

Einkunftsabgrenzung

B. 1.2 Die deutschen Verwaltungsgrundsätze zum Maßstab des Fremdvergleichs

Schreiben betr. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen (Verwaltungsgrundsätze)

**Vom 23. Februar 1983 (BStBl. I S. 218)
(BMF IV C 5 - S 1341 - 4/83)**

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den Vertretern der obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die Frage, nach welchen Grundsätzen die internationale Einkunftsabgrenzung nach dem Maßstab des Fremdvergleichs in den Regelungen des innerstaatlichen Rechts und der Doppelbesteuerungsabkommen zu prüfen ist, folgendes:

Inhaltsverzeichnis

1. Die Rechtsgrundlagen zur Einkunftsabgrenzung
 - 1.1. Abgrenzungsregelungen des nationalen Steuerrechts
 - 1.2. Abgrenzungsklauseln der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)
 - 1.3. Voraussetzungen der Einkunftsabgrenzung zu Nahestehenden
 - 1.4. Rechtliche Ausgestaltung von Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Unternehmen
 - 1.5. Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden in niedrig besteuerten Gebieten

2. Allgemeine Grundsätze zur Einkunftsabgrenzung
 - 2.1. Der Fremdvergleich als Maßstab der Einkunftsabgrenzung
 - 2.2. Standardmethoden zur Prüfung von Verrechnungspreisen
 - 2.3. Vorteilsausgleich
 - 2.4. Anwendung der Methoden

3. Warenlieferungen und Dienstleistungen
 - 3.1. Lieferung von Gütern und Waren
 - 3.2. Gewerbliche Dienstleistungen
 - 3.3. Kosten der Werbung
 - 3.4. Kosten der Markterschließung
 - 3.5. Anlaufkosten

4. Zinsen und ähnliche Vergütungen
 - 4.1. Allgemeines
 - 4.2. Maßgebende Zinssätze
 - 4.3. Einzelfragen
 - 4.4. Bürgschaften und ähnliche Verpflichtungen

5. Nutzungsüberlassung von Patenten, Know-how oder anderen immateriellen Wirtschaftsgütern; Auftragsforschung
 - 5.1. Allgemeines
 - 5.2. Ableitung der Fremdpreise
 - 5.3. Auftragsforschung

6. Verwaltungsbezogene Leistungen im Konzern
 - 6.1. Allgemeines
 - 6.2. Voraussetzungen für die Verrechnung
 - 6.3. Beispiele
 - 6.4. Ableitung der Fremdpreise

7. Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge
 - 7.1. Allgemeines
 - 7.2. Vertragsinhalt
 - 7.3. Vertragsdurchführung
 - 7.4. Nachweise

8. Durchführung von Berichtigungen
 - 8.1. Allgemeines
 - 8.2. Durchführung der Besteuerung
 - 8.3. Nachträglicher Ausgleich von Einkunfts minderungen

- 9. Verfahren
 - 9.1. Mitwirkung bei Ermittlung und Nachweis
 - 9.2. Umfang der Mitwirkungspflicht
 - 9.3. Rechtsfolgen bei unzureichender Mitwirkung

- 10. Sonstiges
 - 10.1. Aufhebung anderer Verwaltungsregelungen
 - 10.2. Übergangsregelung

1. Die Rechtsgrundlagen zur Einkunftsabgrenzung

1.1. Abgrenzungsregelungen des nationalen Steuerrechts

1.1.1. Hat ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen¹ zu Nahestehenden (vgl. Tz. 1.3.), so ist zu prüfen, ob seine Einkünfte voll erfaßt, d.h. gegenüber dem Ausland nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs (vgl. Tz. 2.1.) zutreffend abgegrenzt sind (Einkunftsabgrenzung). Hierfür sind maßgebend die Regelungen (Abgrenzungsregelungen) über

- a) die verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 KStG) (Tz. 1.3.1.1.),
- b) die verdeckte Einlage (Tz. 1.3.1.2.) und
- c) die Berichtigung von Einkünften bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland (§ 1 AStG) (Tz. 1.3.2.).

1.1.2. Die allgemeinen Bestimmungen über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften sowie über die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage (z.B. §§ 39 bis 42 AO) gehen den Abgrenzungsregelungen vor.

Grundsätze

1.1.3 Die Abgrenzungsregelungen sind nach ihren Rechtsvoraussetzungen voneinander unabhängig und nebeneinander anwendbar. Sind die Voraussetzungen der

¹ Zum Begriff „Geschäftsbeziehung“ vgl. BFH-Urteile vom 30. Mai 1990 I R 97/88, BStBl. II S. 875, und vom 5. Dezember 1990 I R 94/88, BStBl. 1991 II S. 287 (Anm. 1 und 2 zu § 1 AStG).

verdeckten Gewinnausschüttung oder der verdeckten Einlage und des § 1 AStG gleichzeitig gegeben, so ist der sich ergebende Berichtigungsbetrag nach den ertragsteuerlichen Grundsätzen über die verdeckte Gewinnausschüttung oder die verdeckte Einlage zu behandeln.

1.1.4. Dieses Schreiben enthält allgemeine Grundsätze für die Prüfung der internationalen Einkunftsabgrenzung. Bei seiner Anwendung sind alle Umstände des Einzelfalls zu beachten: dazu gehören z.B. Sonderverhältnisse durch die Struktur der Märkte oder der Versorgung, durch die Unternehmensstruktur und durch staatliche Maßnahmen sowie bestehende Handelsbräuche. Die allgemeinen Grundsätze der steuerlichen Betriebsprüfung (z.B. über die Aufklärung und Prüfung des Sachverhaltes auch zugunsten des Steuerpflichtigen) sowie Regelungen zu ihrer Rationalisierung bleiben unberührt.

1.1.5. Die obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder werden ggf. Anweisungen erlassen, um

a) dem Ergebnis internationaler Abstimmung über den Grundsatz des Fremdvergleichs in bestimmten Bereichen Rechnung zu tragen oder

b) zum Schutz von Unternehmen, die in der Bundesrepublik Deutschland ansässig sind, den Grundsatz der Gegenseitigkeit zu wahren.

1.2. Abgrenzungsklauseln der Doppelbesteuerungsabkommen (DBA)

1.2.1. Die DBA enthalten am Grundsatz des Fremdvergleichs ausgerichtete Klauseln über die Einkunftsabgrenzung (vgl. insbesondere Artikel 9 Abs. 1 des OECD-Musterabkommens). Sie begründen unmittelbar keine Steuerpflicht (BFH-Urteil vom 12. März 1980 - BStBl. II S. 531). Sie erlauben aber, daß der Maßstab des Fremdvergleichs international übereinstimmend angewendet wird. Die Abgrenzungsregelungen des nationalen deutschen Steuerrechts (insbesondere § 1 AStG) bleiben auch in den Fällen der Interessenverflechtung anwendbar, die in den Abgrenzungsklauseln der DBA nicht genannt sind. Dem Sinn und Zweck der DBA entspricht es nicht, Berichtigungen von Einkünften, die sachlich geboten sind, für bestimmte Fälle zu verbieten.

- 1.2.2.** Die Abgrenzungsklauseln der DBA ermöglichen es der deutschen und der ausländischen Finanzverwaltung, Einkünfte auf der gemeinsamen Rechtsgrundlage des Vertrages abzugrenzen. Hierzu können nach deutscher Vertragsauslegung Verständigungs- oder Konsultationsverfahren eingeleitet werden. Zu den hierbei zu beachtenden Gesichtspunkten des Schutzes des Steuerpflichtigen vgl. BFH- Urteil vom 26. Mai 1982 - BStBl. II S. 583.
- 1.2.3.** Auf Grund eines Verständigungs- oder Konsultationsverfahrens
- a) können in der Bundesrepublik Deutschland versteuerte Einkünfte auch herabgesetzt werden, um die Einkünfte in beiden Staaten übereinstimmend abzugrenzen;
- b) kann festgestellt werden, daß die übereinstimmende Abgrenzung ungeachtet der Bestandskraft eines deutschen Steuerbescheides durchgeführt werden soll,
- wenn eine doppelte Belastung nicht auf andere Weise ausgeschlossen werden kann (vgl. Artikel 25 OECD-Musterabkommen i.V.m. § 2 AO sowie BFH-Urteil vom 1. Februar 1967 - BStBl. III S. 495). Die deutsche Finanzverwaltung beachtet hierbei den Grundsatz der Gegenseitigkeit.
- 1.2.4.** Die deutsche Finanzverwaltung kann zur gemeinsamen Einkunftsabgrenzung Verständigungsverfahren auch einleiten, wenn ein DBA nicht besteht, das DBA eine Abgrenzungsklausel nicht enthält oder eine bestehende Abgrenzungsklausel die betreffende Einkunftsabgrenzung nicht regelt.
- 1.2.5.** Dem Steuerpflichtigen soll rechtzeitig Gelegenheit gegeben werden, die anderen Betroffenen von einer beabsichtigten Berichtigung zu unterrichten, um ihnen die Möglichkeit zu geben, mit den für sie zuständigen Finanzbehörden die Auswirkungen zu erörtern, die sich aus der beabsichtigten Berichtigung für ihre Besteuerung ergeben. Die Finanzämter erteilen die Bestätigungen, die im Ausland erforderlich sind.

1.2.6. Unterrichtet eine ausländische Finanzbehörde den ausländischen Nahestehenden über eine beabsichtigte Berichtigung, so soll auch schon vor Einleitung eines Verständigungsverfahrens dem inländischen Nahestehenden auf dessen Antrag hin Gelegenheit gegeben werden, mit der inländischen Finanzbehörde die Auswirkungen zu erörtern, die sich aus der beabsichtigten Berichtigung auf seine Besteuerung ergeben. Setzt die Stellungnahme der Finanzbehörde eine Außenprüfung voraus, so kann sie im Rahmen des Möglichen frühzeitig angesetzt werden. Das Unternehmen hat die zur Beurteilung erforderlichen Unterlagen, insbesondere auch über die vorgesehenen Maßnahmen der ausländischen Finanzbehörden, vorzulegen.

1.3. Voraussetzungen der Einkunftsabgrenzung zu Nahestehenden

1.3.1. Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage

1.3.1.1. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft einem Gesellschafter oder einer ihm nahestehenden Person außerhalb der gesellschaftlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Auf die Höhe der Beteiligung kommt es in der Regel nicht an. Wegen weiterer Einzelheiten vgl. Abschnitt 31 KStR.

1.3.1.2. Eine verdeckte Einlage liegt vor, wenn einer Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter oder eine ihm nahestehende Person ein einlagefähiger Vermögensvorteil zugewendet wird und diese Zuwendung ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis hat. Wegen weiterer Einzelheiten vgl. Abschnitt 36 a KStR. Sind Vermögensvorteile, z.B. weil sie nicht einlagefähig sind, nicht als verdeckte Einlage zu behandeln, so ist ggf. eine Berichtigung nach § 1 AStG durchzuführen.

1.3.2. Berichtigung von Einkünften im Sinne des § 1 AStG

1.3.2.1. Eine Berichtigung ist in allen Fällen der Einkunftsminde rung möglich, wenn eine Geschäftsbeziehung zum Ausland besteht und die an ihr Beteiligten

- durch wesentliche Beteiligung (Tz. 1.3.2.2.),

- durch beherrschenden Einfluß (Tz. 1.3.2.4.),
- durch besondere Einflußmöglichkeiten (Tz. 1.3.2.6.) oder
- durch Interessenidentität (Tz. 1.3.2.7.)

verflochten sind. Nach § 1 AStG sind ggf. auch Geschäftsbeziehungen zu beurteilen, die Personengesellschaften, Gemeinschaften und ähnliche Gebilde als solche zu nahestehenden Kapitalgesellschaften unterhalten.

