

# Dissertation

zur Erlangung des Grades eines Doktors der Wirtschaftswissenschaften

im Fachbereich Wirtschaftswissenschaften

der Universität Siegen

Analyse der steuerlichen Einflußfaktoren grenzüberschreitender Vertriebsalternativen inländischer Kapitalgesellschaften

Eingereicht von:

Dipl.-Kfm.

Steffen Wassermeyer

Clausiusstr. 25

53113 Bonn

Bonn, den 15.2.2005

urn:nbn:de:hbz:467-2088

## Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis	VII
Tabellenverzeichnis	VII
Abkürzungsverzeichnis	IX
<b>A. Einführung</b>	<b>1</b>
<b>I. Relevanz des Untersuchungsgegenstandes</b>	<b>1</b>
<b>II. Die Entwicklung des Vertriebsnetzes als dynamischer Prozeß</b>	<b>2</b>
<b>III. Problemstellung</b>	<b>4</b>
<b>IV. Senkung der Konzernsteuerquote durch Optimierung der Vertriebsstruktur</b>	<b>7</b>
1. Definition und Einflußfaktoren der Konzernsteuerquote	7
2. Beeinflussung der Konzernsteuerquote durch Verlagerung von Einkünften	11
<b>B. Grundlagen der Vertriebsaktivitäten im internationalen Unternehmensverbund</b>	<b>15</b>
<b>I. Begriffsabgrenzung des Vertriebs</b>	<b>15</b>
1. Definition, Aufgaben und Bedeutung des Vertriebs	15
2. Neue Entwicklungen im Rahmen des Vertriebs	16
<b>II. Ökonomische und rechtliche Entscheidungsalternativen im Rahmen der Vertriebsaktivitäten</b>	<b>19</b>
1. Unternehmerische Gestaltungsalternativen zur Etablierung einer Vertriebsstruktur	19
1.1 Einflußfaktoren für die Auswahl eines Vertriebsweges	19
1.2 Einsatz von konzernerneigenen oder konzernfremden regionalen Vertriebseinheiten	22
1.3 Alternative rechtliche Ausgestaltungsformen des Vertriebs im Ausland	24
1.3.1 Grundlagen	24
1.3.2 Direktgeschäfte im Rahmen des Warenexports	24
1.3.3 Vertriebsniederlassung	26
1.3.4 Vertriebs-Tochterkapitalgesellschaft	26
1.3.5 Vertriebs-Tochterpersonengesellschaft	27
1.3.6 Vergleich der rechtlichen Ausgestaltungsformen der Niederlassung mit der Tochterkapitalgesellschaft	29
1.3.6.1 Grundlagen	29
1.3.6.2 Unterschiede in der Leitung	29
1.3.6.3 Unterschiede in der Kontrolle	30
1.3.6.4 Unterschiede in der Kooperationsfähigkeit	31
1.3.6.5 Unterschiede in der Finanzierung	32

2. Alternative Vertragsformen für die Ausgestaltung des Vertriebs im Ausland	33
2.1 Einsatz von Handelsvertretern	33
2.1.1 Grundlagen	33
2.1.2 Rechte und Pflichten des Handelsvertreters	34
2.1.3 Einsatz von Handelsvertretern oder Reisenden	36
2.1.4 Vor- und Nachteile des Handelsvertretervertriebs	38
2.2 Einsatz von Kommissionären	39
2.2.1 Grundlagen	39
2.2.2 Rechte und Pflichten des Kommissionärs	41
2.2.3 Vor- und Nachteile des Kommissionsvertriebs	42
2.3 Einsatz von Eigenhändlern	42
2.3.1 Grundlagen	42
2.3.2 Rechte und Pflichten des Eigenhändlers	45
2.3.3 Vor- und Nachteile des Eigenhändlers	46
2.4 Einsatz von Vertragshändlern	47
2.4.1 Definition und Funktion des Vertragshändlers	47
2.4.2 Charakteristika des Vertragshändlers	48
2.4.3 Auswirkungen des Vertragshändlerverhältnisses	49
<b>III. Steuerliche Grundlagen bei Vertriebsaktivitäten im Ausland</b>	<b>50</b>
1. Begriff und Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts	50
2. Internationale Doppel- und Minderbesteuerung	52
2.1 Begriff, Ursache und Konsequenz von Doppelbesteuerung	52
2.2 Begriff, Ursache und Konsequenz von Minderbesteuerung	54
2.3 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung	55
2.3.1 Anrechnungsmethode	55
2.3.2 Freistellungsmethode	57
2.3.3 Vergleich Anrechnungs- und Freistellungsmethode	57
2.3.4 Milderung der internationalen Doppelbesteuerung mittels der Abzugs- und Pauschalierungsmethode	58
2.3.5 Zwischenergebnis	59
3. Dokumentationspflichten für Vertriebsgesellschaften bei internationalen Verrechnungspreisen	60
3.1 Grundlagen	60
3.2 Schätzung und Beweismaßreduzierung	61
3.3 Rechtsänderung durch das Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen	62
3.3.1 Änderung des § 90 AO	62
3.3.2 Änderung des § 162 Abs. 3 AO	65
3.3.3 Weitere Probleme aufgrund der neuen Dokumentationsvorschriften	66
3.3.3.1 Inhaltliche Konkretisierung der Dokumentation	66
3.3.3.2 Umfang der Dokumentation	68
<b>C. Steuerliche Analyse der unterschiedlichen Vertriebswege unter besonderer Berücksichtigung der internationalen Gewinnabgrenzung</b>	<b>76</b>
<b>I. Die internationale Gewinnabgrenzung als Grundlage der steuerlichen Beurteilung</b>	<b>76</b>
1. Internationale Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz	76
1.1 Der Fremdvergleichsgrundsatz als international anerkannte Maxime der Gewinnabgrenzung	76

1.1.1	Die Bedeutung des Fremdvergleichs für die Gewinnabgrenzung	76
1.1.2	Funktions- und Risikoanalyse als Grundlage der Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz	78
1.1.3	Durchführung der Gewinnabgrenzung	83
1.2	Anwendung der Standardmethoden	86
1.2.1	Grundsätzliches	86
1.2.2	Preisvergleichsmethode	86
1.2.3	Wiederverkaufspreismethode	89
1.2.4	Kostenaufschlagsmethode	91
1.2.5	Probleme bei Durchführung des Fremdvergleichs	93
1.3	Anwendung transaktionsbezogener Gewinnaufteilungsmethoden	100
1.3.1	Geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode	100
1.3.2	Geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode	102
1.4	Korrektur unangemessener Verrechnungspreise	106
1.5	Bestimmung und Prüfung von Verrechnungspreisen mit Hilfe von Datenbankanalysen	108
1.5.1	Anwendungsbereich von Datenbankanalysen	108
1.5.2	Anwendungsbedingungen	109
1.5.3	Vergleichsgegenstand bei Datenbankanalysen	111
1.5.4	Generelle Anforderungen an eine quantitative Analyse	111
1.5.5	Anforderungen an die Auswahlkriterien zur Ermittlung von Vergleichsunternehmen	112
1.5.6	Durchführung und Ergebnis der Datenbankanalyse	115
2.	Anwendung globaler Gewinnaufteilungsmethoden	119
3.	Grenzkosten als Verrechnungspreise	125
4.	Zwischenergebnis sowie Diskussion eines möglichen Lösungsansatzes	126
<b>II.</b>	<b>Steuerliche Konsequenzen aus der Organisation der Vertriebsaktivitäten als Direktgeschäft</b>	129
1.	Steuerliche Behandlung von Direktgeschäften	129
1.1	Besteuerung im Vertriebsstaat	129
1.2	Besteuerung im Ansässigkeitsstaat	130
1.3	Abkommensrechtliche Behandlung des Direktgeschäfts	131
2.	Direktvertrieb mittels Electronic Business	131
2.1	Abgrenzung der Betriebsstätte „Internet-Server“ zum Direktvertrieb	131
2.2	Steuerbilanzielle Behandlung von E-Business	135
2.2.1	Grundlagen	135
2.2.2	Bilanzierung von Aufwendungen für den Internetauftritt	135
2.2.2.1	Allgemeines	135
2.2.2.2	Erstmalige Erstellung des Internetauftritts	136
2.2.2.3	Laufender Aufwand aufgrund des Internetauftritts	137
<b>III.</b>	<b>Steuerliche Konsequenzen aus der Organisation der ausländischen Vertriebsaktivitäten in Form einer Betriebsstätte</b>	139
1.	Betriebsstättenbegriff	139
2.	Rechtsfolgen aus der Begründung einer Betriebsstätte	140
3.	Einflußfaktoren der Besteuerung einer Betriebsstätte	141
4.	Steuerliche Behandlung einer Betriebsstätte	142
4.1	Abkommensrecht	142
4.2	Nationales Recht	144
5.	Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus	146
5.1	Grundsätze der Abgrenzung	146

5.2	Indirekte Methode	147
5.3	Direkte Methode	148
5.3.1	Rechtsgrundlage der Gewinnabgrenzung	148
5.3.2	Leistungsaustausch mit fremden Dritten	149
5.3.3	Zuordnung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	151
5.3.4	Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	153
5.3.5	Nutzungsüberlassungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte	155
6.	Die Vertreterbetriebsstätte als Sondertatbestand im Vertriebsbereich	156
6.1	Grundlagen	156
6.2	Begriff des ständigen Vertreters	157
6.2.1	Ständiger Vertreter nach deutschem Recht	157
6.2.2	Vertreterbetriebsstätte nach Abkommensrecht	162
6.2.2.1	Definition nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA	162
6.2.2.2	Die Definition in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA	165
6.2.2.2.1	Einordnung von Art. 5 Abs. 6 OECD-MA	165
6.2.2.2.2	Unabhängigkeit des Vertreters	166
6.2.2.2.3	Handeln im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit	168
6.2.2.3	Gesamtbetrachtung der Vertreterbetriebsstättendefinition des Art. 5 OECD-MA	171
6.2.3	Auswirkungen der abkommensrechtlichen und nationalen Vorschriften zur Vertreterbetriebsstätte	173
6.3	Gewinnermittlung bei einer Vertreterbetriebsstätte	176
6.3.1	Bedeutung der allgemeinen Grundsätze für die Vertreterbetriebsstätte	176
6.3.2	Ermittlung und Behandlung des Ergebnisses der Vertreterbetriebsstätte in Rechtsprechung und Literatur	178
6.3.2.1	Grundlagen	178
6.3.2.2	Aberkennung der Steuersubjekteigenschaft des Vertreters	179
6.3.2.3	Anerkennung der Steuersubjekteigenschaft des Vertreters	180
6.3.2.4	Verluste einer Vertreterbetriebsstätte	185
6.3.3	Gestaltungsempfehlungen zur Vermeidung einer Vertreterbetriebsstätte	187
6.3.3.1	Vermeidung einer Vertreterbetriebsstätte durch fehlende Nachhaltigkeit	187
6.3.3.2	Stärkung des Merkmals „Unabhängigkeit“	187
6.3.3.2.1	Allgemeines	187
6.3.3.2.2	Weisungsgebundenheit und Kontrolle	189
6.3.3.2.3	Verbleib von unternehmerischen Chancen und Risiken	189
6.3.3.2.4	Vergütung der Tochtergesellschaft	190
6.3.3.2.5	Eigene Geschäftstätigkeit	191
6.3.3.2.6	Vermeidung einer Ein-Firmen-Vertretung	191
6.3.3.3	Stärkung des Merkmals „Handeln im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit“	192
6.3.3.3.1	Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch eigene Geschäftstätigkeit	192
6.3.3.3.2	Abschlußvollmacht	193
7.	Steuerliche Behandlung von Repräsentanten und Repräsentationsbüros	193
7.1	Grundlagen	193
7.2	Innerstaatliche Beurteilung	194
7.3	Abkommensrechtliche Beurteilung	195
8.	Steuerliche Behandlung eines Auslieferungslagers	199

8.1 Grundlagen	199
8.2 Innerstaatliche Beurteilung des Auslieferungslagers	199
8.3 Abkommensrechtliche Beurteilung des Auslieferungslagers	199
<b>IV. Steuerliche Konsequenzen aus der Organisation der ausländischen Vertriebsaktivitäten in Form einer Tochterkapitalgesellschaft</b>	<b>201</b>
1. Problembereiche	201
2. Abschirmwirkung der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft	202
2.1 Trennungsprinzip	202
2.2 Durchbrechung des Trennungsprinzips durch die Hinzurechnungsbesteuerung	204
2.2.1 Voraussetzungen und Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung	204
2.2.2 Rechtsfolgen	205
2.3 Bedeutung der Hinzurechnungsbesteuerung für die Vertriebstätigkeit	207
3. Internationale Gewinnabgrenzung im Rahmen alternativer Vertriebsstrukturen der Tochterkapitalgesellschaft	212
3.1 Notwendigkeit der Vermeidung von Verlustsituationen	212
3.1.1 Beschränkungen des Verlustausgleichs	212
3.1.2 Verluste bei Vertriebsgesellschaften	213
3.2 Vertriebstochtergesellschaft als Handelsvertreter	219
3.2.1 Methodenwahl zur Ermittlung einer angemessenen Handelsvertreterprovision	219
3.2.2 Höhe der angemessenen Provision	221
3.2.3 Begründung einer beschränkten Steuerpflicht der Mutterkapitalgesellschaft im Ausland	224
3.3 Vertriebstochtergesellschaft als Kommissionär	225
3.3.1 Methodenwahl zur Ermittlung einer angemessenen Kommissionärsprovision	225
3.3.2 Höhe der angemessenen Kommissionärsprovision	227
3.3.3 Begründung einer beschränkten Steuerpflicht der Mutterkapitalgesellschaft im Ausland	232
3.3.4 Handels- und steuerbilanzielle Behandlung	235
3.4 Vertriebseinheit als Eigenhändler	236
3.4.1 Methodenwahl zur Ermittlung einer angemessenen Gewinnmarge	236
3.4.2 Höhe der angemessenen Gewinnmarge	239
3.4.3 Handels- und steuerbilanzielle Behandlung	245
3.4.4 Begründung einer beschränkten Steuerpflicht der Mutterkapitalgesellschaft im Ausland	246
3.4.5 Alternative Ausgestaltung der Vertriebseinheit	247
3.4.5.1 Grundüberlegung	247
3.4.5.2 Abschmelzung der Funktionen und Risiken eines Eigenhändlers auf Vertragshändlerniveau	249
3.4.5.3 Beurteilung des Vertragshändlers	250
3.4.5.4 Übertragung auf funktionsreduzierte Eigenhändler	251
3.5 Zwischenergebnis	253
3.6 Ermittlung von Verrechnungspreisen bei Vertrieb mittels Electronic Business durch die Tochtergesellschaft	254
3.6.1 Electronic Commerce	254
3.6.1.1 Electronic Commerce mit physischen Produkten	254
3.6.1.2 Electronic Commerce mit digitalisierten Produkten	255
3.6.2 Electronic Services	255
3.7 Vertriebseinheit als regionale Vertriebszentrale	257

3.7.1	Grundüberlegungen	257
3.7.2	Vor- und Nachteile einer zentralen Vertriebsgesellschaft	258
3.7.3	Ausgestaltung einer zentralen Vertriebsgesellschaft	261
3.7.4	Risiken bei Abschmelzung der länderbezogenen Vertriebsgesellschaften auf Kommissionärsbasis	261
3.8	Vertriebseinheit als Central Entrepreneur	265
3.8.1	Grundüberlegung	265
3.8.2	Auswirkungen auf die Einkunftsabgrenzung	266
<b>D.</b>	<b>Schlußbetrachtung</b>	<b>269</b>
<b>Quellenverzeichnisse</b>		<b>279</b>
I.	Literaturverzeichnis	279
II.	Rechtsprechungsverzeichnis	330
III.	Verzeichnis der Verwaltungserlasse und Verfügungen	334
IV.	Sonstige Rechtsquellen	335
V.	Gesetzestexte	335

**Abbildungsverzeichnis:**

Abbildung 1: Ablaufschema von Handelsvertretergeschäften	34
Abbildung 2: Vorteilhaftigkeit Handelsvertreter vs. Reisender	37
Abbildung 3: Ablaufschema von Kommissionärgeschäften	40
Abbildung 4: Ablaufschema von Eigenhändlergeschäften	44

**Tabellenverzeichnis:**

Tabelle 1: Auswirkung von Kostenverteilungen .....	12
Tabelle 2: Verrechnungspreise zwischen den Betriebsteilen.....	13
Tabelle 3: Auswirkungen der Verrechnungspreise Fall I.....	13
Tabelle 4: Auswirkungen der Verrechnungspreise Fall II.....	13
Tabelle 5: Datenbankanalyse-Grundfall.....	116
Tabelle 6: Kostenaufschlagsatz Vertriebsgesellschaft Italien .....	117
Tabelle 7: Auswahlkriterien zur Ermittlung der Handelsvertreterprovision.....	222
Tabelle 8: Kostenaufschlagsätze für Handelsvertreterprovision .....	222
Tabelle 9: Länder- und branchenspezifische Kostenaufschlagssätze für Handels- vertreterprovisionen .....	223
Tabelle 10: Auswahlkriterien zur Ermittlung der Kommissionärsprovision.....	228
Tabelle 11: Umsatzrenditen von Kommissionärgesellschaften.....	229
Tabelle 12: Kostenaufschlagssätze für Kommissionärsprovisionen .....	229
Tabelle 13: Länderspezifische Kostenaufschlagssätze für Kommissionärprovisionen .....	230
Tabelle 14: Länder- und branchenspezifische Kostenaufschlagssätze für Kommissionärprovisionen.....	231
Tabelle 15: Auswahlkriterien zur Ermittlung der Eigenhändlerprovision .....	241
Tabelle 16: Umsatzrenditen von Eigenhändlergesellschaften .....	242
Tabelle 17: Kostenaufschlagssätze für Eigenhändlermargen.....	242
Tabelle 18: Länderspezifische Kostenaufschlagssätze für Eigenhändlermargen.....	243

## VIII

Tabelle 19: Länder- und branchenspezifische Kostenaufschlagsätze für Eigenhändlermargen.....	244
Tabelle 20: Funktionen und Risiken bei klassischer Funktionsverteilung .....	253

**Abkürzungsverzeichnis:**

a.A., A.A.	andere Auffassung
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anh.	Anhang
Anm.	Anmerkung(en)
AO	Abgabenordnung
AO&S	Accounting, Organizations and Society (Zeitschrift)
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
ASW	Die Absatzwirtschaft (Zeitschrift)
Aufl.	Auflage
AWD-BB	Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters (Zeitschrift)
BB	Betriebsberater (Zeitschrift)
BBK	Buchführung, Bilanz, Kostenrechnung, Zeitschrift für das gesamte Rechnungswesen
Bd.	Band
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGHZ	Amtliche Sammlung von Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BIFD	Bulletin for International Fiscal Documentation (Zeitschrift)
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT	Bundestag
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
bzw.	beziehungsweise
CDFI	Cahier de Droit Fiscal
CDH	Centralvereinigung Deutscher Wirtschaftsverbände für Handelsvermittlung und Vertrieb
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
DBW	Die Betriebswirtschaft (Zeitschrift)
dergl.	dergleiche
ders.	derselbe
d.h.	das heißt
dies.	dieselbe(n)
Diss.	Dissertation
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)
DSWR	Datenverarbeitung, Steuer, Wirtschaft, Recht (Zeitschrift)

EBIT	Earnings before interest and taxes
EBITDA	Earnings before interest, taxes, Depreciation and Amortization
ECTR	EC Tax Review (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte
EG	Europäische Gemeinschaft
EGV	Vertrag zur Gründung der Europäischen Union
erw.	erweiterte
ESTB	Der Ertragssteuerberater (Zeitschrift)
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
et al.	et altera
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
evtl.	eventuell
F.	Fach
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
Fn.	Fußnote(n)
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
FSt	Finanzen und Steuern
GAufzV	Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung
gem.	gemäß
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
glA.	gleiche Auffassung
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend die GmbH
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-Stb	GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
Gr.	Gruppe
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
hrsg.	herausgegeben
IAS	International Accounting Standards
IASC	International Accounting Standards Committee
i.d.F.v.	in der Fassung vom
i.d.R.	in der Regel
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i.e.S.	im engeren Sinne
IFA	International Fiscal Association
IFRS	International Financial Reporting Standards

IFSC	International Financial Service Centre
INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft
Intertax	International Tax Review
IRC	Internal Revenue Code
i.S.d.	im Sinne des/der
i.S.v.	im Sinne von
IStR	Internationales Steuerrecht (Zeitschrift)
ITPJ	International Transfer Pricing Journal (Zeitschrift)
i.V.m.	in Verbindung mit
IWB	Internationale Wirtschafts-Briefe
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
Kap.	Kapitel
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
lit.	litera
MA	Musterabkommen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
Nr.	Nummer(n)
NRW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe
OECD	Organisation for Economic Cooperation and Development
OECD-MA	OECD-Musterabkommen
OECD-MK	Kommentar zum OECD-Musterabkommen
OECD-RL	OECD-Richtlinie(n)
OFD	Oberfinanzdirektion
PIStB	Praxis Internationale Steuerberatung (Zeitschrift)
Pkw	Personenkraftwagen
PWP	Perspektiven der Wirtschaftspolitik (Zeitschrift)
RFH	Reichsfinanzhof
RIW	Recht der internationalen Wirtschaft (Zeitschrift)
Rn.	Randnote(n)
RStBl	Reichssteuerblatt
s.	siehe
S.	Seite(n)
sec.	section
sog.	sogenannte(s)
StbJb	Steuerberaterjahrbuch
StbKRep	Steuerberaterkongreß-Report
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)
SteuerStud	Steuer und Studium (Zeitschrift)
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)

StVj	Steuerliche Vierteljahresschrift (Zeitschrift)
TLR	Tax Law Review
TNI	Tax Notes International (Zeitschrift)
TPIR	Tax Planning International Review (Zeitschrift)
TPITP	Tax Planning International Transfer Pricing (Zeitschrift)
Tz.	Teilziffer(n)
u.a.	unter anderem; und andere
u.a.m.	und andere(s) mehr
überarb.	überarbeitete
UN	United Nations
UN-MA	UN-Musterabkommen
US	United States
USA	United States of America
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
VGA, vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
v.	von; vom
VO-E	Verordnungsentwurf
VWG	Verwaltungsgrundsätze
WiB	Wirtschaftliche Beratung (Zeitschrift)
WiSt	Wirtschaftswissenschaftliches Studium (Zeitschrift)
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
Z.B.; z.B.	zum Beispiel
ZfbF	Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung
ZfhF	Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
ZGR	Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht
ZHR	Zeitschrift für das gesamte Handels- und Wirtschaftsrecht
Ziff.	Ziffer
z.T.	zum Teil

## A. Einführung

### I. Relevanz des Untersuchungsgegenstandes

Die zunehmende Internationalisierung<sup>1</sup> und Globalisierung<sup>2</sup> der unternehmerischen Tätigkeit und die Öffnung der Märkte verlangen von Unternehmen ein Anpassen an die veränderten strukturellen Gegebenheiten. Die dabei geforderte Internationalisierung von unternehmerischer Tätigkeiten geht mit entsprechender grenzüberschreitender Optimierung von betrieblichen Funktionen einher, die in vielen Bereichen bereits umgesetzt ist. Festzustellen sind Unternehmen, die sich auf einen noch relativ frühen Abschnitt des „Globalisierungspfad“ befinden<sup>3</sup>, als auch solche, die bereits ein weltmarktorientiertes Führungskonzept entwickelt haben, das die länderspezifischen Aktivitäten im Sinne eines unternehmensweit abgestimmten Vorgehens integrieren soll.<sup>4</sup> Unternehmen müssen sich im Zuge ihrer zunehmend global ausgerichteten Unternehmenspolitik auch auf die verschiedenen nationalen (Steuer-) Rechtsordnungen einstellen.<sup>5</sup>

Die Gründung von eigenständigen Niederlassungen im Ausland zwecks internationaler Betätigung bietet sich insbesondere für internationale Großunternehmen aber auch für mittelständische Unternehmen an, die über ausreichende finanzielle Reserven verfügen und ihre wirtschaftlichen Möglichkeiten nutzen möchten.<sup>6</sup> Solche Unternehmen partizipieren dabei vom erleichterten grenzüberschreitenden Transfer von Finanzkapital, Technologie und Managementfähigkeiten. Über Beschaffungs-, Herstellungs-, Produkt- und Marketingstrategien versuchen sie dem enormen Kostendruck zu begegnen, den die Globalisierung der Märkte ausgelöst hat. Damit einher geht eine Veränderung der traditionellen Organisa-

---

<sup>1</sup> Zum Begriff der Internationalisierung vgl. *E. Dülfer*, in Lück/Trommsdorf (Hrsg.), Internationalisierung, S. 50.

<sup>2</sup> Unter Globalisierung ist die zunehmend internationale Verflechtung der Volkswirtschaften durch steigenden weltweiten Austausch von Waren, Dienstleistungen und Kapital über Ländergrenzen hinweg zu verstehen. Demnach ist unter einer global orientierten Unternehmenspolitik eine auf eine länderübergreifende Integration aller Unternehmensaktivitäten ausgerichtete Strategie zur weltweiten Optimierung der dislozierten Wertschöpfungsaktivitäten des Gesamtunternehmens, ggf. auch unter Inkaufnahme einer suboptimalen Politik für eine nationale Teileinheit zu verstehen. Vgl. für viele *H. Meffert/J. Bolz*, Marketing-Management, S. 26.

<sup>3</sup> Dies sind das organisatorisch inlandsgebundene Exportgeschäft bis hin zu länderorientierten, dezentral organisierten und mit weitgehenden Entscheidungskompetenzen versehenen Teileinheiten. Vgl. *H.-J. Kleineidam*, Fremdvergleichsgrundsatz, IStR 2001, S. 724.

<sup>4</sup> Vgl. *H.-J. Kleineidam*, Fremdvergleichsgrundsatz, IStR 2001, S. 724.

<sup>5</sup> Vgl. *N. Herzig*, Globalisierung, WPg 1998, S. 281.

<sup>6</sup> Dabei ist z.B. an die Nutzung von Größenvorteilen, sog. Economies of Scale oder Skaleneffekte genannt, zu denken. Darunter sind Kostenersparnisse zu verstehen, die bei wachsender Ausbringungsmenge durch vermehrte Chancen produktivitätssteigernder Spezialisierung, durch Lernprozesse oder durch Kapazitätsgrößenvorteile entstehen. Vgl. *H. Berg*, Skaleneffekte, S. 1888.

tionsformen international operierender Unternehmen hin zu einer „Borderless Organization“.<sup>7</sup> Mittels modernster Kommunikation werden schnell und kosteneffizient Informationen ausgetauscht, die für globale Produkte und globales Management unabdingbar sind. Für homogene Wirtschaftsräume, wie z.B. Europa, bedeutet dies u.a. die Einrichtung von regionalen Vertriebszentralen und eine entsprechende Anpassung der Vertriebsfunktion in den einzelnen Ländern. Allerdings erfolgt die Entwicklung des Vertriebs i.d. Regel schrittweise, wobei bei der Planung und Umsetzung einer solchen Organisation diverse steuerliche Probleme zu lösen sind.<sup>8</sup>

## II. Die Entwicklung des Vertriebsnetzes als dynamischer Prozeß

Die Internationalisierung der unternehmerischen Tätigkeit bildet einen integrativen Bestandteil eines dynamischen Prozesses der Unternehmensentwicklung, die sich in mehreren Phasen vollziehen kann.<sup>9</sup> Die Überlegungen zur steuerlich optimalen Gestaltung der Vertriebsstruktur hängen u.a. stark von der Prognose der einzelnen Entwicklungsphasen hinsichtlich Umsatz und Gewinn ab. Insbesondere die Phase der Markterschließung ist mit hohen Risiken verbunden, die die geplanten Kosten erhöhen und sogar zum Scheitern auf dem noch unbekanntem Markt führen können. Werden in der Phase der Marktpenetration<sup>10</sup> Anlaufverluste erwartet, kommt es auf die Minimierung der möglichen Risiken einerseits und die steuerliche Anerkennung von Anlaufverlusten im In- und Ausland andererseits an. Dabei können nationale Verlustnutzungsbeschränkungen eine steueroptimale Gestaltung behindern.

Für die Entwicklung des Auslandsvertriebs, beginnend mit der Markterschließungs- und Marktaufbauphase bis hin zur Marktpräsenz, ist überwiegend die folgende Entwicklung zu beobachten:<sup>11</sup>

---

<sup>7</sup> Vgl. C.-D. Jackstein, in Raupach (Hrsg.), Verrechnungspreissysteme, S. 215 ff.; ebenso P. Winkelmann, Vertriebskonzeption, S. 47. Winkelmann stellt fest, daß der Trend zu einer Länder- bzw. Ländergruppenorganisation geht. Die Globalisierung nimmt den Unternehmen die Dominanz des Inlandsvertriebs. Deutschland ist (nur noch) ein Markt unter vielen, ein Element des europäischen Binnenmarktes.

<sup>8</sup> Vgl. F. Roser, in Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Steuerfolgen, S. 143.

<sup>9</sup> Vgl. B. Kortüm, Entscheidungsprozeß, 1972, S. 70 f.; E. Heinen, Industriebetriebslehre, 1991, S. 134.

<sup>10</sup> Unter Marktpenetration ist das Eindringen in einen neuen Markt zu verstehen. Zu den unterschiedlichen Strategien vgl. P. Kotler, Marketing-Management, S. 76 f.

<sup>11</sup> Vgl. U. Prinz, Vertriebsstrukturen, FR 1997, S. 518; F. Roser, in Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Steuerfolgen, S. 142.

Während der Markterschließung und –aufbauphase im Ausland wird insbesondere der *Direktvertrieb* eingesetzt, um eigene Güter oder Dienstleistungen abzusetzen. Dafür werden für bestimmte Produkte zunehmend die Möglichkeiten des Electronic Commerce genutzt.<sup>12</sup> Allerdings ist insgesamt der Anteil des Electronic Commerce noch eher gering.<sup>13</sup> Es werden aber auch, je nach Produkt, eigene Mitarbeiter (Reisende) eingesetzt. Die Unternehmensleitung steht vor der Entscheidung, ob die Tätigkeit auf den ausländischen Märkten durch eigenes Personal und/oder Einrichtungen im anderen Land gefördert werden soll. In steuerlicher Hinsicht muß zunächst geklärt werden, unter welchen Voraussetzungen eine Niederlassung entsteht, die Steuerpflichten begründet und ob es insoweit steuerlich sinnvoll ist, vom Export zu einer ausländischen Vertriebseinheit überzugehen. Die Wahl zwischen den beiden Varianten hängt wesentlich davon ab, ob ein Steuergefälle zwischen den beiden Staaten besteht und wie dieses verläuft. Die Steuerbelastungswirkung, die mit einer ausländischen Vertriebseinheit verbunden ist, hängt dabei vor allem davon ab, in welcher Form diese errichtet wird.

Eine Direktbelieferung von ausländischen Kunden unmittelbar aus Deutschland ist nur solange realisierbar, wie der relevante Markt eine überschaubare Größe hat. Mit steigendem Volumen wird eine Direktbelieferung in jedem Fall schwieriger. Will man zu diesem Zeitpunkt noch keine Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte errichten, so erfolgt als nächstes die Errichtung eines *Auslieferungs-* und *Ausstellungslagers* und/oder einer *Repräsentanz* im Ausland<sup>14</sup> als „Anlaufstelle“ der Kunden. Eine Repräsentanz hat oftmals den Auftrag, den ausländischen Markt mit Blick auf die Tragfähigkeit einer eigenen Vertriebsorganisation zu erkunden und weitere Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten zu übernehmen. Kommt der Unternehmer zu dem Schluß, daß er eine dauernde Repräsentanz im Ausland benötigt, die mehr als nur Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten leistet, kann die Einschaltung eines *Vertreters* oder ein Joint-Venture in Erwägung gezogen werden.

---

<sup>12</sup> Vgl. zu den Besonderheiten des Electronic Commerce: *J. Hickey*, Opportunities, European Taxation 1998, 255; *L. Hinnekens*, Framework, Intertax 1998, 192; *U. Wiater/H.-G. Bosch*, Steuerentstrickung, IStR 1998, 757; *R. Portner*, Betriebsstätte; IStR 1998, S. 553.

<sup>13</sup> Vgl. *F. Roser*, in Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Steuerfolgen, S. 142.

<sup>14</sup> Die Repräsentanz dient insbesondere der Informationssammlung und der Etablierung von Kundenkontakten. Sie erzielt keine eigenen Einnahmen, sondern die Kosten werden durch das Stammhaus gedeckt. Vgl. *U. Ammelung*, Steueraspekte, IStR 1998, 713; zur Erfassung länderbezogener Vorteile vgl. *K.-H. Baranowski*, Auslandsbeziehungen, S. 90-94; *ders.*, Repräsentationsbüro, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, S. 619; *S. Bendlinger*, Musterabkommen, IWB Fach 10, International, Gruppe 2, S. 1149.

Soll im Ausland zur Erlangung voller Marktpräsenz eine *eigene Vertriebseinheit* begründet werden, so stellt sich die Grundfrage, ob dies mittels einer Tochtergesellschaft oder Betriebsstätte geschehen soll.<sup>15</sup>

### III. Problemstellung

Die Auswahl einer Vertriebsmethode gehört zu den wesentlichen betrieblichen Entscheidungen und ist Teil des sog. Marketing-Mix.<sup>16</sup> Die Wichtigkeit dieser Entscheidung wird u.a. dadurch evident, daß sich die Unternehmung i.d.R. für längere Zeit an die gewählte Struktur binden muß. Diese längerfristige Bindung kann sowohl vertraglicher als auch betriebswirtschaftlicher Natur, aber auch durch steuerliche Überlegungen begründet sein. Die gewählte Vertriebsmethode hat Einfluß darauf, wie schnell und wie zuverlässig die Kunden das Produkt oder die Dienstleistung erhalten können und welche Kosten dabei für das Unternehmen entstehen. Die Entscheidung über die Vertriebsmethode kann durch verschiedene Anlässe ausgelöst werden, die sich zwei Kategorien zuordnen lassen:

- die Notwendigkeit einer Konstitution neuer Vertriebsmethoden z.B. im Zusammenhang mit der Erschließung neuer Märkte oder
- die Reorganisation von Vertriebsmethoden als Folge einer Analyse der derzeitigen Situation. Dabei kommen einerseits Fehlentscheidungen in der Vergangenheit oder eine Änderung der Einflußgrößen in Betracht.

