMI Swiss AG und der REMI Austria AG, da durch Koordinierung Kosten für die sonst eigenständig zu erbringende Marketingleistung erspart werden. Aus diesem Grund sind die Koordinationskosten zu verrechnen. Neben einer individuellen Verrechnung kommt auch eine Kostenaufteilung über einen Umlagevertrag (vgl. 2.3.6) in Frage.

- Sind die Aufwendungen für verwaltungsbezogene Dienstleistungen auch dem Tochterunternehmen zuzurechnen, so stellt sich die Frage nach der Höhe angemessener Verrechnungspreise.
- Existiert weder ein interner noch ein externer Fremdvergleichspreis, so sind die Aufwendungen für die Verwaltungsleistungen sachgerecht (nach ökonomischen Kenngrößen des

Tochterunternehmens und der Mutter) auf beide Einheiten aufzuteilen. Dabei ist – wenn kein Kostenumlagevertrag vorliegt – auf die weiterverrechneten Kosten ein Gewinnaufschlag vorzunehmen.

Beispiel:

Der Einzelhandelskonzern B-Mart besteht aus der deutschen Mutter B-Mart AG und den zwei Tochtergesellschaften B-Mart Belgium Société Anonyme (Aktiengesellschaft) und B-Mart Netherlands Naamloze Venootschap (Aktiengesellschaft). Die Konzernmutter B-Mart AG übernimmt das gesamte innerbetriebliche Rechnungswesen des Konzerns sowie die Wartung und Pflege des konzerninternen Netzwerkes, um eine problemlose Datenerhebung und Auswertungsbereitstellung zu sichern. Der Umsatz des Konzerns beträgt in Deutschland 75 Mio. €, in Belgien 10 Mio. € und in den Niederlanden 15 Mio. €. Der übliche kalkulatorische Kostenaufschlag für ähnliche Dienstleistungen beträgt 15 %.

Die Dienstleistungen, die die B-Mart AG erbringt, sind im betrieblichen Interesse der Konzernmutter und ihrer Tochtergesellschaften. Sie sind somit dem Grunde nach verrechenbar. Da die Dienstleistungsstruktur sehr komplex ist, kann nicht auf einen Fremdvergleich zurückgegriffen werden. Vielmehr erfolgt die Verrechnung nach der Kostenaufschlagmethode. Die tatsächlich entstandenen Kosten sind zu 10 % an die B-Mart Belgium Société Anonyme und zu 15 % an die B-Mart Netherlands Naamloze Vennootschap zu verrechnen. Dabei ist jeweils ein Kostenaufschlag von 15 % zu berücksichtigen.

2.3.6 Kostenumlagen

- Unabhängige Unternehmen können sich durch Kooperationsverträge für bestimmte Projekte (z.B. Brückenbau) zusammenschließen.
- Aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verbindung von Konzernunternehmen erübrigt sich eine

Kooperationsvereinbarung zwischen den verbundenen Unternehmen.

- Der Umfang der Kooperationsbeziehungen von Konzernunternehmen wird stattdessen in sog. Kostenverteilungs- oder Umlageverträgen festgelegt.

Beispiel:

Die US-amerikanische Muttergesellschaft Smith medical care Corporation (AG) vereinbart mit ihrer deutschen Tochtergesellschaft Meyer Pharma AG Teile ihrer Forschungs- und Entwicklungsabteilungen in einen Forschungspool zu vereinen, um neue Wirkstoffe für Medikamente zu entwickeln und diese patentieren zu lassen.

Die Vereinbarung, wer welche Leistungen für den gemeinsamen Forschungspool zu erbringen hat und wer welche Rechte an den verwertbaren Ergebnissen (z.B. Verwertung der resultierenden Patente in bestimmten geografischen Gebieten) erlangt, erfolgt über einen Umlagevertrag.

- Gegenstand eines Umlagevertrages ist somit nicht der Austausch von Leistungen, sondern die Vereinbarung, ein gemeinsames Ziel zu verfolgen und dabei die entstandenen Kosten auf die beteiligten Unternehmen zu verteilen.
- Der Abschluss von Umlageverträgen ermöglichen es den verbundenen Unternehmen, durch Zusammenarbeit in einem Pool Leistungen zu besseren Bedingungen zu erlangen bzw. zu erbringen oder die im Unternehmensverbund vorhandenen Ressourcen optimal zu nutzen.
- Die Aufwendungen aus der Unterhaltung des Pools werden unter den einzelnen Mitgliedern nach einem bestimmten Schlüssel aufgeteilt.
- Für die steuerliche Anerkennung dieser Kostenverteilung müssen die Umlageverträge dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Demnach dürfen den Umlageverträgen nur Bedingungen zugrunde liegen, die unabhängige Unternehmen in vergleichbaren Situationen vereinbaren würden.

- Um die Angemessenheit von Umlageverträgen zwischen verbundenen Unternehmen zu prüfen, sind im einzelnen folgende Fragen zu klären:
 - Wer kann Poolmitglied sein?
 - Welche Aufwendungen sind umlagefähig?
 - Welcher Umlageschlüssel ist anzuwenden?
 - Welche Besonderheiten bestehen bei dem Ein- oder Austritt von Poolmitgliedern?

Mitglieder des Pools

- Wie die an den Pool erbrachten Leistungen zu bewerten sind, hängt davon ab, ob das leistungserbringende Unternehmen als Poolmitglied anzusehen ist oder nicht.
- Ein Unternehmen zählt nur dann zu den Mitgliedern eines Pools, wenn es berechtigterweise

erwarten kann, aus der Tätigkeit des Pools Nutzen zuziehen (vgl. Rz. 8.10 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze; Tz. 1.2. Umlage-Verwaltungsgrundsätze).

- Das bedeutet im Umkehrschluss, dass Unternehmen, die von den Ergebnissen des Pools nicht profitieren, nicht als Mitglieder gelten.
- Stellt ein Unternehmen dem Pool seine Leistungen lediglich zur Verfügung, ohne selbst von den Ergebnissen des Pools zu profitieren (Nichtmitglied), dann ist diese Leistungserbringung mit dem Fremdvergleichspreis zu verrechnen (vgl. Rz. 8.12 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze; Tz. 1.7. Umlage-Verwaltungsgrundsätze).
- Erbringt ein Poolmitglied Leistungen an den Pool, findet kein Leistungsaustausch statt.
- Die den Poolmitgliedern für die Leistungserbringung tatsächlich entstandenen Aufwendungen werden als originäre Aufwendungen (Beitrag) behandelt, die ggf. zu einem Ausgleichsanspruch führen können.

Beispiel:

Die in einem Pool zusammengeschlossenen Forschungs- und Entwicklungsabteilungen der deutschen Schwermaschinenbauunternehmung KM engineering AG und ihrer US-amerikanischen Tochter KM engineering US Corporation (AG) entwickeln neue Maschinen, die auf den jeweiligen Märkten der beiden Unternehmen abgesetzt werden sollen. Nach der Projektierung einer neuen Maschine wird in der Regel von dem verbundenen niederländischen Marktforschungsunternehmen KM research Naamloze Vennootschap (AG), welches sich auf weltweite Absatzanalysen für die Maschinenbaubranche spezialisiert hat, eine Absatzpotentialanalyse für alternative Absatzpreise der Maschine erstellt. Ob die Entwicklung der Maschine tatsächlich von dem Pool vorangetrieben wird, wird von dieser Analyse abhängig gemacht.

Die KM research Naamloze Vennootschap stellt ihre Analysen dem Pool lediglich zur Verfügung, ohne selber von den Ergebnissen des Pools (Maschinenentwicklung) zu profitieren. Die KM research Naamloze Vennootschap kann somit kein Poolmitglied sein. Die Leistungen der KM research Naamloze Vennootschap sind zu Fremdvergleichspreisen bzw. wenn nicht vorhanden,

mit Preisen zu verrechnen, die anhand der Kostenaufschlagsmethode ermittelt wurden.

- Ob es zu einer tatsächlichen Nutzung der im Pool erbrachten Leistungen kommt, ist für die Frage der Mitgliedschaft ohne Bedeutung. Es muss die Nutzungsmöglichkeit der Ergebnisse vorgesehen sein.

Beispiel:

Die US-amerikanische Muttergesellschaft Smith medical care Corporation (AG) vereinbart mit ihrer deutschen Tochtergesellschaft Meyer Pharma AG Teile ihrer Forschungs- und Entwicklungsabteilungen in einen Forschungspool zu vereinen, um neue Wirkstoffe für Medikamente zu entwickeln und diese patentieren zu lassen. Es wird vereinbart, dass die Smith medical care Corporation die resultierenden Patente in Amerika, Australien sowie in Afrika verwerten darf, und die Meyer Pharma AG die Verwertung in Europa und Asien übernimmt. Der Forschungspool wird nach 3 Jahren erfolgloser Forschung wieder aufgelöst.

Obwohl die Smith medical care Corporation und die Meyer Pharma AG aufgrund der erfolglosen Forschung keinen Nutzen aus dem Pool ziehen konnten, gelten dennoch beide Unternehmen als Poolmitglieder, da im Falle einer erfolgreichen Forschung beide einen Nutzen aus den Patenten gezogen hätten. Demzufolge können nur die tatsächlich angefallenen Kosten als Beitrag an den Pool angesehen werden. Dass tatsächlich kein Nutzen aus dem Pool gezogen werden konnte, ist unbedeutend.