- 1.3.2.2.** Die Verflechtung durch wesentliche Beteiligung ist nicht nur durch Beteiligung an Kapitalgesellschaften, sondern auch über eine Beteiligung an Personengesellschaften und durch eine Beteiligung an einem Einzelunternehmen möglich. Sie kann auch in einer stillen Beteiligung oder in einem beteiligungsähnlichen Darlehen bestehen.
- 1.3.2.3.** Bei der mittelbaren Beteiligung einer Person an einer Gesellschaft sind für die Berechnung des Beteiligungsumfanges die Beteiligungen, die eine vermittelnde Gesellschaft hält, in dem Verhältnis zu berücksichtigen, das der mittelbaren oder unmittelbaren Beteiligung der Person an der vermittelnden Gesellschaft zur Gesamtheit der Beteiligungen an dieser vermittelnden Gesellschaft entspricht.
- 1.3.2.4.** Die Verflechtung durch beherrschenden Einfluß kann auf rechtlicher oder tatsächlicher Grundlage oder dem Zusammenwirken beider beruhen. Unter beherrschendem Einfluß anderer können auch natürliche Personen stehen. Die Verflechtung wird bereits durch die Möglichkeit begründet, einen beherrschenden Einfluß auszuüben.
- 1.3.2.5.** Die Verflechtung durch beherrschenden Einfluß kann insbesondere beruhen auf
1. beteiligungsähnlichen Rechten;
 2. Unternehmensverträgen im Sinne der §§ 291 und 292 AktG, der Eingliederung im Sinne des § 319 AktG, der Zusammenfassung mehrerer Unternehmen unter einheitlicher Leitung im Sinne des § 18 AktG, wechselseitigen Beteiligungen im Sinne des § 19 AktG;

3. unmittelbarer oder mittelbarer Beteiligung derselben Personen an der Geschäftsleitung oder der Kontrolle zweier Unternehmen oder
4. der Unterstellung zweier Unternehmen unter den beherrschenden Einfluß eines dritten Unternehmens.

1.3.2.6 Eine Verflechtung durch besondere Einflußmöglichkeiten setzt voraus, daß sich der Einfluß der Person oder des Steuerpflichtigen auf die in Frage stehende Geschäftsbeziehung selbst erstreckt. Die Verflechtung wird bereits durch die Möglichkeit begründet, einen solchen Einfluß auszuüben. Es genügt die Möglichkeit, über andere Einfluß zu nehmen, z.B. über nahestehende Gesellschaften (§ 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG).

1.3.2.7. Die Verflechtung durch Interessenidentität ist z.B. gegeben, wenn sich das eigene geschäftliche oder persönliche Interesse der Person oder des Steuerpflichtigen auf die zur Berichtigung anstehenden Einkünfte selbst bezieht.

1.4. Rechtliche Ausgestaltung von Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Unternehmen

1.4.1. Macht ein Unternehmen Aufwendungen zugunsten eines Nahestehenden als Betriebsausgaben geltend, so ist zu prüfen, ob die Aufwendungen betrieblich veranlaßt sind oder ihren Rechtsgrund in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen haben.

Im Verhältnis zum beherrschenden Gesellschafter kann in aller Regel ein Betriebsausgabenabzug nur anerkannt werden, wenn den Aufwendungen im voraus getroffene klare und eindeutige Vereinbarungen zugrunde liegen (BFH-Urteil vom 3. November 1976 - BStBl. 1977 II S. 172; zu Ausnahmen vgl. BFH-Urteil vom 21. Juli 1982 - BStBl. II S. 761). Gleiches gilt im Verhältnis zu Schwestergesellschaften. Im normalen Lieferungs- und Leistungsverkehr gelten die gleichen formellen Anforderungen wie bei Geschäften zwischen Fremden.

In den übrigen Fällen reicht es aus, wenn den Aufwendungen wie zwischen Fremden begründete Rechtsansprüche zugrunde liegen.

1.4.2. Hat ein Unternehmen bei Geschäftsbeziehungen zu einem Nahestehenden auf Entgelte verzichtet, die es nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs beansprucht hätte, so steht das Fehlen entsprechender Vereinbarungen einer Berichtigung nicht entgegen.

1.4.3. Kommt es bei Mangel an klaren und eindeutigen Vereinbarungen in einem Land zu einer Berichtigung und ist in dem anderen Land wegen des Fehlens solcher Vereinbarungen ein Abzug nicht möglich, so gilt für die sich daraus ergebende Doppelbelastung Tz. 1.2.3.

1.4.4. Zur Frage des Nachweises vgl. Tz. 9.

1.5. Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden in niedrig besteuerten Gebieten

1.5.1. Bei der Prüfung der Einkunftsabgrenzung im Verhältnis zu Nahestehenden in niedrig besteuerten Gebieten sind die einschlägigen Vorschriften (z.B. §§ 39 bis 42 AO) sowie die dazu ergangenen Verwaltungsanweisungen zu beachten. Die besonderen Verhältnisse, die bei der Beurteilung zu beachten sind (vgl. z.B. Tz. 2.1.3. Satz 4, Tz. 2.1.8. Satz 4), sind vom Steuerpflichtigen nach Maßgabe der §§ 16 AStG, 90 Abs. 2 AO aufzuklären. Die Tz. 2.4.3. und 2.4.6. sind in derartigen Fällen grundsätzlich nicht anwendbar.

1.5.2. Die Abgrenzungsregelungen gelten auch für Geschäftsbeziehungen zu zwischengeschalteten Gesellschaften im Sinne des § 5 bzw. zu Zwischengesellschaften im Sinne der §§ 7 bis 14 AStG; bei der Ermittlung der hinzuzurechnungspflichtigen Einkünfte der Zwischengesellschaft (§ 10 Abs. 3 AStG) ist ggf. eine Gegenberichtigung vorzunehmen.

2. Allgemeine Grundsätze zur Einkunftsabgrenzung

2.1. Der Fremdvergleich als Maßstab der Einkunftsabgrenzung

2.1.1. Geschäftsbeziehungen zwischen Nahestehenden sind steuerlich danach zu beurteilen, ob sich die Beteiligten wie voneinander unabhängige Dritte verhalten

haben (Fremdvergleich). Dabei sind Maßstab die Verhältnisse des freien Wettbewerbs. Zugrunde zu legen ist die verkehrsübliche Sorgfalt ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter gegenüber Fremden (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 16. März 1967 - BStBl. III S. 626 und vom 10. Mai 1967 - BStBl. III S. 498).

- 2.1.2.** Der Einkunftsabgrenzung ist grundsätzlich das jeweilige Geschäft mit dem Nahestehenden zugrunde zu legen. Maßgebend sind die tatsächlichen Verhältnisse nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt (vgl. BFH-Urteile vom 30. Juli 1965 - BStBl. III S. 613, vom 26. Februar 1970 - BStBl. II S. 419 und vom 15. Januar 1974 - BStBl. II S. 606; vgl. ferner Tz. 3.1.3., Beispiel 3).
- 2.1.3.** Bei der Einkunftsabgrenzung sind die Funktionen der einzelnen nahestehenden Unternehmen zu beachten. Hierfür sind insbesondere von Bedeutung
- die Struktur, Organisation, Aufgabenteilung und Risikoverteilung in Konzernen sowie die Zurechnung von Wirtschaftsgütern;
 - welche Unternehmen die einzelnen Funktionen (Herstellung, Montage, Forschung und Entwicklung, verwaltungsbezogene Leistungen, Absatz, Dienstleistungen) erfüllen und
 - in welcher Eigenschaft die Unternehmen diese Funktionen erfüllen (z.B. als Eigenhändler, Agent oder als gleichgeordneter Teilnehmer bzw. Handlungsbeauftragter eines Pools). Hierbei kommt es auf den wirtschaftlichen Gehalt der tatsächlichen Tätigkeit an (vgl. Tz. 2.1.2.). Bei funktionslosen Unternehmen können Leistungsentgelte nicht berücksichtigt werden; bei funktionsschwachen Unternehmen können nur die tatsächlich erbrachten wirtschaftlichen Leistungen berücksichtigt werden, und zwar in der Regel mit einem kostenorientierten Entgelt (vgl. Tz. 2.2.4.).
- 2.1.4.** Für die Abgrenzung ist maßgebend, wie Fremde die Entgelte für gleichartige Lieferungen oder Leistungen angesetzt hätten („Fremdvergleichspreis“; im folgenden: „Fremdpreis“) oder welche Erträge oder Aufwendungen bei einem Verhalten wie unter Fremden beim Steuerpflichtigen angefallen wären. Hierbei ist davon auszugehen, daß im allgemeinen Geschäftsverkehr die einzelnen Lieferungen und Leistungen zwischen Unabhängigen in der Regel Gegenstand gesonderter Geschäftsbeziehungen sind, d.h. gesondert vereinbart und abgerechnet werden. Einheitliche Geschäftsvereinbarungen zwischen Nahestehenden sind jedoch als solche der Prüfung zugrunde zu legen; wird dabei für mehrere Lieferungen oder Leistungen ein einheitliches Entgelt verrechnet, so ist dies nicht zu beanstanden, wenn das Gesamtentgelt auf einzelne Teilleistungen aufgeteilt werden kann oder

wenn auch Fremde derartige Gesamtpreise vereinbaren. Liegen mehrere Geschäftsvereinbarungen vor, so gilt Tz. 2.3. (Vorteilsausgleich).

- 2.1.5.** Zur Ermittlung von Fremdpreisen sind die Daten heranzuziehen, auf Grund deren sich die Preise zwischen Fremden im Markt bilden. Maßgebend sind die Preise des Marktes, auf dem Fremde die Geschäftsbedingungen aushandeln würden.
- 2.1.6.** Als Anhaltspunkte für die Bemessung von Fremdpreisen kommen danach vor allem in Betracht
- a) Börsenpreise, branchenübliche Preise, die auf dem maßgeblichen Markt ermittelt sind (Marktpreise), sowie sonstige Informationen über den Markt;
 - b) Preise, die der Steuerpflichtige, der ihm Nahestehende oder Dritte tatsächlich für entsprechende Lieferungen oder Leistungen auf dem maßgeblichen Markt vereinbart haben;
 - c) Gewinnaufschläge, Kalkulationsverfahren oder sonstige betriebswirtschaftliche Grundlagen, die im freien Markt die Preisbildung beeinflussen (betriebswirtschaftliche Daten).
- 2.1.7.** Diese Daten sind ggf. angemessen zu berichtigen, um sie an abweichende Bedingungen des jeweils vorliegenden Geschäfts anzupassen, die für die Bemessung des Fremdpreises von Bedeutung sind (Beispiel: Marktpreise für Waren einer Standardqualität werden in branchenüblicher Weise auf Warenqualitäten umgerechnet, für die ein besonderer Marktpreis nicht besteht; auf cif beruhende Marktpreise sind bei fob-Geschäften entsprechend umzurechnen). Handelsübliche Mengenrabatte sind zu berücksichtigen.
- 2.1.8.** Ein ordentlicher Geschäftsleiter wird mit der gebotenen Sorgfalt aus den verfügbaren oder ihm zugänglichen Daten (vgl. BFH-Urteil vom 10. Januar 1973 - BStBl. II S. 322) den Verrechnungspreis ableiten (vgl. Tz. 2.1.1.).