Die Entscheidung hinsichtlich der Form der Vertriebstätigkeit wirkt sich unmittelbar auf jede andere Marketing-Entscheidung aus, da dadurch die vom Unternehmen selbst zu erbringenden Leistungen determiniert werden. Daher müssen die Absatzkanäle sorgfältig geplant werden, um flexibel auf zukünftige Entwicklungen reagieren zu können.<sup>17</sup> Es gilt, aus den zur Verfügung stehenden Alternativen die für die eigene Situation geeignetste zu

---

<sup>15</sup> Vgl. dazu die Ausführungen unter A.4.3. Außerdem *U. Prinz*, Vertriebsmodelle, FR 1996, 481 sowie JbFSt 1996/97, S. 434. Zu beachten ist, daß ein ausländisches Gebilde nach dem Zivil- und Steuerrecht des jeweiligen Staates beurteilt wird. Die ausländische Einordnung präjudiziert jedoch nicht die deutsche steuerliche Qualifikation. Es ist daher denkbar, daß z.B. eine im Ausland als Kapitalgesellschaft behandelte Rechtsform in Deutschland als Personengesellschaft behandelt wird. Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 420 ff., 481 ff.

<sup>16</sup> Vgl. *H. Meffert*, Marketing, S. 509; *P. Kotler u.a.*, Grundlagen des Marketing, S. 807 ff.

<sup>17</sup> Vgl. *H. Meffert*, Marketing, S. 509; *P. Kotler u.a.*, Grundlagen des Marketing, S. 807 ff. Bei einer Untersuchung von 69 Unternehmen der Investitionsgüterindustrie stellte die Unternehmensberatung Arthur D. Litt-

wählen und zu implementieren. Es ist Aufgabe der Steuerplanung, die mit den möglichen Alternativen einhergehenden Steuerwirkungen zu analysieren und ggf. betriebliche Abläufe steuerlich zu optimieren, so daß die resultierenden Steuerbelastungen minimiert werden.<sup>18</sup> Dabei kann die Steuerplanung nicht isoliert betrachtet werden, sondern trägt lediglich zu einer Gesamtoptimierung bei. In der Regel determinieren die betrieblichen Abläufe weitestgehend die steuerlichen Möglichkeiten.

Mit der Auswahl einer oder mehrerer Alternativen sind die betriebswirtschaftlichen und steuerplanerischen Überlegungen aber noch nicht abgeschlossen. Gerade bei der Implementierung der neuen Organisation und einer damit verbundenen Verlagerung betrieblicher Funktionen ergeben sich weitere steuerliche Probleme. Diese betreffen vor allem die Aufdeckung und Versteuerung stiller Reserven im Zusammenhang mit dem Übergang von immateriellen Wirtschaftsgütern auf ein ausländisches Steuersubjekt.<sup>19</sup> Nach Aussage von *Kuckhoff/Schreiber* sieht die deutsche Finanzverwaltung Funktionsverlagerungen mit steuerlichem Argwohn und hat ihre Behörden vor Ort – insbesondere die Betriebsprüfung – angewiesen, bei Feststellung dieser Sachverhalte zu untersuchen, ob mit der Übertragung von Funktionen oder im Rahmen nachfolgender Leistungsbeziehungen zum neuen Standort Gewinnverlagerungen ins Ausland vorgenommen werden.<sup>20</sup>

Vor diesem Hintergrund verwundert es nicht, daß die Organisation des internationalen Vertriebs mit der steigenden Internationalisierung des Geschäfts zunehmend Gegenstand der Steuerplanung geworden ist.<sup>21</sup> Die Steuerplanung sollte sich hier als integraler Bestandteil der Unternehmensplanung zeigen. Nahezu alle unternehmerischen Entscheidungen haben einen Einfluß auf die Steuerbelastung und somit auf die Ergebnisse des Unternehmens. Der wirtschaftliche Erfolg der unternehmerischen Betätigung wird u.a. am Ertrag nach Steuern gemessen, so daß gerade bei hohen Steuersätzen ein Zwang zu steuereffizientem Verhalten entsteht. Dadurch entwickelt sich die Steuerberatung als Gestaltungs-

---

le bei den Firmen mit einer optimierten Vertriebsorganisation ein im Durchschnitt um 7 % besseres Ergebnis vor Steuern fest. Vgl. *G. Drunk/S. Schulz*, Fitness-Programm, ASW 10/1999, S. 68.

<sup>18</sup> Steuern knüpfen an verwirklichte Sachverhalte an, die durch die Unternehmen zumindest in bestimmten Grenzen gestaltet werden können. Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 707; *G. Rose*, Steuerplanung, S. 294; *T. Rödder*, Steuerplanung, FR 1988, S. 355.

<sup>19</sup> Vgl. *H. Baumhoff/R. Bodenmüller*, in Grotherr (Hrsg.), Steuerplanung, S. 366.

<sup>20</sup> Vgl. *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Betriebsprüfung, S. 99.

<sup>21</sup> Vgl. *U. Prinz*, Vertriebsstrukturen, FR 1997, S. 517 ff.; *H. Müller et al.*, Steuerplanung, S. 253 ff. m.w.N.; *A. Raupach*, in Raupach (Hrsg.), Verrechnungspreissysteme, S. 127 ff.; *F. Roser*, in Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Steuerfolgen, S. 139 ff.; *J. Jones/D. Ward*, Establishments, European Taxation 1993, S. 154; *H. Gerritsen et al.*, Report, TNI 1995, S. 1938; *F. De Hosson*, Groups, Intertax 1996, S. 80; *C. Brodersen/H. von Kolczynski*, Evaluation, Intertax 1997, S. 201; *G. Scholten*, Transfers, Intertax 1998, S. 280.

wissenschaft.<sup>22</sup> Als Teilbereich der Unternehmensplanung sollte die Steuerplanung deshalb gleichzeitig Bestandteil nahezu aller betrieblicher Teilplanungsbereiche wie z.B. des Vertriebs sein. Unternehmensplanung heißt dann gleichzeitig Steuerplanung und umgekehrt.<sup>23</sup>

Die Internationalisierung des Geschäfts und die damit einhergehende Verschärfung der Konkurrenz in vielen Bereichen führt zu einem steigenden Druck auf die Gewinnmargen der Unternehmen, so daß auch zunehmend nach Möglichkeiten gesucht wird, die Konzernsteuerquote durch steuerliche Gestaltungen zu minimieren.<sup>24</sup> Die Kapitalmärkte honorieren die Bemühungen zur Senkung der Konzernsteuerquote, da dies als Ausdruck eines international wettbewerbsfähigen Unternehmens verstanden wird.<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> Vgl. *J. Lang*, Steuertheorie, S. 8.

<sup>23</sup> Natürlich sind der Steuerplanung Grenzen gesetzt, die dort erreicht werden, wo steuerplanerische Partialzielsetzungen mit übergeordneten Unternehmenszielen in Konflikt treten. Vgl. *T. Rödder*, Steuerplanung, FR 1988, S. 356 ff.; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 711.

<sup>24</sup> Vgl. *M. Grohe*, Shareholder Value, DB 2000, S. 2153 ff.

<sup>25</sup> Eine international wettbewerbsfähige Steuerquote sichert einen ausreichenden Ertrag pro Aktie eines Unternehmens, der den Anforderungen des Kapitalmarktes genügt. Vgl. *M. Werra*, Unternehmenssteuerreform, FR 2000, S. 645.

## IV. Senkung der Konzernsteuerquote durch Optimierung der Vertriebsstruktur

### 1. Definition und Einflußfaktoren der Konzernsteuerquote

Die Konzernsteuerquote ist eine konzernbezogene Kennzahl, die die relative durchschnittliche Ertragsteuerbelastung des Konzerns zum Ausdruck bringt.<sup>26</sup> Das Interesse an der Konzernsteuerquote ist in den letzten Jahren mit zunehmender Kapitalmarktorientierung erheblich gestiegen.<sup>27</sup> Hintergrund ist ihr direkter Einfluß auf die Kennzahl „earnings per shares“<sup>28</sup>, die sich aus Sicht der Kapitalgeber (ceteris paribus) mit einer Verminderung der Konzernsteuerquote erhöht.<sup>29</sup> War sie vor wenigen Jahren vornehmlich im Zusammenhang mit Bilanzanalysen Gegenstand der Diskussion, ist heute ihre Bedeutung als Ziel- und Kontrollgröße akzeptiert.<sup>30</sup> Dies zeigt sich auch darin, daß bei Konzernabschlüssen nach internationalen Grundsätzen die Pflicht besteht, eine Konzernsteuerquote zu entwickeln<sup>31</sup>, die wie folgt berechnet werden kann:<sup>32</sup>

$$(1) \text{ Konzernsteuerquote} = \frac{tS + nS}{J\ddot{U}} \times 100$$

mit

tS = tatsächlicher Steueraufwand

nS = neue latente Steuern der Periode des Konzerns

J $\ddot{U}$  = Jahresüberschuß des Konzerns vor Steuern

Sie hilft dem Bilanzleser allgemein beim Vergleich der Steuerpolitik branchengleicher Unternehmen und darüber hinaus kann sie der Unternehmensleitung dazu dienen, die Leistung der Steuerabteilung zu messen, die ansonsten einer Evaluierung nur schwer zugäng-

<sup>26</sup> Vgl. C. Spengel, Konzernsteuerquoten, S. 1.

<sup>27</sup> Vgl. C. Spengel, Konzernsteuerquoten, S. 1; D. Endres, Funktionsverlagerung, RIW 2003, S. 729.

<sup>28</sup> Zur Ermittlung der „earnings per shares“ vgl. N. Lüdenbach/W.-D. Hoffmann, IAS-Kommentar, § 35.

<sup>29</sup> Vgl. N. Herzig, Konzernsteuerquote, WPg Sonderheft 2003, S. S 80.

<sup>30</sup> Vgl. J. Baetge, Bilanzanalyse, S. 471 ff.; A.G. Coenenberg, Jahresabschluß, 2000, S. 999; K. Küting/C.-P. Weber, Bilanzanalyse, S. 269; O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S. 708. Zur Bedeutung und zu den Funktionen der Konzernsteuerquote vgl. N. Herzig/U. Dempfle, Konzernsteuerquote, DB 2002, S. 1; R. Müller, Konzernsteuerquote, DStR 2002, S. 1684 f.; W. Haarmann, Konzernsteuerquote, StbJb 2001/2002, S. 368 f.; M. Werra, Unternehmensteuerreform, FR 2000, S. 645; H. Müller, Globalisierung, IStR 1996, S. 452.

<sup>31</sup> Vgl. IAS 12 (2000), Rn. 81c, lit. i). Vgl. dazu A. Wagenhofer, Standards, S. 283; N. Lüdenbach/W.-D. Hoffmann, IAS-Kommentar, § 26 Tz. 105 ff.; H. Kirsch, Angabepflichten, StuB 2002, S. 1189 ff.

<sup>32</sup> Vgl. IAS 12.86.

lich ist.<sup>33</sup> Über die Vereinbarung von Ziel- und Kontrollgrößen kann auch in diesem Bereich eine erfolgsabhängige Vergütung bemessen werden.<sup>34</sup> In diesem Zusammenhang wird auch vom externen und internen Benchmarking gesprochen.

Als Einflußfaktoren der Konzernsteuerquote lassen sich die nationalen Steuerarten, Steuersätze, Bemessungsgrundlagen sowie Körperschaftsteuersysteme nennen, die die Konzernsteuerquote mit unterschiedlichem Gewicht beeinflussen.<sup>35</sup> Von den Steuersätzen sind jedoch nur die Ertragsteuersätze relevant. Aufgrund der Änderungen innerhalb des vergangenen Jahrzehnts im Bereich der internationalen Körperschaftsteuersysteme wird die Konzernsteuerquote nur noch in wenigen Ländern von diesem beeinflusst.<sup>36</sup> Inwieweit die ertragsteuerliche Bemessungsgrundlage die Konzernsteuerquote beeinflusst, hängt von der kompensatorischen Wirkung latenter Steuern ab.<sup>37</sup> Diese betrifft insbesondere Unterschiede bei den laufenden Abschreibungen, der Vorratsbewertung oder dem Ansatz und der Bewertung von Rückstellungen.<sup>38</sup> Festzuhalten ist somit, daß die tariflichen Steuersätze auf Unternehmensgewinne einen erheblichen Einfluß auf die Höhe und die zwischenstaatlichen Unterschiede der Konzernsteuerquoten haben.<sup>39</sup>

---

<sup>33</sup> Vgl. *N. Herzig/U. Dempfle*, Konzernsteuerquote, DB 2002, S. 1. Zur Beurteilung der Konzernsteuerquote vgl. *C. Spengel/L. Lammersen*, Methoden, StuW 2001, S. 224; *O. H. Jacobs/C. Spengel*, Measurement, Intertax 2000, S. 336 f.; *OECD*, Tax Burdens, S. 40 ff.

<sup>34</sup> Der Druck der Kapitalmärkte wird regelmäßig vom Management an die Steuerabteilung weitergegeben, was die vermehrte Zugrundelegung der Konzernsteuerquote als Instrument zur Erfolgsmessung sowie zur Ausrichtung des variablen Teils der Vergütung leitender Mitarbeiter der Steuerabteilung dokumentiert. Vgl. *C. Spengel*, Konzernsteuerquoten, S. 1.

<sup>35</sup> Vgl. *N. Herzig*, Konzernsteuerquote, WPg Sonderheft 2003, S. S 82. Im Steueraufwand werden ausschließlich die auf Bundes-, Länder- und Gemeindeebene im In- und Ausland erhobenen Ertragsteuern berücksichtigt. Substanzsteuern wie Grundsteuern oder z.B. die materiell bedeutsame „taxe professionnelle“ in Frankreich und Verkehrsteuern wie die Grunderwerbsteuern bleiben dagegen unberücksichtigt. Ihre Einbeziehung würde das Ergebnis mitunter stark verzerren. Vgl. *C. Spengel*, Konzernsteuerquoten, S. 2.

<sup>36</sup> Vgl. *C. Spengel*, Konzernsteuerquoten, S. 3.

<sup>37</sup> Latente Steuern werden im Allgemeinen angesetzt, um den Steueraufwand in Einklang mit dem handelsrechtlichen Ergebnis zu bringen, wenn letzteres als Steuerbemessungsgrundlage herangezogen würde. Eine Abzinsung erfolgt nicht. In die Steuerbemessungsgrundlage einbezogen werden allerdings ausschließlich sog. „temporary differences“, d.h. zeitlich begrenzte Differenzen zwischen handelsrechtlichem und steuerrechtlichem Ergebnis. Vgl. *C. Spengel*, Konzernsteuerquoten, S. 3; *N. Herzig/U. Dempfle*, Konzernsteuerquote, DB 2002, S. 4.

<sup>38</sup> Vgl. ausführlicher mit Beispielen *C. Spengel*, Konzernsteuerquoten, S. 4.

<sup>39</sup> Infolge des Einbezugs von Unternehmen mit Sitz in verschiedenen Staaten handelt es sich bei den Ertragsteuersätzen um Mischsteuersätze, die bei zwischenstaatlichen und zwischenbetrieblichen Vergleichen zu Problemen führen. Vgl. *S. Hannemann/P. Peffermann*, IAS-Konzernsteuerquote, BB 2003, S. 733. *Spengel* sieht in den tariflichen Steuersätzen auf Unternehmensgewinnen sogar den zentralen steuerlichen Treiber der Konzernsteuerquote. Vgl. *C. Spengel*, Konzernsteuerquoten, S. 26.

Die unternehmerische Steuerpolitik beeinflusst daher die Konzernsteuerquote, indem sie soweit möglich das internationale Steuergefälle<sup>40</sup> nutzt und sog. weiße Einkünfte generiert.<sup>41</sup>

Soll die Konzernsteuerquote als Ziel- und Kontrollgröße der Steuerabteilung eingesetzt werden, so ist festzustellen, daß die „traditionelle“ Steuerpolitik, die auf eine relative Steuerbarwertminimierung<sup>42</sup> zielt, aufgrund des kompensatorischen Effekts der latenten Steuern ins Leere läuft, soweit eine Differenz zwischen Steuer- und Handelsbilanz besteht.<sup>43</sup> Dies ist bei der Verwendung der Konzernsteuerquote zu berücksichtigen. Daneben ist noch zu bedenken, inwiefern steuerliche Wahlrechte im Konzernabschluss korrigiert werden. In den letzten Jahren wurden die Beteiligungs- und Finanzierungsstrukturen<sup>44</sup> optimiert, so daß in den meisten Konzernen hier kein großes Potential mehr vorhanden sein dürfte. Hinzu kommen Mißbrauchsvermeidungsvorschriften wie z.B. § 8a KStG, die die steuerpolitischen Möglichkeiten begrenzen.

Zur steuerpolitischen Optimierung wird zusätzlich im Bereich des konzerninternen Leistungsflusses bei den meist noch traditionell organisierten Konzernen der bestehende Ges-

---

<sup>40</sup> Das internationale Steuergefälle ergibt sich als Resultat der von Land zu Land voneinander abweichenden Besteuerungsgrundsätze, wobei sich die Skala schlagwortartig mit den Eckpunkten Steueroase und Hochsteuerland beschreiben läßt. Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 707 ff. Zur Messung der effektiven Steuerbelastung steht ein umfangreiches Instrumentarium zur Verfügung. Vgl. *ebenda*, S. 141 ff. Zu den Anforderungen an internationale Steuerbelastungsvergleiche vgl. *C. Spengel/L. Lammersen*, Methoden, *StuW* 2001, S. 223 ff.; *O. H. Jacobs/C. Spengel*, Measurement, *Intertax* 2000, S. 336 ff.; *OECD*, Tax Burdens, S. 7 ff.; *C. Spengel*, Belastungsvergleich, S. 41 ff. Zur Einordnung Deutschlands als Hoch- oder Niedrigsteuerland vgl. *G. Gutekunst et al.*, Steueroase, *EU-Magazin* 2003, S. 14 f.; *G. Gutekunst et al.*, Niedrigsteuerland, *PWP* 2003, S. 123 ff.

<sup>41</sup> Vgl. *N. Herzig/U. Dempfle*, Konzernsteuerquote, *DB* 2002, S. 5. Bei der Generierung sog. weißer Einkünfte wird der gleiche Tatbestand von zwei Staaten unterschiedlich behandelt, so daß im Ergebnis keiner der Staaten die Einkünfte besteuert.

<sup>42</sup> Zur Steuerbarwertminimierung werden Wahlrechte gezielt genutzt, um Aufwendungen zeitlich vorzuziehen und Erträge in spätere Jahre zu verlagern sowie Verlustvorträge möglichst frühzeitig zu nutzen. Vgl. *D. Schneeloch*, Bilanzpolitik, *DStR* 1990, S. 98; *K.-U. Marten/E. Klopsch*, Steuerbilanzpolitik, *DStR* 1994, S. 1910.

<sup>43</sup> Die „traditionelle“ Steuerbilanzpolitik konzentriert sich häufig auf das Ausnutzen von steuerlichen Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten. Die damit erreichbare steuerliche Vorverlagerung von Aufwendungen führt zu Steuerstundungen und häufig zu einer Abweichung von der Konzernbilanzwerten, wenn für die Konzernbilanz eine andere Zielsetzung verfolgt wird. Die Minderung des tatsächlichen Steueraufwands in den ersten Jahren wird durch eine gegenläufige Entwicklung des latenten Steueraufwands kompensiert mit der Folge, daß sich der effektive Steueraufwand im Zeitablauf nivelliert. Vgl. *N. Herzig/U. Dempfle*, Konzernsteuerquote, *DB* 2002, S. 3 f.

<sup>44</sup> Zur Optimierung von Beteiligungsstrukturen wird u.a. versucht, Vorteile aus Doppelbesteuerungsabkommen durch sog. treaty shopping zu erlangen. Dagegen werden bei den Finanzierungsstrukturen z.B. hybride Finanzierungsinstrumente eingesetzt, die aufgrund ihrer Einordnung als Fremdkapital bzw. als Eigenkapital steuerliche Vorteile generieren sollen.

taltungsspielraum genutzt.<sup>45</sup> Im Vordergrund steht dabei die Optimierung des Leistungsgeflechts. Mit dem Wegfall des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens<sup>46</sup> wurde für deutsche Investoren ein großes Hindernis zur Nutzung des internationalen Steuergefälles beseitigt.<sup>47</sup> Diese Tatsache wird im Rahmen der Steuerstrategien von deutschen Konzernen, die international ausgerichtet sind, Berücksichtigung finden. Eine noch stärkere internationale Ausrichtung des Steuermanagements dürfte die Folge sein.<sup>48</sup> Je deutlicher und konsequenter dabei eine an der Optimierung der Konzernsteuerquote ausgerichtete Steuerpolitik verfolgt wird, desto größer wird auch der Wertbeitrag der Steuerabteilung zum Gesamtergebnis der Unternehmung, denn jede Steuerzahlung stellt (Ist-)Kosten dar, die aus dem Bruttogewinn zu finanzieren ist.<sup>49</sup>

Trotz der ausgeführten Vorteile sollte eine Fixierung auf die Konzernsteuerquote vermieden werden, denn auch Maßnahmen zur Minimierung des Steuerbarwertes tragen zu einer steuerlichen Optimierung des Konzernergebnisses bei, da auch sie einen Einfluß auf die Konzernsteuerquote haben.<sup>50</sup> Ebenso wirkt die Gestaltung von Akquisitionen und Umstrukturierungen Probleme auf, die nachhaltig auf die Steuerquote einwirken.<sup>51</sup> Berücksichtigt man noch, daß eine moderne Unternehmenssteuerung vielfach auf EBIT- und EBIT-

---

<sup>45</sup> Die Schwerpunkte innerhalb des Betätigungsfelds der Steuerabteilungen haben sich verlagert, was sich in aktuellen Studien zeigt. Stand in früheren Erhebungen eindeutig die Steuerdeklaration bei den Aufgaben einer Steuerabteilung im Vordergrund, so ist mittlerweile die Planung und Bearbeitung internationaler steuerlicher Sachverhalte Aufgabenschwerpunkt der Steuerabteilungen. Vgl. hierzu *M. Hebig*, Steuerberatung, S. 213 ff.; *A. Vera*, Organisation, S. 62; *N. Herzig/A. Vera*, Organisation, DB 2001, S. 1; *dies.*, Unternehmensorganisation, DB 2001, S. 441.

<sup>46</sup> Vgl. zum Systemwechsel *H. Zitzelsberger*, Steuerreform, IStR 2001, S. 528 f.

<sup>47</sup> Vgl. *M. Werra*, Unternehmenssteuerreform, FR 2000, S. 646. Während des Anrechnungsverfahrens war es für die Unternehmen wichtig, auch ausreichende inländische Gewinne zu erzielen, die den Aktionäre ein Körperschaftsteuerguthaben vermittelten. Wurden dagegen nur im Ausland Gewinne generiert, so waren diese bei Ausschüttung nicht mit Körperschaftsteuer belastet. Dividendenbezieher konnten so keine durch die Körperschaft gezahlte Steuer auf ihre persönliche Steuerschuld anrechnen.

<sup>48</sup> Vgl. *B. Kaminski*, Gestaltungsmöglichkeiten, S. 30.

<sup>49</sup> Vgl. *M. Werra*, Unternehmenssteuerreform, FR 2000, S. 645; *E. Bogenschütz*, in Haarmann, Hemmelrath & Partner (Hrsg.), Gestaltungen, S. 3; *C.-D. Jackstein*, in Burmester/Endress (Hrsg.), Festschrift, S. 185. In der Literatur werden Ertragsteuern – mit Ausnahme der Gewerbeertragsteuer – als Gewinnsteuern angesehen und genau wie alle Steuern, die nicht durch die Realisation des unternehmerischen Sachziels bewirkt werden, nicht zu den Kosten gerechnet. Beurteilt man jedoch den Kostencharakter von Steuern unter dem Aspekt, daß die Realisation des unternehmerischen Sachziels ohne Steuerzahlungen nicht möglich ist, so sind alle Steuerzahlungen, soweit sie durch die Realisation des unternehmerischen Sachziels bedingt sind, als Kosten zu berücksichtigen. Vgl. *J. Kloock et al.*, Kosten- und Leistungsrechnung, S. 107.

<sup>50</sup> Wird der Steuerbarwert minimiert, kommt es zu einer Verschiebung von Steuerzahlungen, wodurch die Konzernsteuerquote in der betrachteten Periode gemindert wird.

<sup>51</sup> Vgl. *N. Herzig/U. Dempfle*, Konzernsteuerquote, DB 2002, S. 5.

DA-Konzepten<sup>52</sup> aufbaut, also auf Größen vor Steuern, so wird deutlich, daß die Konzernsteuerquote lediglich ein wichtiges Element zur Konzernsteuerung ist.<sup>53</sup>

## 2. Beeinflussung der Konzernsteuerquote durch Verlagerung von Einkünften

International operierende Unternehmen suchen zur Senkung ihrer Steuerquote solche Gestaltungen und Maßnahmen, die es ihnen ermöglichen, die Steuerbelastung ihrer Gewinne dauerhaft unter das Inlandsniveau zu senken.<sup>54</sup> Die Veränderung der steuerlichen Rahmenbedingungen macht es erforderlich, die einmal gewählte Lösung regelmäßig zu überprüfen.<sup>55</sup>

Eine Möglichkeit zur Minderung der Konzernsteuerquote bietet die Verlagerung von Einkünften in ein niedriger besteuertes Ausland.<sup>56</sup> Dies setzt eine Verlagerung von Funktionen und Risiken voraus, die den im Ausland anfallenden Gewinnanteil rechtfertigen.<sup>57</sup> Im Rahmen eines sogenannten gruppeninternen Outsourcing werden bestimmte Funktionen und Risiken innerhalb des Konzerns, die bislang in einem Hochsteuerland angesiedelt waren oder für die es in verschiedenen Ländern eigene Gesellschaften gab, in eine Zentralgesellschaft ausgelagert. Aus steuerlicher Sicht sollte eine solche Gesellschaft in einem niedrig besteuerten Land angesiedelt werden.

Eine Verlagerung von Aktivitäten ins Ausland kann sich dabei grundsätzlich auf alle betrieblichen Funktionen beziehen. Besonders geeignet zur Verlagerung sind mobile Funktionen wie Finanzierung<sup>58</sup>, Stabsfunktionen<sup>59</sup>, Dienstleistungen<sup>60</sup> und Vertrieb. Die Fortschritt-

<sup>52</sup> Vgl. zu EBIT und EBITDA z.B. *Kriete/Padberg/Werner*, Kennzahl, StuB 2002, S. 1090 ff.; *K. Küting/M. Heiden*, Systematisierung, DStR 2003, S. 1544 ff.; *G. Volk*, Ertragskennzahlen, StuB 2002, S. 521.

<sup>53</sup> Vgl. *N. Herzig/U. Dempfle*, Konzernsteuerquote, DB 2002, S. 5; *D. Endres*, Funktionsverlagerung, RIW 2003, S. 729. *Endres* weist zutreffend darauf hin, daß Standortentscheidungen in erster Linie von operativen Gesichtspunkten geprägt werden. Steuerimplikationen sollten wichtige Begleiterscheinungen sein, nicht jedoch allein auslösendes Element.

<sup>54</sup> Die Politik versucht wohl auch aus diesem Grund die inländischen Steuern zu senken, um Unternehmen von einer Abwanderung in „Niedrigsteuerländer“ abzuhalten.

<sup>55</sup> In diesem Zusammenhang wird auch von einem Steuercontrolling gesprochen. Vgl. *N. Herzig*, Globalisierung, WPg 1998, S. 289.

<sup>56</sup> Ebenso *C. Spengel*, Konzernsteuerquoten, S. 12; *Endres* spricht von einer Herausforderung an das Steuermanagement, mit einer sinnvollen räumlichen Allokation oder Reallokation der betrieblichen Aufgabstellungen die Konzernsteuerquote zu senken. Vgl. *D. Endres*, Funktionsverlagerung, RIW 2003, S. 729; *O.H. Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung 2002, S. 968. Gleichzeitig wird auf diesem Weg auch eine Steuerbarwertminimierung erreicht. Insoweit treffen hier „traditionelle“ und „neue“ Steuerpolitik zusammen.

<sup>57</sup> Vgl. *H. Müller*, Globalisierung, IStR 1996, S. 454; *D. Endres*, in IDW (Hrsg.), Unternehmenstätigkeit, S. 101; *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Betriebsprüfung, S. 19 ff.

<sup>58</sup> Zur Verlagerung von Finanzierungsfunktionen auf eine sog. IFSC-Gesellschaft vgl. *BFH-Urteil v. 19.1.2000*, I R 94/97, BFH/NV 2000, S. 778; *BFH v. 19.1.2000*, I R 117/97, BFH/NV 2000, S. 824.

te in der Informationsverarbeitung erhöhen grundsätzlich die Mobilität der Produktionsfaktoren und ermöglichen auch bei dezentralen Grund- oder Verwaltungsfunktionen eine zentrale Unternehmenssteuerung.

Dagegen ist die Verlagerung von immobilien Funktionen wie z.B. Produktion<sup>61</sup> oder Forschung und Entwicklung schwerer, weil mit ihnen erhebliche Sachinvestitionen verbunden sind. Trotz der erhöhten Schwierigkeiten werden Funktionsverlagerungen auch in diesem Bereich zunehmend praktiziert. Die Beurteilung, ob die Verlagerung der Wertschöpfungskette ins Ausland einen positiven Einfluß auf die Konzernsteuerquote hat, muß dabei stets für den Einzelfall erfolgen. Grundsätzlich ist aber eine Absenkung der Steuerquote auf diesem Wege möglich.

*Bsp.: Ein Konzern besteht aus 3 Unternehmen, die in drei unterschiedlichen Ländern tätig sind und eine Wertschöpfungskette bilden. Während die Konzernunternehmen A und B das Produkt herstellen, obliegt Konzernunternehmen C der Vertrieb. Die Gesamtkosten der Produktion und des Vertriebs betragen 500 Euro pro Einheit. Der durchschnittliche Verkaufspreis liegt bei 1000 Euro.*

	Land A	Land B	Land C	Summe
Steuersatz auf Gewinne	40 %	30 %	25 %	
Eigenkosten am Produkt pro Mengeneinheit Fall I	200 €	200 €	100 €	500 €
Eigenkosten am Produkt pro Mengeneinheit Fall II	200 €	150 €	150 €	500 €

**Tabelle 1: Auswirkung von Kostenverteilungen**

In Fall I übernimmt das Vertriebsunternehmen nur wenige einfache Funktionen und Risiken aus dem Vertriebsbereich. In Fall II wurden zusätzliche Funktionen und Risiken von B

<sup>59</sup> Zu den Aufgaben von Managementgesellschaften, Kontroll- und Koordinierungsstellen vgl. *O.H Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 1056 f.

<sup>60</sup> Grundlegend dazu *H. Baumhoff*, Dienstleistungen.

<sup>61</sup> Vgl. zu den Grundlagen der Produktionsverlagerung *W. Haarmann*, in IDW (Hrsg.) Unternehmenstätigkeit, S. 60; *A. Raupach*, Steuermanagement, JbFSt 1997/98, S. 416 ff.; *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Funktionsverlagerung, IStR 1999, S. 326.

auf C verlagert. Dies hat Auswirkungen auf den Verrechnungspreis, wie nachfolgend gezeigt wird.

<b>Verrechnungspreis</b>	<b>Fall I</b>	<b>Fall II</b>
Zahlung von B an A	400 €	400 €
Zahlung von C an B	800 €	600 €

**Tabelle 2: Verrechnungspreise zwischen den Betriebsteilen**

<b>Fall I</b>				
	<b>Land A</b>	<b>Land B</b>	<b>Land C</b>	<b>Summe</b>
Verkaufspreis	400 €	800 €	1000 €	1000 €
abzgl. Eigenkosten	-200 €	-200 €	-100 €	-500 €
abzgl. Einkaufspreis	0	-400 €	-800 €	
<b>Gewinn pro Einheit</b>	<b>200 €</b>	<b>200 €</b>	<b>100 €</b>	<b>500 €</b>
abzgl. Steuer	0,4 x 200 = 80 €	0,3 x 200 = 60 €	0,25 x 100 = 25 €	-165 €
<b>Gewinn pro Einheit nach Steuern</b>	<b>= 120 €</b>	<b>= 140 €</b>	<b>= 75 €</b>	<b>= 335 €</b>

**Tabelle 3: Auswirkungen der Verrechnungspreise Fall I**

<b>Fall II</b>				
	<b>Land A</b>	<b>Land B</b>	<b>Land C</b>	<b>Summe</b>
Verkaufspreis	400 €	600 €	1000 €	1000 €
abzgl. Eigenkosten	-200 €	-150 €	-150 €	-500 €
abzgl. Einkaufspreis	0	-400 €	-600 €	
<b>Gewinn pro Einheit</b>	<b>200 €</b>	<b>50 €</b>	<b>250 €</b>	<b>500 €</b>
abzgl. Steuer	0,4 x 200 = 80 €	0,3 x 50 = 15 €	0,25 x 250 = 62,50 €	-147,50 €
<b>Gewinn pro Einheit nach Steuern</b>	<b>= 120 €</b>	<b>= 35 €</b>	<b>= 187,50 €</b>	<b>= 342,50 €</b>

**Tabelle 4: Auswirkungen der Verrechnungspreise Fall II**

Dieses Beispiel zeigt die möglichen Wirkungen der Verrechnungspreise. In Fall I wird für jedes Unternehmen der Konzernverrechnungspreis so ermittelt, daß den Eigenkosten ein Gewinn in gleicher Höhe aufgeschlagen wird. Dadurch veräußert A das halbfertige Produkt zu einem Preis von 400 € an B und dieses nach Weiterverarbeitung für 800 € an C. Durch die unterschiedlichen Steuersysteme der Länder, in denen sich Konzernunternehmen befinden, beträgt die Steuerbelastung des Konzerns insgesamt 165 € pro Einheit.

Durch Verlagerung von Funktionen in Fall II verändern sich auch die Verrechnungspreise und in der Folge auch die Verteilung des Konzerngewinns auf die Konzernunternehmen. Dadurch sinkt die Gesamtsteuerbelastung des Konzerns auf 147,50 € pro Einheit.

Somit konnte durch eine Veränderung der Funktionsaufteilung und der damit verbundenen Verrechnungspreise innerhalb des Konzerns die Gesamtsteuerbelastung unter Nutzung der in den verschiedenen Staaten existierenden unterschiedlichen Steuersysteme im Beispiel um 17,5 € pro Einheit bzw. circa 10,6 % gesenkt werden.

Im Beispiel wird deutlich, daß in Fall II sowohl Land A als auch Land B gegenüber der Konstellation in Fall I deutliche Steuerausfälle zu verzeichnen haben. Land C dagegen profitiert von der neuen Funktionsaufteilung. Es ist zu erwarten, daß die Fiskalbehörden sowohl von Land A als auch von Land B eine sehr genaue Prüfung der Verrechnungspreise vornehmen werden.