Anmerkung: Dies gilt allerdings nur solange, wie auch unabhängige Unternehmen die Kooperation weitergeführt hätten (vgl. Rz. 8.11 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).
Liegt ein Missbrauch eines Kostenumlagevertrages in der Form vor, dass unabhängige Unternehmen die Bedingungen nicht (bzw. nicht weiter) eingegangen wären, ist die Anerkennung des Vertrages zu versagen. Die Verhältnisse zwischen den verbundenen Unternehmen sind in diesem Fall nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen (vgl. Rz. 8.30 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).

Umlagefähige Aufwendungen und deren Ermittlung

- Als Beitrag der Mitglieder an den Pool gelten neben Geld auch bereitgestellte Vermögenswerte und geleistete Dienste.
- Zu berücksichtigen sind auch Vermögenswerte (z.B. Gebäude, Maschinen) und Dienstleistungen (z.B. Überwachungs-, Büro-, administrative Tätigkeiten), die sowohl für Zwecke des Pools als auch für die betrieblichen Tätigkeiten des Poolmitglieds eingesetzt bzw. erbracht werden (vgl. Rz. 8.16 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).
- Die Bewertung der nicht in Geld bestehenden Beiträge hat in wirtschaftlich begründeter Weise zu erfolgen, wobei die anerkannten Buchführungsgrundsätze und die tatsächlichen Gegebenheiten zu berücksichtigen sind (vgl. Rz. 8.16 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).
- Ob Einsparungen aufgrund staatlicher Subventionen oder Steuervergünstigungen bei der Beitragsbewertung eines Poolmitglieds zu berücksichtigen sind, hängt nach der Ansicht der

OECD davon ab, ob unabhängige Unternehmen dies ebenfalls getan hätten (vgl. Rz. 8.17 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).

- Im Gegensatz dazu sieht die deutsche Finanzverwaltung vor, dass die Gesamtaufwendungen aller Poolmitglieder um Zuschüsse, Zulagen und steuerliche Sondervergünstigungen zu kürzen sind (vgl. Tz. 2.1. der Umlage-Verwaltungsgrundsätze).

Umlageschlüssel

- Um dem Fremdvergleichsgrundsatz zu genügen, muss der Anteil eines Poolmitglieds an der Gesamtsumme aller Beiträge seinem Anteil an den zu erwartenden Vorteilen des Pools entsprechen (vgl. Rz. 8.9 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).
- Gegebenenfalls können Ausgleichszahlungen notwendig sein, um die Beitragsanteile entsprechend anzupassen (vgl. Rz. 8.18 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).

Beispiel:

Das Maschinenbauunternehmen Marenz engineering AG und deren niederländische Tochter Marenz engineering Netherlands Besloten Venootschap (GmbH) unterhalten einen gemeinsamen Einkaufspool, um möglichst kostengünstig Roheisen auf dem Weltmarkt zu erwerben. Der Einkaufspool ist an die deutsche Muttergesellschaft angegliedert, von der auch die Unterhaltskosten von 80.000 € p.a. getragen werden. Um Mengenrabatte nutzen zu können, wird von dem Pool in den Niederlanden ein Zwischenlager für das erworbene Roheisen unterhalten. Die Miet- und Betriebskosten für die Lagerhalle von 40.000 € p.a. werden von der Marenz engineering Netherlands Besloten Venootschap übernommen. Bei Roheisenbedarf holen die jeweiligen Unternehmen die benötigte Menge auf eigene Kosten aus dem Zwischenlager ab. Die benötigte Roheisenmenge der beiden Unternehmen entsprechen sich. Die dem Pool in Rechnung gestellten Anschaffungskosten des Roheisens werden je zur Hälfte von den beiden Unternehmen getragen.

Die Marenz engineering AG und die Marenz engineering Netherlands Besloten Venootschap ziehen aufgrund der gleich hohen Abnahmemengen den gleichen Nutzen aus der Existenz des

Einkaufspools. Da die Marenz engineering AG aber um 40.000 € höhere Beiträge als die Marenz engineering Netherlands Besloten Venootschap leistet, ist eine Ausgleichzahlung von 20.000 € von der Marenz engineering Netherlands Besloten Venootschap an die Marenz engineering AG notwendig.

- Aus steuerlicher Sicht stellt eine Ausgleichzahlung eine Kostenerhöhung für den Leistenden und einen Kostenersatz (und somit Kostenreduzierung) für den/die Empfänger der Ausgleichszahlung dar (vgl. Rz. 8.25, 8.18 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).
- Da die Vorteile aus einem Umlagevertrag in der Regel erst in der Zukunft realisiert werden, sind Prognoserechnungen erforderlich (vgl. Rz. 8.20 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).
- Die Bestimmung des Anteils eines Poolmitglieds an den Vorteilen des Pools und somit die Aufteilung der Kosten erfolgt häufig durch Aufteilungsschlüssel (vgl. Rz. 8.19 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).

- Mögliche Aufteilungsschlüssel sind die Umsätze, die eingesetzten, hergestellten oder verkauften Einheiten, der Brutto- oder Betriebsgewinn, die Anzahl der Arbeitnehmer und das investierte Kapital (vgl. Rz. 8.19 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).
- Auch die Verwendung von mehreren Schlüsseln kann erforderlich sein (vgl. Rz. 8.22 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).

Beispiel:

Der Nowac Konzern unterhält einen Pool, der sich mit der Entwicklung neuer Anwendungssoftware und mit dem Erwerb von Lizenzen für Betriebssysteme beschäftigt. Die Konzern- und Poolmitglieder Nowac Germany AG und Nowac Belgium Société Anonyme (AG) vertreiben neben der Anwendungssoftware auch Lizenzen für Betriebssysteme. Das Konzern- und Poolmitglied Nowac U.K. Public limited Company (Aktiengesellschaft) vertreibt ausschließlich

Anwendungssoftware. Der erzielte Erlös liegt bei der Anwendungssoftware 30 % über den Kosten, bei den Betriebssystemen lediglich 10 %.

Da die Nowac U.K. Public limited Company keinen Nutzen aus der Lizenzbeschaffung für Betriebssysteme zieht und sich das Kosten-/Nutzenverhältnis aus den beiden Aktivitäten wesentlich unterscheiden, ist eine Aufteilung der Gesamtkosten nach einem Schlüssel nicht angemessen. Vielmehr bietet sich eine Aufteilung der aufgrund der Entwicklung der Anwendungssoftware angefallenen Kosten nach dem erzielten Erlös aus dem Verkauf der Anwendungssoftware und die Aufteilung der durch die Lizenzbeschaffung angefallenen Kosten nach dem Erlös aus Lizenzverkauf für Betriebssysteme an.

- Die Wahl des anzuwendenden Schlüssels hat sachgerecht, also entsprechend der ausgeübten Tätigkeit des Pools und dem Zusammenhang zwischen Aufteilungsschlüssel und erwarteten Vorteilen, zu erfolgen (vgl. Rz. 8.19 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).

- Die Aufteilung der Kosten ist im Zeitverlauf anzupassen, wenn sich die Verhältnisse ändern (vgl. Rz. 8.20 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).

Beispiel:

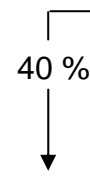
Der IMU Konzern besteht aus 3 Kapitalgesellschaften, die in verschiedenen Staaten domizilieren. Vor der Bildung eines Forschungspools haben die IMU Germany AG und IMU France Société Anonyme (AG) jeweils eigene Forschungsabteilungen unterhalten. Die dritte Konzerngesellschaft IMU Research Netherlands Naamloze Venootschap (Aktiengesellschaft) betreibt ausschließlich Auftragsforschung sowohl für die Konzerngesellschaften als auch für unabhängige Unternehmen. Um Doppelforschung für konzerninterne Zwecke zu vermeiden, beschließt die Konzernleitung die Forschungsabteilungen der IMU Germany AG und der IMU France Société Anonyme zu einem Forschungspool zusammenzulegen und bei der IMU Germany AG anzusiedeln.

Die im Zusammenhang mit dem Forschungspool tatsächlich angefallenen Aufwendungen der IMU Germany AG betragen 264.000 €. Die von der IMU Research Netherlands Naamloze Venootschap an den Pool erbrachten Leistungen verursachten Aufwendungen von 107.168 €.

Unabhängigen Unternehmen würde die IMU Research Netherlands Naamloze Venootschap für vergleichbare Leistungen einen Preis von 126.000 € berechnen. Die IMU France Société Anonyme leistet ausschließlich finanzielle Unterstützung in Form der Kostenübernahme entsprechend ihrem Anteil an den Forschungsergebnissen. Der erwartete zusätzliche Gewinn des Konzerns aus der Realisierung der Forschungsergebnisse fällt aufgrund der Größe der bearbeiteten Märkte zu 60 % bei der IMU Germany AG und zu 40 % bei der IMU France Société Anonyme an.

Mitglieder des Forschungspools sind die IMU Germany AG und die IMU France Société Anonyme. Die IMU Research Netherlands Naamloze Venootschap ist hingegen kein Poolmitglied, da sie nicht von den Forschungsleistungen profitiert. Daher sind die Leistungen, die die IMU Research Netherlands Naamloze Venootschap an den Pool erbringt, nicht mit den tatsächlich angefallenen Kosten, sondern mit dem Fremdvergleichspreis zu verrechnen.