Dabei hat er die Spielräume in der Lagebeurteilung und der geschäftlichen Entscheidung, wie sie sich aus der Teilnahme am allgemeinen Wirtschaftsverkehr und

aus der Marktsituation ergeben. Andererseits hat die Leitung des steuerpflichtigen Unternehmens dessen Eigeninteressen gegenüber Nahestehenden und gegenüber dem Konzernganzen in derselben Weise zu wahren, wie sie dies gegenüber fremden Dritten täte. Das Wahrnehmen solcher Spielräume setzt voraus, daß der gesamte Gestaltungsrahmen den allgemeinen Gepflogenheiten des Betriebs, der Branche oder des allgemeinen Geschäftsverkehrs entspricht.

2.1.9. Die folgenden Beispiele erläutern die Anwendung der Grundsätze:

Beispiel 1

Zur Ermittlung des Fremdpreises steht auf dem Markt oft nur ein Band von Preisen zur Verfügung, innerhalb dessen unabhängige Marktteilnehmer von Fall zu Fall den Preis für die einzelnen Geschäfte aushandeln. Zwei nahestehende Unternehmen setzten die zwischen ihnen vereinbarten Preise ohne wirtschaftlich beachtliche Gründe schematisch auf der Ober- oder Untergrenze des Preisbandes fest, wodurch die Gewinne des benachteiligten Unternehmens laufend geschmälert werden. Ein ordentlicher Geschäftsleiter des benachteiligten Unternehmens würde derartige schematische Preisfestsetzungen nicht hinnehmen, sondern im Interesse seines Unternehmens auf eine ausgewogene Preisgestaltung bedacht sein. Deshalb sind die Einkünfte des benachteiligten Unternehmens zu berichtigen.

Beispiel 2

In den Export eines deutschen Unternehmens wird ein Vertriebsunternehmen in einem Niedrigsteuerland eingeschaltet. Bei den Warenlieferungen an dieses Unternehmen werden bestehende Beurteilungsspielräume stets so ausgenutzt, daß bei dem Vertriebsunternehmen ein nach seiner Funktion unangemessen hoher Rohgewinn anfällt. Ein ordentlicher Geschäftsleiter des benachteiligten deutschen Unternehmens würde eine solche Gestaltung nicht hinnehmen. Die Einkünfte sind zu berichtigen.

2.2. Standardmethoden zur Prüfung von Verrechnungspreisen

2.2.1. Die im folgenden beschriebenen Standardmethoden sind wichtigste Anhaltspunkte bei der Prüfung von Verrechnungspreisen (vgl. Tz. 2.4.1.).

2.2.2. Preisvergleichsmethode (sogenannte „Comparable uncontrolled price method“)

Der zwischen den Nahestehenden vereinbarte Preis wird mit Preisen verglichen, die bei vergleichbaren Geschäften zwischen Fremden im Markt vereinbart worden sind.

Dies kann geschehen (vgl. oben Tz. 2.1.6.) durch

- a) äußeren Preisvergleich (Vergleich mit Marktpreisen, die anhand von Börsennotierungen, branchenüblichen Preisen oder Abschlüssen unter voneinander unabhängigen Dritten festgestellt werden);
- b) inneren Preisvergleich (Vergleich mit marktentstandenen Preisen, die der Steuerpflichtige oder ein Nahestehender mit Fremden vereinbart hat).

Die verglichenen Geschäfte sollen möglichst gleichartig sein (direkter Preisvergleich). Ungleichartige Geschäfte können herangezogen werden, wenn der Einfluß der abweichenden Faktoren eliminiert und der bei diesen Geschäften vereinbarte Preis gemäß Tz. 2.1.7. auf einen Preis für das verglichene Geschäft umgerechnet werden kann (indirekter Preisvergleich; Beispiel: Umrechnung von cif-Preisen in fob-Preise).

2.2.3. Wiederverkaufspreismethode (sogenannte „Resale price method“)

Diese Methode geht von dem Preis aus, zu dem eine bei einem Nahestehenden gekaufte Ware an einen unabhängigen Abnehmer weiterveräußert wird. Von dem Preis aus dem Wiederverkauf wird auf den Preis zurückgerechnet, der für die Lieferung zwischen den Nahestehenden anzusetzen ist. Dazu wird der Wiederverkaufspreis um marktübliche Abschläge berichtigt, die der Funktion und dem Risiko des Wiederverkäufers entsprechen; hat der Wiederverkäufer die Ware bearbeitet oder sonst verändert, so ist dies durch entsprechende Abschläge zu berücksichtigen. Läuft eine Ware über eine ganze Kette Nahestehender, so kann u.U. von dem (marktentstandenen) Preis der letzten Lieferung an einen Fremden über die ganze Kette hinweg bis zu deren Anfangsglied zurückgerechnet werden. Entsprechendes gilt bei Leistungen.

2.2.4. Kostenaufschlagsmethode (sogenannte „Cost plus method“)

Diese Methode geht bei Lieferungen oder Leistungen zwischen Nahestehenden von den Kosten des Herstellers oder Leistenden aus. Diese Kosten werden nach den Kalkulationsmethoden ermittelt, die der Liefernde oder Leistende auch bei seiner Preispolitik gegenüber Fremden zugrunde legt oder - wenn keine Lieferungen oder Leistungen gegenüber Fremden erbracht werden - die betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entsprechen. Es werden dann betriebs- oder branchenübliche Gewinnzuschläge gemacht. Bei Lieferungen oder Leistungen über eine Kette Nahestehender ist diese Methode auf die einzelnen Stufen nacheinander anzuwenden, wobei die tatsächlichen Funktionen (Tz. 2.1.3.) der einzelnen nahestehenden Unternehmen zu beachten sind.

2.3. Vorteilsausgleich²

2.3.1. Ein Ausgleich zwischen vorteilhaften und nachteiligen Geschäften eines Steuerpflichtigen mit Nahestehenden ist nur zulässig, wenn Fremde bei ihren Geschäften untereinander einen solchen Ausgleich vorgenommen hätten. Danach sind die Vorteile mit den Nachteilen auszugleichen, wenn der Steuerpflichtige bei Geschäften mit dem ihm Nahestehenden nachteilige Bedingungen im Hinblick darauf in Kauf genommen hat, daß er von diesem Nahestehenden im Rahmen des in Betracht stehenden Geschäftszusammenhangs im Gegenzuge Vorteile erhält.

2.3.2. Der Vorteilsausgleich nach Tz. 2.3.1. setzt voraus, daß

- die Geschäfte in einem inneren Zusammenhang stehen, der den Schluß zuläßt, daß die Geschäfte auch unter Fremdbedingungen von dem Steuerpflichtigen mit derselben Person abgeschlossen worden wären,

² Vgl. auch BFH-Urteil vom 7. Dezember 1988 I R 25/82, BStBl. 1989 II S. 248:

1. Unterläßt es eine Kapitalgesellschaft trotz geänderten Mietpreisniveaus, durch Änderungskündigung einen höheren Mietzins gegenüber dem beherrschenden Gesellschafter durchzusetzen, so liegt hierin der Verzicht auf eine vermögenswerte Rechtsposition. Dies ist eine verdeckte Gewinnausschüttung an den Gesellschafter.
2. Bei einem beherrschenden Gesellschafter setzt die steuerrechtliche Berücksichtigung eines Vorteilsausgleichs voraus, daß er auf einer im voraus getroffenen, klaren und eindeutigen Vereinbarung beruht.

- die Vor- und Nachteile bei den einzelnen Geschäften mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters quantifiziert werden können und
- die Vorteilsverrechnung vereinbart war oder zur Geschäftsgrundlage des nachteiligen Geschäfts gehörte (BFH-Urteil vom 8. Juni 1977 - BStBl II S. 704).

2.3.3. Sind die nachteiligen Bedingungen nicht während des Wirtschaftsjahres, in dem sie sich ausgewirkt haben, ausgeglichen worden, so ist ein Ausgleich nur zulässig, wenn spätestens zum Ende dieses Wirtschaftsjahres bestimmt ist, wann und durch welche Vorteile die Nachteile ausgeglichen werden. Die Nachteile müssen innerhalb der drei folgenden Wirtschaftsjahre ausgeglichen sein. Ein Ausgleich ist auch dann gegeben, wenn die den Vorteil einbringende Leistung aktiviert wird.

2.4. Anwendung der Methoden

- 2.4.1.** Eine für alle Fallgruppen zutreffende Rangfolge der Standardmethoden für die Prüfung von Verrechnungspreisen gibt es nicht. Grundlage der Prüfung bildet die vom Unternehmen durchgeführte Ermittlung der Verrechnungspreise. Bei der Prüfung, ob diese nach Art und Anwendung sachgerecht ist, ist davon auszugehen, daß ein ordentlicher Geschäftsleiter
- a) sich an der Methode orientieren wird, die den Verhältnissen am nächsten kommt, unter denen sich auf wirtschaftlich vergleichbaren Märkten Fremdpreise bilden;
 - b) in Zweifelsfällen sich an der Methode orientieren wird, für die möglichst zuverlässige preisrelevante Daten aus dem tatsächlichen Verhalten der beteiligten nahestehenden Unternehmen bei Fremdgeschäften zur Verfügung stehen.

Hierbei ist auf die Verhältnisse des Einzelfalls abzustellen.

2.4.2. Die Marktverhältnisse werden es oft notwendig machen, bei der Festsetzung von Verrechnungspreisen mehrere Methoden heranzuziehen. Dementsprechend ist es nicht zu beanstanden, wenn die Standardmethoden konkretisiert, vermischt oder durch andere Elemente ergänzt werden, um den Marktverhältnissen Rechnung zu

tragen. Bei der Prüfung von Verrechnungspreisen können mehrere Standardmethoden verwendet werden.

2.4.3. Nahestehende Unternehmen ermitteln ihre Verrechnungspreise oft auf Grund von allgemeinen Kosten-, Kalkulations- oder ähnlichen Berechnungsvorgaben oder zentral gesammelten Daten. Bei der Prüfung der Einkunftsabgrenzung kann von solchen Berechnungssystemen ausgegangen werden, wenn sie mit angemessener Genauigkeit zu den Ergebnissen führen, die sich bei einem Verhalten wie unter Fremden ergäben. Dies setzt voraus, daß

- a) die Berechnungssysteme hinreichend differenziert und nach System und Anwendung im einzelnen leicht und vollständig nachprüfbar sind,
- b) die Berechnungssysteme den Anspruch auf vollständige und richtige Erfassung der im Inland erwirtschafteten Einkünfte wahren und
- c) die Unternehmen die in den Berechnungssystemen enthaltenen Vorgaben und Daten in angemessenen Zeitabständen überprüfen und an veränderte Verhältnisse anpassen.

Die Berechnungssysteme sind auf ihre Schlüssigkeit und auf ihre sachgerechte Anwendung auf die einzelnen Geschäfte zu überprüfen. Hierbei ist Tz. 2.3. zu beachten.

2.4.4. Bei der Anwendung dieser Grundsätze

- a) ist in Konzernen von den tatsächlichen Funktionen der nahestehenden Unternehmen auszugehen;
- b) kann ein Unternehmen sich nicht auf eine Standardmethode berufen, die zu den Gegebenheiten des Marktes und des Unternehmens in Widerspruch steht;
- c) kann ein Unternehmen sich auf die Anwendung einer bestimmten Methode nur berufen, wenn es die erforderlichen Unterlagen vorlegt;

d) soll ein Unternehmen von einer sachgerechten Art der Ermittlung seiner Verrechnungspreise und von sachgerechten Berechnungssystemen nicht willkürlich abweichen.