Anhand dieses einfachen Beispiels soll lediglich die Wirkungsweise von unterschiedlichen Verrechnungspreisen verdeutlicht werden.<sup>62</sup> Dabei wurden die einmaligen Kosten aufgrund der Funktionsverlagerung vernachlässigt. Mit in die Überlegungen einzubeziehen sind außerdem mögliche Risiken beispielsweise aufgrund von Änderungen in den Steuersystemen in den betroffenen Ländern.<sup>63</sup>

---

<sup>62</sup> Ein weiteres Beispiel findet sich bei *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 869 f.

<sup>63</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 1069 f.

## B. Grundlagen der Vertriebsaktivitäten im internationalen Unternehmensverbund

### I. Begriffsabgrenzung des Vertriebs

#### 1. Definition, Aufgaben und Bedeutung des Vertriebs

Unter dem Vertrieb wird im allgemeinen die Gestaltung und Steuerung der Überführung eines Produktes vom Produzenten zum Kunden verstanden.<sup>64</sup> Diese Maßnahmen umfassen sämtliche Entscheidungen über den Aufbau der internen und externen Absatzorganisation, welche mit Hilfe der Marketing-Instrumente den Kontakt zwischen Anbieter und Nachfrager nach einem Produkt herstellt. Im Vordergrund stehen dabei zwei Probleme:

1. Wahl des Absatzweges: Eine produzierende Unternehmung kann sowohl direkt ihre Kunden erreichen als auch einen indirekten Weg wählen, indem sie sogenannte Absatzmittler einschaltet, welche die Vertriebsfunktion ganz oder teilweise übernehmen.<sup>65</sup>
2. Bestimmung der Absatzform: Sowohl beim direkten als auch beim indirekten Absatzweg stehen verschiedene Distributionsorgane<sup>66</sup> und –organisationen zur Verfügung, die für die Ausübung der Distributionsfunktionen eingesetzt werden können. Grundsätzlich kann zwischen unternehmenseigenen und unternehmensfremden Organen differenziert werden.

Den Absatzweg und die Absatzform bezeichnet man zusammen als Absatzmethode oder Absatzkanal. Anstelle von Absatzmethode wird auch der Begriff der akquisitorischen Distribution verwendet. Mit dieser Umschreibung soll deutlich werden, daß die Ausgestaltung der Absatzkanäle letztlich dazu dient, Kunden und Kundenaufträge zu „akquirieren“, d.h. Kunden zu gewinnen und Aufträge zu vermitteln. Die Wahl der Absatzmethode ist eine Entscheidung mit relativ langfristigen Auswirkungen. Sie beeinflusst beispielsweise die Verfügbarkeit der Produkte, die Preise, das Produktimage und letztlich auch den mengenmäßigen Produktabsatz.

---

<sup>64</sup> Vgl. *J.-P. Thommen*, Betriebswirtschaftslehre, S. 213. In der Literatur werden die Begriffe Absatz und Vertrieb weitestgehend synonym verwendet.

<sup>65</sup> Vgl. *J.-P. Thommen*, Betriebswirtschaftslehre, S. 215.

<sup>66</sup> Unter Distributionsorganen sind z.B. Handelsreisende, Handelsvertreter, Kommissionäre oder Eigenhändler zu verstehen.

Die Ausgestaltung der Absatzmethode kann sehr verschiedene Formen annehmen, die aber in der betrieblichen Realität durch eine Reihe von Einflußfaktoren begrenzt werden.<sup>67</sup>

Eine der wichtigsten Entscheidungen im Rahmen der Absatzmethode betrifft die Einschaltung der Zahl und die Art der Absatzmittler zwischen Unternehmung und Kunden. Davon hängt der sog. Distributionsgrad ab, welcher die Erhältlichkeit eines Produktes zu einem bestimmten Zeitpunkt oder einer bestimmten Zeitperiode wiedergibt.

Der direkte Absatz hat sich vor allem im Investitionsgütermarkt bewährt.<sup>68</sup> Bei Investitionsgütern, insbesondere wenn es sich um kapitalintensive und um technisch komplizierte Produkte oder um Güter handelt, die einen regelmäßigen Kundendienst benötigen, bietet der Direktabsatz am ehesten Gewähr für eine entsprechende Marktdurchdringung.

Der indirekte Absatz über den Handel bietet der Unternehmung dagegen den Vorteil, daß sie nur einen beschränkten Distributionservice anbieten muß und es nur mit einer beschränkten Anzahl von Kunden zu tun hat (z.B. Großhändler). Außerdem erfordert ein indirekter Absatz erheblich geringere Investitionen im Vergleich zum Aufbau einer eigenen Distributionsorganisation.

## **2. Neue Entwicklungen im Rahmen des Vertriebs**

In den letzten Jahren haben die Vertriebskonzepte durch die internationale Unternehmenskonzentration, die Dominanz global präsender Marken und Franchisesysteme und den zunehmenden Einfluß elektronischer Medien als Vertriebsinstrument eine erhebliche Veränderung erfahren. Zu konstatieren ist eine sinkende Bedeutung lokaler Unternehmensfunktionen zugunsten einer Zentralisierung in einem ausgewählten Staat. Insofern besteht die Notwendigkeit, bei der Strukturierung des Vertriebs umzudenken und Anpassungen vorzunehmen bzw. mögliche Anpassungen in späteren Jahren schon beim Aufbau des Vertriebs zu berücksichtigen.

---

<sup>67</sup> Zu erwähnen sind insbesondere produktbezogene, kundenbezogene und konkurrenzbezogene Faktoren. Außerdem sind unternehmensbezogene, absatzmittlerbezogene und umweltbezogene Faktoren (u.a. gesetzliche Regelungen) zu berücksichtigen. Vgl. *J.-P. Thommen*, Betriebswirtschaftslehre, S. 214.

<sup>68</sup> Vgl. dazu die Angaben vom 9.3.2004 unter <http://www.ecc-handel.de/veroeff/1078130567?nrk=04-03Kunden>.

Die internationale Ausrichtung der Aktivitäten wird von vielen Unternehmen als Antwort auf die Stagnation angestammter Märkte gesehen.<sup>69</sup> Es ist der Versuch, fehlendes Wachstum im „Heimatmarkt“ außerhalb dieser Heimat zu realisieren und damit Erfolge auf Märkten zu verbuchen, die i.d.R. nicht so bekannt sind wie der eigene Markt. Die Umsetzung der Internationalisierung stellt die Unternehmen immer wieder vor schwierige organisatorische Aufgaben. Unter Internationalisierung soll dabei nicht nur die Tätigkeit mehrerer unabhängig arbeitender Tochtergesellschaften in verschiedenen Ländern verstanden werden, die ihr Gebiet weitestgehend selbständig bearbeiten. Gemeint ist statt dessen eine Internationalisierung mit einer Konzentration von Konzernfunktionen in einzelnen Ländern. Dabei geht es letztlich um die Spannungspole der Durchsetzung der zentralen Unternehmensstrategie bei gleichzeitiger Wahrnehmung der Vorteile von Autonomie und Flexibilität der einzelnen Vertriebsseinheiten.

Als wesentliche Antriebskräfte der Globalisierung des Handels können die weltweiten Veränderungen des politisch-rechtlichen Umfeldes eingestuft werden. Hervorzuheben sind insbesondere:<sup>70</sup>

- die fortschreitende Liberalisierung des Welthandels,
- die fortschreitende wirtschaftliche und politische Integration Westeuropas,
- die Ausweitung und Intensivierung der bestehenden regionalen Wirtschaftsblöcke sowie die Bildung neuer Kooperations- und Integrationsabkommen.

Die rasanten Veränderungen des technologischen Umfeldes, insbesondere im Bereich der Informations- und Kommunikationstechnologien, sind als Katalysatoren der zunehmenden Globalisierung einzustufen.<sup>71</sup> Die Möglichkeiten der neuen Technologien eröffnen Optionen zur Steuerung weltweiter Operationen, bei denen geographische Distanzen allenfalls eine untergeordnete Rolle spielen.

Ein weiterer Gesichtspunkt ist die Einführung des EURO, wodurch die grenzüberschreitenden Investitionsaktivitäten im Währungsverbund insbesondere der Großunternehmen

---

<sup>69</sup> Vgl. E. Schröder, in Glaser et al. (Hrsg.), Organisation, S. 400 f. So hat die Internationalisierung im europäischen Einzelhandel seit Ende der 80er Jahre enorm an Dynamik gewonnen. Vgl. *The Corporate Intelligence Group*, (Hrsg.), Cross-Border.

<sup>70</sup> Vgl. P. Swoboda, in Zentes/Swoboda (Hrsg.), Handelsmanagement, S. 5 ff.

<sup>71</sup> Vgl. P. Swoboda, in Zentes/Swoboda (Hrsg.), Handelsmanagement, S. 19.

noch stimuliert werden dürften. Unterstützt wird diese Entwicklung durch eine erheblich höhere Preistransparenz aufgrund der Möglichkeiten, die das Internet bietet.

Es sind aber nicht nur Entwicklungen im Hinblick auf die Erschließung neuer Märkte (Internationalisierung) zu verzeichnen. Auch bei den Vertriebswegen sind Veränderungen feststellbar. Zum einen ist ein starkes Wachstum des direkten Marketings zu beobachten, welches insbesondere durch die Nutzung des Internets, z.T. kombiniert mit anderen Medien, zu erklären ist. Zum anderen werden konventionelle Vertriebswegesysteme durch vertikale Systeme ersetzt. Konventionelle Systeme werden als „höchst fragmentierte Netze locker zusammenarbeitender Hersteller, Großhändler und Einzelhändler, die Distanz halten, aggressive Verkaufsbedingungen aushandeln und sich so weit wie möglich autonom verhalten“<sup>72</sup>, beschrieben. Im Gegensatz dazu handelt es sich bei vertikalen Marketing-Systemen um „professionell organisierte und zentral programmierte Distributionsnetze, die von Anfang an auf die Erzielung einer größeren Wirtschaftlichkeit und einer maximalen Marketing-Wirksamkeit abgestimmt werden“.<sup>73</sup> Diese Systeme stellen für die traditionellen Marketing-Ansätze eine echte Konkurrenz dar, weil sie durch ihre Größe, ihre Verhandlungsmacht und durch die Eliminierung redundanter Leistungen beeindruckende Einsparungen ermöglichen.<sup>74</sup> *Korporative Systeme* sind dadurch gekennzeichnet, daß aufeinanderfolgende Produktions- und Distributionsphasen unter einem Eigentümer vereinigt werden.<sup>75</sup>

Eine weitere auffallende Entwicklung ist die Tendenz zum Zusammenschluß von zwei oder mehreren Unternehmen gleicher Art, um vorübergehend oder permanent gemeinsam eine Marketing-Chance auszunutzen. Ein Alleingang der beteiligten Unternehmen scheidet entweder aufgrund von limitierten Ressourcen aus oder die damit verbundenen Risiken sind so hoch, daß ein Unternehmen alleine diese nicht tragen möchte. Auch antizipierte Synergieeffekte können eine vorübergehende oder permanente Zusammenarbeit sinnvoll erscheinen lassen. Bereits beim Aufbau von Vertriebsstrukturen ist daher an mögliche später notwendig werdende Änderungen in der Struktur zu denken.

---

<sup>72</sup> P. Kotler, Marketing-Management, S. 441.

<sup>73</sup> Ebenda.

<sup>74</sup> Auf dem Konsumgütersektor werden sie anderen Distributionssystemen vorgezogen und decken bis zu 64 % des jeweiligen Marktes ab. Vgl. P. Kotler, Marketing-Management, S. 442.

<sup>75</sup> So entwickelten sich z.B. Holiday Inns zu einem Selbstversorger, der u.a. eine Teppich- und Möbelfabrik und zahlreiche eigene Distributionseinrichtungen besitzt. Die Bezeichnung als Hotelkette täuscht über das wahre Ausmaß der Tätigkeit hinweg.

Unabhängig davon, für welche Option man sich entscheidet, kommt der optimalen steuerlichen Ausgestaltung eine zunehmend bedeutende Rolle zu. Der steigende Wettbewerb und der damit erhöhte Druck auf die Margen der Unternehmen zwingen dazu, auch die früher oftmals vernachlässigten steuerplanerischen Überlegungen zu intensivieren.

## II. Ökonomische und rechtliche Entscheidungsalternativen im Rahmen der Vertriebsaktivitäten

### 1. Unternehmerische Gestaltungsalternativen zur Etablierung einer Vertriebsstruktur

#### 1.1 Einflußfaktoren für die Auswahl eines Vertriebsweges

Um letztlich zu einer Entscheidung hinsichtlich der optimalen Vertriebsstruktur zu kommen, ist es notwendig, bestimmte Beurteilungskriterien aufzustellen und dabei die relevanten Einflußfaktoren zu identifizieren. Im Weiteren wird davon ausgegangen, daß der Hersteller langfristig Gewinnmaximierung anstrebt.<sup>76</sup>

Die Beurteilung eines Vertriebskonzeptes hängt unter anderem von übergreifenden Bestimmungsfaktoren ab, die als Rahmenbedingungen vorgegeben sind und grundsätzlich die rechtliche oder finanzielle Ausgestaltung einer Vertriebsstruktur beeinflussen. Die Rahmenbedingungen lassen sich in steuerliche und nicht-steuerliche aufteilen.

Die steuerlichen Rahmenbedingungen hängen u.a. von der konkreten rechtlichen Ausgestaltung der Vertriebsaktivitäten ab, denn das nationale und internationale Steuerrecht lehnt sich stark an zivilrechtliche Wertungen an. Dies führt zu unterschiedlichen Steuerbelastungen der grenzüberschreitenden Aktivitäten.<sup>77</sup>

Wesentliche Auswirkungen auf die Gestaltung des Vertriebssystems haben das ausländische Steuerniveau und die im Ausland geltenden Besteuerungsprinzipien.<sup>78</sup> Ein in diesem Zusammenhang eventuell bestehendes Steuergefälle grenzt häufig die in Frage kommenden Alternativen ein. Die steuerliche Behandlung ist auch danach zu differenzieren, in

---

<sup>76</sup> Dies wird auch als erwerbswirtschaftliches Prinzip bezeichnet. Danach ist es das oberste Ziel einer Unternehmung, einen Überschuß (Gewinn) zu erwirtschaften. Vgl. stellvertretend für viele G. *Wöhe*, Einführung, S. 41 ff. und speziell als Distributionsziel vgl. ebenda, S. 726.

<sup>77</sup> Vgl. W. *Scheffler*, Besteuerung, S. 161.

<sup>78</sup> Vgl. O.H. *Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 723, 743.

welcher Rechtsform die inländische Spitzeneinheit geführt wird.<sup>79</sup> Grundsätzlich zu berücksichtigen ist außerdem, ob Deutschland mit dem Staat, in dem das Auslandsengagement ausgeübt wird, ein DBA abgeschlossen hat, wovon im Weiteren ausgegangen wird<sup>80</sup>, und ob es sich dabei um einen EU- oder Nicht-EU-Staat handelt. Die Erfolgssituation ist als weiterer Einflußfaktor zu nennen, weil die steuerliche Berücksichtigung von ausländischen Gewinnen z.T. nach anderen Kriterien erfolgt als die von Verlusten, die im Ausland entstehen. Die Entscheidung über das Vertriebssystem kann und sollte nicht auf eine Situation beschränkt werden.

Bei den nicht-steuerlichen Rahmenbedingungen<sup>81</sup> ist danach zu differenzieren, ob es sich um ein globales oder ein regionales Geschäft handelt.<sup>82</sup> Daraus ergeben sich häufig bereits Strukturvorgaben für den Vertrieb. Außerdem spielt der Anteil des Auslandsgeschäfts am Gesamtgeschäft eine wichtige Rolle, da der Hersteller bei hohem Anteil des Auslandsgeschäfts eher bereit sein wird, in eigene Vertriebseinheiten zu investieren. Es ist davon auszugehen, daß ein globales Geschäft in einem strategischen Geschäftsfeld unter starkem Einfluß der Zentrale bezüglich der wesentlichen Aktionsparameter des internationalen Geschäfts umgesetzt wird.<sup>83</sup>

Im typischen Fall beginnt ein produzierendes Unternehmen als ein orts- oder regionengebundener Betrieb, der auf einem begrenzten Markt auftritt. Dadurch ist die Zahl der in Frage kommenden Zwischenglieder begrenzt bzw. der günstigste Absatzweg steht eigentlich schon fest.

Beim Aufbau der Vertriebsstrukturen spielen insbesondere die Kundencharakteristika eine wesentliche Rolle. Bei vielen potentiellen Abnehmern wird der Absatzweg tendenziell länger im Vergleich zur Belieferung eines einzigen Großabnehmers. Dies hängt aber von weiteren in die Planung einzubeziehenden Faktoren ab. Insbesondere sind die geographische Verteilung der Kunden, ihre Kaufgewohnheiten und die Akzeptanz verschiedener Ver-

---

<sup>79</sup> Für die vorliegende Arbeit wird ausschließlich davon ausgegangen, daß eine inländische Spitzeneinheit in Form einer Kapitalgesellschaft vorliegt. Diese Einschränkung wird zum einen gemacht, da die Kapitalgesellschaft von größerer Bedeutung ist und zum anderen eine alternative Betrachtung der inländischen Spitzeneinheit als Personengesellschaft den Umfang dieser Arbeit übersteigen würde.

<sup>80</sup> Da alle wichtigen Industrienationen mit Deutschland ein DBA abgeschlossen haben, werden nachfolgend die Nicht-DBA-Fälle vernachlässigt. Vgl. dazu das Verzeichnis in Debatin/Wassermeyer, DBA-Kommentar.

<sup>81</sup> Vgl. P. Kotler, Marketing-Management, S. 448 f.

<sup>82</sup> Unter einem regionalen Geschäft soll hier der Absatz in einem geographisch eng begrenztem Gebiet verstanden werden. Während ein globales Geschäft den Absatz in verschiedenen Ländern beinhaltet.

<sup>83</sup> Vgl. E. Schröder, in Glaser u.a. (Hrsg.), Organisation, S. 401.

kaufsmethoden zu berücksichtigen. So ist es für ein Unternehmen günstiger, an eine große Anzahl von Kunden zu liefern, die in wenigen geographischen Gebieten konzentriert sind, als die gleiche Anzahl von Kunden bei entsprechender fehlender Konzentration zu versorgen. Ebenso ist es für einen Hersteller hinsichtlich seiner Transportkosten vorteilhaft, wenn seltener größere Mengen z.B. durch Großhändler abgenommen werden, anstatt häufig kleine Mengen beispielsweise durch den Endkunden.

Darüber hinaus sind die Produktcharakteristika zu berücksichtigen, da sie ebenfalls die Absatzwege determinieren können. So erfordern verderbliche Güter wie auch nichtstandardisierte Produkte ein eher direktes Marketing.

Zu bedenken sind ferner die Charakteristika des Zwischenhandels, d.h. es sind die Stärken und Schwächen der verschiedenen Zwischenhändlertypen in Bezug auf die Erfüllung bestimmter Aufgaben kritisch zu würdigen. So haben Zwischenhändler, die mehrere Produzenten vertreten (Generalvertreter), den Vorteil relativ niedriger Kosten pro Kontaktaufnahme, da diese Kosten mehreren Auftraggebern zugerechnet werden können. Allerdings sind die Verkaufsanstrengungen, die während einer Kontaktaufnahme geleistet werden können, häufig weniger intensiv, als dies der Fall ist, wenn ein Reisender eines Unternehmens den Kunden aufsucht. Es ist festzuhalten, daß die verschiedenen Zwischenglieder je nach untersuchter Funktion (Absatzförderung, Lagerhaltung, Kontaktpflege etc.) unterschiedliche Stärken und Schwächen aufweisen.

Ebenfalls als Rahmenbedingung vorgegeben ist die Konkurrenzsituation. Je nach Produkt bzw. Branche kann es von Vorteil sein, die selben oder unterschiedliche Vertriebswege zu benutzen wie die Konkurrenz.<sup>84</sup>

Die Charakteristika des herstellenden Unternehmens spielt ebenfalls eine bedeutende Rolle bei der Wahl des Distributionssystems. So hängt von seiner Größe auch die Größe seiner Märkte, seiner wichtigsten Kunden sowie seine Fähigkeit ab, die Zusammenarbeit mit jenen Absatzmittlern zu sichern, die es sich ausgesucht hat. Die finanziellen Ressourcen begrenzen die Möglichkeiten zur Selbsterfüllung der Marketingaufgaben und bestimmen, welche dieser Aufgaben delegiert werden müssen. Möglicherweise bestehen auch

---

<sup>84</sup> Avon forcierte z.B. den direkten Absatz in der Wohnung statt mit der Konkurrenz um knappe Ausstellungsflächen zu streiten.

spartenbezogene Finanzierungsvorgaben (z.B. Eigenmittelausstattung bei Versicherungen und Banken)<sup>85</sup>, die zu berücksichtigen sind.

Schließlich beeinflussen Umweltfaktoren, wie z.B. die allgemeine wirtschaftliche Lage und die Gesetzgebung, den Entwurf des Absatzweges. Bei schlechter Konjunkturlage versuchen die Hersteller eine unnötige Verteuerung ihrer Produkte zu vermeiden, indem sie nicht unbedingt notwendige Zwischenstufen eliminieren. Der Gesetzgeber nimmt auf die Vertriebswege Einfluß, indem er solche Systeme unterbindet, die dazu tendieren, den Wettbewerb in bedeutendem Maße einzuschränken oder eine Monopolsituation herbeizuführen.<sup>86</sup> Auch ist es möglich, wie z.B. auf dem Arzneimittelmarkt in England, daß der Gesetzgeber ein Preislimit für bestimmte Produkte einführt.

Jedes Unternehmen muß sich also nach Identifizierung der für sie maßgebenden Rahmenbedingungen entscheiden, ob es den Vertrieb selbst durchführen will oder ob es sich dabei Dritter bedient. Daran schließt sich die Frage an, wie die Vertriebseinheiten rechtlich und wirtschaftlich gestaltet werden sollen. Der Einfluß des Steuerrechts auf diesen Bereich ist evident und die anzustellenden steuerlichen Überlegungen sind äußerst komplex.

## 1.2 Einsatz von konzerneigenen oder konzernfremden regionalen Vertriebseinheiten

Hinsichtlich der Form der Vertriebstätigkeit läßt sich zwischen dem Einsatz von konzerneigenen oder konzernfremden Vertriebsgesellschaften unterscheiden. Konzerneigene Gesellschaften liegen vor, wenn die Voraussetzungen des § 18 AktG erfüllt sind, also z.B. wenn sie unter einheitlicher Leitung stehen. Die Frage der Vorteilhaftigkeit der Alternativen wird auf Basis von Überlegungen zur Wirtschaftlichkeit, zur Kontrolle und zur Flexibilität entschieden. Dabei ist die Wirtschaftlichkeit die wichtigste Komponente, da das Unternehmen nicht Kontrollierbarkeit oder Anpassungsfähigkeit per se anstrebt, sondern die langfristige Maximierung seiner Gewinne.<sup>87</sup>

Die Alternativen variieren hinsichtlich der mit ihnen verbundenen Kosten und der erzielbaren Umsätze. Bei konzernfremden Vertriebsgesellschaften können die bereits bestehen-

---

<sup>85</sup> Eigenkapitalvorgaben zur Ermöglichung der funktionsbezogenen Aufgabenerfüllung existieren insbesondere bei Versicherungen (§ 53c VersAufsG) und Banken (§§ 10 ff. KWG), vgl. *BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, S. 1076, Tz. 4.1 für Banken, Tz. 4.2 für Versicherungen.*

<sup>86</sup> Beispielhaft kann die Arbeit der Regulierungsbehörde für Telekommunikation genannt werden.

den Vertriebseinrichtungen genutzt werden, wodurch oftmals höhere Umsätze besonders in der Anfangsphase erzielbar sind. Allerdings stehen den höheren Umsätzen auch höhere zu zahlende Provisionen gegenüber. Bei konzernerneigenen Vertriebsgesellschaften können insbesondere zu Beginn die Umsätze geringer sein als bei konzernfremdem Vertrieb, da z.B. die Vertriebswege noch aufzubauen sind. Es ist grundsätzlich die Alternative vorzuziehen, die die Gewinne über die Totalperiode maximiert. Je stärker sich die erwarteten Gewinne der Alternativen annähern, desto wichtiger werden die Punkte Kontrollierbarkeit und Anpassungsfähigkeit bei der Auswahl des Vertriebsweges.

Bei Wahl des konzerngebundenen Vertriebs ist entsprechendes Personal einzustellen und auszubilden. Vorteilhaft wirkt sich das eigene Personal insofern aus, da es sich ausschließlich auf den Vertrieb des oder der eigenen Produkte konzentrieren kann. Die Zukunft des Personals ist direkt mit dem erreichten Absatzerfolg verbunden, was motivierend wirken kann.

Eine unabhängige Vertretung bietet dagegen den Vorteil, daß das Personal i.d.R. schon vorhanden ist und auch bereits Kontakte z.B. zu Einzelhändlern bestehen. Nachteilig wirkt sich eventuell der Vertrieb mehrerer Produkte aus, da der Hersteller geringere Möglichkeiten hat, auf die Vertretung einzuwirken. Es kann insofern auch zu Konflikten mit konzernfremden Vertretern kommen, da diese in erster Linie an einer Maximierung ihres eigenen Gewinns interessiert sind. Häufig wird auch versucht, eine Kooperation mit einem anderen selbständigen Vertreter in einem angrenzenden Gebiet zu verhindern, obwohl dies für den Hersteller vorteilhaft wäre. Hinsichtlich der Anpassungsfähigkeit ist zu beachten, daß ein Hersteller, der sich für eine unabhängige Verkaufsvertretung entscheidet, u.U. einen Vertrag abschließen muß, der ihn über mehrere Jahre bindet.

Läuft der Vertrieb über Konzerngesellschaften und eigenes Personal, so hat der Hersteller die Macht, Umstrukturierungen durchzusetzen. Sollte sich der Hersteller für einen konzerngebundenen (Allein-) Vertrieb entscheiden, so kann die Konzeption einer eigenen Vertriebseinheit im Ausland nicht isoliert betrachtet werden, sondern diese muß in die Vertriebsstruktur der inländischen Muttergesellschaft eingebunden sein.

---

<sup>87</sup> Vgl. zur Frage der Auslagerung von Funktionen *R. Bühner/A. Tuschke*, Outsourcing, DBW 1997, S. 20 ff.; zu Joint Ventures finden sich Ausführungen u.a. bei *K. Sieker*, Konsequenzen, IStR 1997, S. 385 ff.

## 1.3 Alternative rechtliche Ausgestaltungsformen des Vertriebs im Ausland

### 1.3.1 Grundlagen

Einem international tätigen Unternehmen stehen zur Durchführung seiner Vertriebsaktivitäten verschiedene Organisationsformen zur Verfügung, die vier Grundformen zugeordnet werden können.<sup>88</sup> Der Vertrieb läßt sich zum einen mittels des Warenexports durchführen. Alternativ bietet sich die Errichtung eines eigenen Stützpunktes im Ausland an, was die Vornahme von Investitionen im Ausland, sog. Direktinvestitionen, erfordert.<sup>89</sup> Für Direktinvestitionen in einem ausländischen Staat bestehen rechtlich drei Alternativen:

- Errichtung einer rechtlich unselbständigen „Niederlassung“.
- Einsatz einer mit eigenständiger Rechtsfähigkeit ausgestatteten ausländischen Kapitalgesellschaft (Tochterkapitalgesellschaft) oder
- Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft (Tochterpersonengesellschaft).

### 1.3.2 Direktgeschäfte im Rahmen des Warenexports

Der Begriff des *Direktgeschäfts* ist kein gesetzlicher Tatbestand des deutschen Rechts, sondern ein in der Literatur mit unterschiedlichen Inhalten gefüllter Begriff.<sup>90</sup> Im Zusammenhang mit der Besteuerung international tätiger Unternehmen wird unter einem Direktgeschäft allgemein der gewerbliche Leistungsaustausch über die Grenzen verstanden, sofern im Ausland kein fester Stützpunkt existiert.<sup>91</sup> Zu den Direktgeschäften gehören neben der Lieferung von Waren (Außenhandel) und dem Erbringen von Dienstleistungen im Ausland auch der Kapitalexport sowie Nutzungsüberlassungen. Gemeinsames Merkmal ist, daß – anders als bei den Direktinvestitionen – eine unmittelbare Geschäftsbeziehung des inländischen Unternehmens zum ausländischen Abnehmer besteht.<sup>92</sup> Allerdings ist es demnach möglich, daß das inländische Unternehmen auf die Hilfe z.B. von konzernfremden Absatzmittlern zurückgreift.

---

<sup>88</sup> Vgl. O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S. 714.

<sup>89</sup> Unter Direktinvestition ist die Tätigkeit eines Unternehmens im Ausland durch Errichtung einer Betriebsstätte, einer Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft zu verstehen. Vgl. O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S. 279; G. Wohle, Einführung, S. 457.

<sup>90</sup> Vgl. O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 461.

<sup>91</sup> Vgl. H. Richter, Besteuerung, S. 28.

Die häufigste Form von Direktgeschäften sind Warenlieferungen über die Grenze, d.h. der Export von Gütern. Im Zusammenhang mit Direktgeschäften spricht man auch von einer *Einheitsstruktur*.<sup>93</sup> Dabei ist ein Rechtssubjekt in einem Staat ansässig und in einem anderen wirtschaftlich tätig.<sup>94</sup> In den letzten Jahren hat sich zunehmend das Electronic Business als eine Form des Direktgeschäfts etabliert.

Unter Electronic Business (kurz: E-Business) ist die Durchführung von Geschäftstransaktionen unter Nutzung moderner Informations- und Kommunikationstechnologie (insbesondere des Internets) zu verstehen.<sup>95</sup> Mögliche Erscheinungsformen können u.a. sein der Electronic Commerce (kurz: E-Commerce) und das Erbringen von Electronic Services (kurz: E-Services). Unter E-Commerce wird der Handel von materiellen und immateriellen Gütern über das Internet und unter E-Services das Erbringen von gewerblichen, rechtlichen, betriebswirtschaftlichen oder technischen Dienstleistungen mittels moderner Kommunikationstechnologien verstanden.<sup>96</sup>

Die Bedeutung des Direktvertriebs hat durch die Entwicklung des unmittelbar und direkt wirkenden Akquisitions- und Vertriebsmediums „*E-Business*“ in den letzten Jahren erheblich zugenommen.<sup>97</sup> Der entscheidende Unterschied zu traditionellen Vertriebswegen liegt in der Möglichkeit der Anbieter, ihre Waren und Dienste ohne jegliche physische Präsenz im Staat des Konsumenten vermarkten zu können. Dies gilt insbesondere für sog. Online-Umsätze, bei denen das komplette Geschäft, d.h. Anbahnung, Vertragsabschluß und Lieferung bzw. Dienstleistung einschließlich Zahlungsverkehr auf digitalem Weg abgewickelt wird. Trotzdem bleibt der Stellenwert des Direktgeschäfts insgesamt im Vergleich zu anderen Gestaltungsalternativen, wie z.B. den Absatz über Handelsmittler, bisher eher gering.<sup>98</sup>

<sup>92</sup> Vgl. O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S. 379.

<sup>93</sup> Vgl. E. Höhn, Internationale Steuerplanung, S. 83 f.

<sup>94</sup> Im Bereich der direkten Steuern fehlt es an einem Anknüpfungspunkt im Ausland. Zur steuerlichen Beurteilung von Direktgeschäften vgl. die Ausführungen unter Punkt C.3.

<sup>95</sup> Vgl. u.a. H. Dornberg/L. Hinnekens, Electronic Commerce; A. Picot et al., Unternehmung, S. 317; H. Abrams/R. Doernberg, Electronic, TNI 1997, S. 1573.

<sup>96</sup> Einen Überblick möglicher Definitionen von E-Commerce bieten z.B. OECD, Electronic Commerce, S. 28 f.; PriceWaterhouseCoopers, E-business, S. 1.

<sup>97</sup> Zur konkreten Entwicklung in einzelnen Bereichen vergleiche die Angaben vom 9.3.2004 unter <http://www.ecc-handel.de/veroeff/1078130567?nrk=04-03Kunden>. Insbesondere im Bereich des Absatzes von Computern setzen Hewlett Packard und Dell auf den Internet-Vertrieb. Bertelsmann und Amazon nutzen das Internet zum Vertrieb von Büchern. Vgl. z.B. F. Roser, in Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Steuerfolgen, S. 149.

<sup>98</sup> Vgl. V. Kluge, Steuerrecht, N 6; Jacobs sieht in der Vornahme von Direktgeschäften keine gleichwertige Alternative. Vgl. O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S. 707.

### 1.3.3 Vertriebsniederlassung

Eine Niederlassung ist dadurch gekennzeichnet, daß die Vertriebstätigkeit im Ausland über eine feste Geschäftseinrichtung abgewickelt wird, die rechtlich nicht selbständig ist.<sup>99</sup> Bei einer Niederlassung handelt es sich in aller Regel um eine auf Dauer angelegte Unternehmenseinrichtung.

Für die Verbindung zwischen ausländischer Niederlassung und dem inländischen Stammhaus wird der Begriff „internationales Einheitsunternehmen“ verwendet.<sup>100</sup> Trotz fehlender rechtlicher Selbständigkeit kann der Niederlassung vom inländischen Stammhaus eine mehr oder weniger weitreichende wirtschaftliche Entscheidungsfreiheit eingeräumt werden.

Zu bedenken sind die Konsequenzen der Gründung einer Niederlassung. Sie ist in der Regel mit einem erhöhten Kapitaleinsatz, wirtschaftlichen und politischen Risiken, hohen Managementanforderungen, Steuerungs- und Kontrollkosten verbunden.<sup>101</sup> Hinzu kommt eine Einschränkung der bislang gegebenen Beweglichkeit durch langfristige Ressourcenbindung.<sup>102</sup>

### 1.3.4 Vertriebs-Tochterkapitalgesellschaft

Für das Konstrukt eines herrschenden inländischen Mutterunternehmens und einer abhängigen ausländischen Tochtergesellschaft wird der Begriff „internationaler Konzern“<sup>103</sup> verwendet, wenn diese unter einer einheitlichen Leitung des herrschenden Unternehmens steht.<sup>104</sup> Allgemein spricht man von verbundenen Unternehmen.

Bei Einsatz einer ausländischen Kapitalgesellschaft, die als juristische Person mit einer eigenständigen Rechtsfähigkeit ausgestattet ist, wird das inländische Unternehmen im

---

<sup>99</sup> Vgl. z.B. *M. Wenz*, Einsatzmöglichkeiten, AG 2003, S. 185 f.; *P. Forst/T. Frings*, Auslandsinvestitionen, EStB 2003, S. 152; *T. Wachter*, Zweigniederlassungen, GmbHR 2003, S. 1254.