Die steuerlich abziehbaren Aufwendungen ermitteln sich wie folgt:

IMU Gesellschaft	Germany	France	Netherlands	Summe
an den Pool erbrachte Leistung vor Umlage	264.000 €	0 €	126.000 €	390.000 €
Kostenübernahme		 40 %		
Ausgleichzahlung		156.000 €		156.000 €
Erstattung	30.000 €		126.000 €	156.000 €
steuerlich anzuerkennender Aufwand	234.000 €	156.000 €		390.000 €

Die IMU Germany AG, welche von den Leistungen des Pools zu 60 % profitiert, kann 60 % der Kosten des Pools steuerlich geltend machen ($390.000 \text{ €} \cdot 0,6 = 234.000 \text{ €}$), die IMU France Société Anonyme einen Anteil von 40 % ($390.000 \text{ €} \cdot 0,4 = 156.000 \text{ €}$). Die IMU Research Netherlands Naamloze Vennootschap erzielt Einnahmen von 126.000 €, die von den

Poolmitgliedern als Aufwand getragen werden.

Anmerkung: Auch wenn die IMU France Société Anonyme keine Kostenübernahme entsprechend ihrem Anteil an den Forschungsergebnissen vereinbart hätte, würde die Finanzverwaltung den Beitrag der IMU France Société Anonyme derart berichtigen, dass daraus der oben ermittelte, steuerlich anzuerkennende Aufwand resultiert. D.h. für steuerliche Zwecke ist unabhängig von der konkreten Vereinbarung bezüglich der Kostenübernahme ein Beitrag der IMU France Société Anonyme von 156.000 € anzunehmen.

Besonderheiten bei Ein- bzw. Austritt eines Unternehmens und bei Ablauf eines Umlagevertrages

- Tritt ein Unternehmen einem bereits existierenden Pool bei und wird ihm von den bisherigen Poolmitgliedern ein Anteil der Ergebnisse überlassen (z.B. einen Anteil der vom Pool entwickelten immateriellen Wirtschaftsgüter, angefangene Arbeiten, Kenntnisse aus der

Poolaktivität), so hat das neue Unternehmen eine Eintrittszahlung zu leisten (vgl. Rz. 8.31 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Tz. 4.1. Umlage-Verwaltungsgrundsätze).

- Die Höhe der Eintrittszahlung bestimmt sich nach dem Fremdvergleichsgrundsatz.

Beispiel:

Die U.S.-amerikanische Weezler Corporation (AG) und ihre britische Tochter Weezler U.K Public limited Company (Aktiengesellschaft) unterhalten einen Pool, der neue Offsetdruckmaschinen entwickelt. Die Weezler Corporation hat das Recht, die entwickelten Druckmaschinen in Amerika und Australien zu vertreiben. Die Weezler U.K Public limited Company darf die entwickelten Druckmaschinen in Europa, Asien und Afrika verkaufen. Nachdem die neuste Variante entwickelt wurde und bevor eine Weiterentwicklung angegangen wird, tritt die deutsche Tochter Weezler Germany GmbH in den Pool ein. Der Weezler Germany GmbH wird das Recht zum Vertrieb der Offsetdruckmaschinen in Deutschland und Südeuropa überlassen. Unabhängige Unternehmen würden für dieses Recht 1,5 Mio. € zahlen.

Die Weezler Germany GmbH hat eine Eintrittszahlung von 1,5 Mio. € zu leisten. Da vorher das übertragene Vertriebsrecht der Weezler U.K Public limited Company zustand, steht der Weezler U.K Public limited Company die Eintrittszahlung zu. Die nach dem Eintritt der Weezler Germany GmbH anfallenden Kosten sind entsprechend der neuen Anteile an den Poolergebnissen aufzuteilen.

- Bringt das eintretende Unternehmen immaterielle Wirtschaftsgüter in den Pool ein, sind die Ausgleichzahlungen für diesen Beitrag mit der Eintrittszahlung zu verrechnen (vgl. Rz. 8.32 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).
- Tritt ein Unternehmen aus dem Pool aus und überträgt in diesem Zusammenhang seinen Anteil an den Ergebnissen aus der früheren Poolaktivität an die verbleibenden Poolmitglieder, dann hat das austretende Unternehmen einen Anspruch auf eine Austrittszahlung von den verbleibenden Mitgliedern (vgl. Rz. 8.34 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).

- Auch die Austrittszahlung an das austretende Unternehmen bestimmt sich nach dem Fremdvergleichsgrundsatz.

Beispiel (Fortsetzung):

Zwei Jahre später tritt die Weezler U.K Public limited Company aus dem Pool aus, weil sie sich aus dem Markt für Offsetdruckmaschinen zurückzieht. Der Weezler Germany GmbH überlässt sie das Vertriebsrecht für Afrika und ihren Anteil an Europa. Die Weezler Corporation erhält das Vertriebsrecht für Asien. Die übertragenen Rechte an die Weezler Germany GmbH haben einen Wert von 4,5 Mio. €. Das Vertriebsrecht in Asien hat einen Wert von 3,5 Mio. €.

Die Weezler U.K Public limited Company erhält eine Austrittszahlung von 8 Mio. €. Davon hat die Weezler Germany GmbH 4,5 Mio. € und die Weezler Corporation 3,5 Mio. € zu leisten. Alle nach dem Austritt der Weezler U.K Public limited Company entstehenden Kosten werden entsprechend der neuen Anteile an den Poolergebnissen aufgeteilt.

- Keine Eintritts- und Austrittszahlungen sind in der Regel erforderlich, wenn der Gegenstand des Pools nicht die Schaffung von Wirtschaftsgütern oder Rechten ist, sondern der Umlagevertrag ausschließlich die Erbringung von Dienstleistungen vorsieht, die die Poolmitglieder gemeinsam erwerben und für die sie fortlaufend bezahlen (vgl. Rz. 8.36 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).

Beispiel:

Der Einzelhandelskonzern Big Mart unterhält einen Einkaufspool, an dem die deutsche Mutter Big Mart AG und ihre Töchter Big Mart Netherlands Naamloze Venootschap (Aktiengesellschaft), Big Mart Swiss AG, Big Mart Austria AG beteiligt sind. Alle von dem Pool erworbenen und an die Gesellschaften gelieferten Waren werden mit den entstandenen Kosten verrechnet. Aufgrund der Umorientierung der Big Mart Austria AG auf eine vollkommen andere Warenpalette steigt sie aus dem Pool aus.

Da der Poolzweck ausschließlich der gemeinsame Erwerb von Waren ist, und die anfallenden

Kosten fortlaufend verrechnet werden, besteht kein Vermögenswert, der eine Austrittszahlung rechtfertigt.

- Wird ein Umlagevertrag beendet oder läuft ein Umlagevertrag ab, steht jedem Vertragspartner ein Anteil an den Ergebnissen des Pools entsprechend dem Anteil an den geleisteten Beiträgen zu (vgl. Rz. 8.39 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Tz. 4.2. Umlage-Verwaltungsgrundsätze).
- Tritt ein Vertragspartner seinen Anteil im Zusammenhang mit der Vertragsauflösung bzw. -ablauf an ein anderes ehemaliges Poolmitglied ab, steht diesem eine fremdvergleichskonforme Vergütung zu (vgl. Rz. 8.39 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).

Beispiel:

Der Pool des Watson medical care Konzerns hatte das Ziel, ein neues Medikament für die Krebsbehandlung zu entwickeln und patentieren zu lassen. Die Konzern- und Poolmitglieder

hatten folgende Vertriebsberechtigungen vereinbart: die US-amerikanische Mutter Watson medical care company (AG) für Amerika und die Töchter Watson medical care U.K. Public limited Company (AG) für Nord- und Osteuropa, Watson medical care Germany AG für Mittel- und Südeuropa, Watson medical care Japan Kabushiki Kaisha (AG) für Asien, Watson medical care Australia Public Company limited by shares (AG) für Australien sowie Watson medical care South Africa Public Company (Limited by shares) (AG) für Afrika. Nach der Zielerreichung wurde der Pool aufgelöst. Da die Watson medical care U.K. Public limited Company zwischenzeitlich ihre Geschäftstätigkeit in Osteuropa eingestellt hat, tritt sie das Vertriebsrecht für das Krebsmedikament nach Osteuropa an die Watson medical care Germany AG ab. Unabhängige Unternehmen würden für das Verwertungsrecht des Patents in Osteuropa 1,3 Mio. € bezahlen.

Jedes ehemalige Poolmitglied hat Anspruch auf das vereinbarte Vertriebsrecht für das Medikament. Für die Abtretung ihres Vertriebsrechts nach Osteuropa steht der Watson medical care U.K. Public limited Company von der Watson medical care Germany AG eine fremdvergleichskonforme Vergütung von 1,3 Mio. € zu.

Weitere Voraussetzung

- Für die Annerkennung eines Umlagevertrages sind umfassende Informations-, Dokumentations- und Nachweispflichten zu erfüllen (vgl. Rz. 8.40 ff. OECD-Verrechnungspreisgrundsätze, Tz. 5. Umlage-Verwaltungsgrundsätze). Beispielsweise sind der Gegenstand des Pools und die Methode zur Ermittlung der umzulegenden Aufwendungen zu benennen. Es sind auch die Poolmitglieder sowie die Vertragsdauer anzugeben.