- 2.4.5.** Bei der Anwendung der vorstehenden Grundsätze können die Betriebsergebnisse, die der Steuerpflichtige, ihm Nahestehende oder Fremde unter vergleichbaren betrieblichen Bedingungen aus vergleichbaren Geschäften mit Fremden erzielt haben, herangezogen werden, um besondere Prüfungsfelder zu ermitteln, Verrechnungspreise zu verproben oder sonstige Anhaltspunkte für die Einkunftsabgrenzung zu gewinnen. Zu diesen Zwecken können auch die Gesamtergebnisse zusammenhängender Geschäftsbereiche und ihre Aufteilung auf die einzelnen Geschäftsbereiche von Unternehmensgruppen herangezogen werden. Die Ergebnisse im Sinne der Sätze 1 und 2 können der Einkunftsabgrenzung selbständig zugrunde gelegt werden, wenn die Anwendung der Standardmethoden wegen besonderer Umstände (z.B. bei einer Ware oder Warengruppe, die zu einem ganz wesentlichen Teil nur innerhalb vertikal gegliederter Unternehmensgruppen angeschafft oder hergestellt, weiterverarbeitet und vertrieben wird) nicht zu sachgerechten Ergebnissen führen würde, ferner in den Fällen der Tz. 2.4.6. sowie bei Schätzungen (z.B. nach § 1 Abs. 3 AStG).
- 2.4.6.** In besonderen Fällen ist es nicht möglich, die tatsächlichen Verhältnisse mit einer gleichartigen Situation unter Fremden zu vergleichen, vor allem wenn die Geschäftsbeziehungen in dieser Art zwischen Fremden nach Maßgabe der Tz. 2.1.1. nicht oder nur mit einem wesentlich anderen wirtschaftlichen Gehalt zustande gekommen wären. In solchen Fällen ist der Einkunftsabgrenzung eine angemessene Aufteilung der Einkünfte aus den Geschäftsbeziehungen zugrunde zu legen, wie sie ordentliche Geschäftsleiter vereinbart hätten.

3. Warenlieferungen und Dienstleistungen

3.1. Lieferung von Gütern und Waren

3.1.1. Grundsatz

Liefert ein Unternehmen Güter oder Waren an ein nahestehendes Unternehmen, so ist Fremdpreis derjenige Preis, den Fremde für Lieferungen

- gleichartiger Güter oder Waren
- in vergleichbaren Mengen
- in den belieferten Absatzmarkt
- auf vergleichbarer Handelsstufe und
- zu vergleichbaren Lieferungs- und Zahlungsbedingungen

unter den Verhältnissen wirtschaftlich vergleichbarer Märkte vereinbart hätten. Für die Anwendung der Standardmethoden gilt Tz. 2.4.1.

3.1.2. Maßgebende Verhältnisse

3.1.2.1. Bei der Prüfung des Verrechnungspreises sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Ihr sind insbesondere zugrunde zu legen

1. die besondere Art, Beschaffenheit und Qualität sowie der Innovationsgehalt der gelieferten Güter und Waren;
2. die Verhältnisse des Marktes, in dem die Güter oder Waren benutzt, verbraucht, bearbeitet, verarbeitet oder an Fremde veräußert werden;
3. die Funktionen und die Handelsstufen, die von den beteiligten Unternehmen tatsächlich wahrgenommen werden (vgl. Tz. 2.1.3.);
4. die Liefervereinbarungen, insbesondere über Haftungsverhältnisse, Zahlungsfristen, Rabatte, Skonti, Gefahrentragung, Gewährleistung usw.;
5. bei längerfristigen Lieferbeziehungen die damit verbundenen Vorteile und Risiken;
6. besondere Wettbewerbssituationen (vgl. z.B. Tz. 3.1.2.4. Satz 2).

Maßgebend sind die Verhältnisse aus der Sicht im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses; bei langfristigen zu erfüllenden Verträgen ist jedoch zu prüfen,

ob unabhängige Dritte den damit verbundenen Risiken durch entsprechende Vereinbarungen (z.B. Preisgleitklauseln) Rechnung tragen würden.

- 3.1.2.2.** Werden im Zusammenhang mit der Lieferung von Gütern oder Waren besondere Finanzierungsleistungen (z.B. nicht handelsübliche Zahlungsziele, Kundenfinanzierung), Beistellungen oder Nebenleistungen vereinbart, so hat der Fremdpreis dies zu berücksichtigen. Soweit über diese Leistungen gesonderte Verträge abgeschlossen werden, ist ein Vorteilsausgleich im Rahmen der Tz. 2.3. zulässig.
- 3.1.2.3.** Sind Güter oder Waren unter Nutzung eines immateriellen Wirtschaftsgutes (z.B. eines gewerblichen Schutzrechts, eines Geschmacksmusterrechts, eines Urheberrechts, einer nicht geschützten Erfindung oder einer sonstigen die Technik bereichernden Leistung, eines Sortenschutzrechts, eines Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisses oder eines ähnlichen Rechts oder Wertes) hergestellt worden, so liegt in deren Erwerb und dem anschließenden Gebrauch oder Verbrauch durch den Erwerber in der Regel keine Nutzung des immateriellen Wirtschaftsgutes; in diesen Fällen wird daher vom Erwerber keine Lizenzgebühr geschuldet. Wird dennoch eine Lizenzgebühr zwischen Hersteller und Erwerber verrechnet, so ist dies steuerlich grundsätzlich nicht anzuerkennen. Dies gilt jedoch nicht, wenn der Erwerber auf andere Weise durch den Gebrauch der Güter oder Waren ein weitergehendes immaterielles Wirtschaftsgut nutzt (z.B. ein Patent im Sinne der Tz. 5.1.1. Satz 2), die Güter oder Waren für ein patentrechtlich geschütztes Verfahren einsetzt oder aus ihnen ein anderes geschütztes Wirtschaftsgut herstellt. Auch in diesen Fällen darf jedoch die Überlassung der immateriellen Wirtschaftsgüter nicht bereits durch den Preis der Güter oder Waren mit abgegolten sein; ein Ausgleich von Vor- und Nachteilen bei der Überlassung und bei der Verrechnung der späteren Nutzung ist anzuerkennen.
- 3.1.2.4.** Für die Anwendung der Standardmethoden sind Daten und Preise außer Betracht zu lassen, die durch besondere Wettbewerbssituationen beeinflusst sind und deshalb auf die in Frage stehende Geschäftsbeziehung nicht übertragen werden können. Dies gilt z.B. für Preise,
1. die sich auf abgeschlossenen Sondermärkten bilden, auf denen sich die Preise abweichend von dem Markt bilden, aus dem oder in den die Lieferung erfolgt;

2. bei denen im Zusammenhang mit der Markteinführung von Waren besondere Abschläge zugestanden werden;
3. die sich unter Umgehung oder außerhalb eines sonst bestehenden Patentschutzes bilden;
4. die durch behördliche Preisregulierungen oder vergleichbare Maßnahmen beeinflusst sind.

Diese Preise sind heranzuziehen, soweit sie nach Tz. 2.1.7. berichtigt werden können.

3.1.2.5. Der für die Einkunftsabgrenzung maßgebliche Fremdprijs kann von dem der Verzollung oder der Bemessung des Umsatzes bei der Einfuhr zugrundeliegenden Zollwert bzw. von den sonstigen Bemessungsgrundlagen für die Einfuhr im Sinne des § 11 UStG abweichen (vgl. BFH-Urteil vom 1. Februar 1967 - BStBl III S. 495).

3.1.3. Beispiele für die Anwendung der Standardmethoden

Beispiel 1

Ein Konzernunternehmen liefert an ein nahestehendes Vertriebsunternehmen, das als Eigenhändler auftritt, Fertigwaren, für deren internationale Lieferung vom Produzenten an Großhändler kein Marktpreis oder marktentstandener Preis festzustellen ist und mit deren Vertrieb im betreffenden Absatzgebiet ausschließlich das nahestehende Vertriebsunternehmen betraut ist. In diesem Fall wird im allgemeinen die Wiederverkaufspreismethode anzuwenden sein, wenn die Beteiligten bei Fremdverkäufen den beiderseitigen Preisvorstellungen einen bestimmten Funktionsrabatt an Alleinvertreter zugrunde legen. Vertriebsunternehmen sind Unternehmen, die die Ware ohne wesentliche Be- oder Verarbeitung weiterveräußern.

Beispiel 2

Ein Konzernunternehmen liefert Halbfertigfabrikate an ein verbundenes Herstellungsunternehmen auf einer nachgeordneten Herstellungsstufe. Ein Markt für derartige Produkte besteht nicht. In diesem Fall wird im allgemeinen die Kosten-

aufschlagsmethode anzuwenden sein, wenn Fremde unter gleichartigen Verhältnissen bei ihren Wertvorstellungen von den Kosten der Ware zuzüglich eines entsprechenden Gewinnaufschlages ausgehen.

Beispiel 3

Ein Unternehmen lagert spezielle Teile seiner Fertigung auf eine ausländische Tochtergesellschaft aus. Die Produktion und der Vertrieb durch die ausländische Gesellschaft erfolgen in enger Anbindung an den Betrieb des inländischen Unternehmens. Die Produktion wird von der Muttergesellschaft langfristig abgenommen. Die Tochtergesellschaft mit ihrer eingeschränkten Produktionsbreite wäre als unabhängiges Unternehmen auf Dauer nicht lebensfähig. Unter Fremden wäre die Produktion in Lohnfertigung übertragen worden (vgl. auch Tz. 2.1.2.). Dementsprechend kann der Verrechnungspreis durch die Kostenaufschlagsmethode ermittelt werden.

3.2. Gewerbliche Dienstleistungen

3.2.1. Grundsatz

Erbringt ein Unternehmen gewerbliche Dienstleistungen an ein nahestehendes Unternehmen, so gelten die Tz. 3.1.2. und 3.1.3. entsprechend. Die Bestimmungen über die Marktstufe gelten nur insoweit, als marktüblicherweise Unterschiede zwischen verschiedenen Gruppen von Auftraggebern gemacht werden.

3.2.2. Sonderbereiche

Für Dienstleistungen im Bereich der Forschung und der Entwicklung ist Tz. 5., für verwaltungsbezogene Leistungen Tz. 6. anzuwenden.

3.2.3. Preisvergleichs-, Wiederverkaufspreis- und Kostenaufschlagsmethode

3.2.3.1. Bei gewerblichen Dienstleistungen sind branchenübliche Preise wegen der Differenzierung der Leistungen meist nur bei vertretbaren Leistungen oder auf Sondergebieten festzustellen (Beispiele: Transport und Versicherung). Hierbei sind die

Formen der Preisgestaltung zu beachten, die sich in besonderen Bereichen des Dienstleistungssektors herausgebildet haben.

3.2.3.2. Wenn Vergleichspreise fehlen, ist in der Regel die Kostenaufschlagsmethode anzuwenden. (Grund: Leistungen werden in der Regel nicht weiterveräußert, so daß die Wiederverkaufsmethode ausscheidet.)

3.2.3.3. Stehen Dienstleistungen im Zusammenhang mit Warenlieferungen, so können sie nicht gesondert verrechnet werden, wenn sie üblicherweise zwischen Dritten durch den Warenpreis abgegolten sind (z.B. Garantie-, Wartungs- oder branchenübliche Kulanzleistungen). Im übrigen gilt Tz. 3.1.2.2. entsprechend.