<sup>100</sup> Vgl. *O. H. Jacobs/A. Storck*, Tochterkapitalgesellschaft, DBW 1977, S. 379 ff.

<sup>101</sup> Zur steuerlichen Behandlung von Betriebsstätten vgl. die Ausführungen unter C.III.

<sup>102</sup> Vgl. *M. Welte/D. Holtbrügge*, Management, S. 108, 120 ff.

<sup>103</sup> Vgl. *O. H. Jacobs/A. Storck*, Tochterkapitalgesellschaft, DBW 1977, S. 379 ff. Diese Bezeichnung wird unabhängig davon verwendet, ob die Spitzeneinheit als Einzelunternehmen, als Personen- oder als Kapitalgesellschaft geführt wird. Die Kombination einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft als Grundeinheit mit einem inländischen Mutterunternehmen als Spitzeneinheit wird als internationaler Konzern bezeichnet. Dies erscheint ungenau, da der Konzernbegriff in § 18 AktG definiert ist und an bestimmte Bedingungen geknüpft ist. Eine Tochterkapitalgesellschaft liegt nicht nur dann vor, wenn die inländische Spitzeneinheit sämtliche Anteile hält, sondern u.U. bereits, wenn eine Mehrheitsbeteiligung gegeben ist.

Ausland, abgesehen vom Gründungsakt, nicht selbst aktiv, sondern setzt für die wirtschaftliche Betätigung ein Tochterunternehmen ein. Merkmal einer Tochterkapitalgesellschaft ist ihre rechtliche Selbständigkeit und damit verbunden die zivilrechtliche Trennung zwischen Gesellschafts- und Anteilseignerebene. Das Merkmal der rechtlichen Selbständigkeit bezieht sich auf die zivilrechtliche Qualifikation. Inwieweit das Tochterunternehmen wirtschaftlich als selbständiges Unternehmen zu betrachten ist, hängt von der Verteilung der Entscheidungskompetenz zwischen der inländischen Spitzeneinheit und der ausländischen Grundeinheit ab. Da es sich bei der Tochterkapitalgesellschaft um eine juristische Person handelt, ist das Trennungsprinzip zu beachten.<sup>105</sup>

Die Einschaltung einer ausländischen Tochterkapitalgesellschaft ist die häufigste Form der Auslandsinvestition. Der Grund dafür liegt u.a. in der zu erreichenden Haftungsbegrenzung, der Flexibilität hinsichtlich eines Gesellschafterwechsels und der besseren Möglichkeit zur Finanzierung.

### 1.3.5 Vertriebs-Tochterpersonengesellschaft

Die Gestaltung in Form einer Tochterpersonengesellschaft ist mit einer Tochterkapitalgesellschaft insoweit vergleichbar, als das inländische Unternehmen im Ausland unter Umständen nicht unter eigenem Namen tätig wird, sondern die Geschäftstätigkeit über ein rechtlich verselbständigtetes Unternehmen ausübt. Der Unterschied liegt in der für das Auslandsengagement gewählten Rechtsform. Hinsichtlich der rechtlichen Selbständigkeit, der Abhängigkeit vom Mitgliederbestand sowie der Trennung zwischen Gesellschafts- und Gesellschafterosphäre bestehen international zum Teil erhebliche Unterschiede.<sup>106</sup>

Aus steuerlicher Sicht liegt das Hauptproblem darin, welche Konsequenzen sich aus einer Einordnung der Personengesellschaft als Betriebsstätte oder als Tochterkapitalgesellschaft ergeben.<sup>107</sup>

---

<sup>104</sup> § 18 AktG; vgl. *O. H. Jacobs/A. Storck*, Tochterkapitalgesellschaft, DBW 1977, S. 380.

<sup>105</sup> Zum Begriff des Trennungsprinzips vgl. die Ausführungen unter C.IV.2.1; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 512 f.

<sup>106</sup> Vgl. *W. Scheffler*, Besteuerung, S. 7.

<sup>107</sup> Die Schwierigkeiten hinsichtlich der steuerrechtlichen Klassifikation von Personengesellschaften werden ausgeführt bei *K. van Raad*, in IFA (Hrsg.), Anerkennung, CDFI 1988, S. 113 ff.; *B. Knobbe-Keuk*, Qualifikationskonflikte, RIW 1991, S. 306 ff.

Im nationalen Bereich gilt das Mitunternehmerkonzept, d.h. daß die Personengesellschaft zwar eigenständig ihren Gewinn ermittelt, dieser aber anteilig von ihren Gesellschaftern zu versteuern ist. Im Ausland finden sich unterschiedliche Ansatzweisen bei der Besteuerung der Personengesellschaften. Diese reichen vom Mitunternehmerkonzept über ein Wahlrecht bis hin zur Trennung zwischen Gesellschafter- und Gesellschaftssphäre unter Anerkennung der Personengesellschaft als Steuersubjekt.<sup>108</sup>

Um die aufgrund der unterschiedlichen Besteuerungskonzepte drohende Mehrbelastung zu vermeiden, ist eine auf die individuelle Situation abgestimmte Vorgehensweise erforderlich. Da die Rechtsform der Personengesellschaften im Ausland allgemein wenig gebräuchlich ist und sie in den meisten Fällen wie eine Betriebsstätte behandelt wird, wird auf ihre steuerliche Behandlung nicht weiter eingegangen.

---

<sup>108</sup> Vgl. *W. Scheffler*, Besteuerung, S. 7 f.

### 1.3.6 Vergleich der rechtlichen Ausgestaltungsformen der Niederlassung mit der Tochterkapitalgesellschaft

#### 1.3.6.1 Grundlagen

Industrie- und Handelsunternehmen sind in der Lage, ihren Vertrieb schrittweise vom reinen Export hin zu einer eigenen Vertriebsorganisation zu entwickeln. Dabei werden sie ab einem gewissen Handelsvolumen vor die Frage gestellt, ob der Auslandsvertrieb durch eigenes Personal und/oder Einrichtungen in dem anderen Land gefördert werden soll. Von besonderer Bedeutung ist die Frage, ob dies mittels eines rechtlich unselbständigen Betriebsteils oder einer rechtlich selbständigen Tochterkapitalgesellschaft geschehen soll. Die dabei anzustellenden Überlegungen sind komplex und bedürfen einer sorgsam einzelfallbezogenen Analyse.<sup>109</sup> Daher sollen hier die wesentlichen betriebswirtschaftlichen Unterschiede von Betriebsstätte und Tochtergesellschaft angesprochen werden.

#### 1.3.6.2 Unterschiede in der Leitung

Ein rechtlich unselbständiger Betriebsteil wird – zumindest nach außen – unmittelbar im Rahmen des Gesamtunternehmens von dessen Leitung geführt. Innerbetrieblich werden i.d.R. Leitungsbefugnisse für einzelne Segmente delegiert (z.B. Bereichsleitung Vertrieb). Im Tochtergesellschaftsfall wird die Unternehmung als „rechtlich verselbständiger Betrieb“ dagegen durch die Organe der Tochtergesellschaft geleitet. Die Verantwortlichkeit der Führungsorgane bleibt – eventuell etwas reduziert - auch im Fall organschaftsvertraglicher Verbindungen erhalten. Selbst im Extremfall einer aktienrechtlich eingegliederten Tochter-AG sind eigene Leitungsorgane vorhanden, deren Kompetenzen nur in bestimmten festgelegten Grenzen beschränkt werden dürfen.<sup>110</sup> Im Außenverhältnis ist dagegen die Leitung eines rechtlich unselbständigen Betriebsteils nicht umfassend vertretungsberechtigt, denn es handelt sich nur um Angestellte der einheitlichen Gesamtunternehmung.<sup>111</sup> Bei Toch-

---

<sup>109</sup> Vgl. eingehend im Hinblick auf Auslandsengagements deutscher Unternehmen *H-J. Telkamp*, Betriebsstätte; aus betriebswirtschaftlicher Sicht auch *G. Rose*, in Federmann (Hrsg.), Unternehmenspolitik, S. 201; *G. Rose/C. Glorius*, Unternehmensformen, S. 191 ff.

<sup>110</sup> Vgl. zur Kompetenzverteilung zwischen den rechtlichen Gremien einer AG/GmbH auch *E. Frese*, Unternehmensführung, S. 305 ff., sowie *A. v. Werder*, Organisationsstruktur.

<sup>111</sup> Vgl. *G. Rose*, in Federmann (Hrsg.), Unternehmenspolitik, S. 205.

tergesellschaften dagegen tritt das nach dem jeweils maßgebenden Gesellschaftsrecht zuständige Organ als vollberechtigter Unternehmensleiter auf.<sup>112</sup>

### 1.3.6.3 Unterschiede in der Kontrolle

Der rechtlich unselbständige Betriebsteil, dessen Handlungsspielraum sehr begrenzt ist, wird lediglich durch die Zentrale kontrolliert. Eine etwaige externe Kontrolle (z.B. durch den Jahresabschluß) findet nur über konzerninterne Kontrollorgane – soweit vorhanden – oder solche Kontrollmechanismen statt, die für die Hauptunternehmung gelten.

Die ausländischen *Tochtergesellschaften* werden i.d.R. mit relativ großer unternehmerischer Autonomie ausgestattet, damit sich diese Unternehmen vor allem an den Anforderungen der Absatzmärkte in den jeweiligen Zielländern aktiv orientieren.<sup>113</sup> Um auch evtl. beteiligte Minderheitsgesellschafter zu schützen, ist die externe Kontrolle bei einer Tochtergesellschaft formalisiert. Sie erfolgt bei Tochterkapitalgesellschaften über den i.d.R. zu prüfenden und zu veröffentlichenden Jahresabschluß, der bei dieser auch die Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage beinhaltet.<sup>114</sup> Die externe Kontrolle ist somit bei einer Tochtergesellschaft höher als bei einem rechtlich unselbständigen Betriebsteil. Ist eine über das jeweilige Gesellschaftsrecht hinausgehende (interne) Kontrolle (Aufsichtsräte, Haupt-/Gesellschafterversammlung) gewünscht, so ist dies durch entsprechende Zusatzvereinbarungen zu erreichen. Allerdings kann selbst in einem faktischen Konzern<sup>115</sup> die interne Kontrolle nicht den gleichen Grad erreichen wie bei einer Teilbetriebsorganisation.

---

<sup>112</sup> Beschränkungen sind jedoch im Innenverhältnis oder durch Ämterkumulation möglich. Vgl. dazu den folgenden Abschnitt.

<sup>113</sup> Vgl. S. Träger/T. Nassua, in Zentes/Swoboda (Hrsg.), Handelsmanagement, S. 34.

<sup>114</sup> Vgl. J. Baetge, Konzernbilanzen, S. 42. Aufgrund der Verabschiedung der Verordnung der Europäischen Union über die Anwendung internationaler Rechnungslegungsstandards am 6.6.2002 werden sich die Publizitätsvorschriften zumindest in der EU weitestgehend angleichen. Vgl. dazu beispielhaft W. Busse von Colbe, Konzernrechnungslegung, BB 2002, S. 1588.

<sup>115</sup> Von einem faktischen Konzern spricht man, wenn zwischen herrschendem und abhängigem Unternehmen kein Beherrschungsvertrag besteht, jedoch das herrschende Unternehmen seinen Willen beim abhängigen Unternehmen durchsetzen kann. Dies wird z.B. durch personenidentische Besetzung von Organen, Einrichtung bestimmter Entscheidungsstrukturen u.a.m. erreicht. Vgl. D. Joost, in Küting/Weber (Hrsg.), Konzernrechnungslegung, Bd. II, Rn. 423 ff.

#### 1.3.6.4 Unterschiede in der Kooperationsfähigkeit

Versteht man unter der Kooperationsfähigkeit die Fähigkeit einer Unternehmung, mit anderen Unternehmen aktiv und passiv in einer Weise zusammenarbeiten zu können, die über die bloßen und üblichen Marktaustauschbeziehungen hinausgeht, so ist diese bei einem rechtlich unselbständigen Betriebsteil stark eingeschränkt.<sup>116</sup> Es besteht lediglich die Möglichkeit, auf vertraglicher Basis eine Vereinbarung mit anderen Unternehmen über gemeinsame Aktivitäten, z.B. auf dem Gebiet der Produktion, der Werbung oder des Vertriebs, zu treffen. Alternativ ist die Aufnahme des fremden Unternehmens, mit dem man kooperieren möchte, unmittelbar als Beteiligten in das eigene (Gesamt-) Unternehmen möglich – was häufig von keinem der kooperationswilligen Partner gewünscht ist. Ebenso wenig kann sich der rechtlich unselbständige Betriebsteil als solcher an fremden (kooperationswilligen) Partnern beteiligen. Dies ist immer nur der (Einheits-) Unternehmung möglich, zu der der Betriebsteil gehört.

Bei einer Tochtergesellschaft ist dagegen die Kooperationsfähigkeit sehr viel größer, weil rechtlich leichter durchzusetzen. Sie braucht sich nicht auf Joint-ventures oder segmentielle Kooperationsabsprachen zu beschränken, sondern kann jeden Grad von einseitigen oder wechselseitigen Beteiligungen erreichen. Auf dem von der jeweiligen Tochtergesellschaft bearbeiteten Geschäftsfeld kann sich diese an anderen, nicht zum eigenen (Konzern-) Bereich gehörigen Unternehmen beteiligen. Umgekehrt können fremde kooperationswillige Dauer-Partner als Gesellschafter in die (zunächst eigene) Tochtergesellschaft aufgenommen werden. Der Bestand und die Qualität der Betätigungen in den übrigen Geschäftsfeldern der Kernunternehmung bleiben davon unberührt. Durch Erwerb und Veräußerung von Anteilen kann das Gewicht der Kooperationspartner in bezug auf das Kooperationsobjekt der Tochtergesellschaft auch verändert werden.

Kooperationen zwischen verschiedenen Betriebsteilen der Unternehmung sind natürlich auch ohne jede vertragliche Grundlage möglich. Die Zentrale ordnet dies unmittelbar an und installiert den Kooperationsprozeß. Selbst Tochtergesellschaften des gleichen (Konzern-) Bereichs, an denen die Muttergesellschaft zu 100 % beteiligt ist, müssen bei Kooperationen bestimmte rechtliche Schranken beachten, die aus ihrer Selbständigkeit resultieren. Im Regelfall sind besondere Verträge nötig, wenn die Zusammenarbeit über bloße Liefer- und Leistungsbeziehungen hinausgehen soll.

---

<sup>116</sup> Vgl. zu den Unterschieden hinsichtlich der Kooperationsfähigkeit *W. Scheffler*, Besteuerung, S. 22 ff.

### 1.3.6.5 Unterschiede in der Finanzierung

Bei einem rechtlich unselbständigen Betriebsteil i.e.S. ist dessen „Eigenkapital“, also der (positive oder negative) Unterschied zwischen dem Wert des zu ihm gehörenden Aktivvermögens und des zu ihm zuzurechnenden Fremdkapitals, Teil des Gesamteigenkapitals des Betriebes. Die Festlegung der Kapitalstruktur einer Betriebsstätte ist strittig, da es anhand betriebswirtschaftlicher Kriterien nicht möglich ist, Aussagen über eine optimale, richtige oder sachgerechte Finanzierungsstruktur zu treffen. Darüber hinaus ist es aufgrund der rechtlichen Unselbständigkeit der Betriebsstätte schwierig, dieser eindeutig separierbare Finanzmittel zuzuweisen. Deshalb kann die Festlegung der Kapitalstruktur einer Betriebsstätte und der Höhe der auf sie entfallenden Zinsaufwendungen nur auf Plausibilitätsüberlegungen beruhen. Es wird zwar versucht, in einer Segment-Bilanzierung oder in ähnlicher Form getrennt die Kapitalausstattung zu errechnen und sie im internen Rechnungswesen auszuweisen, jedoch sind solche Rechnungen oft widerlegbar. Die Frage der Dotation der Betriebsstätte ist auch strittig, weil unter Berufung auf BFH-Rechtsprechung die Ansicht vertreten wird, der Unternehmer habe einen größeren Gestaltungsspielraum.<sup>117</sup>

Das Eigenkapital einer Tochtergesellschaft dagegen ist nicht nur rechtlich nach außen darstellbar, sondern es besteht innerhalb der EU aufgrund der 7. EG-Richtlinie die Pflicht, dieses für jede Periode auszuweisen.<sup>118</sup> Tochtergesellschaften in Form von Kapitalgesellschaften müssen auch eine Mindestkapitalausstattung aufweisen und aufrecht erhalten, handelsrechtliche Sicherungsmaßnahmen beachten und Kapitalentnahmebeschränkungen gegen sich gelten lassen. Die Gläubiger haben über den Jahresabschluß zumindest einen gewissen Einblick in die Liquidität und die sonstigen sicherheitsbestimmenden Faktoren. Einschränkend ist zu bemerken, daß die Liquidität sich seit Jahresabschluß geändert haben kann und sich die Gläubiger dieser Tatsache bewußt sein sollten. Andererseits haftet ihnen auch nur das Vermögen der Tochtergesellschaft, denn ein Durchgriff auf die Muttergesellschaft ist ihnen grundsätzlich versagt. Will man das Eigenkapital eines rechtlich unselbständigen Betriebsteils stärken, so ist dies bei rechtlicher Verselbständigung durch Kapitalerhöhungen möglich, an denen sich ggf. auch Fremdgegesellschafter beteiligen können. Eine Stärkung des Eigenkapitals rechtlich unselbständiger Teilbetriebe ist dagegen nur über die Stärkung des Eigenkapitals des Gesamtunternehmens möglich.

---

<sup>117</sup> Vgl. die Nachweise bei *H. Schaumburg*, Steuerrecht, Rz. 18.36. Ausführlich zur Kapitalausstattung von Betriebsstätten auch *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 641 ff.

<sup>118</sup> In Deutschland wurde dies in § 325 HGB umgesetzt.

## 2. Alternative Vertragsformen für die Ausgestaltung des Vertriebs im Ausland

### 2.1 Einsatz von Handelsvertretern

#### 2.1.1 Grundlagen

Gesetzlich ist der Handelsvertreter in den §§ 84 - 92c HGB geregelt. Ein Handelsvertreter ist gem. § 84 Abs. 1 HGB ein selbständiger Gewerbetreibender, der ständig damit betraut ist, für mindestens ein, meistens aber für mehrere Unternehmen Geschäfte anzubahnen und/oder in deren Namen abzuschließen.<sup>119</sup> Als solcher kann er seine Tätigkeit im wesentlichen frei gestalten.<sup>120</sup> Handelsvertreter sind somit weitgehend selbständig für die vertretenen Firmen tätig und werden daher auch als Absatzhelfer bezeichnet.<sup>121</sup> Den klassischen Bereich bilden die auf Großhandelsstufe tätigen Handelsvertretungen, die den Einzelhandel betreuen. Darüber hinaus vermitteln Handelsvertreter zwischen Industrie und Handel und auch zwischen Industrieunternehmen.

Der Handelsvertreter bzw. die Vertriebseinheit tritt als Vertreter des Unternehmens i.S.d. § 84 HGB auf, wird also im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig. Er selbst erwirbt keine Waren, um sie weiterzuverkaufen, sondern die Warenveräußerung erfolgt immer zwischen Unternehmer und dem Dritten. Die Beziehung zwischen Handelsvertreter und Unternehmer ist durch einen in der Regel auf Dauer angelegten Vertrag über selbständige Dienstleistungen zwischen den beiden Vertragsparteien geregelt. Es handelt sich dabei nach herrschender Meinung um einen Dienstvertrag über Geschäftsbesorgung.<sup>122</sup> Grundsätzlich besteht für den Abschluß des Vertrages Formfreiheit.<sup>123</sup>

Auch wenn von „dem“ Handelsvertreter die Rede ist, so handelt es sich überwiegend um Handelsvertreterfirmen mit mehreren Mitarbeitern. Handelsvertretungen werden überwiegend als Einzelunternehmen geführt, können jedoch auch in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft oder einer Personengesellschaft betrieben werden. Die Handelsvertreter-GmbH tritt in der Praxis öfters im Verhältnis eines (nahestehenden) Produktionsbetriebs zu einem Vertriebsunternehmen (mit personeller Verflechtung) auf. Erforderlich ist in die-

---

<sup>119</sup> Ein Handelsvertreter, der ständig nur für ein Unternehmen tätig ist, wird gelegentlich auch als Handelsagent bezeichnet. Allerdings ist der Begriff des Agenten rechtlich nicht definiert. Vgl. *H. Baumhoff*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht-Kommentar, § 1 Anm. 755.1; *H. Becker*, in *Becker/Kroppen* (Hrsg.), Verrechnungspreise, Anm. zu BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 4.3.3.; *T. Isensee*, Konzernvertriebsunternehmen, IStR 2001, S. 693.

<sup>120</sup> Vgl. *A. Wolters*, in *Pelka* (Hrsg.), Wirtschaftsrecht, L Rz. 135 f.

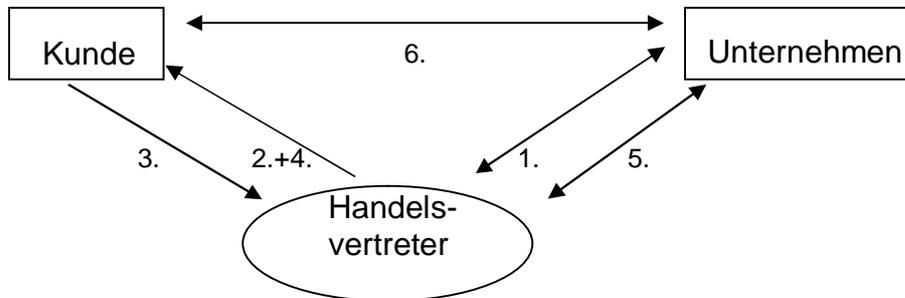
<sup>121</sup> Vgl. *P. Winkelmann*, Vertriebskonzeption, S. 57.

<sup>122</sup> Vgl. *A. Baumbach/K.J. Hopt*, Handelsgesetzbuch, Kommentar, § 86, Anm. 1 A.

<sup>123</sup> Vgl. *A. Wolters*, in *Pelka* (Hrsg.), Wirtschaftsrecht, L Rz. 142.

sen Fällen die Vereinbarung einer angemessenen Provision, welche sich auf marktüblichem Niveau befinden muß.

Die Beziehungen zwischen Kunde, Unternehmen und Handelsvertreter lassen sich schematisch wie folgt darstellen:



1. Abschluß des Handelsvertretervertrags      2. Kundengewinnung  
 3. Kaufantrag      4. Annahme des Kaufantrags und damit Abschluß des Kaufvertrags  
 5. Übernahme des Vertrages u. Provisionszahlung      6. Erfüllungsgeschäft u. Kaufpreiszahlung

**Abbildung 1: Ablaufschema von Handelsvertretergeschäften**

### 2.1.2 Rechte und Pflichten des Handelsvertreters

Die Funktionen des Handelsvertreters bestehen darin, Kontakte herzustellen und zu pflegen, Sach- und/oder Dienstleistungen anzubieten, Marktinformationen zu sammeln sowie insbesondere „Aufträge hereinzuholen“. Darüber hinaus hat er die Pflicht, als Interessenwahrer des Unternehmers tätig zu werden.<sup>124</sup> Der Handelsvertreter ist rechenschafts- und auskunftspflichtig über jede bedeutsame Einzelheit.<sup>125</sup> Im Gegenzug ist der Unternehmer verpflichtet, den Handelsvertreter aktiv zu unterstützen. Dabei geht es insbesondere um die Zurverfügungstellung der für dessen Tätigkeit erforderlichen Unterlagen.<sup>126</sup> Außerdem

<sup>124</sup> § 86 Abs. 1 und Abs. 4 HGB.

<sup>125</sup> Darunter sind z.B. zu verstehen vorbereitende Abreden oder besondere Werbemethoden. Vgl. A. *Baumbach/K.J. Hopt*, Handelsgesetzbuch, Kommentar, § 86 Anm. 2 B.

<sup>126</sup> § 86a Abs. 1 HGB. Bei den Unterlagen handelt es sich z.B. um Muster, Zeichnungen, Preislisten, Werbeprospekturen und Geschäftsbedingungen.

hat er die notwendigen Auskünfte über Annahme, Ablehnung oder Nichtausführung der vermittelten Geschäfte zu erteilen.<sup>127</sup>

Für jedes auf seine Abschluß- oder Vermittlungstätigkeit zurückzuführende Geschäft steht dem Handelsvertreter eine Provision zu, die fällig wird, sobald das Geschäft ausgeführt ist. Meist ist dem Handelsvertreter ein bestimmter Bezirk oder ein bestimmter Kundenkreis zugewiesen. In diesem Fall hat er auch Anspruch auf Provision für Geschäfte, die ohne seine Mitwirkung mit Personen seines Bezirks oder seines Kundenkreises während der Dauer des Vertretungsvertrages abgeschlossen wurden. Für ein Geschäft, das erst nach Beendigung des Vertragsverhältnisses abgeschlossen wurde, hat der Handelsvertreter nur noch dann Anspruch auf Provision, wenn er es vermittelt hat oder es eingeleitet und so vorbereitet hat, daß der Abschluß überwiegend auf seine Tätigkeit zurückzuführen ist. Das Geschäft muß außerdem innerhalb einer angemessenen Frist nach Beendigung des Vertragsverhältnisses abgeschlossen oder das Angebot des Dritten zum Abschluß eines Geschäfts dem Handelsvertreter zugegangen sein.

Soll der Handelsvertretervertrag beendet werden, so richtet sich die Kündigungsfrist nach der bisherigen Vertragslaufzeit. Sie kann gem. § 89 HGB zwischen 1 Monat und 6 Monaten betragen. Eine Verkürzung der Kündigungsfrist ist nicht zulässig. Laut BFH-Rechtsprechung hat sich der Handelsvertreter vertraglich zu verpflichten, seinen Kundstamm dem Hersteller (Unternehmer) bei Beendigung der Vertragsbeziehung zu überlassen.<sup>128</sup> Dafür kann er gem. § 89b HGB ein Ausgleich verlangen, wenn und soweit

1. der Unternehmer aus der Geschäftsverbindung mit neuen Kunden, die der Handelsvertreter geworben hat, auch nach Beendigung des Vertragsverhältnisses erhebliche Vorteile hat,
2. der Handelsvertreter infolge der Beendigung des Vertragsverhältnisses Ansprüche auf Provision verliert, die er bei Fortsetzung desselben aus bereits abgeschlossenen oder künftig zustande kommenden Geschäften mit den von ihm geworbenen Kunden hätte, und
3. die Zahlung eines Ausgleichs unter Berücksichtigung aller Umstände der Billigkeit entspricht.

---

<sup>127</sup> Vgl. A. Wolters, in Pelka (Hrsg.), Wirtschaftsrecht, L Rz. 156.

<sup>128</sup> BFH, Urteil vom 12.10.1999, VIII R 21/97, BStBl. II 2000, 220.

Der Handelsvertreter nimmt am Geschäftsrisiko des Unternehmers teil. Steht fest, daß der dem Unternehmer vermittelte Geschäftspartner nicht zahlen kann oder nicht zahlen will, entfällt gem. § 87a Abs. 2 HGB rückwirkend der Provisionsanspruch des Handelsvertreter. Das gilt dann, wenn das vermittelte oder abgeschlossene Geschäft aus Gründen unmöglich wird, die jedenfalls der Unternehmer nicht zu vertreten hat.

Für Handelsvertreter besteht nach in Deutschland geltender Rechtslage zusätzlich die Möglichkeit, für andere Unternehmen tätig zu werden. Sollte es sich dabei allerdings um Unternehmen handeln, die in der selben Sparte Produkte anbieten wie andere durch den Handelsvertreter repräsentierte Unternehmen, so ist dies vorher mit den jeweiligen Unternehmen abzustimmen.<sup>129</sup> Ein Wettbewerbsverbot kann mit dem Handelsvertreter noch für längstens zwei Jahre nach der Beendigung des Vertragsverhältnisses getroffen werden gem. § 90a HGB. Dafür ist dem Handelsvertreter eine angemessene Entschädigung zu bezahlen. Eine solche Wettbewerbsabrede muß zwingend schriftlich geschlossen sein. Es ist jedoch aufgrund zivilrechtlicher Vertragsfreiheit möglich, daß sich die Vertragsparteien auf die Anwendung ausländischen Rechts verständigen. Insoweit kann es zu Abweichungen gegenüber den deutschen Rechtsvorschriften kommen.<sup>130</sup>

### 2.1.3 Einsatz von Handelsvertretern oder Reisenden

Oft stehen Unternehmen vor der Entscheidung, ob sie Handelsvertreter oder unternehmenseigene Außendienstmitarbeiter (Reisende) einsetzen sollen. Die Funktionen des Handelsvertreter entsprechen weitgehend denen des Reisenden, von dem er sich jedoch durch seine rechtliche Selbständigkeit und durch die Vergütungsregelung unterscheidet. Für das Problem, ob ein Unternehmen Reisende oder Handelsvertreter einsetzen soll, gibt es keine generelle Lösung. Wichtigstes Kriterium ist immer die spezielle Erfüllung der Distributionsaufgabe bei geringstmöglicher Kostenbelastung oder besserer Erfüllung mit höherem Gewinn. Daher ist zu bedenken, daß Handelsvertreter i.d.R. lediglich variable Kosten<sup>131</sup> (Provisionen) verursachen und deshalb auch bei geringen Umsätzen ökonomisch sinnvoll eingesetzt werden können, wohingegen Reisende ein festes Gehalt oder ein festes Gehalt verbunden mit einer umsatzabhängigen Provision bekommen und somit bei ge-

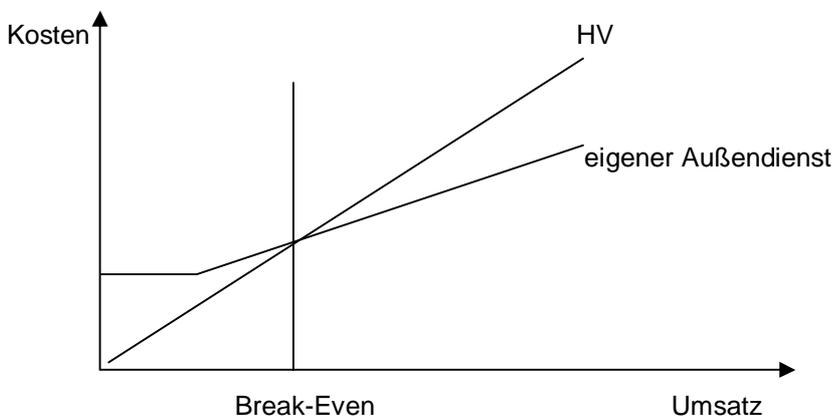
<sup>129</sup> Dies ergibt sich aus der gesetzlichen Treuepflicht.

<sup>130</sup> Vgl. z.B. *U. Wauschkuhn/J. M. Meese*, Abdingbarkeit, RIW 2002, S. 302 ff.; *P. Mankowski*, Rechtswahl, RIW 2003, S. 11 ff. m.w.N.

ringen Umsätzen höhere Kosten verursachen. Je höher die Umsätze sind, desto attraktiver wird unter Kostengesichtspunkten der Einsatz von (angestellten) Reisenden.

Unter reinen Kostenaspekten läßt sich ein Break-Even-Punkt ermitteln. Unterhalb dieser Absatzmenge ist der Handelsvertreter die günstigere Variante, darüber der Vertriebsaußendienst. Grundsätzlich liegen bei einem Handelsvertreter die Fixkosten niedriger als bei einem Angestellten, der auch ohne Umsatz Gehalt bezieht. Dies wird durch höhere Provisionen des Handelsvertreters ausgeglichen. Häufig erhält der Angestellte sogar unterhalb einer minimalen Absatzmenge keine Provision.

Dies zeigt die folgende vereinfachte Abbildung:<sup>132</sup>



**Abbildung 2: Vorteilhaftigkeit Handelsvertreter vs. Reisender**

Es handelt sich hierbei lediglich um eine Prognose, da die Entscheidung vor der Markteinführung des Produktes fallen muß. Zu diesem Zeitpunkt können die Absatzzahlen nur geschätzt werden.

Andererseits kann sich kaum ein Unternehmen den Aufbau eines Außendienstes für ein einziges Produkt leisten. Gegebenenfalls ist zu berücksichtigen, daß manches Produkt erst durch die Einbindung in ein Sortiment eines Vertreters gute Marktchancen bekommt. Für den eigenen Außendienst spricht, daß dieser enger geführt werden kann und so Weisungen schneller umgesetzt werden, die Kontrollmöglichkeiten besser sind und der Kon-

<sup>131</sup> Abweichend ist auch die Vereinbarung eines Fixums mit einem variablen Anteil denkbar.

<sup>132</sup> Vgl. H. Meffert, Marketing, S. 432; A. Preißner/S. Engel, Marketing, S. 159. Es handelt sich um eine vereinfachte Darstellung, da z.B. sprungfixe Kosten nicht berücksichtigt werden.

takt zum Abnehmer oftmals enger ist.<sup>133</sup> Auch aus psychologischer Sicht ist es positiv, wenn der Hersteller seine Kunden selbst betreut.

#### 2.1.4 Vor- und Nachteile des Handelsvertretervertriebs

Die wichtigsten Vorteile beim Einsatz von Handelsvertretern sind:

- Insbesondere in der Anfangsphase geringere Kostenbelastung bei noch geringen Umsätzen,
- Nutzung der guten Marktkenntnisse des Handelsvertreters,
- Möglichkeit zur stärkeren Einbindung durch organisatorische Eingliederung,
- Durchsetzung einheitlicher Preise am Markt,
- Provisionsanspruch besteht nur, wenn das Geschäft tatsächlich durchgeführt,
- Teilnahme des Handelsvertreters am Geschäftsrisiko des Unternehmens,
- Möglichkeit zur Abwälzung des Delkredere gegen Provisionszahlung,<sup>134</sup>
- Erhaltung des Kundenstamms auch nach Vertragsende des Handelsvertreters aufgrund Übertragungsanspruch,

Operieren die Auftraggeber in Märkten mit Verbundnachfrage, dann können die Handelsvertreter als Mehrfirmenvertreter durch Angebotsbündelung (komplementäre Kombination von Vertretungen) einen Sortimentsvorteil ausspielen. Der Abnehmer erhält ein Sortimentsangebot aus einer Hand.

Dem stehen die folgenden Nachteile gegenüber:

- Fälligkeit von Provisionszahlungen auch bei Geschäftsabschlüssen mit Kunden des Handelsvertreters ohne dessen Mitwirkung,

---

<sup>133</sup> Wie eng der Kontakt zum Abnehmer ist, hängt auch vom Sitz des Betreffenden ab. Für einen engeren Kontakt spricht jedoch, daß sich der eigene Außendienst ausschließlich um den Absatz der eigenen Produkte kümmert, während es dem Handelsvertreter grundsätzlich möglich ist, für weitere Auftraggeber tätig zu werden.