2.3.7 Besondere Situationen (Verluste, Vorteilsausgleich)

- Besonders kritisch werden Verrechnungspreisvereinbarungen geprüft, wenn sie zu Verlusten führen oder Verrechnungspreise einen Verlustausgleich gewähren und somit mehrere Leistungen über eine Verrechnungspreisgestaltung verbunden werden.

a) Verlustsituation

Beispiel:

Eine US-amerikanische Hotelkette Smith Hotel Corporation (AG) überlässt ihrem deutschen Tochterunternehmen Smith Hotel Germany AG, das sich insbesondere auf US-amerikanische Kunden spezialisiert hat, den Namen der Hotelkette Smith Holiday Palace[®] gegen eine hohe, aber marktübliche Lizenzgebühr. Da auch die Reiselust von Amerikanern nach Europa durch die Terroranschläge in den USA gesunken ist, wird die deutsche Hotel-Tochter Smith Hotel Germany AG über Jahre Verluste erzielen.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob die Lizenzgebühren aufgrund andauernder Verluste unangemessen sind.

- Aus betriebswirtschaftlicher Sicht kann es durchaus sinnvoll sein, für einige Jahre Verluste aus den wirtschaftlichen Aktivitäten hinzunehmen (Anlaufverluste, temporärer Nachfragerückgang,

vorübergehend ineffizientes Management).

- Aus diesem Grund sind Verluste einer Konzerngesellschaft, die mit rentablen Konzerngesellschaften Geschäfte tätigt, nicht unbedingt auf unangemessene Verrechnungspreise zurückzuführen.
- Daher werden nach den Verrechnungspreisgrundsätzen der OECD angemessene Verrechnungspreise auch dann akzeptiert, wenn ein verbundenes Unternehmen deshalb über mehrere Jahre hinweg Verluste schreibt (vgl. Rz. 1.54 OECD-Verrechnungspreisgrundsätze).
- Eine Desinvestition wäre allerdings dann angezeigt, wenn ein Unternehmen über lange Zeit hinweg andauernde Verluste erwirtschaftet.
- Führt das verbundene Unternehmen die Tätigkeit dennoch fort, weil dies aus der Sicht des Gesamtkonzerns sinnvoll ist, wird das betreffende verbundene Unternehmen einen positiven Beitrag zum Gesamterfolg des Konzerns leisten. Dann liegt offensichtlich ein steuerlich

motivierter Verlustausweis durch eine unangemessene Preisgestaltung nahe.

- Insbesondere ist in einer derartigen Situation zu prüfen, ob die verlustbringende Konzerngesellschaft eine ausreichende Abgeltung für die aus seiner Tätigkeit vom Konzern gezogenen Vorteile erhält oder eine Berichtigung der Verrechnungspreise angebracht ist.
- Eine genaue Zeitvorgabe für die Akzeptanz von Verrechnungspreisen in Verlustsituationen wird in den Verrechnungspreisgrundsätzen der OECD allerdings nicht gegeben. Vielmehr wird auf den wirtschaftlichen Einzelfall abgestellt.
- Nach älterer BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil v. 17.02.1993, BStBl. 1993 II, S. 457) wird eine Verlustperiode von 3 Jahren akzeptiert, wobei unterstellt wird, dass ein fremder Dritter sich aus einem wirtschaftlichen Engagement verabschieden würde, wenn nicht in einem überschaubaren Prognosezeitraum ein Totalgewinn erwirtschaftet wird.
- Die neuere BFH-Rechtsprechung (BFH-Urteil v. 17.10.2001, BFH/NV 2002, S. 134) teilt die OECD-Auffassung stärker, dass auf den Einzelfall abzustellen ist und es somit geboten sein

kann, eine Verlustperiode von mehr als drei Jahren zu akzeptieren und den Zeitraum, in dem ein Totalgewinn zu erwarten ist, zu verlängern. Bedingung ist, dass der Steuerpflichtige darlegt und beweist, weshalb der vereinbarte Verrechnungspreis angemessen ist.

b) Vorteilsausgleich

Beispiel:

Die deutsche Sessa Automobile AG schließt mit ihrer französischen Vertriebsgesellschaft Sessa Automobile France Société Anonyme (AG) einen Vertrag über die Belieferung mit einem neuen Modell ab, nach dem in der 3-jährigen Einführungsphase ein geringerer als sonst üblicher Verrechnungspreis vereinbart wird. Nach der Einführungsphase soll ein entsprechender Aufschlag auf die sonst üblichen Verrechnungspreise für dieses Modell erfolgen.

Fraglich ist, ob in diesem Fall die vereinbarten Verrechnungspreise anzuerkennen sind oder eine

Korrektur auf die üblichen Verrechnungspreise vorzunehmen ist?

- Für unabhängige Unternehmen kann es durchaus sinnvoll sein, nachteilige Geschäfte in Kauf zu nehmen, wenn sie dadurch aus der gesamten Geschäftsbeziehung einen höheren Gewinn erzielen.
- In diesem Fall wird durch den Vorteilsausgleich ein nachteiliges Geschäft durch andere vorteilhafte Geschäfte (über-)kompensiert.
- Vorteilsausgleichsvereinbarungen sind auch zwischen verbundenen Unternehmen anzuerkennen, wenn sie dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen, also unabhängige Unternehmen solchen Vereinbarungen auch zustimmen würden.
- Für die Anerkennung des Vorteilsausgleichs durch die deutsche Finanzverwaltung sind folgende Voraussetzungen zu erfüllen (vgl. Tz. 2.3.2. und 2.3.3. Verwaltungsgrundsätze):

- Die vor- und nachteiligen Geschäfte müssen in einem inneren Zusammenhang stehen, der darauf schließen lässt, dass die Geschäfte auch unter Fremdbedingungen von dem Steuerpflichtigen mit derselben Person abgeschlossen worden wären.
 - Die Vor- und Nachteile der einzelnen Geschäfte müssen quantifizierbar sein.
 - Die Vorteilsverrechnung muss im Voraus vereinbart gewesen sein oder zur Geschäftsgrundlage des nachteiligen Geschäfts gehören.
 - Der Ausgleich eines Nachteils ist nur zulässig, wenn spätestens zum Ende des Wirtschaftsjahres seiner Wirkung feststeht, wann und wie er ausgeglichen wird. Der Ausgleich muss dann innerhalb der drei folgenden Wirtschaftsjahre erfolgen.
- Die OECD verlangt hingegen lediglich, dass zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung die eingegangenen Bedingungen zwischen den verbundenen Unternehmen unter Berücksichtigung des Vorteilsausgleiches dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen (vgl. Rz. 1.62 OECD-

Verrechnungspreisgrundsätze; z.B. genügt es der OECD, wenn auf einen weiteren Vertrag verwiesen wird, in dem der genaue Vorteilsausgleich geklärt wird).

- Weitergehenden Bedingungen, wie z.B. eine Kopplung der nachteiligen und vorteilhaften Geschäfte oder eine im Voraus festgelegte Vorteilsausgleichvereinbarung, werden von der OECD nicht gefordert.

2.4 Korrektornormen

2.4.1 Grundsätzliche Anmerkungen

- Allgemeine Korrekturvorschriften im nationalen Recht sind:
 - § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG (verdeckte Einlage)
 - § 8 Abs. 3 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung)

- § 8a KStG (verdeckte Gewinnausschüttung bei Gesellschafter-Fremdfinanzierung)
 - § 1 AStG (Gewinnerhöhungen deutscher Gesellschaften bei verbundenen Unternehmen)
 - Hinzurechnungsbesteuerung (in speziellen Fällen, hier nicht weiter behandelt)
- Korrekturvorschriften sind unmittelbar anzuwenden, wenn kein DBA vorliegt.
 - Liegt ein DBA vor, entscheiden die Korrekturvorschriften inwieweit die vom DBA vorgenommene Gewinnabgrenzung aus deutscher Sicht (d.h. für die in Deutschland ansässige Gesellschaft) ausgeschöpft werden kann. Nur durch Korrekturvorschriften kann die von Unternehmen vorgenommene Gewinnabgrenzung durch die Wahl der Verrechnungspreise von der Finanzverwaltung korrigiert werden, soweit sich die Korrektur in den Grenzen der vom DBA festgelegten Gewinnabgrenzung bewegt.
 - Allerdings sind die Korrekturvorschriften nicht vollständig und überschneiden sich teilweise (z.B.

verdeckte Gewinnausschüttung und § 1 AStG).

- Vorschriften zu verdeckten Einlagen, die über § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaften gelten, sind in allen Fällen anzuwenden, in denen eine deutsche Gesellschaft ein „einlagefähiges Wirtschaftsgut“ von einem verbundenen Unternehmen erhält, ohne dass ein angemessenes Entgelt bezahlt wird. Die Korrektur führt zu einer Gewinnminderung der deutschen Gesellschaft.
- Vorschriften zur verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 KStG sind anzuwenden, wenn eine ausländische Muttergesellschaft an einer deutschen Tochtergesellschaft beteiligt ist und die Tochter der Mutter einen Vorteil gewährt, den sie einem fremden Dritten nicht gewährt hätte. Die Korrekturen der verdeckten Gewinnausschüttung führen zu einer Erhöhung des steuerpflichtigen Einkommens der Tochter.
- Vorschriften zur Gesellschafter-Fremdfinanzierung des § 8a KStG sind insbesondere dann anzuwenden, wenn eine ausländische Gesellschaft seiner deutschen

Tochtergesellschaft Fremdkapital zuführt, jedoch als Vergütung keine feste Verzinsung vorsieht oder bei fester Verzinsung das Verhältnis von Fremdkapital zu Eigenkapital unangemessen ist. Die Verzinsung wird dann als verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert. Das steuerpflichtige Einkommen der deutschen Gesellschaft wird dadurch erhöht.