3.3. Kosten der Werbung

3.3.1. Die Kosten einer Werbemaßnahme sind von demjenigen nahestehenden Unternehmen zu tragen, für dessen Aufgabenbereich durch diese Maßnahme geworben wird. Führt ein Unternehmen Aufgaben der Werbung für ein nahestehendes Unternehmen durch, so können die hierbei erbrachten Leistungen

a) als gewerbliche Dienstleistungen verrechnet werden (Tz. 3.2.), soweit sie nach Art und Umfang den Leistungen eigenständiger Werbeunternehmen entsprechen (z.B. selbständige Durchführung der Gesamtwerbung einschließlich der Herstellung von Werbeträgern, Werbevorlagen usw.);

b) im übrigen nach den Grundsätzen über verwaltungsbezogene Leistungen (Tz. 6.) verrechnet werden.

3.3.2. Die vorstehenden Grundsätze gelten auch für nahestehende Herstellungs- und Vertriebsunternehmen. Soweit Werbemaßnahmen zum Aufgabenbereich beider Unternehmen gehören, ist zu prüfen, ob der Werbeaufwand zwischen den beteiligten Unternehmen angemessen aufgeteilt worden ist. Dabei können Vorteile bei der Kostentragung für Werbemaßnahmen mit Preisvereinbarungen beim Bezug der Ware ausgeglichen werden oder umgekehrt. Für diesen Ausgleich gilt Tz. 1.4.

3.3.3. Es ist nicht zu beanstanden, wenn nahestehende Unternehmen die Kostenaufteilung im Konzern auf Grund eines mittel- oder längerfristigen Werbekonzeptes durch besondere Verrechnungsverträge regeln. Derartige Regelungen sind nach Tz. 2.4.3. und ggf. nach Tz. 7. zu prüfen.

3.4. Kosten der Markterschließung

3.4.1. Für die Einführung von Produkten entstehen bei Herstellungs- und deren Vertriebsunternehmen während des Einführungszeitraumes häufig erhöhte Kosten oder Mindererlöse. Unter Fremden werden sie in der Regel vom Vertriebsunternehmen nur insoweit getragen, als ihm aus der Geschäftsverbindung ein angemessener Betriebsgewinn verbleibt.

3.4.2. Unter Fremden werden solche Kosten oder Erlösminderungen auch derart aufgeteilt, daß

- a) das Vertriebsunternehmen diese Kosten oder Erlösminderungen in größerem Umfange trägt und ihm dafür Lieferpreise eingeräumt werden, durch die es nach dem Einführungszeitraum seine Gewinnausfälle in überschaubarer Zeit ausgleichen kann, oder
- b) der Hersteller diese Kosten oder Erlösminderungen in größerem Umfange trägt und nach dem Einführungszeitraum seine Gewinnausfälle in überschaubarer Zeit ggf. durch höhere Lieferpreise ausgleichen kann.

Der hierbei vorzusehende Ausgleich zwischen Herstellungs- und Vertriebsunternehmen wird in aller Regel im Vorhinein aus Rentabilitätsberechnungen abgeleitet und vertraglich abgesichert. Unter diesen Voraussetzungen kann auch eine derartige Aufteilung zwischen Nahestehenden der Einkunftsabgrenzung zugrunde gelegt werden.

3.4.3. Kosten und Erlösminderungen, die dadurch entstehen, daß ein Vertriebsunternehmen durch Kampfpreise oder ähnliche Mittel seinen Marktanteil wesentlich erhöhen oder verteidigen will, sind grundsätzlich vom Hersteller zu tragen.

3.5. Anlaufkosten

In der Erwartung, daß in späteren Wirtschaftsjahren Gewinne erzielt werden können, werden bei neu gegründeten Gesellschaften oder bei Gesellschaften, die erweitert oder wesentlich umorganisiert werden, sogenannte Anlaufkosten in Kauf genommen. Derartige Kosten sind grundsätzlich von der neu gegründeten, erweiterten oder umorganisierten Gesellschaft zu tragen.

Für Kosten und Erlösminderungen, die während der Anlaufphase durch die Einführung von Produkten entstehen, gilt Tz. 3.4.

4. Zinsen und ähnliche Vergütungen

4.1. Allgemeines

Bei Finanzierungsleistungen unter Nahestehenden ist zunächst zu prüfen, ob eine ernstgemeinte Darlehensgewährung oder eine verdeckte Gewinnausschüttung bzw. verdeckte Einlage (verdecktes Kapital) gegeben ist.³ Nur bei einer ernstgemeinten Darlehensgewährung kommt steuerlich die Verrechnung von Zinsen in Betracht.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung bzw. eine verdeckte Einlage (verdecktes Kapital) ist anzunehmen, sofern mit einer Rückzahlung von vornherein nicht ernsthaft zu rechnen war (BFH-Urteil vom 16. September 1958 - BStBl III S. 451). Verdecktes Kapital ist ferner dann anzunehmen, wenn im Einzelfall aus rechtlichen oder wirtschaftlichen Gründen diese Form der Zuführung von Gesellschaftskapital allein möglich ist oder wenn sich die schuldrechtliche Vertragsgestaltung als so ungewöhnlich erweist, daß sie als Gestaltungsmissbrauch im Sinne des § 42 AO angesehen werden muß.

4.2. Maßgebende Zinssätze

4.2.1. Gewährt eine Person einem Nahestehenden Kredite (z.B. Darlehen, Hypotheken, Warenkredite, Kontokorrentkredite), so ist Fremdpreis der Zins, zu dem Fremde

³ Vgl. BFH-Urteil vom 30. Mai 1990 I R 97/88, BStBl. II S. 875 (Anm. 1 zu § 1 AStG).

unter vergleichbaren Bedingungen den Kredit am Geld- oder Kapitalmarkt gewährt hätten (vgl. BFH-Urteil vom 25. November 1964 - BStBl 1995 III S. 176). Bei der Prüfung ist von den Zinssätzen auszugehen, zu denen Banken unter vergleichbaren Verhältnissen Fremden Kredite gewähren (Sollzins).

4.2.2. Bei der Prüfung der Zinsen sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Ihr sind insbesondere zugrunde zu legen

1. Kredithöhe und Laufzeit;
2. Art und Zweck des Kredites;
3. Sicherheiten und Kreditwürdigkeit des Schuldners (unter Berücksichtigung von Sonderkonditionen, die auch Fremde dem Schuldner im Hinblick auf dessen Zugehörigkeit zum Konzern einräumen würden);
4. die Kreditwährung, die Wechselkursrisiken und -chancen (vgl. dazu Tz. 4.2.3.) und etwaige Kurssicherungskosten;
5. bei durchgeleiteten Krediten die Refinanzierungskosten (vgl. hierzu i.Ü. Tz. 4.3.3.);
6. sonstige Umstände der Kreditgewährung, insbesondere die Verhältnisse auf den Kapitalmärkten (vgl. hierzu insbesondere Tz. 4.2.4.).

Die Umstände des Einzelfalls können es notwendig machen, andere als die in Tz. 4.2.1. genannten Zinssätze heranzuziehen, sofern sich auch Fremde an ihnen ausrichten würden. Ergibt die Prüfung, daß für den Zinssatz eine Bandbreite bestand, so sind die Tz. 2.1.8. und 2.4.6. zu beachten.

4.2.3. Ist der Kredit in ausländischer Währung gegeben worden, so sind bei der Anwendung der Tz. 4.2.1. und 4.2.2. die Zinssätze im Währungsgebiet der ausländischen Währung heranzuziehen, wenn auch Fremde den Kredit unter vergleichbaren Umständen in dieser Währung vereinbart hätten. Heranzuziehen sind ferner Maßnahmen, die Fremde zur Verteilung des Wechselkursrisikos

getroffen hätten (z.B. durch Wertsicherungsklauseln oder Devisentermingeschäfte auf Kosten des Darlehensnehmers).

- 4.2.4.** Hätte der Steuerpflichtige den Kredit in der dem Kreditvertrag zugrundeliegenden Währung auf einem anderen Geld- oder Kapitalmarkt als dem des Währungsgebietes der Kreditwährung zu einem für ihn günstigeren Zinssatz aufnehmen oder vergeben können, so sind diese Zinssätze mit heranzuziehen.
- 4.2.5.** Maßgebend sind die Verhältnisse im Zeitpunkt der Kreditgewährung. Es ist jedoch zu prüfen, ob bei mittel- oder langfristigen Krediten Schwankungen im Zinsniveau in der unter Fremden üblichen Weise Rechnung getragen ist (z.B. durch Kündigungs- oder Zinsanpassungsklauseln).
- 4.2.6.** Bei der Prüfung kann von an sich gebotenen Beanstandungen abgesehen werden, wenn wegen zwingender Rechtsvorschriften im Sitzstaat des Nahestehenden oder aus ähnlichen Gründen, die außerhalb des Kreditverhältnisses liegen, statt einer an sich gebotenen Zuführung von Eigenkapital ein zinsloses oder zinsgünstiges Darlehen gewährt wird. Wird von dieser Regelung Gebrauch gemacht, so kann die Zinslosigkeit oder niedrige Verzinslichkeit als solche keine Teilwertabschreibung des Darlehens begründen.

4.3. Einzelfragen

- 4.3.1.** Bei Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ist zu prüfen, ob
- die Verrechnung von Zinsen handelsüblich ist,
 - die Geschäftspartner bei vergleichbaren Geschäften in Gegenrichtung Zinsen berechnen.

Im übrigen bleibt Tz. 4.2. unberührt.

- 4.3.2.** Kredite werden u.U. aus betrieblichen Gründen, die außerhalb des Kreditverhältnisses liegen, zinslos oder zu einem ermäßigten Zins gegeben. Dies kann z.B. der Fall sein, wenn
- a) die Muttergesellschaft einem nahestehenden Vertriebsunternehmen zur Förderung des Absatzes ihrer Erzeugnisse einen zinslosen Warenkredit gewährt;

- b) das nahestehende Vertriebsunternehmen wirtschaftlich nicht in der Lage ist, aus eigenen Mitteln ein behördlich vorgeschriebenes Depot zur Erlangung von Einfuhrgenehmigungen für Erzeugnisse der Muttergesellschaft zu errichten und deshalb von dieser ein zinsloses Darlehen erhält.

Bei der Prüfung ist darauf zu achten, daß in dem Verhältnis, das der Zinsgestaltung zugrundeliegt, nach Maßgabe der Tz. 2.3. ein angemessener Ausgleich erfolgt.

4.3.3. Schaltet ein inländisches Unternehmen einen ausländischen Nahestehenden bei der Aufnahme von Mitteln auf einem ausländischen Markt ein, so gilt folgendes:
Handelt der Nahestehende

- a) als Agent oder Kommissionär, so ist die Aufnahme der Mittel im Ausland unmittelbar dem inländischen Unternehmen zuzurechnen. Der Nahestehende hat lediglich einen seiner Tätigkeit angemessenen Provisionsanspruch gegen das inländische Unternehmen. Ein Handeln des Nahestehenden als Agent ist insbesondere dann anzunehmen, wenn er in eigenem Namen für das inländische Unternehmen Mittel auf zinsgünstigen Kapitalmärkten aufnimmt;
- b) als Kreditgeber, so sind die von dem inländischen Unternehmen an den Nahestehenden zu zahlenden Zinsen nach Tz. 4.2.1. und 4.2.2. zu bemessen;
- c) als Buchungsstelle oder überläßt er seinen Namen, so hat er keine zu vergütende Leistung erbracht. Es kann auch keine Buchungsgebühr anerkannt werden, da die Mittelaufnahme ein beim inländischen Unternehmen zu buchender Geschäftsvorfall ist.