<sup>134</sup> Beim Einsatz von Reisenden wäre eine Abwälzung des Delkredere an spezielle Institute möglich.

- „Pflichtenkatalog“ des Handelsvertreters nur begrenzt anpassungsfähig an die individuellen Anforderungen; Reduzierung seiner Pflichten ist gemäß § 86 Abs. 4 HGB nicht möglich,<sup>135</sup>
- Eventuell Verpflichtung zur Ausgleichszahlung für die Übernahme des Kundenstamms bei Vertragsbeendigung,
- Gefahr in eine Abhängigkeit vom Markt-Know-how der Handelsvertreter zu geraten, wenn auf einen eigenen Außendienst verzichtet wird.

## 2.2 Einsatz von Kommissionären

### 2.2.1 Grundlagen

Gesetzlich ist das Kommissionsgeschäft im HGB geregelt. Das HGB definiert in den §§ 383 - 406 HGB nicht den Kommissionär, sondern inhaltlich das Kommissionsgeschäft. Daraus lässt sich jedoch der Begriff des Kommissionärs erschließen. Danach ist Kommissionär, „wer es gewerbsmäßig übernimmt, Waren oder Wertpapiere für Rechnung eines anderen (des Kommittenten) im eigenen Namen zu kaufen oder zu verkaufen.“<sup>136</sup> Typischerweise ist der Kommissionär für verschiedene Auftraggeber vorübergehend tätig. Führt der Kommissionär ständig nur für einen Auftraggeber Kommissionsgeschäfte aus, so wird handelsrechtlich auch von einem Kommissionsagenten gesprochen.<sup>137</sup> Nach der handelsrechtlichen Konzeption hat der Verkaufskommissionär lediglich eine Absatzfunktion.<sup>138</sup>

---

<sup>135</sup> Vgl. *H. Oetker*, Handelsrecht, S. 123; *U. Wauschkuhn/J. M. Meese*, Abdingbarkeit, RIW 2002, S. 301 ff.; *J. Schmidt*, Vertragsfreiheit, ZHR 1992, S. 512 ff.; *W. Wengler*, Privatrecht, ZHR 1982, S. 30 ff. Allerdings besteht in der Literatur in diesem Punkt Uneinigkeit. Die Auffassungen reichen von einer umfassenden individualvertraglichen Freiheit über eine teleologische Reduktion der Vertragsfreiheit bis hin zu einer Begrenzung der Vertragsfreiheit mit Hilfe der allgemeinen Vorschriften. Vgl. *U. Wauschkuhn/J. M. Meese*, Abdingbarkeit, RIW 2002, S. 302 ff. m.w.N.

<sup>136</sup> Vgl. § 383 HGB; dazu *H. Falterbaum et al.*, Buchführung, in Deutsche Steuer-Gewerkschaft (Hrsg.), Grüne Reihe Bd. 10, S. 309; *K. Schmidt*, Handelsrecht, S. 868. Die Bestimmungen des HGB finden auch dann Anwendung, wenn das Unternehmen des Kommissionärs nach Art und Umfang keinen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb erfordert und seine Firma nicht freiwillig in das Handelsregister eingetragen ist. Sie gelten sowohl für den gewerbsmäßig handelnden Kommissionär wie auch für einen Kaufmann, der im Betrieb seines Handelsgewerbes nur gelegentlich eine Kommission übernimmt.

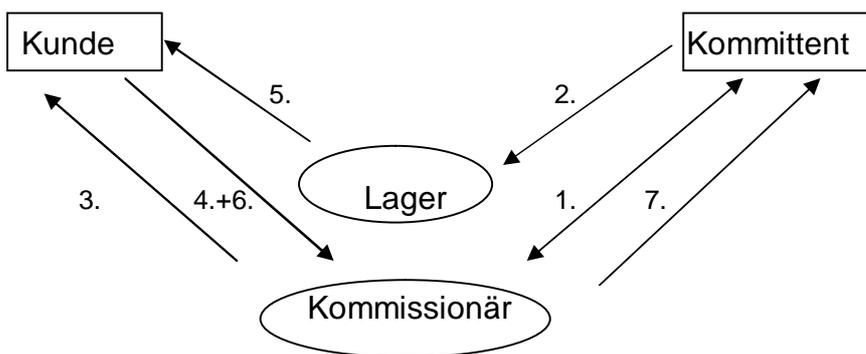
<sup>137</sup> Vgl. *A. Baumbach/K.J. Hopt*, Handelsgesetzbuch, § 383 HGB, Anm. 1b; *E. Heymann/H. Herrmann*, in Heymann (Hrsg.), HGB-Kommentar, § 383 HGB, Rn. 5.

<sup>138</sup> Vgl. *G. Engler*, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. O Rz. 372; *M. McClintock/S. Ward*, Opportunities, ITJ 1996, S. 58.

Der Vertrag zwischen dem Kommissionär und dem Kommittenten wird als Kommissionsvertrag bezeichnet.<sup>139</sup> Das Geschäft, das der Kommissionär mit einem Dritten abschließt, ist das Ausführungsgeschäft, und die Vorgänge, durch die das Ergebnis des Ausführungsgeschäfts auf den Kommittenten übertragen wird, nennt man Abwicklungsgeschäfte. Rechtlich betrachtet ist der Kommissionsvertrag eine entgeltliche Geschäftsbesorgung.<sup>140</sup>

Bei der Verkaufskommission bleibt die Ware im Eigentum des Kommittenten. Der Kommissionär ist lediglich ermächtigt, das Eigentum auf einen Dritten zu übertragen oder mit diesem bei Stundung des Kaufpreises oder Gewährung von Ratenzahlungen - sofern ihm dies gestattet ist - Sicherungseigentum zu vereinbaren. Der Kommissionär erwirbt also, auch zwischenzeitlich, nicht selbst Eigentum an der Ware.<sup>141</sup>

Die Beziehungen zwischen Kunde, Kommittent und Kommissionär lassen sich schematisch wie folgt darstellen:



**Abbildung 3: Ablaufschema von Kommissionärgeschäften**

- |  |  |
|--|--|
| 1. Abschluß des Kommissionärsvertrags                    | 2. Bereitstellung der Kommissionsware            |
| 3. Verkaufsangebot                                       | 4. Auftragserteilung/Bestellung durch den Kunden |
| 5. Lieferung der Ware                                    | 6. Zahlung des Kaufpreises                       |
| 7. Weiterleitung des Kaufpreises abzüglich der Provision |  |

<sup>139</sup> Der Kommissionsvertrag kann formfrei geschlossen werden, und zwar selbst dann, wenn das Ausführungsgeschäft formbedürftig ist, wie etwa beim An- bzw. Verkauf von Grundstücken. Vereinzelt kann jedoch die Verkehrssitte oder der Handelsbrauch die Einhaltung der Schriftform gebieten. Darüber hinaus ist es allgemein üblich und ratsam, Kommissionsverträge schriftlich abzuschließen.

<sup>140</sup> § 675 BGB.

<sup>141</sup> Vgl. G. Engler, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. O Rz. 372; R. Winnefeld, Bilanz-Handbuch, Kap. D Rz. 192 m.w.N. Die Eigentumsübertragung durch den Kommissionär stellt zivilrechtlich die Verfügung eines Nichtberechtigten mit Einwilligung des Berechtigten (des Kommittenten) gem. § 185 BGB dar.

## 2.2.2 Rechte und Pflichten des Kommissionärs

Soweit deutsches Recht anzuwenden ist, hat der Kommissionär das übernommene Geschäft mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns auszuführen, das Interesse des Kommittenten wahrzunehmen und dessen Weisungen zu befolgen, ihm die erforderlichen Nachrichten - insbesondere von der Ausführung der Kommission - zu geben, über das Geschäft Rechenschaft abzulegen und dem Kommittenten das aus der Geschäftsbesorgung Erlangte herauszugeben. Bei Zuwiderhandlung gegen Weisungen des Kommittenten ist der Kommissionär diesem schadenersatzpflichtig.<sup>142</sup>

Beim Ausführungsgeschäft hat der Kommissionär das ihm vom Kommittenten gesetzte Preislimit einzuhalten. Bei Abweichung braucht der Kommittent das Geschäft nicht als für seine Rechnung abgeschlossen gelten zu lassen, muß dies aber unverzüglich dem Kommissionär erklären. Das Recht zur Zurückweisung entfällt, wenn sich der Kommissionär zugleich mit der Ausführungsanzeige zur Deckung des Preisunterschieds erbieht.<sup>143</sup> Schließt der Kommissionär zu vorteilhafteren Bedingungen ab, als sie ihm vom Kommittenten gesetzt worden sind, kommt dies dem Kommittenten zugute.<sup>144</sup>

Der Kommissionär hat gegen den Kommittenten Anspruch auf Provision und Aufwendersatz.<sup>145</sup> Wegen dieser Ansprüche steht ihm ein gesetzliches Pfandrecht am Kommissionsgut zu, sofern er es in Besitz hat.<sup>146</sup> Betrifft eine Kommission Waren oder Wertpapiere, die einen Börsen- oder Marktpreis haben, kann der Kommissionär selbst als Verkäufer bzw. Käufer auftreten.<sup>147</sup> An die Stelle des Ausführungsgeschäfts tritt dann der Kaufvertrag zwischen Kommissionär und Kommittenten. Der Provisionsanspruch bleibt dem Kommissionär auch in diesem Fall erhalten.<sup>148</sup>

Forderungen gegen Kunden aus einem Kommissionsgeschäft stehen dem Kommissionär zu, der sie allerdings dem Kommittenten auf Verlangen abtreten muß. Erst nach erfolgter Abtretung kann sich der Kommittent unmittelbar an die Kunden halten.<sup>149</sup> Auf Grund einer

---

<sup>142</sup> § 384 HGB, § 385 HGB.

<sup>143</sup> § 386 BGB.

<sup>144</sup> § 387 HGB.

<sup>145</sup> § 396 Abs. 1 und Abs. 2 HGB i.V.m. §§ 670, 675 BGB.

<sup>146</sup> § 397 HGB.

<sup>147</sup> Dies wird auch als Selbsteintrittsrecht bezeichnet.

<sup>148</sup> §§ 400, 403 HGB.

<sup>149</sup> § 392 Abs. 1 HGB.

getroffenen Vereinbarung oder nach Handelsbrauch kann der Kommissionär gehalten sein, dem Kommittenten für die Erfüllung von Kundenverbindlichkeiten einzustehen.<sup>150</sup>

Aufgrund zivilrechtlicher Vertragsfreiheit steht es den Vertragsparteien frei, ausländisches Recht zu vereinbaren und anzuwenden, wodurch es zu Abweichungen gegenüber den hier ausgeführten Rechten und Pflichten kommen kann.

### 2.2.3 Vor- und Nachteile des Kommissionsvertriebs

Die wichtigsten Vorteile aus Sicht des Kommittenten beim Kommissionsvertrieb sind:<sup>151</sup>

- Durchsetzung einheitlicher Preise am Markt<sup>152</sup>,
- intensive Gebietsbearbeitung durch Einschaltung vieler kleiner Händler<sup>153</sup>,
- Möglichkeit zur Vorführung der Waren in Kundennähe,
- Konkurrenzausschluß aufgrund Interessenwahrungspflicht der Händler gegenüber dem Hersteller.

Dem stehen die folgenden Nachteile gegenüber :

- hohe Kosten durch die Vorfinanzierung der Ware,
- nur lockere Bindung des Kommissionärs an den Kommittenten,
- hohe Marketing- und Organisationsleistungen.

## 2.3 Einsatz von Eigenhändlern

### 2.3.1 Grundlagen

Der Eigenhändler<sup>154</sup> ist als sogenannter Absatzmittler im allgemeinen selbständiger Kaufmann, der häufig vom Hersteller hochwertiger technischer Markenartikel mit selektiv verti-

---

<sup>150</sup> Sog. Delkredere, welches in § 394 HGB behandelt wird.

<sup>151</sup> Vgl. S. *Haller*, Handels-Marketing, S. 239.

<sup>152</sup> Dies ist möglich, da der Kommittent Eigentümer der Ware bleibt und weitreichenden Einfluß auf deren Vermarktung nehmen kann.

<sup>153</sup> Die Einschaltung vieler kleiner Händler ist möglich, da i.d.R. keine Vergabe eines Gebietsschutzes erfolgt.

<sup>154</sup> Gleiches gilt für Kommissionsagenten und Franchise-Nehmer.

kaler Vertriebsorganisation als Absatzmittler eingeschaltet werden.<sup>155</sup> Der Begriff des Eigenhändlers ist jedoch gesetzlich nicht definiert. Diese Vertriebsform ist von der Wirtschaft entwickelt worden, weil die im Gesetz vorgesehenen Vertragstypen des Handelsvertreters und des Kommissionärs ihren Bedürfnissen nicht gerecht wurden. Wirtschaftlich wird die Position des Vertragshändlers dadurch gekennzeichnet, daß er als verlängerter Arm des Herstellers Aufgaben eines ausführenden Organs übernimmt.

Der Eigenhändler ist ein Kaufmann, dessen Unternehmen in die Vertriebsorganisation eines Herstellers in der Weise eingegliedert ist, daß er durch Vertrag mit dem Hersteller oder einem von diesem eingesetzten Zwischenhändler ständig übernimmt, im eigenen Namen und auf eigene Rechnung die Vertragswaren im Vertragsgebiet zu vertreiben und ihren Absatz zu fördern, die Funktionen und Risiken seiner Handelstätigkeit hieran auszurichten und im Geschäftsverkehr das Herstellerzeichen neben der eigenen Firma herauszustellen. Häufig anzutreffen ist ein dem Vertragshändler eingeräumtes Alleinvertriebsrecht, das zusätzlich mit einem Gebietsschutz zu seinen Gunsten einhergehen kann. Zur Absicherung der Position des Vertragshändlers ist darauf zu achten, daß der Hersteller die vertragliche Verpflichtung übernimmt, keine weiteren Vertragshändler im Vertragsgebiet einzusetzen und seine Ware auch nicht selbst in dem Vertragsgebiet zu vertreiben oder durch Dritte vertreiben zu lassen.

Bei diesem Vertrag zwischen Eigenhändler und Hersteller handelt es sich um einen Rahmenvertrag, durch den der Eigenhändler in die Absatzorganisation des Herstellers eingegliedert wird.<sup>156</sup> Für den Eigenhändlervertrag, der als ein Geschäftsbesorgungsrahmenvertrag (§ 675 BGB) mit dem Hersteller zu qualifizieren ist, sind die starke Eingliederung und Bindung an den Hersteller sowie eine gewisse Weisungsgebundenheit des Händlers kennzeichnend. Dies kann zu wirtschaftlicher Abhängigkeit führen, weil der Eigenhändler normalerweise keine anderen Produkte vertreiben darf und vertraglich an einen einzigen Hersteller gebunden ist. Von diesem Rahmenvertrag zu unterscheiden sind die einzelnen Ausführungsgeschäfte, durch die der Vertragshändler Vertragsware von dem Hersteller erwirbt. Dabei handelt es sich um Hilfgeschäfte.

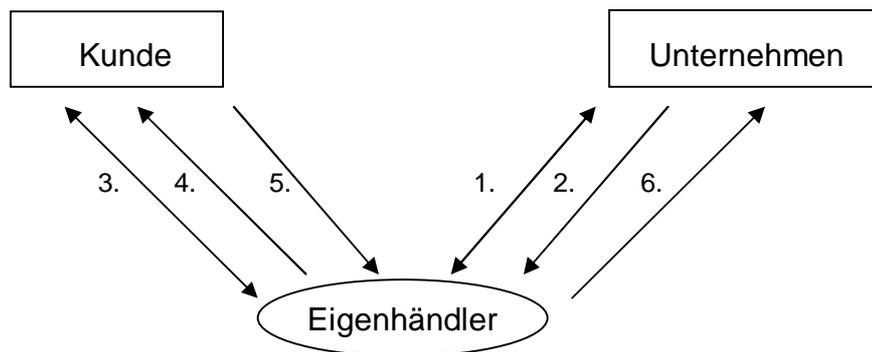
Aufgrund der Gefahr der wirtschaftlichen Abhängigkeit gelten auch beim Eigenhändler, dessen Vertrag mit dem Prinzipal als Absatzmittlungsverhältnis mit Geschäftsbesorgungs-

---

<sup>155</sup> Vgl. P. Ulmer, Vertragshändler, S. 69.

charakter bezeichnet werden kann, wegen der Schutzbedürftigkeit gegenüber seinem regelmäßig wirtschaftlich stärkeren Vertragspartner in gewissem Umfang die zum Schutze von Handelsvertretern geschaffenen zwingenden Rechtsnormen. Zur Beurteilung der Selbständigkeit wird auf die persönliche und nicht auf die wirtschaftliche Abhängigkeit abgestellt. Unter persönlicher Abhängigkeit wird in diesem Zusammenhang der Grad der Eingliederung des Vertreters in den Betrieb des Prinzipals verstanden.<sup>157</sup>

Die Beziehungen zwischen Kunde, Unternehmen und Eigenhändler lassen sich schematisch wie folgt darstellen:



**Abbildung 4: Ablaufschema von Eigenhändlergeschäften**

1. Abschluß des Eigenhändlervertrags, Kaufvertrag I über die Ware und Zahlung des Kaufpreises bzw. Stundung des Kaufpreises 2. Lieferung der Ware in das Lager des Eigenhändlers 3. Kaufvertrag II 4. Lieferung der Ware, evtl. Gewährung von Garantien 5. Zahlung des Kaufpreises 6. Bei Stundungsvereinbarung Überweisung des Kaufpreises abzüglich der vereinbarten Marge, evtl. Geltendmachung von Garantieverpflichtungen

Soll eine konzerngebundene Vertriebsgesellschaft eingesetzt werden, so steht die Sicherung der unternehmerischen Einflußnahme auf die Eroberung und Verteidigung wichtiger internationaler Märkte für die Konzernobergesellschaft bzw. für die produzierenden Konzerngesellschaften im Mittelpunkt des wirtschaftlichen Interesses. Diese Einflußnahme gestattet es außerdem, Kostensenkungs- und Gewinnoptimierungsziele unmittelbar auch

<sup>156</sup> Vgl. die Ausführungen zum Vertragshändler bei A. Wolters, in Pelka (Hrsg.), *Wirtschaftsrecht*, L Rz. 191. Da es sich beim Vertragshändler um einen Eigenhändler im engeren Sinne handelt, gilt hinsichtlich der Vertragsinhalte ähnliches.

<sup>157</sup> *BFH v. 30.4.1975, VIII Z R 7/95, BStBl. II 1975, S. 626.*

auf einer eventuell vorhandenen Importeursstufe durchzusetzen.<sup>158</sup> Die Einschaltung konzerngebundener Vertriebsgesellschaften ist deshalb international weit verbreitet. Aus rechtlichen, insbesondere haftungsrechtlichen Gründen, werden diese Gesellschaften regelmäßig in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften betrieben.

Das anwendbare Recht im Verhältnis zu ausländischen Vertriebsgesellschaften bestimmt sich nach der von den Parteien getroffenen Rechtswahl, in Ermangelung einer solchen nach dem Schwerpunkt des Vertragsverhältnisses. Wenn, wie im Regelfall, Sitz, Tätigkeitsgebiet und gewerbliche Niederlassung des ausländischen Vertragshändlers im selben Staat liegen, ist nach einhelliger Auffassung das Recht dieses Staates auf das Vertragsverhältnis anwendbar.

### 2.3.2 Rechte und Pflichten des Eigenhändlers

Die Aufgabe des Eigenhändlers besteht nach deutschem Recht nicht nur im Verkauf der Produkte, sondern darüber hinaus in der Marktsicherung und Markterschließung durch Implementierung der Vertriebswege und den Aufbau sowie Erweiterung des Kundestammes.<sup>159</sup> Eigenhändler verpflichten sich außerdem im allgemeinen zur Kundenberatung und zum Kundendienst durch Erledigung der Gewährleistungsansprüche nach den Vorgaben des Herstellers und müssen den Abnehmern regelmäßig ein Zahlungsziel und damit einen Warenkredit einräumen.<sup>160</sup> Die Preisfestsetzung, Produktwerbung sowie das Sortiment werden ihnen vom Hersteller verbindlich vorgegeben. Abweichend wird dem Eigenhändler oft das lokale Marketing übertragen, da dieser „seinen“ Markt am besten kennt. Bei Vertragsbeendigung sind Eigenhändler normalerweise verpflichtet, ihren Kundestamm auf den Hersteller zu übertragen.

Wenn Eigenhändler in das Absatzsystem eines Unternehmers eingegliedert sind, wird wegen ihrer mit Handelsvertretern vergleichbaren Interessenlage Handelsvertreterrecht entsprechend angewendet. Kriterien für eine derartige Eingliederung sind Kontroll- und Überwachungsrechte des Unternehmers, die Verpflichtung des Vertragshändlers, bei Beendi-

---

<sup>158</sup> Produziert die Muttergesellschaft z.B. in Deutschland und vertreibt sie ihre Produkte auch in anderen Ländern über dort ansässige konzernneigene Gesellschaften, so kann auch auf Importeursstufe Einfluß genommen werden.

<sup>159</sup> Vgl. *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Betriebsprüfung, Rz. 42; *K. Schmidt*, Handelsrecht, § 28 I 1., S. 765.

gung des Vertragsverhältnisses den Kundenstamm zu übertragen, so daß der Unternehmer ihn sich sofort und ohne weiteres nutzbar machen kann. Auch für Eigen- und Vertragshändler kann dann ein Ausgleichsanspruch bestehen.<sup>161</sup>

Gleichwohl trifft den Eigenhändler das Absatz- und Kreditrisiko. Er muß i.d.R. auf eigene Kosten ein Lager unterhalten. Die Gefahr, daß er die eingekaufte Ware nicht oder nur zu einem niedrigeren Preis als dem ursprünglich kalkulierten Preis absetzen kann, geht zu seinen Lasten. Dabei muß gesehen werden, daß ihn oftmals vertragliche Mindestabnahmeverpflichtungen gegenüber dem Hersteller zusätzlich belasten.

Eine abschließende Aufzählung aller möglicherweise übernommenen Funktionen ist nicht möglich, da dies eine Frage der jeweiligen Vereinbarung zwischen den Vertragsparteien ist. Ebenso steht es den Vertragsparteien frei, ausländisches Recht zu vereinbaren und anzuwenden, wodurch sich auch die Rechte und Pflichten ändern können.

### 2.3.3 Vor- und Nachteile des Eigenhändlers

Die mit dem Einsatz von Eigenhändlern verbundenen Vor- und Nachteile variieren mit der jeweiligen Ausgestaltung der vertraglichen Beziehungen. In der Regel lassen sich aber die folgenden Vorteile generieren:

- Es erfolgt eine Überwälzung des Absatzrisikos auf den Eigenhändler,
- es wird eine gesicherte Kalkulationsgrundlage aufgrund vereinbarter Abnahmeverpflichtungen des Eigenhändlers geschaffen und
- eine individuelle vertragliche Gestaltung ist möglich, da keine gesetzliche Normierung besteht.

Somit hängt die Übernahme weiterer Funktionen<sup>162</sup> und Risiken<sup>163</sup> durch den Eigenhändler von der jeweiligen vertraglichen Gestaltung ab.

---

<sup>160</sup> Vgl. G. Engler, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. O Rz. 370; H.-K. Kroppen, Funktionsänderung, IWB, Fach 3, Gruppe 2, S. 745. Für einen ausführlichen Überblick über die verschiedenen Handelsfunktionen vgl. T. Borstell, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. N Rz. 229 ff.

<sup>161</sup> Vgl. G. Engler, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. O Rz. 375.

<sup>162</sup> Hierbei kommen insbesondere die Durchführung von lokalen Werbemaßnahmen, die Übernahme des Bestellwesens, des Inkassos und der Marktforschung in Betracht.

<sup>163</sup> Durch den Eigenhändler werden je nach Vertragsgestaltung z.B. das Delkredere-, das Gewährleistungs- und das Vorratsrisiko übernommen.

Dem stehen die folgenden Nachteile gegenüber:

- Eine Einbindung in die Vertriebsorganisation des Herstellers ist nur bis zu einem gewissen Grad möglich,
- es besteht geringer Einfluß auf die Preisgestaltung, da die Vertriebsgesellschaft Eigentümerin der Waren wird sowie
- eine Rücknahmeverpflichtung des Herstellers entsteht mit Beendigung des Vertragsverhältnisses für die bereits gelieferte Ware, wenn der Eigenhändler die Lagerhaltung übernimmt.

## 2.4 Einsatz von Vertragshändlern

### 2.4.1 Definition und Funktion des Vertragshändlers

Der Begriff des Vertragshändlers ist gesetzlich nicht definiert. Er wird wie der klassische Eigenhändler in eigenem Namen und auf eigene Rechnung tätig und unterscheidet sich von diesem nur insoweit, als bei ihm eine engere Bindung an die Interessen der Muttergesellschaft, deren Produkte er vertreibt, zu konstatieren ist.<sup>164</sup> Die Vertragsbeziehung wird durch Abschluß eines auf Dauer angelegten Rahmenvertrags zwischen Vertragshändler und Hersteller erreicht. In diesem verpflichtet sich der Vertragshändler, die Vertragswaren im Vertragsgebiet zu vertreiben und deren Absatz zu fördern.

Der Rahmenvertrag wird um separate Kaufverträge zwischen Hersteller und dem Vertragshändler für den Bezug der Waren ergänzt. Die Beziehung zwischen Vertragshändler und Hersteller geht über eine reine Käufer-Verkäufer-Beziehung hinaus, denn der Vertragshändler ist in die nach einheitlichen Grundsätzen errichtete Verkaufsorganisation des Herstellers eingegliedert.<sup>165</sup> Außerdem hat er sich zur Wahrnehmung der Interessen des Herstellers verpflichtet. Mit der Interessenwahrnehmung ist eine gewisse Nähe zum Handelsvertreter oder Kommissionär bzw. Kommissionsagenten festzustellen.<sup>166</sup> Der Hersteller ermöglicht es dem Vertragshändler, am Vertrieb der Produkte teilzuhaben und dadurch Gewinne zu erzielen. Beide Vertragspartner sind an der Förderung des Vertriebs und am Markterfolg interessiert, um so ihre Gewinnchancen zu maximieren. Insoweit besteht ein

---

<sup>164</sup> Vgl. C.-W. Canaris, Handelsrecht, § 18 II 1. a), S. 268; J. Meeser, Vertragshändlervertrag, INF 1997, S. 431.

<sup>165</sup> Vgl. J. Meeser, Vertragshändlervertrag, INF 1997, S. 431.

gleichgerichtetes Interesse bei Vertragshändler und Hersteller, aber keine Interessenidentität.<sup>167</sup>

Üblicherweise handelt es sich bei den zu vertreibenden Produkten um Markenwaren. Besonders ausgeprägt sind Vertragshändlerstrukturen z.B. in der Automobilbranche.

Der Vertragshändler kann als Eigenhändler im engeren Sinne bezeichnet werden. Jeder Vertragshändler ist zwar Eigenhändler, aber nicht jeder Eigenhändler ist zwangsläufig auch Vertragshändler.<sup>168</sup>

#### 2.4.2 Charakteristika des Vertragshändlers

Vor Inkrafttreten der Gruppenfreistellungsverordnung<sup>169</sup> zum 1.1.2000 konnte der idealtypische Vertragshändler dadurch charakterisiert werden, daß er mit einem Hersteller in ständiger Vertragsbeziehung stand und ausschließlich die Waren dieses Herstellers in eigenem Namen und für eigene Rechnung vertrieb. Er setzte sich für den Markterfolg der Waren ein und versuchte mit seinen Aktivitäten den vom Hersteller bereits aufgebauten Goodwill der Marke zu steigern, um die dadurch beim Käufer hervorgerufenen Präferenzen für sich zu nutzen. Deswegen trat er auch regelmäßig unter Verwendung des Herstellerzeichens am Markt auf und brachte damit seine Zugehörigkeit zur Vertriebsorganisation des Herstellers zum Ausdruck. Da er sich zur Förderung des Absatzes verpflichtet hatte, unterlag er gegenüber dem Hersteller einem weitgehenden Weisungsrecht.<sup>170</sup> Dies bezog sich insbesondere auf die Preisgestaltung, konnte aber auch die Lagerhaltung oder den Kundendienst betreffen.<sup>171</sup>

Mit Inkrafttreten der Gruppenfreistellungsverordnung sind neue Regeln für Verträge aufgestellt worden, die mit Vertriebsmittlern über den Vertrieb von Waren und Dienstleistungen abgeschlossen werden. Danach sind wettbewerbsbeschränkende Vereinbarungen etwa über Handelsspannen, Rabatte und Konditionen sowie über Alleinvertriebsrechte und Alleinbezugsverpflichtungen nichtig, wenn sie gegen Art. 81 EGV verstoßen. Die EG-

---

<sup>166</sup> Vgl. C.-W. Canaris, Handelsrecht, § 18 II 1. a), S. 268.

<sup>167</sup> Vgl. P. Ulmer, Vertragshändler, § 8 I 1., S. 152.

<sup>168</sup> Vgl. C.-W. Canaris, Handelsrecht, § 18 II 1. a), S. 268.

<sup>169</sup> EG-Verordnung Nr. 2790/1999 der Kommission vom 22.12.1999 über die Anwendung von Art. 81 Abs. 3 EGV auf Gruppen von vertikalen Vereinbarungen und aufeinander abgestimmten Verhaltensweisen.

<sup>170</sup> Vgl. C.-W. Canaris, Handelsrecht, § 18 II 4. b), S. 280; K. Schmidt, Handelsrecht, § 28 II 2. b), S. 769.

<sup>171</sup> Vgl. J. Sonnenschein/B. Weitemeyer, in Heymann, HGB-Kommentar, Vor § 84 Anm. 12.

Kommission kann jedoch wettbewerbsbeschränkende Vereinbarungen vom Verbot des Art. 81 EGV freistellen.

Eine Freistellung ist jedoch nicht für sog. Kernbeschränkungen möglich. Darunter fällt z.B. eine Preisbindung des Händlers. Wird ein Werbekostenzuschuß davon abhängig gemacht, daß der Händler seine Produkte zu dem vom Lieferanten vorgegebenen Listenpreis weiterveräußert oder verpflichtet sich der Händler auf die Listenpreise einen maximalen Rabatt von 5 % zu gewähren, so sind diese Vereinbarungen nichtig. Gleiches gilt für ein Verbot von Querlieferungen, nach dem es dem Händler untersagt ist, die Vertragswaren von anderen im Selektivvertriebssystem gebundenen Händlern zu beziehen oder an diese weiterzuverkaufen.

Da es jedoch für die Anwendung der Gruppenfreistellungsverordnung auch Ausnahmen gibt, ist für den Einzelfall zu prüfen, ob die Voraussetzungen vorliegen. Damit ist jedoch eine eindeutige Charakterisierung des Vertragshändlers nicht möglich.

#### 2.4.3 Auswirkungen des Vertragshändlerverhältnisses

Häufig werden bei Freistellung bzw. bei Nichtanwendbarkeit des Verbots des Art. 81 EGV zwischen Hersteller und dem Vertragshändler feste Listenpreise für die zu vertreibende Ware vereinbart, so daß die Preisgestaltung zwischen dem Vertragshändler und seinem Abnehmer geregelt ist. Der Listenpreis dient als Grundlage für die Kalkulation der Bezugspreise des Händlers. Von ihm werden Skonti, Rabatte und Provisionen abgezogen, die der Vertragshändler vereinbarungsgemäß z.B. aufgrund seines Absatzvolumens beanspruchen kann. Beim Vertragshändler bildet sich die Handelsspanne daher aus der Differenz zwischen dem durch Rabatte und Skonti erlangten Einkaufs- und Wiederverkaufspreis.<sup>172</sup> Bei diesem Verhältnis nimmt der Hersteller also keinen direkten Einfluß auf die Preisgestaltung, denn im Gegensatz zum Handelsvertreter oder Kommissionär ist der Vertragshändler zumindest theoretisch in seiner Preisgestaltung gegenüber seinen Kunden frei.<sup>173</sup> Der Hersteller versucht allerdings, durch Preisempfehlungen über Listenpreise (Wiederverkaufspreise) und einer einheitlichen Gestaltung von Geschäftsbeziehungen positiven

---

<sup>172</sup> Vgl. C.-W. Canaris, Handelsrecht, § 18 II 1. d), S. 270.

<sup>173</sup> Vgl. C.-W. Canaris, Handelsrecht, § 18 II 3. a), S. 277; J. Meeser, Vertragshändlervertrag, INF 1997, S. 431.

Einfluß auf den Vertrieb der Vertragswaren zu nehmen.<sup>174</sup> Ziel ist insbesondere, eine einheitliche Erscheinungsform des Produkts am Markt zu erreichen, um die beim Kunden vorhandenen Preis-Qualitätsvorstellungen nicht zu gefährden. Unverbindliche Preisempfehlungen der Hersteller sind beim Vertrieb von Markenware zulässig. Hingegen sind konkrete Preisfestsetzungen kartellrechtlich nicht erlaubt.<sup>175</sup>

Entsprechend den Lieferbedingungen kann der Hersteller Bestellungen seitens des Vertragshändlers aufgrund seiner Produktpolitik ablehnen, selbst wenn der Vertragshändler bereits eine Bestellung eines Kunden angenommen hat.<sup>176</sup> Durch Einfluß auf die Lagerhaltung der Vertragshändler versucht der Hersteller aber stets, eine bestimmte Lieferfähigkeit des Vertragshändlers sicherzustellen. Andererseits ist aber auch zumindest Teilweise eine Auftragsfertigung denkbar.

### III. Steuerliche Grundlagen bei Vertriebsaktivitäten im Ausland

#### 1. Begriff und Rechtsquellen des internationalen Steuerrechts

Will ein Unternehmen seinen Vertrieb international ausrichten, muß es sich mit den besonderen Regelungen des internationalen Steuerrechts befassen. Das internationale Steuerrecht läßt sich definieren als Summe aller Normen, die der Abgrenzung der Steuer Gewalt eines Staates gegenüber dem Ausland dienen.<sup>177</sup> Es beinhaltet einerseits belastende Vorschriften, durch die ein Staat gegenüber Steuerinländern bezüglich im Ausland realisierter Sachverhalte sowie gegenüber Steuerausländern hinsichtlich im Inland verwirklichter Anknüpfungsmerkmale Steueransprüche begründet. Andererseits gehören zu ihm entlastende Regelungen, mit denen die aus der internationalen Wirtschaftstätigkeit resultierenden Steueransprüche reduziert werden, um eine mehrfache steuerliche Erfassung im In- und Ausland zu vermeiden oder Belastungen aus Doppelbesteuerung zu reduzieren bzw. zu begrenzen.