- Die Korrekturvorschriften der §§ 8 Abs. 3, 8a KStG führen wie die Vorschrift des § 1 AStG im Ergebnis zu einer Erhöhung des Einkommens der deutschen Gesellschaft, gehen in der Anwendung jedoch § 1 AStG vor.
- § 1 AStG kommt deshalb insbesondere in den Fällen zur Anwendung, in denen im Verhältnis einer deutschen Muttergesellschaft zu einer ausländischen Tochter der Gewinn der deutschen Mutter zu erhöhen ist, jedoch weder § 8 Abs. 3 noch § 8a KStG Anwendung finden. Die ist z.B. dann der Fall, wenn eine deutsche Mutter ihrer

ausländischen Tochter ein immaterielles Wirtschaftsgut zu einer unangemessen geringen Lizenzgebühr überlässt.

- Keine Korrekturvorschrift gibt es, wenn ein verbundenes Unternehmen einem deutschen Unternehmen einen Vorteil gewährt, der nicht in der Einlage eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes besteht. Diese Vorteile einer Nutzungseinlage können nicht nach den einschlägigen Vorschriften korrigiert werden.
- Abgrenzungsprobleme der einzelnen Korrekturvorschriften werden dadurch gemildert, dass i.d.R. ein einheitlicher Korrekturmaßstab angewendet wird.
- OECD-Bericht zur Gewinnabgrenzung und Gewinnberichtigung hat Leitliniencharakter für die beteiligten Finanzbehörden.

2.4.2 Verdeckte Gewinnausschüttung i.S.d. § 8 Abs. 3 KStG

- Was unter dem Begriff der verdeckten Gewinnausschüttung zu verstehen ist, wird gesetzlich nicht definiert.
- Die Rechtsprechung, der sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen hat, definiert eine verdeckte Gewinnausschüttung als
 - eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung,
 - die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist,
 - sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und
 - nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht

(vgl. z.B. BFH-Urteil v. 22.02.1989, BStBl. 1989 II, S. 475; Abschnitt 31 Abs. 3 Satz 1 KStR).

Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung

- Es kommt demnach nicht auf die Zuführung eines Vermögensvorteils bei den Gesellschaftern, sondern auf eine Verminderung oder verhinderte Vermögensmehrung bei der Gesellschaft an:
 - dies ist oft der Fall, wenn den Gesellschaftern von der Kapitalgesellschaft einlagefähige Wirtschaftsgüter unentgeltlich oder zu billig überlassen werden,
 - oder von den Anteilseignern für erhaltene Dienstleistungen, Nutzungsüberlassungen u.ä. kein oder zu geringes Entgelt an die Kapitalgesellschaft gezahlt wird.

Beispiel:

Die deutsche Astor AG des international tätigen Astor-Konzerns stellt der in Spanien

domizilierenden Muttergesellschaft Astor Sociedad Anonima (AG) ein zinsloses Darlehen zur Verfügung.

Nach Art. 9 DBA Spanien hat eine Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu erfolgen. Würde die Astor AG den Darlehensbetrag einem fremden Unternehmen gewähren, würde es dafür eine angemessene Verzinsung vereinbaren. Daher liegt in Höhe der erzielbaren Zinseinkünfte eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis

- Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt dann vor, wenn eine Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (vgl. BFH-Urteil v. 11.02.1987, BStBl. 1987 II, S. 461; Abschnitt 31 Abs. 3 Satz 3 KStR).

- Der Maßstab für die Angemessenheitsprüfung von Verrechnungspreisen nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist also i.d.R. ein Fremdvergleich.
- Lediglich bei Rechtsgeschäften, die ausschließlich mit Gesellschaftern abgeschlossen werden können, ist dieser nicht möglich (vgl. Abschnitt 31 Abs. 4 KStR).
- Bei einem beherrschenden Gesellschafter liegt eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis auch dann vor, wenn es an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung darüber fehlt, ob und in welcher Höhe die Kapitalgesellschaft ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen hat (vgl. BFH-Urteil v. 02.02.1994, BStBl 1994 II, S. 479; Abschnitt 31 Abs. 5 KStR).
- Eine Berichtigung des Einkommens einer inländischen Kapitalgesellschaft nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG kommt stets dann in Frage, wenn deren Leistung eine zu geringe Leistung eines ausländischen Gesellschafters gegenübersteht.

- Dies ist der Fall, wenn:
 - die inländische Tochtergesellschaft Leistungen an ihren ausländischen Gesellschafter für ein unangemessen geringes Entgelt erbringt oder
 - die inländische Tochtergesellschaft Leistungen von ihrem ausländischen Gesellschafter erhält und dafür ein unangemessen hohes Entgelt zahlt.
- In umgekehrten Fällen kommt eine Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG für die deutsche Muttergesellschaft nicht in Betracht.
- Stattdessen ist die Anwendung der übrigen Korrektornormen zu prüfen.

2.4.3 Verdeckte Gewinnausschüttung bei Gesellschafter-Fremdfinanzierung i.S.d. § 8a KStG

- Soll einer Körperschaft von den Gesellschaftern Kapital zur Verfügung gestellt werden, kann dies über zweierlei Maßnahmen erfolgen:
 - zum einen über die Zuführung von Eigenkapital in Form einer Einlage,
 - zum anderen über die Hingabe von Fremdkapital in Form eines Darlehens an die Gesellschaft. Dies ist möglich, da Körperschaften selbständige Rechtssubjekte darstellen.

Steuerlicher Unterschied in der Behandlung von Eigen- und Fremdkapital

- Für die steuerliche Behandlung von Eigen- und Fremdkapitalvergütungen ist zu differenzieren zwischen
 - unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern (Steuerinländern) und
 - beschränkt steuerpflichtigen Gesellschaftern (Steuerausländern).
- Stellt ein unbeschränkt Steuerpflichtiger einer Körperschaft **Eigenkapital** zur Verfügung, dann werden die Vergütungen in Form von Dividenden
 - bei der zahlenden Gesellschaft (definitiv) mit 25% Körperschaftsteuer belastet.
 - beim Anteilseigner als Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG
 - gem. § 3 Nr. 40 Buchst. d EStG zur Hälfte von der Steuer befreit, sofern der Anteilseigner eine natürliche Person ist.

- gem. § 8b Abs. 5 i.V.m. Abs. 1 KStG zu 95% von der Steuer befreit, sofern der Anteilseigner eine Körperschaft ist.
- Stellt ein unbeschränkt Steuerpflichtiger einer Körperschaft **Fremdkapital** zur Verfügung, dann sind die Zinszahlungen der Körperschaft an den Fremdkapitalgeber
- bei der zahlenden Gesellschaft steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben.
 - beim Fremdkapitalgeber steuerpflichtige Einkünfte aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 7 EStG (bzw. bei partiarischen Darlehen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 4 EStG), die
 - dem persönlichen Einkommensteuersatz des Kapitalgebers unterliegen, sofern der Anteilseigner eine natürliche Person ist.
 - der tariflichen Körperschaftsteuer in Höhe von 25% unterliegen, sofern der Anteilseigner eine Körperschaft ist.

Vergleich unbeschränkte Steuerpflicht

- Ist der Kapitalgeber unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, können Unterschiede hinsichtlich der einkommensteuerlichen Belastung von Zinserträgen und Dividendeneinkünften auftreten. Eine gleiche steuerliche Belastung wird zwar angestrebt, sie wird aber nur bei einem persönlichen Steuersatz von ca. 40% erreicht.
- Ist der Kapitalgeber unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, so unterscheidet sich die steuerliche Belastung von Fremdkapitalzinsen und Dividenden nur unwesentlich.
- Stellt ein beschränkt Steuerpflichtiger einer Körperschaft **Eigenkapital** zur Verfügung, dann

- werden Dividenden bei der zahlenden Gesellschaft (definitiv) mit 25% Körperschaftsteuer vorbelastet. Auf die verbleibende Bar-Dividende erhebt der inländische Fiskus eine Quellensteuer in Form der Kapitalertragsteuer gemäß § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG in Höhe von 20%.
 - Eine Veranlagung des ausländischen Anteilseigners erfolgt nicht.
 - Die beschränkte Steuerpflicht des ausländischen Anteilseigners ist mit dem Abzug der Kapitalertragsteuer abgegolten (§ 50 Abs. 5 Satz 1 EStG).

Beachte

Der Kapitalertragsteuersatz des § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG wird vielfach reduziert.

Er beträgt

- 15%, wenn der ausländische Anteilseigner aus einem DBA-Staat kommt (Art. 10 Abs. 2 Buchst. b OECD-MA),

- 5%, wenn der ausländische Anteilseigner aus einem DBA-Staat kommt und zu mindestens 25% (bei einigen Staaten: 10%) beteiligt ist (Schachtelbeteiligung) (Art. 10 Abs. 2 Buchst. a OECD-MA),
- 0%, wenn der ausländische Anteilseigner aus einem EU-Staat kommt und zu mindestens 25% beteiligt ist (Schachtelbeteiligung) (§ 43b Abs. 1, 2 EStG).

Zusätzlich werden Gewinnausschüttungen regelmäßig noch im Ansässigkeitsstaat des Ausschüttungsempfängers besteuert. Die deutsche Kapitalertragsteuer ist dabei i.d.R. auf die Steuer des Ansässigkeitsstaates anrechenbar.