4.3.4. Schaltet ein ausländisches Unternehmen einen inländischen Nahestehenden in Kreditgeschäfte oder zum Ausnutzen besonderer Anlagemöglichkeiten im Inland ein, so gilt Tz. 4.3.3. sinngemäß.

4.4. Bürgschaften und ähnliche Verpflichtungen

4.4.1. Übernimmt eine Person für einen Nahestehenden eine Bürgschaft, so können die hieraus erwachsenden Rechtsfolgen (z.B. spätere Bürgschaftszahlungen) die Ein-

künfte dieser Person steuerlich nur dann mindern, wenn diese die Bürgschaft bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters auch für einen Fremden übernommen hätte (BFH-Urteil vom 19. März 1975 - BStBl II S. 614); dies setzt voraus, daß die Bürgschaftsübernahme einen außerhalb des Gesellschaftsverhältnisses liegenden wirtschaftlichen Grund hat.

4.4.2. Sofern die Voraussetzungen der Tz. 4.4.1. gegeben sind, ist für die Übernahme der Bürgschaft eine Provision anzusetzen, soweit eine solche auch zwischen Fremden vereinbart worden wäre (vgl. BFH-Urteil vom 19. Mai 1982 - BStBl II S. 631). Dies ist z.B.

1. dann gegeben, wenn die Bürgschaft dem begünstigten Schuldner einen Vorteil bringt, insbesondere eigene Finanzierungskosten erspart oder den Zugang zu einem bestimmten Kapitalmarkt eröffnet. Eine Bürgschaftsprovision ist danach z.B. anzusetzen, wenn die Bürgschaft für eine Finanzierungsgesellschaft übernommen wird, die auf ausländischen Kapitalmärkten Anleihen aufnimmt, um mit diesen Mitteln Investitionen des Konzerns zu finanzieren;
2. dann nicht gegeben, wenn der Bürge die Bürgschaft einem Fremden im eigenen betrieblichen Interesse unentgeltlich gewährt hätte. Ein solches betriebliches Interesse des Bürgen kann in bestimmten Fällen der Übernahme einer Bürgschaft zugunsten eines Vertriebsunternehmens bestehen.

4.4.3. Die vorstehenden Grundsätze gelten für andere Verpflichtungen (z.B. Patronatserklärungen) entsprechend, sofern diese Verpflichtungen den Charakter einer Bürgschaft haben.

5. Nutzungsüberlassung von Patenten, Know-how oder anderen immateriellen Wirtschaftsgütern; Auftragsforschung

5.1. Allgemeines

5.1.1. Wird einem nahestehenden Unternehmen ein immaterielles Wirtschaftsgut (vgl. Tz. 3.1.2.3.) zur Nutzung überlassen, so ist hierfür der Fremdpreis anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn das empfangende Unternehmen das immaterielle

Wirtschaftsgut nicht nutzt, aber einen wirtschaftlichen Nutzen daraus erzielt oder voraussichtlich erzielen wird (z.B. Sperrwirkung bei Vorrats- und Sperrpatenten). Wegen des Rechts auf Führung des Konzernnamens vgl. Tz. 6.3.2.

- 5.1.2. Die Verrechnung von Nutzungsentgelten ist steuerlich nicht anzuerkennen, wenn die Nutzungsüberlassung im Zusammenhang mit Lieferungen oder Leistungen steht, bei denen unter Fremden die Überlassung der immateriellen Wirtschaftsgüter im Preis der Lieferung oder Leistung mit abgegolten ist; ein Ausgleich von Vor- und Nachteilen bei gesonderter Inrechnungstellung von Lieferungen und Leistungen einerseits und für derartige Schutzrechtsüberlassungen andererseits ist anzuerkennen.
- 5.1.3. Überläßt der Nutzungsberechtigte seinerseits dem Überlasser eine nicht geschützte, die Technik bereichernde oder eine ähnliche Leistung (Know-how), die bei dem Nutzungsberechtigten im Zuge der Nutzung anfällt, so ist dies bei der Prüfung des Entgelts zu berücksichtigen. Überläßt er Know-how unabhängig von der Nutzung, so ist dies wie unter Fremden zwischen den Beteiligten zu verrechnen.

5.2. Ableitung der Fremdpreise

- 5.2.1. Bei der Verrechnung ist von den tatsächlich zur Nutzung überlassenen einzelnen immateriellen Wirtschaftsgütern auszugehen. Die von einem Lizenznehmer genutzten immateriellen Wirtschaftsgüter können grundsätzlich nur zusammengefaßt werden, wenn sie technisch und wirtschaftlich eine Einheit bilden.
- 5.2.2. Die Fremdpreise für die Überlassung der immateriellen Wirtschaftsgüter sind grundsätzlich durch den Ansatz von Nutzungsentgelten aufgrund einer sachgerechten Bemessungsgrundlage (z.B. Umsatz, Menge, Einmalbetrag) zu verrechnen. Für die steuerliche Prüfung kann, soweit möglich, das Bundesamt für Finanzen verkehrsübliche Vergütungsspannen für die Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter ermitteln. Bei ihrer Anwendung ist davon auszugehen, daß unter Fremden bei der Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter die Bedingungen differenziert ausgehandelt werden.

- 5.2.3.** Läßt sich die Angemessenheit der vereinbarten Lizenzgebühr nach der Preisvergleichsmethode nicht hinreichend beurteilen, so ist bei der Prüfung davon auszugehen, daß eine Lizenzgebühr von dem ordentlichen Geschäftsleiter eines Lizenznehmers regelmäßig nur bis zu der Höhe gezahlt wird, bei der für ihn ein angemessener Betriebsgewinn aus dem lizenzierten Produkt verbleibt.

Der ordentliche Geschäftsleiter wird diese Entscheidung in der Regel aufgrund einer Analyse über die Aufwendungen und Erträge treffen, die durch die Übernahme der immateriellen Wirtschaftsgüter zu erwarten sind. Zum Nachweis vgl. Tz. 9.

- 5.2.4.** Die Kostenaufschlagsmethode kann bei Einzelabrechnung in Ausnahmefällen in Betracht kommen. Die Kosten können als Schätzungsanhalt bei der Verprobung von Lizenzgebühren verwendet werden.

5.3. Auftragsforschung

Betreibt ein Unternehmen im Auftrag eines anderen Unternehmens Forschung und Entwicklung (Auftragsforschung), so kommen die Ergebnisse nicht dem forschenden, sondern dem auftraggebenden Unternehmen zugute. In diesen Fällen ist für die Bestimmung der Angemessenheit des Leistungsentgelts regelmäßig die Kostenaufschlagsmethode anzuwenden.

6. Verwaltungsbezogene Leistungen im Konzern

6.1. Allgemeines

Unter nahestehenden Unternehmen werden oft zentral oder regional durch die Muttergesellschaft, durch nachgeordnete Gesellschaften oder vergleichbare Einrichtungen für den Gesamtkonzern Aufgaben der Verwaltung, des Managements, der Kontrolle, der Beratung oder ähnliche Aufgaben wahrgenommen. Für diese Tätigkeiten können Entgelte in keinem Fall verrechnet werden, soweit sie ihren Rechtsgrund in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen oder in anderen Verhältnissen haben, die die Verflechtung begründen (vgl. Tz. 1.3.2.4. bis 1.3.2.7.). Nur soweit solche Einrichtungen daneben den ihnen nahestehenden Unternehmen

Dienstleistungen erbringen, kommt eine Verrechnung nach den folgenden Grundsätzen in Betracht.

6.2. Voraussetzungen für die Verrechnung

6.2.1. Eine gesonderte Verrechnung ist möglich, wenn für die Leistungen außerhalb des gesellschaftsrechtlichen Verhältnisses (vgl. Tz. 6.1.) zwischen Fremden ein Entgelt gewährt worden wäre. Vom zahlenden Unternehmen muß die Verrechnung von vornherein vereinbart sein und nachgewiesen werden. Sie ist nicht möglich, wenn der Aufwand bzw. die Leistungen dieser Einrichtungen den empfangenden Unternehmen in anderer Form weiterbelastet werden, z.B. durch die Verrechnung des konzerninternen Waren- oder Leistungsverkehrs zu Fremdpreisen, die diesen Aufwand bzw. diese Leistungen bereits berücksichtigen.

6.2.2. Zwischen Fremden würde ein Entgelt für derartige Leistungen nur gewährt, wenn sie

- eindeutig abgrenzbar und meßbar sind und
- im Interesse der empfangenden Person erbracht werden (d.h. einen Vorteil erwarten lassen und eigene Kosten ersparen).

Leistungen können nicht verrechnet werden, wenn eine Tochtergesellschaft sie nur mit Rücksicht auf die Verhältnisse der Muttergesellschaft entgegennimmt, sie aber als unabhängiges Unternehmen nach ihren eigenen Verhältnissen nicht in Anspruch nehmen würde.

6.2.3. Die Leistungen müssen tatsächlich erbracht sein. Das bloße Angebot im Konzern genügt nicht, da unter Fremden in aller Regel nur tatsächlich abgenommene Leistungen entgolten werden. Es ist jedoch nicht zu beanstanden, wenn bei schwankendem Leistungsfluß Durchschnittsentgelte verrechnet werden, die der tatsächlichen Abnahme innerhalb eines mehrjährigen Zeitraumes entsprechen.

6.3. Beispiele

6.3.1. Verrechenbar sind nach diesen Grundsätzen z.B. Entgelte für

- die Übernahme von Buchhaltungsarbeiten und ähnlichen Dienstleistungen, z.B. spezifischen Beratungsleistungen in den eigenen wirtschaftlichen und rechtlichen Angelegenheiten eines nahestehenden Unternehmens;
- die zeitlich begrenzte Überlassung von Arbeitskräften einschließlich solcher im Führungsbereich eines nahestehenden Unternehmens;
- die Aus- und Fortbildung sowie die soziale Sicherung von Personal, das in einem nahestehenden Unternehmen in dessen Interesse tätig ist;
- Leistungen der Muttergesellschaft zum Zwecke der Beschaffung von Waren und der Inanspruchnahme von Dienstleistungen, die die jeweilige Tochtergesellschaft direkt bezogen bzw. empfangen hat;
- das marktübliche Bereitstellen von Dienstleistungen auf Abruf, soweit nachgewiesen wird, daß die Tochtergesellschaft diese benötigt und daß sie tatsächlich in angemessenem Umfang Dienstleistungen abgerufen hat.

6.3.2. Demgegenüber kann eine Muttergesellschaft z.B. Entgelte nicht verrechnen für

- den sogenannten Rückhalt im Konzern einschließlich des Rechts, den Konzernnamen zu führen, sowie der Vorteile, die sich allein aus der rechtlichen, finanziellen und organisatorischen Eingliederung in den Konzern ergeben;
- die Tätigkeit ihres Vorstandes und Aufsichtsrates als solche sowie für ihre Gesellschafterversammlungen;
- die rechtliche Organisation des Konzerns als ganzen sowie für die Produktions- und Investitionssteuerung im Gesamtkonzern;
- Tätigkeiten, die Ausfluß ihrer Gesellschafterstellung sind, einschließlich der allgemeinen Organisation sowie der der Konzernspitze dienenden Kontrolle und Revision;

- Schutz und Verwaltung der Beteiligungen;
- die Konzernführung und solche Führungsaufgaben nachgeordneter Unternehmen, die die Konzernspitze an sich gezogen hat, um ihre eigenen Führungsmaßnahmen besser vorzubereiten, durchzusetzen und zu kontrollieren. Die Führung schließt die Planung, die unternehmerische Entscheidung und die Koordinierung ein.