---

<sup>174</sup> Vgl. *P. Ulmer*, Vertragshändler, § 10 I 5., S. 186.

<sup>175</sup> Vgl. § 38 a GWB und § 15 GWB.

<sup>176</sup> Vgl. *J. Meeser*, Vertragshändlervertrag, INF 1997, S. 432.

<sup>177</sup> Vgl. ausführlich zum Begriff des internationalen Steuerrechts z.B. *H. Schaumburg*, Steuerrecht, S. 1 ff.

Das internationale Steuerrecht kann daher in das innerstaatliche Außensteuerrecht, die Doppelbesteuerungsabkommen, das supranationale Recht und in das allgemeine Völkerrecht aufgeteilt werden.<sup>178</sup>

Das nationale Außensteuerrecht läßt sich dadurch kennzeichnen, daß es keiner formellen Abstimmung mit einem ausländischen Gesetzgeber bedarf. Es umfaßt die inländischen Steuernormen, die die inländische Besteuerung von Steuerausländern und die Besteuerung der im Ausland realisierten steuerlichen Tatbestände von Steuerinländern regeln. In den meisten Industriestaaten finden sich vergleichbare Vorschriften.

Das deutsche *Außensteuerrecht* ist nicht in einem einheitlichen Gesetz geregelt, sondern auf zahlreiche Gesetze verteilt, die entweder ausschließlich für internationale Sachverhalte gelten oder sowohl inländische als auch ausländische Sachverhalte erfassen. So definiert z.B. das Einkommensteuergesetz die beschränkte und unbeschränkte Steuerpflicht sowie die Begriffe der in- und ausländischen Einkünfte. Unter ausländischen Einkünften sind gem. § 34d EStG u.a. solche aus Gewerbebetrieb zu verstehen, die durch eine in einem ausländischen Staat belegene Betriebsstätte oder durch einen in einem ausländischen Staat tätigen ständigen Vertreter erzielt werden.<sup>179</sup> Dagegen erfaßt das Außensteuergesetz eher ausgewählte Sachverhalte, wie z.B. die Beteiligung an sog. ausländischen Zwischengesellschaften.

Die *Doppelbesteuerungsabkommen* (DBA), bei denen es sich um bilaterale, völkerrechtliche Verträge, die zwischen zwei Staaten abgeschlossen werden, handelt, stellen einen sehr wichtigen Teil des internationalen Steuerrechts dar.<sup>180</sup> Die darin enthaltenen Regelungen werden durch ein nationales Zustimmungsgesetz zu innerstaatlichem Recht (Art. 59 Abs. 2 Satz 1 GG) und gehen als *lex specialis* gem. § 2 AO dem innerstaatlichen Recht vor. In DBA werden keine Steueransprüche geschaffen, sondern die beiden Vertragsstaaten verpflichten sich auf Grundlage der Gegenseitigkeit zu einer Begrenzung ihrer nationalen Steueransprüche.<sup>181</sup>

Unter das *Supranationale Recht* fällt in erster Linie das europäische Gemeinschaftsrecht. Es wird vom Rat der Europäischen Union, der Europäischen Kommission sowie dem Eu-

---

<sup>178</sup> Vgl. L. Fischer/P. Warneke, Steuerlehre, S. 10 ff.; H. Schaumburg, Steuerrecht, S. 10 ff.

<sup>179</sup> § 34d Nr. 2 EStG.

<sup>180</sup> Vgl. H. Debatin, Grundverständnis, RIW 1988, S. 727ff.

<sup>181</sup> Zur Auslegung von DBA vgl. K. Vogel/R. Prokisch, Auslegung, CDFI 1993, Bd. LXXVIIIa, S. 19 ff.

ropäischen Gerichtshof geschaffen.<sup>182</sup> Ziel ist die Harmonisierung der nationalen Vorschriften in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union (EU) auf dem Gebiet des Wirtschaftsrechts und besonders des Steuerrechts.<sup>183</sup> Dafür werden Verordnungen und Richtlinien eingesetzt.<sup>184</sup> Für den Vertriebsbereich ist dabei z.B. die Gruppenfreistellungsverordnung von Interesse. Eine wachsende Bedeutung kommt dem Europäischen Gerichtshof zu, der über die Prüfung, ob die steuerlichen Regelungen der Mitgliedstaaten mit den Zielen des europäischen Binnenmarktes übereinstimmen, in zunehmenden Maße Einfluß auf die Beurteilung steuerlicher Sachverhalte nimmt.<sup>185</sup>

Dem *allgemeinen Völkerrecht* kommt im Rahmen der Besteuerung eher geringe Bedeutung zu.<sup>186</sup> Hinzuweisen ist lediglich auf das Verbot der steuerlichen Willkür, aus dem allerdings nur im Extremfall eine Beschränkung des Steueranspruchs abgeleitet werden kann.

## 2. Internationale Doppel- und Minderbesteuerung

### 2.1 Begriff, Ursache und Konsequenz von Doppelbesteuerung

In der Literatur sind zahlreiche Versuche unternommen worden, die vielfältigen Erscheinungsformen der Doppelbesteuerung begrifflich gegeneinander abzugrenzen.<sup>187</sup> Stellt man auf die Normen ab, die sich mit der Vermeidung der Doppelbesteuerung beschäftigen, können folgende Merkmale<sup>188</sup> zur Konkretisierung von Doppelbesteuerung herangezogen werden:

- Besteuerung durch verschiedene Hoheitsträger,
- Identität des Steuersubjekts,
- Identität des Steuerobjekts,
- Identität des Besteuerungszeitraums,

---

<sup>182</sup> Vgl. E. Dötsch et al., Körperschaftsteuer, Anh. EG, Anm. 13-25.

<sup>183</sup> Zum europäischen Recht vgl. M. Pieper, Einführung, SteuerStud 1994, S. 399 ff.; S. Hölscheidt, Währungsunion, IWB 1993, Fach 11, Europäische Gemeinschaften, Gruppe 1, S. 57 ff.

<sup>184</sup> Verordnungen gelten in den Mitgliedstaaten der EU als unmittelbar wirksames Recht und sind gem. Art. 189 II EGV sowohl für den Mitgliedstaat als auch für den einzelnen Steuerpflichtigen verbindlich. Dagegen erfordern die Richtlinien (Art. 249 Abs. 3 EGV) noch eine Umsetzung mittels innerstaatlichem Recht. Vgl. zum Rechtssetzungsverfahren in der Europäischen Gemeinschaft O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 98 ff.

<sup>185</sup> Vgl. N. Dautzenberg, Gerichtshof, BB 1992, S. 2400 ff.; L. Fischer, Gemeinschaftsrecht, DStR 1993, S. 1928 ff.

<sup>186</sup> Vgl. W. Scheffler, Besteuerung, S. 10.

<sup>187</sup> Vgl. dazu H. Schaumburg, Steuerrecht, 12.2 m.w.N.

<sup>188</sup> Vgl. zu den einzelnen Merkmalen H. Schaumburg, Steuerrecht, 12.3 m.w.N.

- Gleichartigkeit der Steuer.

Festhalten läßt sich, daß der Doppelbesteuerung grenzüberschreitende Sachverhalte zugrunde liegen, die dazu führen, daß sich der Steuerpflichtige dem Steuerzugriff mehrerer Staaten ausgesetzt sieht.<sup>189</sup> Dies läßt sich darauf zurückführen, daß jeder Staat berechtigt ist, selbständig darüber zu entscheiden, wie er seine inner- und zwischenstaatlichen Steuerrechtsverhältnisse gestalten will. Dadurch besteht aber die Gefahr, daß die Steuerbelastung eines grenzüberschreitend tätigen Unternehmens höher als die eines vergleichbaren nationalen Unternehmens ist. In diesem Zusammenhang spricht man vom Problem der Doppelbesteuerung.<sup>190</sup>

Insbesondere bei Bestehen von konkurrierenden unbeschränkten oder beschränkten Steuerpflichten und im Fall von Überschneidungen bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage kann es zu einer mehrfachen Besteuerung kommen.<sup>191</sup> Werden z.B. die zwischen Produktions- und Vertriebsunternehmen vereinbarten Verrechnungspreise im Vertriebsstaat nicht anerkannt und fehlt es an einer korrespondierenden Gewinnberichtigung im Ansässigkeitsstaat des Produktionsunternehmens, so kann dadurch eine Doppelbesteuerung entstehen, da derselbe Gewinn beiden Unternehmen zugerechnet und in beiden Staaten besteuert wird.

Aus betriebswirtschaftlicher Sicht führt eine internationale Doppelbesteuerung - ohne Ausgleichsmaßnahmen - zu einer finanziellen Mehrbelastung der betroffenen Unternehmen im Vergleich zu rein inländischen Sachverhalten, denn aus der gleichzeitigen Besteuerung im In- und Ausland resultiert eine Minderung der Nettoerträge.<sup>192</sup> Insofern wären grenzüberschreitend tätige Unternehmen sowohl gegenüber inländischen als auch gegenüber ausländischen Konkurrenten benachteiligt. Durch diese Wettbewerbsverzerrung wird die internationale Geschäftstätigkeit tendenziell eingeschränkt.

Solche Wettbewerbsnachteile behindern den freien Verkehr von Produktionsfaktoren und erschweren eine internationale Arbeitsteilung. Doppelbesteuerungen können dazu führen, daß gesamtwirtschaftlich erwünschte Direktinvestitionen unterbleiben. Damit sind sie nicht nur für die einzelnen betroffenen Unternehmen nachteilig, sondern stehen gleichzeitig den

---

<sup>189</sup> Vgl. dazu *H. Schaumburg*, Steuerrecht, 12.3.

<sup>190</sup> Zur weiteren Differenzierung des Begriffs Doppelbesteuerung vgl. *W. Scheffler*, Besteuerung, S. 14 f.; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 3 ff.

<sup>191</sup> Vgl. für viele *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 10 f.; *V. Kluge*, Steuerrecht, S. 3. *T. Menck*, in *Mössner et al. (Hrsg.)*, Steuerrecht, A 34 ff.; *H. Schaumburg*, Steuerrecht, S. 585 ff.

<sup>192</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 3 ff.

Interessen von Ländern mit umfangreicher Exporttätigkeit und denen von Ländern mit Importüberschüssen entgegen. Daher besteht international Einigkeit darüber, daß Doppelbesteuerungen zu verhindern bzw. zumindest abzuschwächen sind. Keine Einigkeit besteht hingegen bei der Frage, auf welche Weise die Mehrfachbelastung der zwischenstaatlichen Unternehmenstätigkeit verhindert werden soll.<sup>193</sup> Allerdings wird vielfach das von der O-ECD entwickelte Musterabkommen übernommen.

## 2.2 Begriff, Ursache und Konsequenz von Minderbesteuerung

Der ungleiche Aufbau der Steuersysteme in den einzelnen Ländern bietet den international agierenden Unternehmen Gestaltungsspielräume, die sich einem lediglich national agierenden Unternehmen nicht erschließen.

Hinsichtlich des Begriffs der Minderbesteuerung besteht in der Literatur keine einheitliche Auffassung.<sup>194</sup> Spiegelbildlich zur Doppelbesteuerung liegt eine Minderbesteuerung vor, wenn ein Steuerobjekt, das zwei Staaten zugerechnet wird, insgesamt geringer besteuert wird als ein Steuerobjekt, das nur in seinem Staatsgebiet steuerlich erfaßt wird.<sup>195</sup>

Hauptursache einer solchen Minderbesteuerung bildet eine eingeschränkte Besteuerung im Quellenstaat bei gleichzeitig fehlender Besteuerung im Ansässigkeitsstaat. Dabei ist unter Quellenstaat der Staat zu verstehen, in dem der Gewinn durch einen Umsatz am Markt entsteht, während als Ansässigkeitsstaat der Staat bezeichnet wird, in dem ein Unternehmen seinen Sitz hat. Die Gründe für die Minderbesteuerung liegen zum einen in einer fehlenden Koordination der Steuersysteme und zum anderen in der Gestaltung der DBA mit dem jeweiligen Staat.<sup>196</sup> Ein Beispiel hierfür sind negative Qualifikationskonflikte.<sup>197</sup> Diese sind dadurch gekennzeichnet, daß der Wohnsitzstaat auf eine Besteuerung verzichtet, weil nach seiner Interpretation der Rechtslage dem Quellenstaat das Besteuerungsrecht zusteht. Der Quellenstaat besteuert ebenfalls nicht, weil nach seinen Rechtsnormen der Ansässigkeitsstaat berechtigt ist, diesen Vorgang zu besteuern.

---

<sup>193</sup> Vgl. z.B. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 10 f.; *V. Kluge*, Steuerrecht, S. 3. *T. Menck*, in Mössner et al. (Hrsg.), Steuerrecht, A 34 ff.; *H. Schaumburg*, Steuerrecht, S. 585 ff.; *K.H. Baranowski*, Auslandsbeziehungen, Rn. 97 ff.

<sup>194</sup> Eine ausführliche Darstellung und Diskussion der vertretenen Meinungen findet sich bei *V. Kluge*, Steuerrecht, S. 16 ff.

<sup>195</sup> Vgl. für viele *H. Schaumburg*, Steuerrecht, S. 594.

<sup>196</sup> Vgl. *W. Scheffler*, Besteuerung, S. 37.

<sup>197</sup> Vgl. *L. Stobbe*, Qualifikationsprobleme, DStZ 1989, S. 241 ff.

Im Zusammenhang mit Vertriebsgesellschaften besteht im Rahmen einer einheitlichen Konzernpolitik auf Grund der wirtschaftlichen Einheit eine Zielkongruenz. Diese kann zu einer Optimierung der Verrechnungspreise bezogen auf das Gesamtkonzernergebnis führen, so daß Gewinne in höherem Maße bei der Konzerneinheit auszuweisen sind, die in ihrem Domizilstaat einer relativ niedrigen Ertragsteuerbelastung unterliegt. Aus der Verminderung des Steueraufkommens in den „Hochsteuerländern“ ergibt sich die Gefahr der Minderbesteuerung.

Unternehmen beurteilen die Wirkungen von Minderbesteuerungen natürlich positiv, denn über die Absenkung der finanziellen Belastung erhöhen sich die Nettoerträge. So entstehen ceteris paribus bei den Unternehmen Liquiditätsvorteile gegenüber Konkurrenten, die ausschließlich im eigenen Staat tätig sind.

Grundsätzlich läßt sich aber feststellen, daß die Doppelbesteuerungsproblematik wesentlich bedeutsamer ist als das Auftreten von Minderbesteuerungen. Während Minderbesteuerungen nur bei Ausnahmetatbeständen auftreten, droht internationale Doppelbesteuerung bei nahezu jeder grenzüberschreitenden Geschäftstätigkeit, was in vielen Fällen zumindest zu einer organisatorischen und unter Umständen auch zu einer finanziellen Mehrbelastung führen kann.

## 2.3 Methoden zur Vermeidung der Doppelbesteuerung

### 2.3.1 Anrechnungsmethode

Im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht setzt sich die Bemessungsgrundlage aus dem Welteinkommen zusammen. Die Anrechnungsmethode knüpft an der Steuer an, so daß – zum Ausgleich für die Einbeziehung der ausländischen Einkünfte in die inländische Bemessungsgrundlage – die im Ausland bezahlte Steuer gem. § 34c Abs. 1 EStG die inländische Steuerschuld mindert. Die ausländische Steuer wird von dem sich aus dem inländischen Steuertarif ergebenden Steuerbetrag abgezogen. Dies setzt voraus, daß das Welteinkommen positiv ist und im Inland ausreichende Verrechnungsmöglichkeiten gegeben sind.<sup>198</sup> Wäre das Welteinkommen negativ, käme es zu keiner Steuerzahlung im Inland und folglich liefe die Anrechnung leer. Der Effekt der Anrechnung wäre reduziert,

---

<sup>198</sup> Voraussetzung ist gem. § 34c Abs. 6 EStG außerdem, daß ein bestehendes Abkommen eine bestimmte Doppelbesteuerung nicht ausschließt. Im Regelfall wird die ausländische Steuer im Steuerfestsetzungsverfahren von Amts wegen auf die inländische Einkommensteuer angerechnet (§ 34c Abs. 1 EStG).

wenn das Welteinkommen zwar positiv ist, jedoch Verluste im Inland zu einer geringen Steuerzahlung und damit nur zu einer teilweisen Anrechnung der im Ausland gezahlten Steuer führen. Ein möglicher Nachteil des Anrechnungsverfahrens liegt somit darin, daß die Einkommensteuer auf diesem Wege höchstens auf Null Euro sinkt, eine Erstattung also nicht möglich ist.<sup>199</sup>

Hinsichtlich der Möglichkeit des Abzugs von der Steuerschuld ist zwischen der unbegrenzten und der begrenzten Anrechnung zu unterscheiden. Bei der unbegrenzten Anrechnung wird die ausländische Steuer im Inland voll von der Steuer abgezogen, während bei der begrenzten Anrechnung der Abzug von der inländischen Steuer auf den Betrag beschränkt wird, der anteilig auf den ausländischen Teil der Bemessungsgrundlage entfällt.<sup>200</sup>

Die Begrenzung der Anrechnung kann auf die gesamten ausländischen Einkünfte bezogen sein (overall-limitation) oder für jeden ausländischen Staat getrennt ermittelt werden (per-country-limitation). Zum Teil erfolgt auch eine einkunftsartenabhängige Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages.<sup>201</sup> In Deutschland wird die Anrechnung mittels der per-country-limitation umgesetzt.<sup>202</sup>

Durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz werden die nach § 34c Abs. 1 S. 3 ff. EStG n.F. zu Grunde zu legenden ausländischen Einkünfte enger gefaßt. Die Neuregelung ordnet an, daß in den Fällen, in denen ausländische Einkünfte zum Gewinn eines inländischen Betriebs gehören, bei ihrer Ermittlung Betriebsausgaben und Betriebsvermögensminderungen abzuziehen sind, die mit den diesen Einkünften zu Grunde liegenden Einnahmen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehen. Die Unmittelbarkeit des Zusammenhangs ist nicht mehr erforderlich. Darüber hinaus wird angeordnet, daß bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte solche nicht zu berücksichtigen sind, die in dem Staat, aus dem sie stammen, nach dessen Recht nicht besteuert werden. Aufgrund dieser Regelungen reduziert sich der Anrechnungshöchstbetrag. Gleiches gilt gem. § 34c Abs. 6 EStG n.F. bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens.<sup>203</sup>

---

<sup>199</sup> Vor allem für die Fälle von Inlandsverlusten und von hohen ausländischen Quellensteuern sieht das Gesetz daher gem. § 34c Abs. 2 EStG wahlweise die Möglichkeit vor, die Auslandssteuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abzusetzen.

<sup>200</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 73 ff.; *K. Vogel*, DBA-Kommentar, Art. 23, Anm. 167 f.; *V. Kluge*, Steuerrecht, N 22 ff.

<sup>201</sup> *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 45 ff.; *K. Vogel*, DBA-Kommentar, Art. 23, Anm. 167 f.

<sup>202</sup> Vgl. R 212b EStR.

<sup>203</sup> Vgl. *T. Rödder/A. Schuhmacher*, Steuervergünstigungsabbaugesetz, DStR 2003, S. 816.

### 2.3.2 Freistellungsmethode

Die Freistellungsmethode setzt an der Bemessungsgrundlage an. Eine internationale Doppelbesteuerung wird über die Aufteilung des Besteuerungsrechts auf die beteiligten Staaten vermieden. Für die ausländischen Einkünfte liegt das Besteuerungsrecht ausschließlich beim Quellenstaat, soweit eine uneingeschränkte Befreiung vereinbart ist. In Deutschland wird jedoch bevorzugt die Freistellung unter Progressionsvorbehalt vereinbart. Dabei scheidet das Auslandseinkommen zwar aus der inländischen Bemessungsgrundlage aus, wird aber bei der Ermittlung des für die inländischen Einkünfte geltenden Steuersatzes berücksichtigt.<sup>204</sup>

Kommt die Freistellungsmethode zur Anwendung, so scheidet ein zwischenstaatlicher Verlustausgleich nach derzeit in Deutschland geltender Rechtslage aus. Die ausländischen Verluste haben keine Auswirkung auf die Besteuerung der inländischen Einkünfte.<sup>205</sup> An der Richtigkeit dieser Auffassung bestehen jedoch Zweifel, da der österreichische Verwaltungsgerichtshof dies in einer Entscheidung aus dem Jahr 2001 anders entschieden hat.<sup>206</sup> Zur Zeit liegt außerdem eine Anfrage des BFH dem EuGH zur Entscheidung vor, ob die fehlende Möglichkeit zum Ausgleich ausländischer Verluste gegen EG-Recht verstößt.<sup>207</sup>

### 2.3.3 Vergleich Anrechnungs- und Freistellungsmethode

Im Gewinnfall hängt die Vorteilhaftigkeit der beiden Grundformen zur Vermeidung der internationalen Doppelbesteuerung vom Verhältnis zwischen in- und ausländischem Steuerebene ab.<sup>208</sup>

Entstehen im Ausland negative Einkünfte, so fallen im Quellenstaat keine Ertragsteuern an. Es ist zu prüfen, ob ein interperiodischer Verlustausgleich im Ausland möglich ist. Geht man von einer mehrjährigen Verlustphase aus, können diese Wirkungen ausgeklammert werden, da sich für diesen Zeitraum die beiden Methoden in ihrer Wirkung nicht unter-

---

<sup>204</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 12.

<sup>205</sup> Negative ausländische Einkünfte wirken sich jedoch ggf. über einen negativen Progressionsvorbehalt aus. Ein solcher entfaltet bei Kapitalgesellschaften jedoch keine Wirkung.

<sup>206</sup> Vgl. Österreichischer Verwaltungsgerichtshof v. 25.9.2001, 99/14/0217, SWI 2001, S. 456.

<sup>207</sup> EuGH v. 12.9.2002, C-431/01, EGHE 2002, S. 7073.

<sup>208</sup> Eine ausführliche Vergleichsrechnung findet sich bei *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 12 ff.

scheiden. Dies liegt daran, daß in einer Verlustphase im Ausland keine Steuern gezahlt werden, so daß auch bei der Anrechnungsmethode keine ausländischen Steuern auf die in Deutschland entstehende Steuerschuld angerechnet werden können.

Bei der Anrechnungsmethode stimmt die inländische Bemessungsgrundlage mit dem Welteinkommen überein, so daß bei kurzzeitigen Verlustphasen die ausländischen Verluste unmittelbar mit inländischen Gewinnen verrechnet werden können, soweit keine anderweitigen Beschränkungen eingreifen.<sup>209</sup> Die Steuerbelastung der Inlandseinkünfte errechnet sich aus dem für das Welteinkommen maßgeblichen Steuersatz, so daß ausländische Verluste im Inland sowohl die Bemessungsgrundlage als auch den Steuersatz mindern.

Im Verlustfall ist nach noch geltender Rechtslage in Deutschland die Anrechnungsmethode gegenüber der Freistellungsmethode für die Unternehmen vorteilhafter.

#### 2.3.4 Milderung der internationalen Doppelbesteuerung mittels der Abzugs- und Pauschalierungsmethode

Neben der Anrechnungs- und der Freistellungsmethode kennt das internationale Steuerrecht die Abzugs- und Pauschalierungsmethode. Beide Verfahren führen i.d.R. nur zu einer Milderung der internationalen Doppelbesteuerung. Die ausländischen Einkünfte gehen in die inländische Bemessungsgrundlage ein.

Bei der Abzugsmethode gem. § 34c Abs. 2 EStG wird die ausländische Steuer von der inländischen Bemessungsgrundlage und nicht von der Steuerschuld abgezogen. Die Wirkung entspricht nicht der einer Steuerermäßigung, sondern der eines Abzugs von Betriebsausgaben. Die Steuerersparnis bestimmt sich also aus dem Produkt von inländischem Steuersatz und Auslandssteuer.

Bei der Pauschalierungsmethode erfolgt eine Belastung der ausländischen Einkünfte im Inland pauschal mit einem einheitlichen Steuersatz. Die Steuer auf die inländischen Einkünfte wird ohne Berücksichtigung der ausländischen Erfolgsbeiträge berechnet. Die ausländischen Steuern wirken sich im Inland nicht aus.

---

<sup>209</sup> Beschränkungen sind z.B. durch § 2a EStG möglich.

### 2.3.5 Zwischenergebnis

Sowohl Anrechnungs- und Freistellungsmethode als auch die Abzugs- und Pauschalierungsmethode tragen dazu bei, mögliche negative Effekte einer internationalen Doppelbesteuerung zu reduzieren. Diese unilateralen Maßnahmen stoßen jedoch an ihre Grenzen, wenn einer der betroffenen Staaten Gewinne besteuert, die tatsächlich durch die unternehmerische Tätigkeit in einem anderen Staat entstanden sind. Diese Situation kann durch unterschiedliche nationale Vorschriften bei der Begründung von Steueransprüchen entstehen, aber auch aufgrund des fehlenden Interessengegensatzes bei Vertragsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen. Mittels Festsetzung hoher oder niedriger Verrechnungspreise können international verbundene Unternehmen zumindest theoretisch das zwischen den einzelnen Ländern bestehende Steuergefälle nutzen, um ihre Gewinne möglichst in dem Land anfallen zu lassen, in dem die geringsten Steuern zu zahlen sind.<sup>210</sup> Keiner der betroffenen Staaten wird aber bereit sein, (unbegrenzt) auf Steueransprüche zu verzichten. Daher ist eine internationale Gewinnabgrenzung erforderlich.

Aufgabe der internationalen Gewinnabgrenzung ist es, eine möglichst verursachungsgerechte Aufteilung des Gewinns des Gesamtunternehmens bzw. des Unternehmensverbundes auf die in- und ausländische Geschäftstätigkeit zu finden.

Anknüpfungspunkt für eine Besteuerung ist das Vorliegen einer Betriebsstätte. Nach Art. 7 Abs. 1 OECD-MA können Gewinne eines Unternehmens eines Vertragsstaats nur in diesem Staat besteuert werden, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Vertragsstaat durch eine dort gelegene Betriebsstätte aus. Übt das Unternehmen seine Geschäftstätigkeit auf diese Weise aus, so können die Gewinne des Unternehmens in dem anderen Staat besteuert werden, jedoch nur insoweit, als sie dieser Betriebsstätte zuzurechnen sind. Dies wird auch als „Erwirtschaftungsprinzip“ bezeichnet.<sup>211</sup> Gewinne sollen also grundsätzlich dort besteuert werden, wo sie entstanden sind.

Das Problem liegt darin, daß es für die Zuordnung des Gesamterfolgs auf die einzelnen Betriebsteile bzw. auf die verbundenen Unternehmen bislang keine allgemein gültigen Regeln entwickelt wurden, die sowohl theoretisch haltbar als auch praktisch anwendbar

---

<sup>210</sup> Vgl. *H. Kotschenreuther*, in *Vögele*, *Verrechnungspreise 1997*, Kap. A Rz. 1; *N. Herzig*, *Globalisierung*, S. 293; *D. Endres*, in *IDW (Hrsg.)*, *Unternehmenstätigkeit*, S. 92; *S. Grotherr*, *Verrechnungspreise*, *WiSt* 1992, S. 218; *R. Schreiber*, *Indizien*, *IStR* 1994, S. 315.

<sup>211</sup> Vgl. *H. Debatin*, *Betriebsstättenprinzip I*, *DB* 1989, S. 1696; *H. Schaumburg*, *Steuerrecht*, Rz. 16.265.

sind.<sup>212</sup> Da aber eine Aufspaltung der Bemessungsgrundlagen auf den in- und ausländischen Teil des Unternehmens unerlässlich ist, muß versucht werden, zumindest eine näherungsweise Zuordnung zu erreichen. In diesem Zusammenhang hat sich international die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes durchgesetzt.<sup>213</sup> Dieser Grundsatz zeigt sich auch in den Doppelbesteuerungsabkommen, die als bilaterale Maßnahmen die Doppelbesteuerung mittels der Freistellungs- oder der Anrechnungsmethode vermeiden bzw. mildern. Um eine solche näherungsweise Zuordnung der Gewinne einer Überprüfung durch den jeweiligen Fiskus zugänglich zu machen, ist eine ausreichende Dokumentation der der Aufteilung zugrunde gelegten Überlegungen erforderlich.

### **3. Dokumentationspflichten für Vertriebsgesellschaften bei internationalen Verrechnungspreisen**

#### **3.1 Grundlagen**

Der Fiskus ist besonders an einer sachgerechten Gewinnabgrenzung bei grenzüberschreitenden Leistungsbeziehungen interessiert, um einer möglichen Verschiebung von Gewinnen ins Ausland vorzubeugen. Zur Überprüfung der vereinbarten Bedingungen innerhalb eines Unternehmensverbundes ist er jedoch darauf angewiesen, daß eine ausreichende Dokumentation vorhanden ist.

Der BFH hat am 17.10.2001 entschieden, daß ein Steuerpflichtiger nicht verpflichtet sei, außerhalb der §§ 238 ff. HGB und der §§ 140 ff. AO Dokumentationen über Geschäftsvorfälle zu erstellen.<sup>214</sup> Er hat allerdings gleichzeitig betont, daß freiwillig erstellte Dokumentationen dem Betriebsprüfer auf Anforderung vorzulegen sind. Außerdem anerkennt er einen umfassenden Anspruch des Betriebsprüfers auf mündliche Auskunftserteilung über alle steuerlich relevanten Vorkommnisse, soweit der Steuerpflichtige von ihnen Kenntnis hat. Diese Rechtsprechung ist vor dem Hintergrund folgender Vorschriften und folgender Überlegungen zu verstehen.

---

<sup>212</sup> Vgl. *W. Scheffler*, Besteuerung, S. 40 f.

<sup>213</sup> Zum Fremdvergleichsgrundsatz vgl. die Ausführungen unter Punkt C.I.1.

<sup>214</sup> *BFH v. 17.10.2003*, I R 103/00, BFHE 197, 68.

### 3.2 Schätzung und Beweismaßreduzierung

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung trägt das Finanzamt die sog. objektive Beweis- oder Feststellungslast für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung.<sup>215</sup> Dies ergibt sich aus der Überlegung, daß die Rechtsfolge einer verdeckten Gewinnausschüttung in einer Hinzurechnung außerhalb der Steuerbilanz besteht. Auch nach der sog. Normentheorie ist deshalb die Hinzurechnung ein sog. die steuerliche Bemessungsgrundlage erhöhender Umstand.<sup>216</sup> Für die steuerliche Bemessungsgrundlage erhöhende Umstände trägt grundsätzlich das Finanzamt die objektive Beweislast.<sup>217</sup> Solange das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung und dabei insbesondere die Veranlassung einer Unterschiedsbetragsminderung durch das Gesellschaftsverhältnis tatbestandsmäßig unklar ist, kann die verdeckte Gewinnausschüttung nicht geschätzt werden. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige Auskünfte nicht gibt, die zu erteilen er gesetzlich verpflichtet ist.

Allerdings treffen den Steuerpflichtigen Mitwirkungspflichten bei der Ermittlung des für die Besteuerung maßgebenden Sachverhaltes. Verletzt er seine Pflichten, so hat dies eine Einschränkung der Aufklärungspflicht des Finanzamtes zur Folge.<sup>218</sup> Das Finanzamt und ggf. das Finanzgericht dürfen ohne weitere Ermittlungen von dem Sachverhalt ausgehen, für dessen Realisierung die größte Wahrscheinlichkeit spricht. Rechtsgrundlage für die Reduzierung des Beweismaßes ist die analoge Anwendung von § 162 Abs. 2 AO. Es steht dem Steuerpflichtigen frei, seine Mitwirkungspflichten ganz oder teilweise zu erfüllen, um entweder der Beweismaßreduzierung die Grundlage zu entziehen oder aber darzulegen, daß für die Verwirklichung eines anderen Sachverhalts die größere Wahrscheinlichkeit spricht.

Verbundenen Unternehmen steht es frei, jeden beliebigen Preis zu vereinbaren. Damit machen sich die betroffenen Unternehmen weder strafbar noch schadensersatzpflichtig.<sup>219</sup> Auch steuerlich ist die Vereinbarung unangemessener Preise nicht verboten. Sie löst lediglich eine Korrektur der Einkünfte aus. Das Unternehmen, dessen Unterschiedsbetrag gemindert wird, muß sich die Rechtsfolgen aus den Einkünftekorrekturvorschriften entge-

---

<sup>215</sup> BFH v. 4.4.2002, I B 140/01, BFH/NV 2002, 1179.

<sup>216</sup> Vgl. G. Eppler, Beweislast, DStR 1988, S. 340.

<sup>217</sup> BFH v. 10.5.2001, I S 3/01, BFHE 194, 360.

<sup>218</sup> Der BFH spricht insoweit von einer Reduzierung des Beweismaßes. BFH v. 17.10.2003, I R 103/00, BFHE 197, 68.

<sup>219</sup> Allerdings ist der Vorstand einer Aktiengesellschaft gem. § 312 AktG verpflichtet, über die Beziehungen zu verbundenen Unternehmen einen Bericht abzugeben, der u.a. die erbrachte Leistung und die erhaltene Gegenleistung beinhaltet.

gehalten lassen. Der Steuerpflichtige darf jedoch gegenüber den Finanzbehörden oder anderen Behörden über steuerlich erhebliche Tatsachen keine unrichtigen oder unvollständigen Angaben machen, da er sich sonst der Steuerhinterziehung schuldig macht.

Stellt das Finanzamt fest, daß das vereinbarte Entgelt unangemessen niedrig oder unangemessen hoch ist, darf es bereits nach der bisherigen Rechtsprechung die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Vereinbarung widerlegbar vermuten. Dabei ist aber noch nichts darüber gesagt, welchen angemessenen Preis das Finanzamt bei seiner Korrektur der Einkünfte ansetzen darf. Der Steuerpflichtige muß zwar die Einkünfte erklären. Ihn treffen aber bezüglich der Angemessenheit des vereinbarten Preises keine Darlegungs-, Aufzeichnungs- oder Dokumentationspflichten. Will das Finanzamt deshalb eine von der Erklärung abweichende Korrektur der Einkünfte vornehmen, so trägt es die Beweislast dafür, daß der von ihm angesetzte Preis der angemessene ist.