- Stellt ein beschränkt Steuerpflichtiger einer Körperschaft **Fremdkapital** zur Verfügung, dann
 - sind die von der Körperschaft gezahlten Zinsen abzugsfähige Betriebsausgaben der Gesellschaft.
 - wird gem. Art. 11 Abs. 1 OECD-MA dem Wohnsitzstaat des ausländischen Darlehensgebers das Besteuerungsrecht für die Zinseinkünfte zugewiesen.

Der inländische Fiskus ist zur Erhebung einer Quellensteuer von maximal 10% berechtigt (Art. 11 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA), die von dem ausländischen Staat auf die ausländische Steuerschuld anzurechnen ist.

- Stellt ein beschränkt Steuerpflichtiger einer Körperschaft **Fremdkapital** zur Verfügung, dann
 - sind die von der Körperschaft gezahlten Zinsen abzugsfähige Betriebsausgaben der Gesellschaft.
 - wird gem. Art. 11 Abs. 1 OECD-MA dem Wohnsitzstaat des ausländischen Darlehensgebers das Besteuerungsrecht für die Zinseinkünfte zugewiesen.

Der inländische Fiskus ist zur Erhebung einer Quellensteuer von maximal 10% berechtigt (Art. 11 Abs. 2 Satz 1 OECD-MA), die von dem ausländischen Staat auf die ausländische Steuerschuld anzurechnen ist.

Mit vielen Staaten (z.B. USA, Großbritannien, Frankreich) ist ein ausschließliches Besteuerungsrecht des ausländischen Staates vereinbart, d.h. eine Quellenbesteuerung im Inland kommt nicht in Frage.

Vergleich beschränkte Steuerpflicht

- Ist der Kapitalgeber beschränkt steuerpflichtig, werden Eigenkapitalvergütungen durch die definitive Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer belastet, während die Bereitstellung von Fremdkapital in Deutschland keiner Besteuerung unterliegt.
- Auf Grund dieser Diskrepanz der steuerlichen Behandlung von Dividenden und Zinsen besteht für ausländische Anteilseigner ein Anreiz, die inländische Kapitalgesellschaft neben einem geringen Eigenkapitalbetrag im Wesentlichen durch die Zuführung von Fremdkapital zu finanzieren.
- Der Gesetzgeber hat mit der Einfügung des § 8a KStG durch das StandOG vom 13.09.1993 die Möglichkeit eingeschränkt, die steuerliche Vorteilhaftigkeit der Bereitstellung von Fremdkapital gegenüber der Bereitstellung von Eigenkapital auszunutzen.

- Die letzte Änderung erfuhr der § 8a KStG durch das Gesetz zur Umsetzung der Protokoll-erklärung der Bundesregierung zur Vermittlungsempfehlung zum Steuervergünstigungsabbau-gesetz vom 22.12.2003.
- Durch diese Änderung wurde der Anwendungsbereich des § 8a KStG auf Steuerinländer ausgedehnt, um die vom EuGH festgestellte Verletzung der Niederlassungsfreiheit (Art. 43 EG-Vertrag) zu beseitigen.
- Durch § 8a KStG werden Vergütungen, die für die Überlassung von Fremdkapital gezahlt werden, unter bestimmten Voraussetzungen zu verdeckten Gewinnausschüttungen umqualifiziert.

Voraussetzungen für die Umqualifizierung gem. § 8a KStG

- Die Vergütung wird von einer Kapitalgesellschaft geleistet.

Unbedeutend ist nunmehr, ob der Fremdkapitalempfänger eine unbeschränkt oder beschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft ist. Erfasst werden daher auch inländische Betriebstätten ausländischer Kapitalgesellschaften.

Gem. § 8a Abs. 5 KStG werden auch Darlehen an eine einer Kapitalgesellschaft nachgeschalteten Personengesellschaft erfasst. In diesen Fällen gilt das Fremdkapital als der Kapitalgesellschaft überlassen.

- Der Empfänger der Vergütung ist Anteilseigner der Gesellschaft, der zu irgendeinem Zeitpunkt im Wirtschaftsjahr wesentlich an der Kapitalgesellschaft beteiligt war (§ 8a Abs. 1 Satz 1 KStG).

Eine wesentliche Beteiligung liegt vor, wenn der Anteilseigner am Grund- bzw. Stammkapital der Gesellschaft zu mehr als 25% unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist (§ 8a Abs. 3 KStG).

Nicht notwendig ist nunmehr, dass der Anteilseigner eine beschränkt steuerpflichtige Person ist, bei der die Steuerpflicht nach § 50 Abs. 5 Satz 1 EStG mit dem Abzug der Kapitalertragsteuer als abgegolten gilt. Somit werden auch Finanzierungen mit inländischen Anteilseignern erfasst.

Die Rechtsfolgen des § 8a Abs. 1 KStG treten gem. § 8a Abs. 1 Satz 2 KStG auch dann ein, wenn die Kapitalgesellschaft das Fremdkapital

- von einer dem Anteilseigner nahestehenden Person i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG oder
- von einem fremden Dritten, der auf den Anteilseigner oder die nahestehende Person zurückgreifen kann,

erhalten hat.

Als nahestehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG gelten Personen,

- an denen der Steuerpflichtige unmittelbar oder mittelbar wesentlich, d.h. zu mindestens 25%, beteiligt ist oder
- auf die der Steuerpflichtige mittelbar oder unmittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann.

Ein fremder Dritter – z.B. eine Bank als externer Darlehensgeber – besitzt bspw. durch bestehende Sicherungsmittel in Form von Bürgschaften oder Verpfändungen eine Rückgriffsmöglichkeit auf den Anteilseigner oder auf eine dem Anteilseigner nahestehende Person. Von § 8a KStG wird insbesondere die sog. Back-to-back-Finanzierung erfasst, d.h. die in der Praxis übliche Konstellation, dass eine Bank einer Kapitalgesellschaft ein Darlehen gewährt und der wesentlich beteiligte Gesellschafter dieser Kapitalgesellschaft seinerseits gegen die Bank eine Forderung (z.B. Festgeldkonto) hat, auf die die Bank zur Besicherung des Darlehens zurückgreifen kann (z.B. Bürgschaft).

- Das überlassene Kapital wird nicht nur kurzfristig zur Verfügung gestellt.

Eine gesetzliche Definition von kurzfristig existiert nicht. Die Finanzverwaltung geht von einer kurzfristigen Kapitalüberlassung i.d.R. aus, wenn die Laufzeit 6 Monate nicht überschreitet (vgl. BMF-Schreiben betr. Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG) vom 15.12.1994, Rz. 47).

- Die Freigrenze von 250.000 € wird überschritten.

Bei Vergütungen bis 250.000 € (z.B. Darlehen 5.000.000 € bei Zinssatz 5%) erfolgt in jedem Fall keine Umqualifizierung der Fremdkapitalzinsen in eine verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8a Abs. 1 Satz 1 KStG).

- Die vereinbarte Vergütung wird entweder
 - nicht als Bruchteil des Fremdkapitals bemessen (z.B. eine gewinn- oder umsatzabhängige Vergütung, wie stille Gesellschaft oder partiarische Darlehen) oder

- als Bruchteil des Fremdkapitals bemessen und das Fremdkapital übersteigt das Eineinhalbfache des Eigenkapitals

nicht als Bruchteil des Fremdkapitals bemessene Vergütung

- Diese Vergütungen werden stets in eine verdeckte Gewinnausschüttung umqualifiziert.

Beispiel:

Die niederländische Astor Netherlands Naamloze Venootschap (Aktiengesellschaft) stellt der deutschen Astor GmbH ein partiarisches Darlehen in Höhe von 10.000.000 € zur Verfügung. Am Stammkapital der Astor GmbH in Höhe von 4.000.000 € ist die Astor Netherlands Naamloze Venootschap zu 30% beteiligt. Als Fremdkapitalvergütung ist ein Betrag von 20% des Gewinns vereinbart. Der Gewinn in 01 beträgt 2.500.000 €.

Gemäß Art. 6 DBA Niederlande hat die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen

nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu erfolgen.

Nach dem deutschen Steuerrecht liegt eine verdeckte Gewinnausschüttung gem. § 8a Abs. 1 Nr. 1 KStG in Höhe der gesamten Fremdkapitalvergütung von (20% von 2.500.000 =) 500.000 € vor.

als Bruchteil des Fremdkapitals bemessene Vergütung

- Eine Umqualifizierung in eine verdeckte Gewinnausschüttung ist vorzunehmen, soweit das Fremdkapital das Eineinhalbfache des anteiligen Eigenkapitals übersteigt, d.h. der „safe haven“ beträgt 1,5:1 (EK:FK-Verhältnis, § 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 1 KStG).
- Das anteilige Eigenkapital ist gemäß § 8a Abs. 2 KStG der Teil des Eigenkapitals der Gesellschaft am Ende des letzten Wirtschaftsjahres, der dem Anteil des Anteilseigners am Nennkapital entspricht.

- Das Eigenkapital umfasst gemäß § 8a Abs. 2 Satz 2 KStG die folgenden Positionen:

gezeichnetes Kapital

./. ausstehende Einlagen

./. Buchwerte der Beteiligungen am Grund- und Stammkapital einer Kapitalgesellschaft

+ Kapitalrücklagen

+ Gewinnrücklagen

+ Gewinnvortrag

./. Verlustvortrag

+ Jahresüberschuss

./. Jahresfehlbetrag

+ 50% der Sonderposten mit Rücklageanteil

= Eigenkapital i.S.d. § 8a KStG

Bei Beteiligungen an Personengesellschaften treten an die Stelle des handelsbilanziellen Beteiligungsbuchwertes die anteiligen (handelsbilanziellen) Buchwerte der Vermögensgegenstände der Personengesellschaften. Sonder- und Ergänzungsbilanzen bleiben unberücksichtigt (vgl. BMF-Schreiben betr. Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§8a KStG) vom 15. 07.2004, Rz. 32).