6.4. Ableitung der Fremdpreise

6.4.1. Für verwaltungsbezogene Leistungen können Fremdpreise herangezogen werden, soweit Leistungen zwischen voneinander Unabhängigen der konzerninternen Verwaltungsleistung nach Art und Umfang vergleichbar sind. Hierbei ist zu berücksichtigen, daß die Beteiligten in einem Dauerverhältnis stehen. Soweit hierfür Marktpreise nicht feststellbar sind, ist der Fremdpreis in der Regel nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln. Es ist ferner zu beachten, daß ein ordentlicher Geschäftsleiter des Leistungsempfängers in der Regel kein Entgelt zugestehen würde, das den Aufwand übersteigt, der bei Erledigung der fraglichen Verwaltungsaufgaben durch den eigenen Betrieb oder durch Vergabe entsprechender Aufträge an ortsansässige Fremde anfallen würde.

6.4.2. Der Ableitung des Entgelts nach der Kostenaufschlagsmethode sind

1. die einzelnen erbrachten Leistungen und
2. die den einzelnen Leistungen zuzurechnenden Kosten

gesondert zugrunde zu legen. Den Nachweis hat der Steuerpflichtige durch Vorlage von Unterlagen (§ 90 Abs. 2 AO) zu führen.

7. Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge

7.1. Allgemeines

7.1.1. Werden im Konzern Aufwendungen für

- a) Forschung und Entwicklung oder
- b) verwaltungsbezogene Leistungen (Tz. 6.2.)

durch eine Kostenumlage verrechnet, so ist bei der Einkunftsabgrenzung von dem Kostenumlagevertrag auszugehen, wenn das Entgelt für die so verrechneten Überlassungen oder Leistungen nur zusammengefaßt bewertet werden kann oder die Ermittlung der den einzelnen Leistungen gesondert zuzurechnenden Kosten schwierig ist. Solche Umlageverträge sind unter Beachtung der folgenden Grundsätze zu prüfen (vgl. auch Tz. 2.4.3.).

- 7.1.2.** Die tatsächlich entstandenen Kosten solcher Leistungen im Konzern sind (wie bei einem Pool) nach einer anerkannten Kostenrechnungsmethode auf Vollkostenbasis (direkte und indirekte Kosten) zu erfassen und nach einer anerkannten Rechnungslegungsmethode zu verteilen. Voraussetzung ist, daß der Umlagevertrag (Tz. 7.2.) zuvor klar und eindeutig vereinbart und tatsächlich durchgeführt worden ist. Eine Umlage durch einen von den Kosten unabhängigen Vomhundertsatz des Umsatzes des steuerpflichtigen Unternehmens oder einer ähnlichen Bezugsgröße ist steuerlich nicht anzuerkennen.
- 7.1.3.** Bei der Durchführung des Umlagevertrages entfällt eine gesonderte Verrechnung für die Nutzungsüberlassung immaterieller Wirtschaftsgüter, für die Überlassung von Know-how sowie für Leistungen, auf die das steuerpflichtige Unternehmen aus dem Umlagevertrag einen Anspruch hat (Tz. 7.2.1. Nr. 2). Eine Aktivierung dieser Wirtschaftsgüter kommt gemäß § 5 Abs. 2 EStG nicht in Betracht; die Kostenumlage unterliegt nicht dem Steuerabzug nach § 50 a Abs. 4 EStG.
- 7.1.4.** Die steuerliche Anerkennung der Umlage setzt voraus, daß die Forschung und Entwicklung bzw. der Fluß verwaltungsbezogener Leistungen (Tz. 6.2.) eindeutig abgrenzbar und nachgewiesen sind. Der ihnen zuzurechnende Kostenblock muß leicht auszusondern sein. Dies ist in der Regel gegeben, wenn
 1. im Konzern ein zentraler Organisationsbereich mit dem Erbringen solcher Leistungen beauftragt ist, deren Ergebnisse im Gesamtkonzern oder in bestimmten Gruppen von Konzerngesellschaften genutzt werden, und

2. bei diesem Bereich auch die Kosten zusammengefaßt sind, die in anderen Konzernbereichen für eine ergänzende oder unterstützende Tätigkeit dieser Art anfallen (angegliederte Stellen).

7.1.5. Ein Umlagevertrag kann steuerlich nur anerkannt werden, wenn die Voraussetzungen der Tz. 1.4. gegeben sind und auch das Unternehmen, das die Umlage erhebt, ihn seiner Ergebnisrechnung mit steuerlicher Wirkung zugrunde legt. Soweit die Handelsbilanz für die Steuerbilanz gilt, muß der Umlagevertrag auch in der Handelsbilanz berücksichtigt werden.

7.1.6. Ein Gewinnaufschlag auf die umgelegten Kosten kann im Hinblick auf das Fehlen eines unternehmerischen Risikos steuerlich nicht anerkannt werden. Das schließt nicht aus, daß im Rahmen der Vollkostenrechnung in die Umlage eine angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals sowie ein Beitrag zu den Geschäftsführungs- und allgemeinen Verwaltungskosten einbezogen werden.

7.2. Vertragsinhalt

7.2.1. Ein Umlagevertrag ist der Einkunftsabgrenzung zugrunde zu legen, wenn

1. er Forschungs- und Entwicklungskosten, die mit der wirtschaftlichen Tätigkeit des steuerpflichtigen Unternehmens in Bezug stehen oder stehen werden, bzw. die Kosten verwaltungsbezogener Leistungen, die im Interesse des steuerpflichtigen Unternehmens tatsächlich erbracht werden, erfaßt und das steuerpflichtige Unternehmen die Ergebnisse der Forschung und Entwicklung bzw. die verwaltungsbezogenen Leistungen tatsächlich nutzt oder voraussichtlich nutzen wird;
2. er dem steuerpflichtigen Unternehmen einen nach Art und Umfang bestimmten Anspruch einräumt, die Tätigkeit des zentralen Organisationsbereichs und angegliederter Stellen für die ihm zugewiesenen Aufgaben zu nutzen und hierbei Leistungen des zentralen Organisationsbereichs selbst abzurufen oder ihm Aufträge zu erteilen;
3. er der Umlage diejenigen Kosten (einschließlich Gemeinkosten) zugrunde legt, die

- a) der Tätigkeit des zentralen Organisationsbereichs sowie angegliederter Stellen zuzurechnen und
- b) im Abrechnungsjahr tatsächlich entstanden sind.

Die Kosten müssen anhand des Vertrages eindeutig abzugrenzen sein. Umlagefähig sind nach Maßgabe der Nummern 1 und 4 auch Kosten der Grundlagenforschung;

- 4. in ihm Aufteilungsschlüssel vereinbart sind, die dem Anteil entsprechen, zu dem das steuerpflichtige Unternehmen die im Konzern anfallenden Forschungs- und Entwicklungsergebnisse und verwaltungsbezogenen Leistungen tatsächlich nutzt oder voraussichtlich nutzen wird. Dieser Anteil ist anhand betriebswirtschaftlicher Grundsätze mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters festzulegen. Das Verhältnis der Umsätze der nahestehenden Unternehmen zueinander kann nur zugrunde gelegt werden, wenn es ein brauchbarer Maßstab für den tatsächlichen oder voraussichtlichen Nutzen für die nahestehenden Unternehmen ist;
 - 5. nach ihm die Kosten um Erträge gekürzt werden, die der zentrale Organisationsbereich oder die angegliederten Stellen erhalten und die aus Tätigkeiten oder Wirtschaftsgütern stammen, welche Gegenstand des Umlagevertrages sind; und
 - 6. nach ihm die von dem steuerpflichtigen Unternehmen getragenen eigenen Kosten für Aufgaben, die Gegenstand des Umlagevertrages sind, nach den gleichen Grundsätzen wie im zentralen Organisationsbereich erfaßt, in die umzulegenden Kosten aufgenommen und auf den Umlagebetrag angerechnet werden.
- 7.2.2.** Bei den einzelnen Ansätzen eines Umlagevertrages ist ein Vorteilsausgleich mit anderen - außerhalb des Umlageverfahrens stehenden - Leistungen nicht zulässig.
- 7.2.3.** Werden Aufwendungen für Forschung und Entwicklung und für verwaltungsbezogene Leistungen in einem einheitlichen Umlagevertrag nebeneinander ab-

gerechnet, so sollen der umzulegende Aufwand und die Aufteilungsschlüssel für beide Leistungsarten für sich prüfbar sein.

- 7.2.4.** Das Finanzamt kann auf Antrag des Steuerpflichtigen auch andere Einzelregelungen zulassen, wenn dies wegen der besonderen Umstände (z.B. wegen des multilateralen Einsatzes des Umlagevertrages oder bei Fehlen einzelner die Kostenerfassung oder -verteilung regelnder Bestimmungen im Sinne der Tz. 7.2.1.) sachgerecht ist und sich das Ergebnis des Umlagevertrages im Inland nicht wesentlich gegenüber dem eines den Voraussetzungen der Tz. 7.1. bis 7.2.3. entsprechenden Vertrages ändert.

7.3. Vertragsdurchführung

- 7.3.1.** Die steuerliche Anerkennung des Umlagevertrages setzt voraus, daß das Unternehmen ihn an veränderte Verhältnisse anpaßt. Insbesondere ist der Aufteilungsschlüssel anzupassen, wenn sich die dem Vertrag zugrundeliegende Aufgabenteilung im Konzern ändert.

- 7.3.2.** Verrechnet ein Konzern Kosten auf Grund von Umlageverträgen, so dürfen die so umgelegten Kosten im Konzern nicht ein weiteres Mal überwältzt werden, z.B. im Wege der Verrechnung von Lieferungen oder Leistungen.

7.4. Nachweise

- 7.4.1.** Soll ein Umlagevertrag der Einkunftsabgrenzung zugrunde gelegt werden, so hat das steuerpflichtige Unternehmen auf Anforderung
1. den Vertrag mit sämtlichen Nebenabreden vorzulegen und anhand nachprüfbarer Unterlagen den Nutzen der Forschung und Entwicklung für das steuerpflichtige Unternehmen bzw. den Fluß verwaltungsbezogener Leistungen nachzuweisen;
 2. darzulegen, welche Aufgabenteilung im Konzern dem Vertrag zugrunde liegt und welche Funktionen die leistende Stelle erfüllt, sowie nachprüfbare Unterlagen

über die für die Festlegung und jeweilige Anwendung des Aufteilungsschlüssels maßgeblichen Verhältnisse vorzulegen;

3. alle Anweisungen für die Erfassung, Abgrenzung und Aufteilung der Kosten, die Buchungspläne sowie die Berechnung der Kostenumlage der Höhe nach (insbesondere Einzelangaben über die in die Kostenumlage einbezogenen Kosten nach Kostenstellen) vorzulegen.