### 3.3 Rechtsänderung durch das Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen

#### 3.3.1 Änderung des § 90 AO

Durch die Gesetzesänderung<sup>220</sup> wurde § 90 Abs. 3 in die AO eingefügt. Danach hat ein Steuerpflichtiger über die Art und Inhalt seiner Geschäftsbeziehungen mit ihm nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG zeitnah Aufzeichnungen zu erstellen.<sup>221</sup> Ob der Begriff „Geschäftsbeziehungen“ dem des § 1 Abs. 4 AStG entspricht, ist unklar. Aufgrund von § 1 Abs. 1 der Verordnung zu Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung – GAufzV), ist aber wohl von einem einheitlichen Begriff „Geschäftsbeziehung“ auszugehen. Es besteht darüber hinaus ein Widerspruch, da einerseits die Existenz von Geschäftsbeziehungen Tatbestandsvoraussetzung des § 90 Abs. 3 AO ist und andererseits das Bestehen von Geschäftsbeziehungen mit Hilfe der Rechtsfolge der Vorschrift nachgewiesen werden soll. Daher bleibt es dabei, daß das Finanzamt die Existenz von

---

<sup>220</sup> Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen vom 20.5.2003, BGBl. I 2003, S. 660. Zur Vereinbarung der Dokumentations- und Sanktionsvorschriften für Verrechnungspreise mit Europarecht vgl. *W. Joecks/B. Kaminski*, Sanktionsvorschriften, IStR 2004, S. 65 ff.; *A. Vögele*, Rechtsverordnung, IStR 2004, S. 52.

<sup>221</sup> Der Begriff „Steuerpflichtiger“ bestimmt sich nach § 33 AO und umfaßt nicht nur Unternehmen, sondern auch natürliche Personen.

Geschäftsbeziehungen nachweisen muß, um die Rechtsfolgen des § 90 Abs. 3 AO anwenden zu können.

Nach § 90 Abs. 3 S. 2 AO umfaßt die Aufzeichnungspflicht auch die wirtschaftlichen und rechtlichen Grundlagen für eine den Grundsatz des Fremdvergleichs beachtenden Vereinbarung von Preisen und anderen Geschäftsbedingungen mit den Nahestehenden. Es ist jedoch unklar, was hierunter überhaupt zu verstehen ist.<sup>222</sup> Konflikte werden zudem bei der Frage auftreten, was unter die Aufzeichnungspflichten fällt, insbesondere wenn die Führung eines Fremdvergleichs unmöglich ist. Es ist nur schwer vorstellbar, daß die Rechtsprechung den Steuerpflichtigen schutzlos den in § 162 Abs. 3 und 4 AO geregelten Schätzungs- und Sanktionsmöglichkeiten aussetzen wird, denn auch § 90 Abs. 3 AO steht unter dem Vorbehalt, daß die Erfüllung der Pflichten, die die Vorschrift auferlegt, dem Steuerpflichtigen möglich und zumutbar ist.<sup>223</sup> Auch insoweit trifft das Finanzamt die objektive Beweislast.

Nach hier vertretener Auffassung folgt aus der Formulierung „Vereinbarung von Preisen“, daß sich die Aufzeichnungspflichten immer nur auf den tatsächlich vereinbarten Preis und nicht auf den aus steuerlicher Sicht anzusetzenden Preis beziehen kann. Dennoch erwartet der Gesetzgeber offenbar auch Aufzeichnungen darüber, warum der vereinbarte Preis dem Fremdvergleich entspricht.<sup>224</sup> Dieses hat allerdings mit der rechtlichen Grundlage des vereinbarten Preises nichts zu tun. Ob es etwas mit den wirtschaftlichen Grundlagen des vereinbarten Preises zu tun hat, erscheint zumindest zweifelhaft, denn die wirtschaftlichen Grundlagen beziehen sich nur auf den einzelnen Umsatz. Der Fremdvergleichspreis ist das, was ein Fremder für seine Leistung verlangt hätte.

Nach § 90 Abs. 3 AO sollen die Aufzeichnungspflichten für Steuerpflichtige entsprechend gelten, die für die inländische Besteuerung Gewinne zwischen ihrem inländischen Unternehmen und dessen ausländischer Betriebsstätte aufzuteilen oder den Gewinn der inländischen Betriebsstätte ihres ausländischen Unternehmens zu ermitteln haben. Insoweit besteht der Widerspruch, daß sich die Aufzeichnungspflicht nach § 90 Abs. 3 S. 1 AO auf Geschäftsbeziehungen bezieht und Geschäftsbeziehungen zwischen Stammhaus und seiner Betriebsstätte gerade nicht bestehen können.<sup>225</sup> Man spricht hier von Innenumsät-

---

<sup>222</sup> So auch *B. Kaminski/G. Strunk*, Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, S. 3.

<sup>223</sup> § 1 Abs. 3 S. 2 GAufzV.

<sup>224</sup> Vgl. dazu § 1 Abs. 3 der Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung vom 28.10.2003.

<sup>225</sup> So auch *D. Endres*, Ergebnisabgrenzung, Sonderdruck aus IStR Heft 15/2003, S. 4\*; *S. Schnorberger*, Verrechnungspreis-Dokumentation, DB 2003, S. 1244.

zen. Die entsprechende Anwendung des § 90 Abs. 3 S. 1 AO innerhalb der Betriebsstättengewinnermittlung erscheint auch deshalb verfehlt, weil die Gewinnrealisation nicht nach den Regeln der verdeckten Gewinnausschüttung oder des § 1 AStG, sondern nach denen der Entnahme und der Einlage richtet. Entnahme und Einlage werden aber mit dem Teilwert<sup>226</sup> und nicht mit dem Fremdvergleichspreis bewertet.<sup>227</sup> § 90 Abs. 3 S. 4 AO läuft deshalb ins Leere.<sup>228</sup>

§ 90 Abs. 3 S. 5 AO ermächtigt das Bundesministerium der Finanzen, zur Sicherstellung einer einheitlichen Rechtsanwendung die Art und den Umfang der Aufzeichnungen durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrates zu bestimmen. Dabei muß sich das Bundesministerium der Finanzen an den Ordnungsrahmen halten, der eine Dokumentation nur der rechtlichen und wirtschaftlichen Grundlagen erlaubt. Die Verordnung liegt mittlerweile vor und ist sehr weitgehend.<sup>229</sup> Aufgezeichnet werden müssen Art und Inhalt der tatsächlich abgeschlossenen Geschäftsbeziehungen. Zu Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungspflichten ist anzumerken, daß die verwendeten Begriffe äußerst unscharf sind. So sollen Art, Inhalt und Umfang der Aufzeichnungspflichten sich nach den Umständen des Einzelfalls richten. Es bleibt offen, was die „Umstände des Einzelfalls“ sind. Die Aufzeichnungen über Geschäftsbeziehungen sollen Angaben über wirtschaftliche und rechtliche Rahmenbedingungen beinhalten. Es wird jedoch nicht ausgeführt, was „Rahmenbedingungen“ sind.<sup>230</sup>

---

<sup>226</sup> Teilwert ist nach der gesetzlichen Definition der Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde; dabei ist davon auszugehen, dass der Erwerber den Betrieb fortführt (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 EStG). Der Teilwert ist somit ein objektiver Wert, der von der Marktlage am Bilanzstichtag bestimmt wird. Er kann nur im Schätzungswege ermittelt werden, wobei die Rechtsprechung für die Wertermittlung bestimmte Grenzwerte aufgestellt hat. Seine obere Grenze findet der Teilwert in den Wiederbeschaffungskosten für ein Wirtschaftsgut gleicher Art und Güte, seine Wertuntergrenze ist i.d.R. der Einzelveräußerungspreis.

<sup>227</sup> Ebenso S. *Schnorberger*, Verrechnungspreis-Dokumentation, DB 2003, S. 1244; F. *Wassermeyer*, Betriebsstättenbesteuerung, S. 34 f.

<sup>228</sup> Vgl. F. *Wassermeyer*, Dokumentationspflichten, DB 2003, S. 1535 f. Auch § 7 GAufzV zeigt gravierende Mängel bei der Anwendung auf Betriebsstätten und Personengesellschaften. Es soll künftig eine Aufzeichnungspflicht bestehen, wenn „aufgrund von Überführungen von Wirtschaftsgütern ... steuerlich ein Gewinn anzusetzen ist oder soweit Aufwendungen mit steuerlicher Wirkung aufzuteilen sind.“ Dieses Problem ist z.B. im Zusammenhang mit der Überführung von Wirtschaftsgütern hinlänglich diskutiert worden. Für den Ansatz eines Gewinns gibt es derzeit keine Rechtsgrundlage. Vgl. C. *Looks*, in *Löwenstein/Looks* (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 836 ff. Damit läuft die gesamte Regelung ins Leere, denn sie knüpft Aufzeichnungspflichten an eine Bedingung, die nach nationalem Recht nie erfüllt sein kann. Vgl. ausführlicher B. *Kaminski/G. Strunk*, Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, S. 20 f.

<sup>229</sup> Verordnung zur Art, Inhalt und Umfang von Aufzeichnungen im Sinne des § 90 Abs. 3 der Abgabenordnung vom 28.10.2003, [www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de).

<sup>230</sup> So auch B. *Kaminski/G. Strunk*, Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, S. 7.

### 3.3.2 Änderung des § 162 Abs. 3 AO

Nach § 162 Abs. 3 AO soll künftig auch geschätzt werden können, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO verletzt. Die Regelung erlaubt abweichend von der bisherigen Rechtsprechung eine Schätzung des Sachverhalts, der der Besteuerung zu Grunde zu legen ist. Damit wird das, was der BFH bisher mit Reduzierung des Beweismaßes bezeichnet hat, künftig zur Schätzung. Substantiell ändert sich dadurch nichts.

Verletzt ein Steuerpflichtiger, der Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG zum Ausland unterhält, seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO dadurch, daß er Aufzeichnungen nicht vorlegt oder daß diese im Wesentlichen unverwertbar sind oder daß sie nicht zeitnah im Sinne des § 90 Abs. 3 S. 3 AO erstellt wurden, so wird nach § 162 Abs. 3 AO widerlegbar vermutet, daß seine Einkünfte aus diesen Geschäftsbeziehungen durch das Nahestehen des Vertragspartners gemindert wurden. Damit kommt es zu einer Verschiebung der Beweislast zu Gunsten der Finanzverwaltung.<sup>231</sup> Zu kritisieren ist die Verwendung von undefinierten und unbestimmten Begriffen sowohl im Gesetzestext als auch in der Rechtsverordnung. So ist beispielsweise unklar, wann Unterlagen als „im Wesentlichen unverwertbar“ anzusehen sind.<sup>232</sup> Da Steuerrecht Eingriffsrecht bildet, bedarf es klarer rechtlicher Regelungen, bei denen eventuell verbliebene oder verbleibende Unklarheiten zu Lasten der Finanzverwaltung gehen. Ansonsten schränken solche Formulierungen im Ergebnis die Möglichkeiten der Finanzverwaltung ein und führen zu einer nachhaltigen Verunsicherung der Unternehmen.<sup>233</sup>

§ 162 Abs. 3 S. 2 AO sieht weiter vor, daß dann, wenn sich in einem solchen Fall diese Einkünfte nur innerhalb eines bestimmten Rahmens, insbesondere nur auf Grund von Preisspannen bestimmen lassen, dieser Rahmen bei der Schätzung zu Lasten des Steuerpflichtigen ausgeschöpft werden kann.<sup>234</sup> Hier besteht die Gefahr einer Kumulation von Belastungen, wenn die ausländische Finanzverwaltung ihrerseits möglicherweise auch eine Schätzung der Verrechnungspreise am oberen Limit vornimmt. Selbst wenn die Fi-

---

<sup>231</sup> Vgl. S. Schnorberger, Verrechnungspreis-Dokumentation, DB 2003, S. 1245; D. Endres/A. Oestreicher, Ergebnisabgrenzung, Sonderdruck aus IStR Heft 15/2003, S. 4\*; a.A. R. Schreiber, Aufzeichnungspflichten, S. 478.

<sup>232</sup> Ebenso B. Kaminski/G. Strunk, Dokumentationspflicht, RIW 2003, S. 561 f.

<sup>233</sup> So zutreffend B. Kaminski/G. Strunk, Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, S. 7.

<sup>234</sup> Ebenso S. Schnorberger, Verrechnungspreis-Dokumentation, DB 2003, S. 1245.

nanzverwaltungen eine übereinstimmende Preisbandbreite ermitteln, ergeben sich zwangsläufig Mehrbelastungen.

Von Bedeutung ist der Hinweis auf „in solchen Fällen“. Damit setzt die Rechtsfolge des § 162 Abs. 3 S. 2 AO voraus, daß die Tatbestandsvoraussetzungen des Satzes 1 erfüllt sind. § 162 Abs. 3 S. 2 AO ist daher nur anwendbar, wenn der Steuerpflichtige seine Mitwirkungspflichten nach § 90 Abs. 3 AO verletzt. Damit gilt die Vorschrift nur bei Auslands- und nicht bei Inlandsbeziehungen. § 162 Abs. 3 S. 2 AO setzt voraus, daß sich die Einkünfte „nur“ innerhalb eines bestimmten Rahmens, insbesondere „nur“ auf Grund von Preisspannen bestimmen lassen. Fraglich ist, wann diese Voraussetzung tatsächlich gegeben ist.

Bestehen 20 Unternehmen, die mit dem Steuerpflichtigen tatsächlich vergleichbar sind und haben diese 20 Unternehmen alle verschiedene Preise vereinbart, so besteht eine entsprechende Spanne, für die es § 162 Abs. 3 S. 2 AO dem Finanzamt erlaubt, künftig den Schätzrahmen auszuschöpfen. Sind jedoch diese 20 Unternehmen in vieler, aber nicht in jeder Hinsicht mit dem Steuerpflichtigen vergleichbar, bleibt dem Finanzamt nichts anderes übrig, als von den vereinbarten Preisen der 20 Unternehmen auszugehen und den angemessenen Fremdvergleichspreis durch Anpassungsüberlegungen zu ermitteln. In diesem Fall könnte man die Auffassung vertreten, daß es nur einen einzigen richtigen Verrechnungspreis geben kann und das Denken in Preisspannen nur die Folge unvollständiger Informationen dessen ist, der den angemessenen Preis zu bestimmen hat. Würden der Person alle notwendigen Informationen vorliegen, so könnte sie den richtigen Fremdvergleichspreis bestimmen.

### 3.3.3 Weitere Probleme aufgrund der neuen Dokumentationsvorschriften

#### 3.3.3.1 Inhaltliche Konkretisierung der Dokumentation

Auf der Basis des neuen Rechts geht eine zentrale und hier bereits angesprochene Frage dahin, ob der Steuerpflichtige nur die Überlegungen zu dokumentieren hat, die er selbst angestellt hat bzw. die ihm ohne weiteres zugänglich sind, er also lediglich eine Sachverhaltsdokumentation<sup>235</sup> erstellen muß oder ob eine Angemessenheitsdokumentation<sup>236</sup> er-

---

<sup>235</sup> Die Sachverhaltsdokumentation umfaßt insbesondere Verrechnungspreisrichtlinien, Verrechnungspreispolitiken, wesentliche Beschlüsse über Änderungen des Geschäftsmodells, der Funktions-, Risiko- und

forderlich ist, durch die er dem Finanzamt die Fremdüblichkeit des vereinbarten Preises der Höhe nach nachweisen muß. Es liegt nahe, daß der Gesetzgeber den Steuerpflichtigen gesetzlich dazu anhalten will, die Übereinstimmung des vereinbarten Preises mit einem unter fremden Dritten üblichen nachzuweisen. Das Problem besteht darin festzustellen, wo die Grenzen des Nachweises zu ziehen sind und wer die Beweislast dafür trägt, wenn Unklarheiten darüber bestehen, ob der Nachweis geführt werden kann oder nicht.

§ 90 Abs. 3 AO verlangt Aufzeichnungen nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs. Zwar wird der Fremdvergleichsgrundsatz in § 1 Abs. 1 AStG erwähnt, aber dieser Grundsatz ist nicht hinreichend bestimmt.<sup>237</sup> § 90 Abs. 3 AO geht erheblich über den Anwendungsbereich des § 1 AStG hinaus. Dies wird deutlich an Hand der Betriebsstättengewinnermittlung. Sie orientiert sich nach innerdeutschem Recht am Veranlassungsprinzip. Ob innerhalb des Veranlassungsprinzips stets der Fremdvergleichsgrundsatz und vor allem die international anerkannten Methoden anzuwenden sind, ist völlig ungeklärt. Da Entnahmen mit dem Teilwert anzusetzen sind, ist es nicht nachvollziehbar, welchen Sinn die Aufzeichnung des Fremdvergleichspreises machen soll.<sup>238</sup>

Probleme werfen auch die Möglichkeiten auf, daß Unternehmen mit ausländischen Vergleichsdaten arbeiten, die der deutsche Betriebsprüfer nicht überprüfen kann.<sup>239</sup> Eine Möglichkeit könnte die Verwendung von Branchendurchschnittswerten sein, wobei fraglich ist, ob diese anerkannt werden. Verwendet ein Unternehmen Vergleichsdaten, so ist die Frage zu beantworten, wie viele Vergleichsunternehmen herangezogen werden müssen, um

Vermögenszuordnung, wesentliche Konditionen von Unternehmens- und Anteilstransfers, Ergebnisprojektionen und Budgets. Vgl. S. Schnorberger, Verrechnungspreis-Dokumentation, DB 2003, S. 1243.

<sup>236</sup> Die Angemessenheitsdokumentation beinhaltet den Nachweis, daß die faktisch verwirklichten Verrechnungspreise angemessen sind, d.h. den Angemessenheitsmaßstäben der jeweils zu prüfenden steuerrechtlichen Korrektornorm entsprechen. Eine solche Dokumentation kann daher insbesondere Lizenzvergleiche, datenbankbezogene Margenanalysen, Gewinnplanungen, kosten- und kapitalbezogene Margenanalysen, Gewinnplanungen oder kosten- und kapitalbezogene Verprobungsrechnungen umfassen. Vgl. S. Schnorberger, Verrechnungspreis-Dokumentation, DB 2003, S. 1243.

<sup>237</sup> Ebenso B. Kaminski/G. Strunk, Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, S. 4. Sie bemängeln, daß die Regierungsbegründung zu § 90 Abs. 3 AO teilweise oberflächlich und z.T. widersprüchlich sei und sind erstaunt über eine angebliche „Verankerung“ des Grundsatzes des Fremdverhaltens im nationalen Recht in § 1 Abs. 1 AStG sowie in § 8 Abs. 3 KStG. Lediglich in § 1 Abs. 1 AStG wird der Fremdvergleichsgrundsatz erwähnt. Hinsichtlich § 8 Abs. 3 KStG ist festzustellen, daß der Fremdvergleichsgrundsatz nicht im Gesetz, sondern in der darauf fußenden Rechtsprechung „verankert“ ist.

<sup>238</sup> Auch Kaminski/Strunk bemängeln, daß von der GAufzV die Beachtung eines materiellen Grundsatzes verlangt wird, für den es keine ausreichende Rechtsgrundlage gibt. Vgl. B. Kaminski/G. Strunk, Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, S. 4.

<sup>239</sup> Es stellt sich generell die Frage, ob die Betriebsprüfer überhaupt die nötigen betriebswirtschaftlichen Qualifikationen haben, um z.B. die Angemessenheit und die Verrechnungspreismethode zu beurteilen. Nach Aussage von Kaminski/Strunk spielen solche ökonomischen Überlegungen in der Ausbildung der

deren Preise als dem Fremdvergleich entsprechend anzusehen. Für Unsicherheit dürfte auch die Formulierung in § 2 Abs. 2 GAufzV sorgen, nach der der Steuerpflichtige verpflichtet ist, Aufzeichnungen nach einer „geeigneten Methode“ zu erstellen. Diese Formulierung geht eindeutig davon aus, daß es geeignete und ungeeignete Methoden gibt. Aus der Rechtsverordnung geht aber nicht hervor, wann welche Methode geeignet ist, so daß es der Finanzverwaltung freisteht, die Dokumentation mittels einer weiteren Methode zu verlangen, indem sie die vom Steuerpflichtigen verwendete Methode für „ungeeignet“ erklärt.<sup>240</sup>

### 3.3.3.2 Umfang der Dokumentation

Kritisch anzumerken ist, daß die Verhältnisse im Geschäftsleben zu vielschichtig sind, als daß mittels einer Rechtsverordnung hinreichend genau der Umfang der Dokumentation festgelegt werden könnte. Insbesondere sind die Verhältnisse von Klein- und Mittelbetrieben einerseits und von Konzernen andererseits so unterschiedlich, daß man Bedenken haben muß, ob eine einheitliche Regelung überhaupt objektiv möglich ist. Die Unternehmen benötigen aber möglichst sichere Rechtsgrundlagen, wenn die Dokumentation nicht in das Belieben der Steuerpflichtigen bzw. der Finanzämter gestellt sein soll.<sup>241</sup> Es besteht daher die Gefahr, daß in einer Rechtsverordnung vieles geregelt wird, was nicht auf die jeweiligen Unternehmen paßt. Nicht übersehen werden sollte, daß aufgrund des gestiegenen Umfangs der Dokumentationspflichten gleichzeitig die durch sie ausgelösten Kosten steigen. Die Dokumentation sollte nur dort gefordert werden, wo sie erforderlich ist, um einen bestimmten Besteuerungstatbestand subsumieren zu können, und wo dem Steuerpflichtigen die Erstellung zumutbar ist.<sup>242</sup>

---

Finanzverwaltung faktisch keine Rolle. Vgl. *B. Kaminski/G. Strunk*, Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, S. 12.

<sup>240</sup> Ebenso *B. Kaminski/G. Strunk*, Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, S. 12 f.

<sup>241</sup> *Schnorberger* sieht ebenfalls die Gefahr von Willkürschätzungen, die durch das Fehlen allgemein akzeptierter Standards zur Bestimmung von Verrechnungspreisen begünstigt werden könnten. Mangels allgemeiner Konventionen zur Bestimmung von Bandbreitengrenzen sei es nicht auszuschließen, daß die zu korrigierenden Einkünfte willkürlich geschätzt werden, wenngleich selbstverständlich eine Willkürschätzung formalrechtlich unzulässig bleibe. Vgl. *S. Schnorberger*, Verrechnungspreis-Dokumentation, DB 2003, S. 1245.

<sup>242</sup> Vertreter der Finanzverwaltung führen zur Frage der Vergleichsdatenbeschaffung aus, es könne keine generelle Pflicht zur Erstellung einer Preisvergleichsstudie geben, da eine solche Studie in der Regel so aufwendig sei, daß nur in gewichtigen Fällen von einem zumutbaren Aufwand die Rede sein könne. Vgl. *R. Schreiber/G. Morlock*, Aufzeichnungspflichten, S. 44 f.

Die OECD-Leitlinien zielen auf ein ausgewogenes Verhältnis zwischen dem Recht der Steuerverwaltungen, vom Steuerpflichtigen zum Zweck der Prüfung der Fremdvergleichskonformität möglichst viele Unterlagen zu verlangen, und den Kosten, die dem Steuerpflichtigen durch jede Art von Dokumentationspflicht entstehen. So wird festgestellt, daß der Steuerpflichtige sich in angemessener Weise bemühen sollte, die Verrechnungspreise in Übereinstimmung mit dem Fremdvergleichsgrundsatz festzulegen, und daß die Steuerbehörden von dem Steuerpflichtigen erwarten bzw. verlangen können, entsprechend beweiskräftige Unterlagen aufzubewahren. Die Menge und die Art der verlangten Unterlagen sollte jedoch nach den Umständen des Einzelfalles verhältnismäßig sein. Gegen ein Aufbewahren von bereits vorhandenen Unterlagen ist grundsätzlich nichts einzuwenden.<sup>243</sup> Dagegen erscheint es unverhältnismäßig, vom Steuerpflichtigen einen eigenen Nachweis über die Angemessenheit seiner Verrechnungspreise z.B. mittels einer Verrechnungspreisstudie zu verlangen. Ein solcher Nachweis würde Kosten verursachen, die nicht zu rechtfertigen sind.<sup>244</sup> Zu bedenken ist, daß insbesondere in Deutschland die Datenverfügbarkeit äußerst gering ist, so daß eine einfache Abfrage einer (i.d.R. kostenpflichtigen) Datenbank<sup>245</sup> regelmäßig nicht ausreichen dürfte.

Die Dokumentationsvorschriften gelten auch für Vertriebsgesellschaften, denen im Rahmen der gruppeninternen Wertschöpfungskette „Entwicklung-Produktion-Absatz“ für die Erwirtschaftung des Gruppengesamtergebnisses besondere Bedeutung zukommt, denn durch die Vertriebsgesellschaft kommt in der Regel erstmals ein Kontakt zum konzernfremden Endabnehmer zustande. Der mit den Fremden vereinbarte Preis muß dabei aus Konzernsicht die Kosten- und Gewinnkomponenten aller Wertschöpfungsstufen abdecken. In Anlehnung an die Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung kann eine Verrechnungspreisdokumentation in fünf Abschnitte untergliedert werden.<sup>246</sup> Im ersten Abschnitt finden sich allgemeine Informationen über Beteiligungsverhältnisse, den Geschäftsbetrieb und den Organisationsaufbau, während im zweiten Abschnitt über Geschäftsbeziehungen

---

<sup>243</sup> So auch *B. Kaminski/G. Strunk*, Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, S. 11.

<sup>244</sup> Ebenso *A. Vögele*, Rechtsverordnung, IStR 2004, S. 50; *Schreiber* sieht auch das Problem der Kostenbelastung der Unternehmen und plädiert für eine Aufzeichnungspflicht, soweit die Kosten verhältnismäßig sind. Er führt leider nicht weiter aus, wann Verhältnismäßigkeit der Kosten gegeben sein soll. Vgl. *R. Schreiber*, Aufzeichnungspflichten, Stbg 2003, S. 483.

<sup>245</sup> Vgl. zur Datenbankanalyse die Ausführungen unter Punkt C.I.1.5.

<sup>246</sup> Auch wenn die Präzisierung der erforderlichen Aufzeichnungen zu einer gewissen Rechtssicherheit führt, sind die in § 4 GAufzV geforderten Informationen doch sehr weitgehend und verletzen insbesondere bei kleineren Unternehmen den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit. Von einem Ausreichen des „ernsthaften Bemühens“, wie es noch in § 1 Abs. 1 Satz 2 GAufzV beschrieben wird, kann in diesem Zusammenhang jedenfalls nicht mehr ernstlich gesprochen werden.

zu nahestehenden Personen Auskunft gegeben wird. Im dritten und vierten Abschnitt folgt eine Funktions- und Risikoanalyse bzw. eine Analyse der vereinbarten Verrechnungspreise. Der letzte Abschnitt enthält ergänzende Angaben in besonderen Fällen.<sup>247</sup>

Zu den allgemeinen Informationen über das Unternehmen und die Unternehmensgruppe sind nach § 4 Nr. 1 GAufzV folgende Angaben zu machen:<sup>248</sup>

- Darstellung der Beteiligungsverhältnisse zwischen dem Steuerpflichtigen und nahestehenden Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG, mit denen er Geschäftsbeziehungen unterhält (einschließlich deren Veränderungen);
- Darstellung sonstiger Umstände, die das „Nahestehen“ i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG begründen können;
- Darstellung der organisatorischen und operativen Konzernstruktur sowie deren Veränderung (einschließlich Betriebsstätten und Beteiligungen an Personengesellschaften);
- Beschreibung der Tätigkeitsbereiche des Steuerpflichtigen (z.B. ausgeübte Funktionen in Form von Dienstleistungen, Produktion, Vertrieb, Forschung und Entwicklung).

Die dargestellten Unternehmensinformationen beziehen sich überwiegend auf allgemeine, im Zeitablauf sich wenig ändernde Tatbestände der Verrechnungspreisermittlung und brauchen daher lediglich in größeren Zeitabständen überprüft und gegebenenfalls angepaßt zu werden. Oftmals dürften entsprechende Unterlagen bereits vorhanden sein, z.B. aufgrund von internen Planungen oder von Öffentlichkeitsarbeit. Auch der Geschäftsbericht oder der im Rahmen des Einzel- bzw. Konzernabschlusses zu erstellende Lagebericht kann in den allgemeinen Teil der Verrechnungspreisdokumentation aufgenommen werden, wodurch bereits wesentliche Teile der erforderlichen Angaben zum Tätigkeitsbereich und zur Unternehmensstrategie sowie den Markt- und Wettbewerbsverhältnissen abgedeckt werden.

Zu den Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Unternehmen sind die folgenden Angaben zu machen:

---

<sup>247</sup> Da weder im Gesetz noch in der Rechtsverordnung Anforderungen hinsichtlich der äußeren Form der Dokumentation gestellt werden, kann davon ausgegangen werden, daß eine lose Sammlung verschiedener Unterlagen ausreichend ist. Allerdings müssen diese in einer gewissen Systematik gegliedert sein, um einem sachverständigen Dritten eine Prüfung in angemessener Zeit zu ermöglichen.

<sup>248</sup> Vgl. zu den allgemeinen Dokumentationspflichten S. *Schnorberger*, Verrechnungspreis-Dokumentation, DB 2003, S. 1242; *D. Endres/A. Oestreicher*, Ergebnisabgrenzung, S. 3\*

- Darstellung der Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen, insbesondere im Rahmen einer Übersicht über Art und Umfang dieser Geschäftsbeziehungen und deren vertragliche Grundlagen (z.B. für Wareneinkauf, Dienstleistungen, Darlehnsverhältnisse, Nutzungsverhältnisse und Kostenumlagen);
- Zusammenstellung (Liste) der wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter, die der Steuerpflichtige für Zwecke der Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden besitzt oder nutzt.

Auch diese Aufzeichnungen beinhalten zu einem großen Teil Tatbestände, die in der Regel über längere Zeit von Bestand sind. Daher sind auch diese Informationen nur von Zeit zu Zeit zu aktualisieren.

In der Übersicht könnten die Warenlieferungen von verbundenen Unternehmen unter Angabe der entsprechenden Menge und gegebenenfalls unter Angabe des angesetzten Preises dargestellt werden. Diesbezügliche Daten sollten problemlos aus der Buchhaltung beschafft werden können. Eine Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen gem. § 2 Abs. 3 GAufzV in gleichartige Gruppen kann die Übersichtlichkeit deutlich erhöhen. Als Kriterium der Gruppenbildung kann hier die Branche und das Land dienen. Für Lieferungen von Produkten einer Branche in das gleiche Land reicht es aus, wenn für die jeweilige Gruppe dargestellt wird, wie der vereinbarte Verrechnungspreis zustande gekommen ist. Treten zu einem späteren Zeitpunkt Besonderheiten auf, die Einfluß auf die Verrechnungspreisgestaltung haben, können diese noch eingearbeitet werden.

Hinsichtlich der Zusammenstellung der eingesetzten immateriellen Wirtschaftsgüter<sup>249</sup> kann auf Daten der Rechtsabteilung zurückgegriffen werden, die Auskunft z.B. über Patente, Copyrights und Markenrechte geben können. Wurden solche immateriellen Wirtschaftsgüter entgeltlich erworben, sind entsprechende Ansätze in der Buchführung vorhanden. Die Aufstellung kann auf diejenigen immateriellen Wirtschaftsgüter beschränkt werden, die im Rahmen von Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Unternehmen im Ausland eingesetzt werden und sollte mit einem Hinweis versehen werden, ob eine sepa-

---

<sup>249</sup> In § 4 Nr. 2 lit. b) GAufzV wird eine Liste der wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter verlangt, die dem Steuerpflichtigen gehören und die er im Rahmen seiner Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden nutzt oder zur Nutzung überläßt. Dies erscheint vor dem Hintergrund der Abgrenzung, wann ein immaterielles Wirtschaftsgut entstanden ist, problematisch. Denkt man z.B. an eine ausländische Betriebsstätte, die die Aufgabe hat, den dortigen Markt zu bearbeiten, so läßt sich bei Aufbau eines eigenen Kundstamms kaum sicher abgrenzen, ab welchem Zeitpunkt ein solcher zu einem immateriellen Wirtschaftsgut erstarkt ist. Ebenso *B. Kaminski/G. Strunk*, Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, S. 16. Ebenso wäre zu entscheiden, nach welchem Bilanzrecht dies zu beurteilen wäre.

rate Verrechnung erfolgt, oder ob der Einsatz der immateriellen Wirtschaftsgüter Eingang in Verrechnungspreise für Lieferungen und Dienstleistungen gefunden hat.

Hinsichtlich der Funktions- und Risikoanalyse<sup>250</sup> sieht § 4 Nr. 3 GAufzV folgende Angaben vor:

- Informationen über die jeweils vom Steuerpflichtigen und den nahestehenden Personen ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten wesentlichen Wirtschaftsgüter (einschließlich deren Veränderungen), soweit sie einen Bezug zu Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen aufweisen;
- Informationen über die vereinbarten Vertragsbedingungen und über die bedeutsamen Markt- und Wettbewerbsverhältnisse, soweit sie einen Bezug zu Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen aufweisen;
- Beschreibung der Wertschöpfungskette im Verbund des Steuerpflichtigen mit nahestehenden Personen.

Für die Wahrnehmung der Vertriebsfunktion kommen verschiedene Ausgestaltungen in Betracht.<sup>251</sup> Es sind für die einzelnen Unternehmen insbesondere die verrechnungspreis-determinierenden Faktoren, also ausgeübte Funktionen, übernommene Risiken und eingesetzte Mittel aufzuzeichnen.<sup>252</sup> Die ausgeübten Funktionen können z.B. dokumentiert werden durch diverse Verträge, Protokolle über Verkaufsgespräche, Nachweise über Verkaufsaktionen in bestimmten Regionen oder ähnliches. Einige wichtige Informationen lassen sich überdies aus den ohnehin notwendigen Zollunterlagen ablesen. Neben der Handelsrechnung gibt insbesondere die Zollwertanmeldung Auskunft über die vereinbarten Lieferbedingungen<sup>253</sup>, die Verbundenheit der Käufer und Verkäufer, den Rechnungspreis und Einkaufs- oder sonstige Provisionen.

Die übernommenen Risiken können z.B. nachgewiesen werden durch Mietverträge über Lager, Retouren, Ausbuchungsbelege über Forderungen, Dokumentationen von Wechselkursschwankungen durch allgemeine Kurstabellen. Das Auslastungsrisiko kann beispielsweise durch Kapazitätsauslastungsprotokolle belegt werden.

---

<sup>250</sup> Vgl. zur Funktionsanalyse die Ausführungen unter C.I.1.1.2.

<sup>251</sup> Vgl. dazu die Ausführungen unter B.II.

<sup>252</sup> Vgl. hierzu die Ausführungen unter C.I.1.1.2.

<sup>253</sup> Die Lieferbedingungen werden durch Lieferklauseln festgelegt. Für die wichtigsten im internationalen Handel gebräuchlichen Lieferverträge enthalten die International Commercial Terms einheitliche Regelungen wesentlicher Käufer- und Verkäuferpflichten. Die Klauseln regeln insbesondere die Aufteilung der Transportkosten zwischen Käufer und Verkäufer und den Übergang des Transportrisikos.