Beispiel:

Die französische Truau Société Anonyme (AG) stellt der Truau Germany AG Fremdkapital in Höhe von 4.000.000 € zur Verfügung. Die Truau Société Anonyme ist 30 % am Grundkapital der Truau Germany AG beteiligt. Das anteilige Eigenkapital gem. § 8a Abs. 2 KStG beträgt 1.200.000 €. Als Fremdkapitalvergütung wird ein Zins von 8% des bereitgestellten Fremdkapitals vereinbart.

Gem. Art. 5 DBA Frankreich erfolgt eine Zuordnung der Gewinne verbundener Unternehmen auf die beteiligten Staaten nach dem Fremdvergleichsgrundsatz.

Nach dem deutschen Steuerrecht wird der Sachverhalt wie folgt beurteilt: Das Fremdkapital übersteigt das Eineinhalbfache des Eigenkapitalanteils ($1,5 \cdot 1.200.000 = 1.800.000$ €) um 2.200.000 €. Daher sind die Fremdkapitalzinsen in Höhe von ($2.200.000 \cdot 8\% =$) 176.000 € als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln.

Rechtsfolgen

- Liegen die genannten Voraussetzungen vor, sind die Fremdkapitalvergütungen, für die kein safe haven besteht bzw. die den safe haven übersteigen, auch verdeckte Gewinnausschüttungen (§ 8a Abs. 1 Satz 1 KStG).
- Folglich findet eine gesetzliche Umqualifizierung in verdeckte Gewinnausschüttungen mit allen Rechtsfolgen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG statt:
 - Der umqualifizierte Teil der Vergütung erhöht das zu versteuernde Einkommen der Gesellschaft.
 - Die Umqualifizierung beschränkt sich jedoch auf die Vergütungen. Das zur Verfügung gestellte Fremdkapital wird trotz Umqualifizierung der Vergütungen steuerlich als Fremdkapital und nicht als Eigenkapital behandelt.

Ausnahme der Umqualifizierung bei als Bruchteil des Fremdkapitals bemessene Vergütung

- Eine Umqualifizierung in eine verdeckte Gewinnausschüttung ist nicht vorzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft nachweist, dass sie das Fremdkapital zu gleichen Bedingungen auch von einem fremden Dritten (z.B. einer Bank) erhalten hätte (§ 8a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Halbs. 2 KStG).
- Die Vorschrift des § 9 Nr.10 GewStG ist im Zuge der Neugestaltung der § 8a KStG entfallen. Die aus der Umqualifizierung von Fremdkapitalzinsen resultierenden Gewinne erhöhen nunmehr auch den Gewerbeertrag.
- Nach Ansicht der Finanzverwaltung haben die allgemeinen Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG Vorrang vor § 8a KStG (vgl. BMF-Schreiben betr. Gesellschafter-Fremdfinanzierung (§ 8a KStG) vom 15. Dezember 1994, Rz. 3).

- Erhält ein Gesellschafter für das überlassene Kapital eine zu hohe Vergütung, so ist der Teil der Vergütung, der die angemessene Vergütung übersteigt, nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln.
- Anschließend kann zusätzlich für den Teil der angemessenen Vergütung eine Umqualifizierung nach § 8a KStG erfolgen.

Beispiel:

Die Rießen Germany GmbH erhält von ihrem polnischen Alleingesellschafter Egon Rießen spółka z ograniczona odpowiedzialnoscia (GmbH) ein Darlehen in Höhe von 5.000.000 € zu einem Zinssatz von 15%. Das gem. § 8a KStG zulässige Fremdkapital („safe haven“) beträgt 3.000.000 €. Als angemessener Zinssatz ist 10% anzusehen.

Die Gewinnabgrenzung hat nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu erfolgen (Art. 9 DBA Polen).

- Als verdeckte Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG gelten die überhöhten Zinsen in Höhe von $([15\% - 10\%] \cdot 5.000.000 =)$ 250.000 €. Für die übermäßige Fremdkapitalfinanzierung von 2.000.000 € gelten zusätzlich gem. § 8a KStG die angemessenen Zinsen von $10\% \cdot 2.000.000$ € als verdeckte Gewinnausschüttung.
- Die Unterscheidung zwischen verdeckter Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 und § 8a KStG war nach alter Rechtslage insbesondere gewerbsteuerlich von Bedeutung:
 - die verdeckte Gewinnausschüttung im Sinne des § 8a KStG wurde gemäß § 9 Nr. 10 GewStG vom gewerbsteuerpflichtigen Ertrag wieder subtrahiert und war daher nicht (bzw. bei Qualifizierung als Dauerschuld im Sinne des § 8 Nr. 1 GewStG nur zur Hälfte) gewerbsteuerpflichtig,

- durch den Wegfall des § 9 Nr. 10 GewStG ist nun sowohl die vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 wie auch die nach § 8a KStG voll gewerbesteuerpflichtig.

2.4.4 Verdeckte Einlage i.S.d. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m.

§ 4 Abs. 1 Satz 5 EStG

- Der Begriff der verdeckten Einlage wurde von der Rechtsprechung entwickelt.
- Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn der Gesellschafter seiner Kapitalgesellschaft einen Vermögensvorteil gewährt und diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. z.B. BFH-Urteil v. 09.03.1983, BStBl. 1983 II, S. 744).

- § 4 Abs. 1 EStG (der über § 8 Abs. 1 KStG auch für Körperschaften gilt) legt fest, dass bei dem zur Gewinnermittlung durchzuführenden Vermögensvergleich der Wert der Einlagen abzuziehen ist.
- Daher werden nur bilanzierungsfähige Vermögensvorteile von der verdeckten Einlage erfasst.
- Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn
 - der Vorteil für eine Tochtergesellschaft im Erhalt eines unangemessen niedrig bezahlten Wirtschaftsguts liegt oder
 - eine Tochtergesellschaft ein Wirtschaftsgut an die Muttergesellschaft zu überhöhten Preisen veräußert.
- Als Einlage kommen dabei nur solche Wirtschaftsgüter in Betracht, die Bestandteil des Vermögensvergleichs sind (vgl. BFH-Urteil v. 26.10.1987, BStBl 1988 II, S. 348).

- Keine verdeckten Einlagen können hingegen Nutzungsüberlassungen sein, da sie zu keiner Vermögensmehrung im Überlassungszeitpunkt führen.

bilanzierungsfähiger Vermögensvorteil

- Der zur Vorlage einer verdeckten Einlage notwendige bilanzierungsfähige Vermögensvorteil kann in einer Vermehrung der Aktiva oder einer Verminderung von Schulden oder Rückstellungen bestehen.
- Dadurch wird deutlich, dass die Überlassung eines Wirtschaftsgutes zur Nutzung ohne oder gegen zu geringes Entgelt sowie die zinslose oder zinsverbilligte Überlassung eines Darlehens an eine Tochtergesellschaft nicht als verdeckte Einlage in Frage kommen.

Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis

- Die zweite Voraussetzung der verdeckten Einlage ist gegeben, wenn ein Nichtgesellschafter bei der Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte (BFH-Urteil v. 16.04.1991, BStBl 1992 II, S. 23).
- Somit wird von der Rechtsprechung – wie auch bei der verdeckten Gewinnausschüttung – als Beurteilungskriterium der Fremdvergleich herangezogen.

Beispiel:

Die deutsche Tochter Sörenson engineering Germany GmbH erhält von ihrer dänischen Mutter Sörenson engineering Aktieselskab (Aktiengesellschaft) unentgeltlich eine Walzmaschine im Wert von 100.000 €.

Gem. Art. 9 DBA Dänemark hat die Gewinnabgrenzung zwischen verbundenen Unternehmen nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu erfolgen.

Die Sörenson engineering Aktieselkab wendet der Sörenson engineering Germany GmbH einen einlagefähigen Vermögensvorteil zu. Diese Zuwendung ist durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, da ein Nichtgesellschafter der Sörenson engineering Germany GmbH bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns einen solchen Vorteil nicht eingeräumt hätte. Somit liegt eine verdeckte Einlage in die Sörenson engineering Germany GmbH vor.

Die Sörenson engineering Germany GmbH hat die Walzmaschinen mit ihrem (Teil-)Wert von 100.000 € zu aktivieren (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG). Der Bilanzgewinn erhöht sich somit um 100.000 €. Gleichzeitig ist die verdeckte Einlage von dem Ergebnis des Betriebsvermögensvergleiches außerbilanziell abzuziehen (§ 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG), so dass sich der Gewinn der Sörenson engineering Germany GmbH durch die verdeckte Einlage nicht verändert.

2.4.5 Berichtigung von Einkünften bei internationalen Verflechtungen

i.S.d. § 1 AStG

- Im Gegensatz zur verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckten Einlage ist § 1 AStG ausschließlich im internationalen Kontext anwendbar, da nach § 1 Abs. 1 AStG Geschäftsbeziehungen zum Ausland zugrunde liegen müssen.
- Zu erhöhen sind gemäß § 1 Abs. 1 AStG die Einkünfte, die dadurch gemindert wurden, dass die vereinbarten Bedingungen für die Geschäftsbeziehungen zwischen dem inländischen Steuerpflichtigen und der nahe stehenden ausländischen Person von denen abweichen, die fremde Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten.
- Der Fremdvergleich ist damit für diese Rechtsnorm als Maßstab gesetzlich normiert.