Auf die Vorlage von nur im Ausland befindlichen Unterlagen für die Berechnung der Umlage kann verzichtet werden, soweit das steuerpflichtige Unternehmen eine von einem deutschen Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater bzw. einer deutschen Wirtschaftsprüfungs- oder Steuerberatungsgesellschaft geprüfte und mit einem entsprechenden Bestätigungsvermerk versehene Umlagenberechnung vorlegt, aus der ersichtlich ist, daß die Kostenumlage dem Grunde und der Höhe nach vertragsgemäß berechnet ist.

7.4.2. Die Finanzbehörde kann nach Maßgabe des § 90 Abs. 2 AO weitere Angaben, Unterlagen und Beweismittel verlangen, die nach den Umständen des Einzelfalls notwendig sind. Dies gilt insbesondere

- a) wenn nicht erwartet werden kann, daß die Finanzbehörden im Lande der Muttergesellschaft das Kostenaufteilungssystem und seine Jahresergebnisse auf Antrag im Wege der Amtshilfe überprüfen werden;
- b) zum Nachweis der in Tz. 7.1.4. Satz 1 und 2 genannten Voraussetzungen in Fällen, in denen der Konzern nicht über die in Satz 3 der Tz. 7.1.4. genannten organisatorischen Voraussetzungen verfügt; oder
- c) wenn einzelne der in den vorstehenden Tz. aufgestellten Voraussetzungen nicht erfüllt sind oder einzelne Nachweise nicht erbracht werden können und die verlangten weiteren Nachweise dies ausgleichen.

8. Durchführung von Berichtigungen

8.1. Allgemeines

8.1.1. Eine Berichtigung ist durchzuführen, soweit

- a) die Voraussetzungen der verdeckten Gewinnausschüttung gegeben sind, nach den dafür maßgebenden Grundsätzen; in diesem Fall ist außerdem zu prüfen, ob Kapitalertragsteuer festzusetzen ist (BFH-Urteile vom 28. Januar 1981 - BStBl II S. 612 und vom 19. Mai 1982 - BStBl II S. 631);
- b) die Voraussetzungen einer verdeckten Einlage gegeben sind, durch eine Erhöhung des Beteiligungswertes in der Steuerbilanz;
- c) sie lediglich auf § 1 AStG zu stützen ist, durch einen Zuschlag außerhalb der Bilanz.

8.1.2. Die Berichtigung ist für das Jahr vorzunehmen, in dem sich die Vorteilsgewährung auf den Gewinn ausgewirkt hat.

8.1.3. Die Berichtigung von Einkünften läßt die steuerliche Zurechnung von ihnen zugrundeliegenden Wirtschaftsgütern - insbesondere für Vermögenssteuerzwecke - unberührt.

8.2. Durchführung der Besteuerung

8.2.1. Der Berichtigungsbetrag ist derselben Einkunftsart zuzurechnen wie die berichtigten Einkünfte.

8.2.2. Auf dem Berichtigungsbetrag sind ggf. die Bestimmungen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung anzuwenden.

8.2.3. Steuern, die im Ausland von einem Nahestehenden auf den dem Berichtigungsbetrag entsprechenden Teil seines Gewinnes geschuldet werden, sind im Rahmen des § 34 c EStG und der einschlägigen Bestimmungen der Doppelbesteuerungsabkommen nicht anrechenbar.

8.2.4. Ist ein unbeschränkt Steuerpflichtiger an einer ausländischen Tochtergesellschaft im Sinne des § 3 AIG beteiligt und führt die Berichtigung zu einer Erhöhung des Beteiligungswertes in der Steuerbilanz, so erhöht der Berichtigungsbetrag die Bemessungsgrundlage für die Rücklage nach § 3 Abs. 1 AIG.

8.3. Nachträglicher Ausgleich von Einkunfts minderungen

8.3.1. Gleichen die Beteiligten eine Einkunfts minderung im Inland dadurch aus, daß sie durch Ausgleichszahlungen den Zustand herbeiführen, der bei Beachtung des Grundsatzes des Fremdvergleichs eingetreten wäre, so ist dieser Ausgleich bei

a) verdeckten Gewinnausschüttungen grundsätzlich als Einlage zu behandeln;

b) verdeckten Einlagen als Kapitalrückführung zu behandeln;

c)⁴Vorgängen, die zu einer lediglich auf § 1 AStG zu stützenden Berichtigung führen, außerhalb der Bilanz mit dem zu Zwecken der Berichtigung vorgenommenen Zuschlag (Tz. 8.1.1. Buchstabe c) zu verrechnen.

8.3.2. Wird eine Beteiligung veräußert oder die ausländische Gesellschaft liquidiert, so ist der Veräußerungs- oder Liquidationserlös um den Betrag des nach Tz. 8.1.1. Buchstabe c vorgenommenen Zuschlags außerhalb der Bilanz zu kürzen, soweit dieser noch nicht verrechnet worden ist.

9. Verfahren

9.1. Mitwirkung bei Ermittlung und Nachweis

9.1.1. An den Ermittlungen zur zutreffenden Einkunftsabgrenzung wirken die Beteiligten nach Maßgabe der allgemeinen Bestimmungen (insbesondere § 90 Abs. 2 AO) mit. Sie haben hierbei auch

a) Sachverhalte im Ausland selbst zu ermitteln und

⁴ Vgl. BFH-Urteil vom 30. Mai 1990 I R 97/88, BStBl. II S. 875 (Anm. 1 zu § 1 AStG).

b) Beweismittel, die sich im Ausland befinden, zu beschaffen.

Sie haben dabei alle für sie bestehenden rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten auszuschöpfen; hierzu gehören insbesondere die Möglichkeiten, die sich aus gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen oder der Gemeinschaftlichkeit von Interessen zwischen Nahestehenden ergeben.

- 9.1.2.** Zur Mitwirkung sind die steuerpflichtigen inländischen Unternehmen verpflichtet; ausländische nahestehende Unternehmen sind zur Mitwirkung verpflichtet, soweit ihre eigene Steuerpflicht in Frage steht (z.B. als Empfänger einer verdeckten Gewinnausschüttung). Die Ermittlungs- und Nachweispflicht eines inländischen Unternehmens erstreckt sich auch auf solche für seine inländische Besteuerung bedeutsamen Sachverhalte und Beweismittel, die in Büchern oder Unterlagen ausländischer nahestehender Unternehmen festgehalten oder dokumentiert sind.
- 9.1.3.** Nach § 90 Abs. 2 Satz 3 AO kann sich ein Beteiligter nicht darauf berufen, daß er Sachverhalte nicht aufklären oder Beweismittel nicht beschaffen kann, wenn er sich nach Lage des Falles bei der Gestaltung seiner Verhältnisse die Möglichkeit dazu hätte beschaffen oder einräumen lassen können. Das kann dadurch geschehen, daß die Nahestehenden sich hierzu gegenseitig Ermittlungs- oder Nachweishilfe zusagen (Nachweissvorsorge; vgl. BFH-Urteil vom 16. April 1980 - BStBl 1981 II S. 492). Bei Geschäftsbeziehungen zwischen Nahestehenden gilt dies insbesondere auch für die zur Einkunftsabgrenzung notwendigen Ermittlungen und Nachweise. Ein inländisches Unternehmen kann sich deshalb nicht darauf berufen, ein ausländisches nahestehendes Unternehmen (z.B. die Muttergesellschaft) stelle ihm die erforderlichen Nachweise oder Unterlagen nicht zur Verfügung.
- 9.1.4.** Sind für die Einkunftsabgrenzung bei der Prüfung einer Konzerngesellschaft Verhältnisse bei einer anderen Konzerngesellschaft heranzuziehen, so erstreckt sich die erweiterte Mitwirkungspflicht nach § 90 Abs. 2 AO auch auf diese Verhältnisse. Das inländische Unternehmen muß hierfür ggf. Nachweissvorsorge nach Tz. 9.1.3. treffen.

9.2. Umfang der Mitwirkungspflicht

- 9.2.1.** Die Mitwirkungspflicht erstreckt sich auf alle Umstände, die für die Bildung und Beurteilung der Verrechnungspreise maßgeblich sind. Dies sind insbesondere die
- a) zur Prüfung des Verrechnungspreises erforderlichen Daten, die verfügbar sind oder dem ordentlichen Geschäftsleiter eines unabhängigen Unternehmens zugänglich wären;
 - b) für die Prüfung des Verrechnungspreises erforderlichen betrieblichen Daten, Unterlagen und Informationen von nahestehenden Unternehmen. Soweit es sich um die Verhältnisse bei nahestehenden Unternehmen handelt, gilt Tz. 9.1.4.
- 9.2.2.** Leitet ein steuerpflichtiges Unternehmen Verrechnungspreise auf eine bestimmte Weise ab (Tz. 2.4.2.) oder benutzt es besondere Berechnungsvorgaben oder zentral gesammelte Daten (Tz. 2.4.3.), so hat es
- a) Sorge dafür zu tragen, daß die hierfür notwendigen Unterlagen zusammengestellt und leicht zu überprüfen sind;
 - b) auf Anforderung im Rahmen der Tz. 9.1. an der Prüfung mitzuwirken, ob die festgesetzten Verrechnungspreise auch bei Verwendung anderer Methoden plausibel erscheinen (Tz. 2.4.2. Satz 3).

Tz. 2.4.4. Buchstabe c bleibt unberührt.

- 9.2.3.** Zu den Mitwirkungspflichten bei Kostenumlageverträgen wird auf Tz. 7.4. verwiesen.
- 9.2.4.** Bei Beziehungen zu nahestehenden Unternehmen, die keiner wesentlichen Besteuerung unterliegen, ist § 16 AStG zu beachten. Die dort vorgesehene besondere Darlegungspflicht trägt dem in solchen Fällen bestehenden Steuergefälle Rechnung und schließt eine bloße Plausibilitätsprüfung aus.

9.3. Rechtsfolgen bei unzureichender Mitwirkung

- 9.3.1.** Kommt ein Unternehmen seinen Mitwirkungspflichten nicht nach, so kann das Finanzamt ggf. die Einkünfte auf Grund einer Schätzung nach § 162 AO berichtigen. Hierbei kann es für Grund und Höhe der Berichtigung ggf. von einem nach der Lebenserfahrung möglichen Sachverhalt ausgehen (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juli 1968 - BStBl II S. 695).
- 9.3.2.** Bei der Schätzung ist § 1 Abs. 3 AStG anzuwenden, wenn andere Anhaltspunkte für die Schätzung nicht gegeben sind. Diese Bestimmung gilt auch für Berichtigungen, die auf einer anderen Rechtsgrundlage als der des § 1 Abs. 1 AStG beruhen.

10. Sonstiges

10.1. Aufhebung anderer Verwaltungsregelungen

Tz. 1 des Einführungsschreibens vom 11. Juli 1974 (BStBl. 1974 I S. 442) zum Außensteuergesetz ist bei Einkunftsabgrenzungen im Sinne dieses Schreibens nicht mehr anzuwenden.⁵

10.2. Übergangsregelung

Ordnen die Unternehmen im Hinblick auf dieses Schreiben ihre Verhältnisse neu (z.B. durch den Abschluß oder die Anpassung von Umlageverträgen), so bleibt die Prüfung der davorliegenden Zeit nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs unberührt. Aus der Umstellung als solcher können für die Vergangenheit keine nachteiligen Rechtsfolgen für die Unternehmen gezogen werden. Bei Umstellungen innerhalb von drei Jahren nach Veröffentlichung dieses Schreibens kann davon ausgegangen werden, daß sie im Hinblick auf dieses Schreiben vorgenommen worden sind.

⁵ Vgl. nunmehr das neue Anwendungsschreiben zum AStG.