- Die Anwendung des § 1 AStG ist an die Erfüllung folgender Voraussetzungen geknüpft:

Nahe stehende Person

- Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nahe stehend, wenn
 - zwischen der Person und dem Steuerpflichtigen eine mittelbare oder unmittelbare Beteiligung von mindestens 25% besteht (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG),
 - zwischen der Person und dem Steuerpflichtigen mittelbar oder unmittelbar ein beherrschender Einfluss besteht (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 AStG),
 - eine dritte Person sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen zu mindestens 25% beteiligt ist oder auf beide mittelbar oder unmittelbar einen beherrschenden Einfluss ausüben kann (§ 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG),

- die Person oder der Steuerpflichtige einen Einfluss auf die Bedingungen der Geschäftsbeziehung nehmen kann, der außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründet ist (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG) oder
- die Person oder der Steuerpflichtige ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG).

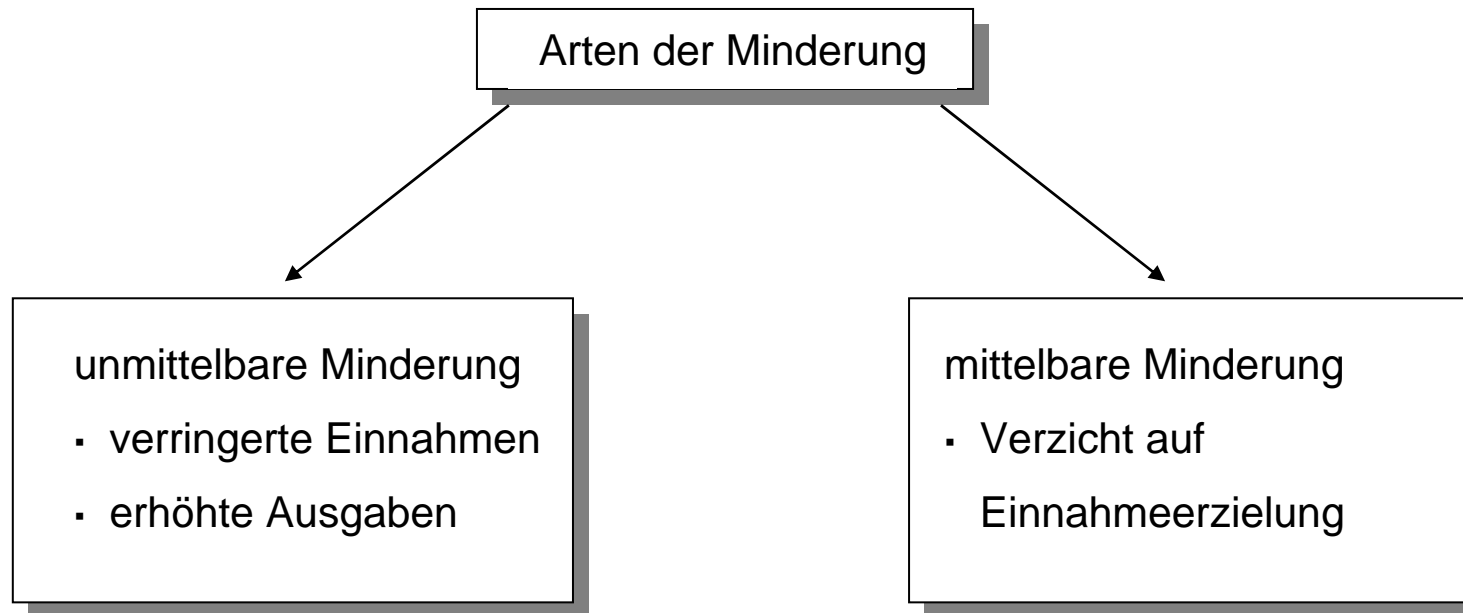
Geschäftsbeziehung

- Es werden nur Einkünfte berichtet die auf eine Geschäftsbeziehung zurückzuführen sind.
- Eine Geschäftsbeziehung liegt nach § 1 Abs. 4 AStG stets dann vor, wenn die schuldrechtliche Beziehung keine gesellschaftsvertragsrechtliche Vereinbarung ist und auf die zugrunde liegenden Tätigkeiten die Bestimmungen der §§ 13, 15, 18 und 21 EStG anzuwenden sind oder wären, falls die Tätigkeit im Inland vorgenommen würde.

- Erfasst werden somit Rechtsgeschäfte jeder Art, wie der Erwerb oder die Veräußerung von Wirtschaftsgütern, die Dienstleistungserbringung, die Darlehenshingabe und die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern.
- Nicht erfasst wird hingegen die Bereitstellung von Nominalkapital, da sie auf eine gesellschaftsvertragsrechtliche Vereinbarung beruht.

Einkunftsminde rung

- Berichtigt werden nur durch vereinbarte Geschäftsbedingungen geminderte Einkünfte.
- Eine Gewinnkorrektur kann demnach nur zu Lasten des Steuerpflichtigen erfolgen.
- Aus der ausschließlich einkunftserhöhenden Wirkung des § 1 AStG wird die einseitige fiskalische Motivation deutlich, eine Verlagerung von Einkünften ins Ausland zu verhindern.



Auslandsbeziehung

- Die Geschäftsbeziehung, aus der die Minderung resultiert, muss zum Ausland bestehen.

- Inländische Geschäftsbeziehungen und Geschäftsbeziehungen im Ausland fallen nicht unter den Anwendungsbereich des § 1 AStG.
- Liegen alle Voraussetzungen vor, sind gemäß § 1 Abs. 1 AStG die Einkünfte so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.

→ „**dealing at arm´s length**“-Prinzip

Beachte:

- Die Korrekturvorschriften der §§ 8 Abs. 3, 8a KStG gehen in der Anwendung § 1 AStG vor.

Fazit:

- § 1 AStG erlaubt insbesondere Korrekturen im Verhältnis einer inländischen Mutter zu einer

ausländischen Tochter, die auf eine Einkommenserhöhung bei der inländischen Mutter hinauslaufen.

Beispiel:

Die deutsche TIMU AG gewährt ihrer französischen Tochter TIMU Société à Responsabilité Limitée (GmbH) die Nutzung eines Herstellungsverfahrens, das mit hohen Kosten entwickelt wurde, zu einer unangemessen geringen Lizenzgebühr.

Als Korrekturvorschrift kommt weder § 8 Abs. 3 noch § 8a KStG in Betracht, da es sich nicht um verdeckte Gewinnausschüttungen handelt. Da allerdings die Voraussetzungen des § 1 AStG erfüllt sind, kann die Einkommenserhöhung der deutschen Gesellschaft vorgenommen werden.

2.4.6 Nicht erfasste Korrekturrichtung

- Es existiert keine deutsche Korrektornorm für den Fall, dass eine ausländische Mutter ihrer deutschen Tochter einen Vorteil gewährt, der nicht in der Einlage eines einlagefähigen Wirtschaftsgutes besteht (Nutzungseinlage):
 - § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG (verdeckte Einlage) erfasst nur einlagefähige Wirtschaftsgüter.
 - § 8 Abs. 3 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung) ist nicht gegeben, da die Tochter kein Anteilseigner der Mutter ist (sondern umgekehrt) und die Mutter an die Tochter somit keinen Gewinn ausschütten kann.
 - § 1 AStG sieht nur eine Gewinnerhöhung vor.

Beispiel:

Die US-amerikanische Sam medical care Corporation (AG) überlässt ihrer deutschen Tochter Sam medical care Germany GmbH das Nutzungsrecht eines von ihr erworbenen Patentes, ohne dafür eine angemessene Lizenzgebühr zu fordern.

Nach Art. 7 Abs. 1 DBA-USA darf ausschließlich Deutschland den Gewinn der Sam medical care Germany GmbH besteuern. Allerdings ist die Gewinnabgrenzung für verbundene Unternehmen nach Art. 9 DBA-USA zu beachten.

Da die unentgeltliche Nutzungsüberlassung des Patentes kein bilanzierungsfähiger Vermögensgegenstand im Sinne des § 4 Abs. 1 EStG ist, darf das Einkommen der Sam medical care Germany GmbH nicht nach § 8 Abs. 1 KStG i. V. m. § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG (verdeckte Einlage) gemindert werden. Der Vorteil der Nutzung des Patentes ist allein dem Einkommen der Tochter zuzurechnen. Es droht nach Einkommenskorrektur durch die US-amerikanischen

Finanzbehörden eine Doppelbesteuerung.

- Die deutsche Finanzverwaltung räumt allerdings die Möglichkeit ein, dass aufgrund eines Verständigungs- oder Konsultationsverfahrens die in Deutschland versteuerten Einkünfte auch dann herabzusetzen sind, um die Einkünfte in beiden Staaten übereinstimmend abzugrenzen, wenn eine doppelte Besteuerung nicht auf andere Weise ausgeschlossen werden kann (vgl. Schreiben vom 23.02.1983 betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei internationalen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze), Tz. 1.2.3).
- Eine Verringerung der Gewinne ist somit auch ohne eine entsprechende deutsche Norm möglich, wenn dies das Resultat eines Verständigungs- oder Konsultationsverfahrens war.