Von besonderem Interesse sind Funktionsverlagerungen und Funktionsabschmelzungen in der Unternehmensgruppe, welche als außergewöhnliche Geschäftsvorfälle i.S.d. § 90 Abs. 3 Satz 3 AO anzusehen sind.

Damit die Finanzverwaltung die aus der geänderten Funktionsverteilung hervorgehenden Ergebnisverlagerungen anerkennt, ist der Verlagerungsvorgang mit betriebswirtschaftlichen Überlegungen<sup>254</sup> zu begründen und mit entsprechenden Informationen zu belegen. Dies kann durch zugrunde liegende Verträge geschehen, aus denen die wirtschaftliche und rechtliche Natur der Geschäftsbeziehung deutlich wird. Insofern empfiehlt es sich, alle wesentlichen Vereinbarungen schriftlich zu fixieren und die einzelnen Verrichtungen zu beschreiben. Es muß klar ersichtlich sein, ob es sich z.B. um einen Kauf- oder Dienstleistungsvertrag handelt. Insbesondere sollte ausgeführt werden, wer den Kundenkontakt herstellt und pflegt, die Vertragsverhandlungen führt und Geschäfte abschließt, wer die Preise gestaltet, den Absatz plant, koordiniert und überwacht. Außerdem sind mögliche Kreditierungen und die Erbringung technischer Unterstützung sowie angebotene bzw. durchgeführte After-Sales-Services festzuhalten.

Im Rahmen der Verrechnungspreisanalyse soll das betroffene Unternehmen nach § 4 Nr. 4 GAufzV folgende Angaben machen:

- Darstellung der angewandten Verrechnungspreismethode und ihrer Anwendung;
- Begründung der Geeignetheit der angewandten Methode;
- Unterlagen über die Berechnung bei der Anwendung der gewählten Verrechnungspreismethode;
- Aufbereitung der zum Vergleich herangezogenen Preise bzw. Finanzdaten unabhängiger Unternehmen sowie Unterlagen über vorgenommene Anpassungsrechnungen.

Die Aufzeichnungen zur allgemeinen Anwendung der Verrechnungspreismethode gehören zu den Daten, die nur gelegentlich überprüft und angepaßt werden müssen.<sup>255</sup> Dagegen ist die auf eine bestimmte Geschäftsbeziehung bezogene, konkrete Verrechnungspreiskalkulation im Rahmen einer „laufenden“ Verrechnungspreisdokumentation zu erfassen. In diesem Zusammenhang sollten Berechnungsschemata, aus denen sich die angewandte Verrechnungspreismethode, die Margen bzw. die Aufschlagsätze und die als Bemessungs-

---

<sup>254</sup> Als betriebswirtschaftliche Gründe könnte eine neue konzerninterne Organisationsstruktur, die Gründung ausländischer Gesellschaften oder die Auflösung von inländischen Abteilungen angeführt werden.

<sup>255</sup> Hier bietet sich die Erstellung einer Verrechnungspreisrichtlinie an.

grundlagen für die Margen bzw. den Aufschlag verwendeten Größen ergeben, den Finanzbehörden vorgelegt werden. Besonders hilfreich sind dabei durchgeführte Kosten- oder Deckungsbeitragsrechnungen, Preisvergleiche mit der Konkurrenz bzw. Analysen hinsichtlich des erzielbaren Absatzpreises.<sup>256</sup> Soweit vorhanden sind Unterlagen über Geschäfte mit unabhängigen Dritten beizufügen. Zu belegen sind ferner Preisanpassungen durch ausländische Finanzbehörden infolge von Verrechnungspreiskorrekturen.

Die Begründung der Geeignetheit der angewendeten Verrechnungspreismethode sollte sich bereits aus der Funktionsanalyse ergeben, denn für bestimmte Funktionen existieren generell akzeptierte Methoden zur Verrechnungspreisermittlung.<sup>257</sup>

Eine abschließende Aufzählung der erforderlichen Unterlagen ist nicht möglich. Besonders sorgfältige Aufzeichnungen sollten jedenfalls erstellt werden, sofern Verluste bei der Vertriebsgesellschaft auftreten. Hier sind die Gründe für den Verlust und ggf. die ergriffenen oder geplanten Maßnahmen darzulegen.

Es empfiehlt sich auch die für die Erstellung der Dokumentation verantwortlichen Personen zu Beginn der Dokumentation zu nennen, die dann im Fall einer Betriebsprüfung bei Unklarheiten befragt werden können. Sollten sich Probleme ergeben, z.B. weil die betreffenden Personen zwischenzeitlich das Unternehmen verlassen haben, wird man eher vermitteln können, daß man sich ernsthaft bemüht hat, seinen Dokumentationspflichten nachzukommen.

Damit sollte das ernstliche Bemühen des Steuerpflichtigen, angemessene Verrechnungspreise zu vereinbaren, hinreichend belegt und die Prüfung durch einen sachverständigen Dritten möglich sein. Das Heranziehen von Daten aus vergleichbaren Geschäften zwischen fremden Dritten ist ein dem Steuerpflichtigen nicht zuzumutender Aufwand, insbesondere angesichts der mangelnden Datenverfügbarkeit in Deutschland und der mitunter enormen Kosten, die durch die Nutzung einer kommerziellen Datenbank entstehen. Vergleiche auf Grundlage von Datenbanken mit Jahresabschlußinformationen werden außerdem häufig zur Anwendung gewinnorientierter Methoden führen.<sup>258</sup> Weder im Gesetz noch in der Rechtsverordnung noch von der Finanzverwaltung gibt es bisher eine verbindliche Stellungnahme zur Zulässigkeit dieser Methoden.

---

<sup>256</sup> Daraus ergibt sich letztlich auch die angewendete Verrechnungspreismethode.

<sup>257</sup> Vgl. hierzu die Ausführungen unter B.3.3.2.

<sup>258</sup> Vgl. *B. Kaminski/G. Strunk*, Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung, S. 10.



## C. Steuerliche Analyse der unterschiedlichen Vertriebswege unter besonderer Berücksichtigung der internationalen Gewinnabgrenzung

### I. Die internationale Gewinnabgrenzung als Grundlage der steuerlichen Beurteilung

#### 1. Internationale Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz

##### 1.1 Der Fremdvergleichsgrundsatz als international anerkannte Maxime der Gewinnabgrenzung

###### 1.1.1 Die Bedeutung des Fremdvergleichs für die Gewinnabgrenzung

Zur Durchführung einer sachgerechten Gewinnaufteilung zwischen inländischem Stammhaus und ausländischer Betriebsstätte einerseits und zwischen verbundenen Unternehmen andererseits ist ein allgemein anerkannter Aufteilungsmaßstab erforderlich.<sup>259</sup> Als Maßstab wird von den OECD-Mitgliedstaaten ebenso wie von vielen anderen Staaten<sup>260</sup> der Fremdvergleichsgrundsatz angewendet, der international auch als „arm’s length principle“ bezeichnet wird.<sup>261</sup> Danach sind die Gewinne zwischen Unternehmensteilen bzw. zwischen verbundenen Unternehmen so aufzuteilen, wie es zwischen fremden Dritten üblich wäre.<sup>262</sup> Nach Übereinkunft der OECD-Mitgliedstaaten sollte dieser Grundsatz für steuerliche Zwecke sowohl von den multinationalen Unternehmen als auch von den nationalen Steuerverwaltungen einheitlich angewendet werden.<sup>263</sup>

Der Fremdvergleichsgrundsatz wird unter anderem in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA genannt und findet sich auch in den deutschen Doppelbesteuerungsabkommen wieder.<sup>264</sup> Darüber hinaus ist er in § 1 Abs. 1 AStG kodifiziert und wird in Tz. 2.1. der deutschen Verwaltungs-

<sup>259</sup> Zur historischen Entwicklung von Methoden und Verfahren zur Gewinnabgrenzung international tätiger Unternehmen vgl. A. Oestreicher, Verrechnungspreise, S. 8 ff.

<sup>260</sup> Siehe dazu den Überblick für 35 Länder (OECD ohne Griechenland, Island und Portugal, einschließlich Brasilien, China, Tschechische Republik, Indien, Indonesien, Korea, Malaysia, Peru, Polen, Rumänien, Rußland, Singapur, Südafrika und Taiwan) bei PricewaterhouseCoopers (Hrsg.), Transfer Pricing, S. 122 ff., 183 ff.

<sup>261</sup> Vgl. BFH v. 28.3.1985, IV R 80/82, BStBl. II 1985, S. 405; BFH v. 25.6.1986, II R 213/83, BStBl. II 1986, S. 785; BMF-Schreiben v. 10.4.1984, IV C 6 – S 2293 – 11/84, BStBl. I 1984, S. 252, Tz. 3.1.1.; S. Schröder, in Mössner et al. (Hrsg.), Steuerrecht, Anm. C 8 – C 14; C. Bick, in Vögele et al. (Hrsg.), Verrechnungspreise, E 1; M. Klein, Lieferbeziehungen, BB 1995, S. 227. A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 16.

<sup>262</sup> Vgl. z.B. PricewaterhouseCoopers, Transfer Pricing, S. V; O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 884.

<sup>263</sup> Vgl. OECD, OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 1.1.

grundsätze näher erläutert.<sup>265</sup> Auch die Rechtsfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, die z.B. im Rahmen der verdeckten Gewinnausschüttung auftaucht und der Objektivierung dienen soll, ist letztlich Ausfluß dieses Grundsatzes.<sup>266</sup>

Die OECD-Richtlinie 1995/96 behandelt im ersten Kapitel das „arm’s length“-Prinzip und betont, daß die OECD-Mitgliedstaaten den Fremdvergleichsgrundsatz nach wie vor als den wesentlichen Prüfungsmaßstab befürworten und daß es praktisch keine sinnvolle Alternative zu diesem gibt.<sup>267</sup> Auch die USA weisen in ihren Richtlinien zu Section 482 IRC ausdrücklich darauf hin, daß der „arm’s length“-Standard den maßgebenden Grundsatz für die Einkunftsabgrenzung bildet.<sup>268</sup>

Der Gedanke des Fremdvergleichsgrundsatzes läßt sich auch – zumindest teilweise – in den Regelungen zur Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte wiederfinden.<sup>269</sup> In den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen<sup>270</sup> heißt es dazu explizit: „Die Aufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte ist dagegen nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs vorzunehmen, wenn sie Leistungen betrifft, die Gegenstand der ordentlichen Geschäftstätigkeit der leistenden Unternehmenseinheit sind ...“. Leitidee ist, daß die einzelnen Unternehmensteile als wirtschaftlich eigenständige Betriebe geführt werden. Daher wird auf das Verhalten von unabhängigen Vertragspartnern abgestellt. Der Leistungsaustausch zwischen den beiden Unternehmensteilen muß auch hier wie zwischen fremden Dritten abgerechnet werden. In diesem Zusammenhang wird auch von der abkommensrechtlichen Fiktion der wirtschaftlichen Selbständigkeit gesprochen, die sich aus Art. 7 Abs. 2 OECD-MA ergibt.<sup>271</sup> Im Rahmen der OECD sind Bestrebungen zu erkennen, die zu einer Angleichung der Gewinnermittlung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte an diejenige zwischen verbundenen Unternehmen führen soll.<sup>272</sup>

---

<sup>264</sup> Vgl. *K. Vogel*, DBA-Kommentar, Art. 9, Rn. 47.

<sup>265</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.1.

<sup>266</sup> Zum Begriff des ordentlichen Geschäftsführers vgl. *F. Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer*, DBA-Kommentar, MA Art. 7, Tz. 319 und Art. 9, Tz. 126; *H. Becker*, Geschäftsführer, StbJb 1985/86, S. 381-401.

<sup>267</sup> Vgl. OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 1.13 f.

<sup>268</sup> Vgl. *C. Bick*, in *Vögele et al. (Hrsg.)*, Verrechnungspreise, E 3.

<sup>269</sup> Vgl. *BFH* v. 28.3.1985, IV R 80/82, BStBl. II 1985, S. 405; *BFH* v. 25.6.1986, II R 213/83, BStBl. II 1986, S. 785; BMF-Schreiben v. 10.4.1984, IV C 6 – S 2293 – 11/84, BStBl. I 1984, S. 252, Tz. 3.1.1.; *S. Schröder*, in *Mössner et al. (Hrsg.)*, Steuerrecht, Anm. C 8 – C 14.

<sup>270</sup> Vgl. *BMF-Schreiben* v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, S. 1076, Tz. 2.2.

<sup>271</sup> *BFH* v. 16.02.1996 - I R 43/95, BStBl. II 1997, 128.

<sup>272</sup> Vgl. *X. Ditz*, Gewinnabgrenzung, IStR 2002, S. 211.

Primär findet sich aber der Fremdvergleichsgrundsatz im Rahmen des Leistungsaustausches zwischen verbundenen Unternehmen. Diesem Grundsatz zur Folge müssen auch im Geschäftsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen solche Bedingungen vereinbart werden, wie sie zwischen unabhängigen Unternehmen akzeptiert worden wären.<sup>273</sup> Dies ist insbesondere bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen zu beachten. Die so ermittelten Preise sollen als „verlagerungsneutral“<sup>274</sup> angesehen werden können. Der Gewinn aus konzerninternen Transaktionen ist zu versteuern wie ein Erfolg aus Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Dritten und hängt nicht davon ab, ob der Konzern insgesamt einen Gewinn ausweisen kann.<sup>275</sup>

Dem liegt die Überlegung zu Grunde, daß zwischen unabhängigen Unternehmen die Bedingungen der Geschäftsbeziehungen und damit auch der Preis von Waren und Dienstleistungen durch Kräfte des Marktes bestimmt werden. Dabei wird grundsätzlich jede Geschäftsbeziehung für sich betrachtet.<sup>276</sup> Der Fremdvergleichsgrundsatz trägt der steuerlichen Sichtweise Rechnung, daß die einzelnen Konzernunternehmen eines multinationalen Konzerns zivil- und steuerrechtlich selbständige, wirtschaftlich betrachtet jedoch unselbständige Einheiten sind.

### 1.1.2 Funktions- und Risikoanalyse als Grundlage der Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleichsgrundsatz

Im Rahmen der Gewinnabgrenzung nach dem Fremdvergleich werden die zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten Bedingungen mit denen verglichen, die zwischen unabhängigen Dritten vereinbart worden wären. Bei der Durchführung eines solchen Fremdvergleichs kommt es insbesondere auf die Vergleichbarkeit der Verhältnisse an. Dabei wird keine Identität gefordert, sondern lediglich eine hinreichende Strukturähnlich-

---

<sup>273</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, in Mössner u.a. (Hrsg.), *Steuerrecht*, Kap. C, Rz. 231; *M. Klein*, *Lieferbeziehungen*, BB 1995, S. 225.

<sup>274</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, *Dienstleistungen*, S. 93.

<sup>275</sup> Die Besteuerung des nationalen Anteils des internationalen Konzernergebnisses erfolgt also in Form einer regionalen Abgrenzung der Steuerbemessungsgrundlagen auf Basis des sog. „Trennungsprinzips“. Danach stellen die Konzerneinheiten eigenständige Steuersubjekte dar, die in ihrem jeweiligen Ansässigkeitsstaat der unbeschränkten Steuerpflicht unterliegen. Vgl. *H. Schaumburg*, *Steuerrecht*, Tz. 18.67.

<sup>276</sup> In der Praxis wenden nahezu alle Länder das Prinzip der selbständigen Einheit auf der Basis der einzelnen Lieferungen und Leistungen an. Vgl. *P. Hay et al.*, *Transfer Pricing*, Intertax 1994, S. 432.

keit sowie eine Merkmalsgleichheit. Die Verhältnisse müssen hinsichtlich der folgenden Punkte einen Vergleich zulassen.<sup>277</sup>

- betriebswirtschaftliche Rahmenbedingungen
- allgemeine Marktverhältnisse
- Geschäftsstrategien der Geschäftspartner
- Dauer der Geschäftsbeziehung
- Vertrags- und Lieferbedingungen
- Marktstufe
- Art, Ausgestaltung, Qualität und Umfang sowie
- *Funktionen, Risiken, eingesetzte Mittel.*

Vergleichen läßt sich aber nur, was vergleichbar ist. Um festzustellen, ob etwas vergleichbar ist, muß man die Wesensmerkmale der zu vergleichenden Sachverhalte ermitteln.<sup>278</sup> Nur wenn diese übereinstimmen, ist eine volle Vergleichbarkeit gegeben. In der Regel sind zur Erreichung einer Vergleichbarkeit der Verhältnisse Anpassungsrechnungen erforderlich, um die konkrete Gestaltung zu berücksichtigen. Aufgrund von Besonderheiten ist es jedoch nicht immer möglich, Vergleichsunternehmen zu finden oder Anpassungsrechnungen durchzuführen, so daß eine hinreichende Vergleichbarkeit erreicht werden kann. Es wird insbesondere versucht, den Gewinn unter Berücksichtigung der übernommenen Funktionen und Risiken sachgerecht mittels Verrechnungspreismethoden zu ermitteln. Die in Frage kommenden Vergleichsunternehmen werden systematisch durch eine Funktions- und Risikoanalyse reduziert.

Der Begriff „Funktion“ wird in einem umfassenden Sinn gebraucht und umschließt nach Auffassung des BMF

- 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

---

<sup>277</sup> Vgl. H. Baumhoff, in Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise, § 1 AStG Anm. 302; K. Maren, Erfolgsabgrenzung, IStR 2003, S. 786.

<sup>278</sup> Vgl. H. Becker, Funktion, IWB, Fach 10, Gruppe 2, S. 775.

- 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.<sup>279</sup>

Auch in der Literatur geht man davon aus, daß Verhältnisse dann vergleichbar sind, wenn neben der Vergleichbarkeit der Produkte, Märkte, Liefervereinbarungen, Geschäftsstrategien und Preispolitik insbesondere eine Vergleichbarkeit der übernommenen betriebswirtschaftlichen Funktionen und den damit einhergehenden Risiken der beteiligten Unternehmen im Zeitpunkt der Transaktion gegeben ist.<sup>280</sup> Grundsätzlich ist die Unternehmensführung in der Aufteilung und Übernahme von Funktionen und Risiken frei. Entscheidend sind die Funktionen so, wie sie zwischen den verbundenen Unternehmen wahrgenommen werden. Die Finanzverwaltung hat diese tatsächliche Aufgabenverteilung zu akzeptieren und darf diese nicht durch eine andere fiktive Struktur ersetzen.<sup>281</sup>

Die Gewinnaufteilung hat sich nach der Funktionsnutzentheorie<sup>282</sup> an den wahrgenommenen Funktionen und Risiken auszurichten.<sup>283</sup> Daher ist eine Funktions- und Risikoanalyse bei den beteiligten Konzernunternehmen bzw. Unternehmensteilen als Grundlage der Ermittlung von angemessenen Verrechnungspreisen unverzichtbar.<sup>284</sup> Die gewählte Rechtsform ist insoweit unerheblich. Die zu berücksichtigenden Funktionen und Risiken können im Einzelfall sehr unterschiedlich sein.<sup>285</sup> Grundsätzlich gilt, daß der Gewinnanteil einer Unternehmung um so höher sein muß, je mehr Funktionen und Risiken diese übernimmt. Allerdings kann auch die Situation auftreten, daß Funktionen und Risiken nicht eindeutig zuzuordnen sind. In solchen Fällen ist nach Auffassung der OECD dem Unternehmen die

---

<sup>279</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 2.1.3. Ein ähnliches Verständnis von „Funktion“ findet sich im OECD-Bericht von 1979, Tz. 17.

<sup>280</sup> Vgl. *H. Becker*, Funktion, IWB, Fach 10, Gruppe 2, S. 773; *T. Borstell*, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. N Rz. 13.

<sup>281</sup> Anderes gilt in den Fällen des Mißbrauchs rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S.d. § 42 AO. Diese sollen hier aber nicht näher behandelt werden.

<sup>282</sup> Vgl. zur Funktionsnutzentheorie *H. Becker*, Funktionsnutzen, DB 1990, S. 392.

<sup>283</sup> Vgl. *H. Becker*, Funktion, IWB, Fach 10, Gruppe 2, S. 775; *T. Borstell*, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. N Rz. 111; *N. Herzig*, Globalisierung, WPg 1998, S. 293.

<sup>284</sup> Vgl. *H. Becker*, in *Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen*, DBA-Kommentar, Art. 9 Rz. 137-139; BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 2.1.3.

<sup>285</sup> Auch Tz. 2.1.3. BMF-Schreibens v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, 218, macht durch die Verwendung des Wortes „insbesondere“ deutlich, daß es noch viele weitere Tätigkeitsmerkmale gibt, die Einfluß auf die Funktion einer Unternehmung und damit auch auf den zustehenden Gewinnanteil innerhalb eines Unternehmensverbundes haben.

Funktion oder das Risiko zuzuordnen, das darauf den größeren Einfluß hat.<sup>286</sup> Dies gilt zumindest für die geschäftsspezifischen Risiken. Allgemeine wirtschaftliche Risiken entziehen sich indessen einer solchen Zuordnung, da auf diese keine Partei Einfluß nehmen kann.

Übernimmt eine Partei Risiken, auf die sie keinen oder nur geringen Einfluß hat, so muß sich dies auch in einem entsprechend höheren Entgelt niederschlagen. Auch zwischen verbundenen Unternehmen muß eine solche Überwälzung von Funktionen und Risiken grundsätzlich möglich sein, da das höhere Entgelt den Charakter einer Versicherungsprämie hat. Die Finanzverwaltung kann also bei den verbundenen Unternehmen lediglich eine Analyse der zugewiesenen Funktionen und Risiken durchführen und auf diese Weise ermitteln, in welcher Eigenschaft das jeweilige Unternehmen tätig wird. Dabei ist die gesamte Spanne vom eigenständigen Unternehmen, welches alle Funktionen und Risiken übernimmt, bis hin zu einem sog. funktionsschwachen Unternehmen vorstellbar.

Die Bezeichnungen „funktionsschwach“ und „funktionslos“ werden in den Verwaltungsgrundsätzen in Tz. 2.1.3 verwendet, ohne allerdings zu erläutern, was darunter zu verstehen ist.<sup>287</sup> Zutreffend wird in der Literatur insbesondere der Begriff „funktionslos“ kritisiert. Denn nach allgemeinem Verständnis erbringt ein „funktionsloses“ Unternehmen gar keine Leistung, so daß ihm auch kein Anteil am Gewinn zusteht. Aber auch die Verwendung des Begriffs „funktionsschwach“ hilft nicht weiter, denn es ist schlicht unmöglich, die „Funktionsstärke“ zu quantifizieren. *Kuckhoff/Schreiber* verstehen unter funktionsschwachen Unternehmen solche, „die keinen meßbaren Anteil an der Wertschöpfung eines Produktes oder einer Leistung haben und deren Risikopotential wirtschaftlich unbedeutend ist“.<sup>288</sup> Auch die Abstellung auf einen „meßbaren Anteil“ täuscht eine exakte Quantifizierbarkeit vor, die aber so nicht existiert. *Schmidt* vermutet, dass die Einführung des Begriffs „funktionsschwach“ ein Versuch der Finanzverwaltung darstellt, die Möglichkeit zu schaffen, bestimmte wirtschaftliche Gestaltungsformen einer Sonderbehandlung zuzuführen.<sup>289</sup> Will man den Begriff in Hinsicht auf Vertriebseinheiten anwenden, so kann man allenfalls fest-

---

<sup>286</sup> Vgl. OECD-Bericht 1995/99, Tz. 1.27.

<sup>287</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, 218.

<sup>288</sup> Vgl. *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Betriebsprüfung, Tz. 115.

<sup>289</sup> Vgl. *P. Schmidt*, Verwaltungsgrundsätze, DB 1983, S. 1391.

stellen, daß die Funktionsstärke, also der Umfang der übernommenen Funktionen, vom Eigenhändler über den Kommissionär hin zum Handelsvertreter abnimmt.<sup>290</sup>

Der Vorschlag von *Kuckhoff/Schreiber*, Leistungen von sog. „funktionsschwachen“ Unternehmen ausschließlich mit einem kostenorientierten Entgelt zu entlohnen, ist abzulehnen. Es muß grundsätzlich möglich sein, jede anerkannte Verrechnungspreismethode anzuwenden, solange dies zu einem sachgerechten Ergebnis führt.<sup>291</sup> Dabei schränken die Ergebnisse der Funktionsanalyse allerdings die anzuwendenden Methoden ein.

Die Funktionsanalyse ist längst Bestandteil der Verwaltungsgrundsätze<sup>292</sup> und erlangt auch für die Beurteilung internationaler Verrechnungspreise zunehmend Bedeutung. Dafür spricht, daß auch die OECD-RL 1995 sich ausdrücklich zur Funktionsanalyse bekennt.<sup>293</sup>

Ausgehend von der Marge einer einfachen Vertriebsstruktur, z.B. der eines Kommissionärs, läßt sich in den meisten Fällen auch bei sehr individueller Gestaltung eine angemessene Bruttomarge für die Vertriebseinheiten bestimmen.

Die Funktions- und Risikoanalyse stellt aber keine eigenständige Verrechnungspreismethode dar, sondern dient lediglich der Sachverhaltsermittlung und -würdigung. Neben den Funktionen und Risiken sind für die Gewinnaufteilung auch die durch die beteiligten Unternehmen eingesetzten Mittel zu berücksichtigen. Insbesondere kommen dabei in Frage.<sup>294</sup>

- *Sachmittel*, wie z.B. Grund und Boden, Gebäude, Betriebs- und Geschäftsausstattung etc.
- *Finanzielle Mittel*, wie z.B. die Liquiditätsausstattung
- *Immaterielle Vermögenswerte*, wie z.B. Patente, Know-how, Kundenstamm etc.
- *Humane Vermögenswerte*, wie z.B. Ausbildungsstand, Alter und Struktur der Mitarbeiter.

---

<sup>290</sup> Vgl. zu den übernommenen Funktionen die Ausführungen unter B.II.2 und zu den steuerlichen Wirkungen C.IV.3.5.

<sup>291</sup> So auch *H. Becker*, in *Becker/Kroppen* (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, Anm. 4 zu Tz. 1.21 OECD-Bericht 1995/99.

<sup>292</sup> Vgl. *BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 2.1.3, 2.2.3, 2.2.4, 2.4.4 lit. a, 3.1.2.1 Nr. 3, 3.1.3.*

<sup>293</sup> Vgl. *OECD-Bericht 1995/99, Tz. 1.20-1.27.*

<sup>294</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, in *Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, § 1 AStG Anm. 314 ff.

Entscheidend sind in diesem Zusammenhang aber nicht die vertraglichen Vereinbarungen, sondern die tatsächlich übernommenen Funktionen, eingegangenen Risiken und eingesetzten Mittel. Daher ist zu prüfen, ob die Vereinbarungen auch umgesetzt wurden. Ferner muß bestimmt werden, welchen Einfluß die identifizierten Faktoren überhaupt haben. Mittels der Funktions- und Risikoanalyse soll festgestellt werden, wo welche Funktionen wahrgenommen werden, wer welche Risiken trägt und welche Mittel einsetzt. Dies ermöglicht eine Charakterisierung des betreffenden Unternehmens, wodurch die Anzahl der möglichen unabhängigen Vergleichsunternehmen reduziert wird. Für den anzustellenden Fremdvergleich kommen dann idealer Weise nur noch die Unternehmen in Frage, die hinsichtlich Art und Umfang der ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten Mittel dem verbundenen Unternehmen entweder in den Kernelementen entsprechen oder bei denen eine Vergleichbarkeit durch Anpassungsrechnungen hergestellt werden kann.<sup>295</sup> In der Praxis ist die Bedeutung des tatsächlichen Fremdvergleichs aufgrund mangelnder Vergleichbarkeit von Unternehmen und Märkten eher gering, so daß vor allem der hypothetische Fremdvergleich eingesetzt wird.

### 1.1.3 Durchführung der Gewinnabgrenzung

Eine zwischenstaatliche Erfolgszuordnung ist unabhängig davon erforderlich, ob der Auslandsvertrieb mittels einer Betriebsstätte oder eines verbundenen Unternehmens im Ausland durchgeführt wird. Zwischen ausländischen verbundenen Unternehmen erfolgt die Aufteilung generell mittels Verrechnungspreisen, die sich am Fremdvergleichsgrundsatz zu orientieren haben.<sup>296</sup> Dagegen sind bei einer Betriebsstätte Besonderheiten aufgrund der fehlenden rechtlichen Selbständigkeit zu beachten.

Der Fremdvergleichsgrundsatz findet sich im Rahmen der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte in der direkten Methode wieder und ist auch dort der entscheidende Maßstab.<sup>297</sup> Leitidee der direkten Methode ist, daß die einzelnen Unternehmensteile als wirtschaftlich eigenständige Betriebe geführt werden.

---

<sup>295</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, in Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Verrechnungspreise, § 1 AStG Anm. 317.

<sup>296</sup> Ein Überblick findet sich bei *H. Becker*, Entwicklungen, IWB, Fach 10, International, Gruppe 2, S. 951 ff.

<sup>297</sup> Vgl. *BFH* v. 28.3.1985, IV R 80/82, BStBl. II 1985, S. 405; *BFH* v. 25.6.1986, II R 213/83, BStBl. II 1986, S. 785; BMF-Schreiben v. 10.4.1984, IV C 6 – S 2293 – 11/84, BStBl. I 1984, S. 252, Tz. 3.1.1.; S. *Schröder*, in Mössner et al. (Hrsg.), Steuerrecht, Anm. C 8 – C 14.

Ausgangspunkt für die Berechnung der Bemessungsgrundlage in den beteiligten Staaten bildet jeweils eine getrennte Rechnungslegung der einzelnen Unternehmenseinheiten.<sup>298</sup> Zwar besteht für Unternehmen mit Sitz in Deutschland keine Verpflichtung zu einer getrennten Rechnungslegung für eine ausländische Betriebsstätte, aber es erscheint ratsam, die durch die Betriebsstätte übernommenen Funktionen zu dokumentieren.<sup>299</sup> Dagegen sind ausländische Unternehmen grundsätzlich verpflichtet, für ihre in Deutschland unterhaltene Betriebsstätte eine separate Rechnungslegung durchzuführen.<sup>300</sup> Bei der Verbuchung unternehmensinterner Lieferungen und Leistungen ist der Fremdvergleichsmaßstab zu beachten.

Mittels der direkten Methode soll der ausländischen Betriebsstätte der Gewinn zugerechnet werden, den sie hätte erzielen können, wenn sie

- eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit
- unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen
- als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und
- im Verkehr mit dem inländischen Stammhaus völlig unabhängig gewesen wäre.

Hier wird deutlich, daß im internationalen Einheitsunternehmen ein Zielkonflikt besteht. Einerseits ist abkommensrechtlich von einer wirtschaftlichen Selbständigkeit der Betriebsstätte auszugehen und andererseits ist darauf zu achten, daß Betriebsstätte und Stammhaus eine rechtliche Einheit bilden.<sup>301</sup> Um eine verursachungsgerechte Aufteilung der ertragsteuerlichen Bemessungsgrundlagen zu erreichen, ist auf den Beitrag der einzelnen Unternehmensteile zum Gesamterfolg abzustellen. Dabei steht die abkommensrechtliche

---

<sup>298</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 303; *B. Runge*, in Maßbaum et al. (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, S. 956.

<sup>299</sup> Vgl. zu den geänderten Mitwirkungspflichten die Ausführungen unter B.III.3.3.1.

<sup>300</sup> Von der Verpflichtung, die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten im Inland zu erfüllen (§ 146 Abs. 2 Satz 1 AO), soll es nach Verwaltungsauffassung grundsätzlich keine Ausnahmen geben, weil die (Teil-)Verlagerung der Buchführung in das Ausland die Kontrollfunktion der deutschen Finanzverwaltung beschneidet und die ausländische Amtshilfe keinen hinreichenden Ersatz bietet. Eine solche Verlagerung könne nur unter den engen Voraussetzungen genehmigt werden, daß die Buchführung bzw. die Aufzeichnungen „vom Inland innerhalb angemessener Zeit lückenlos überprüft werden,“ können. Vgl. *OFD Köln*, Verfügung v. 4.9.1997, BB 1997, S. 2160; *OFD München*, Verfügung v. 26.1.1998, BB 1998, S. 741.

<sup>301</sup> Im innerstaatlichen deutschen Recht wird nicht von einer Selbständigkeitsfiktion ausgegangen, sondern die Aufwendungen und Erträge werden nach dem Veranlassungsprinzip aufgeteilt. *BFH* v. 28.11.1977, GrS 2/77, BStBl. II 1978, 105.

Fiktion der wirtschaftlichen Selbständigkeit im Mittelpunkt. Zu bedenken ist, daß es sich bei Leistungsbeziehungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte lediglich um unternehmensinterne Vorgänge handelt, d.h. schuldrechtliche Verträge werden nicht anerkannt und eine Gewinnrealisation erfolgt erst bei Außenumsatz. Die Selbständigkeitsfiktion im Abkommensrecht gilt also lediglich für die Ergebnisuordnung. Die Selbständigkeitsfiktion der einzelnen Unternehmenseinheiten verhindert nach derzeitiger Praxis einen zwischenstaatlichen Verlustausgleich. Dies stellt für die Unternehmen aus betriebswirtschaftlicher Sicht einen Nachteil dar.

Erhebliche Schwierigkeiten entstehen regelmäßig aufgrund abweichender Gewinnermittlungsvorschriften in den beteiligten Staaten und der damit verbundenen Gefahr einer internationalen Doppelbesteuerung. Trotz der bestehenden praktischen Schwierigkeiten erscheint aufgrund des Abstellens auf die jeweilige Leistungsbeziehung eine Einigung zwischen den beteiligten Fiskalbehörden und dem Unternehmen über die angemessene Verrechnung der erbrachten Leistungen am ehesten möglich.

Ausgangspunkt ist die Frage, welche Konditionen hätten der jeweiligen Transaktion zugrunde gelegen, wären die an der Transaktion beteiligten Unternehmen ausschließlich von ihrem eigenen Interesse geleitet worden.

Die größte Schwierigkeit bei Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes liegt in der Ermittlung von Vergleichsdaten; denn allein die Feststellung, daß eine Transaktion wie zwischen fremden Dritten abzuschließen ist, löst das Problem noch nicht.<sup>302</sup> Es bedarf klarer und praktikabler Regelungen, um den fehlenden Interessengegensatz der betroffenen Unternehmen bzw. Unternehmensteile zu kompensieren und somit Verhältnisse wie zwischen fremden Dritten zu simulieren.

Zur Konkretisierung des Fremdvergleichsgrundsatzes haben sich daher verschiedene Verrechnungspreismethoden herausgebildet. Bei diesen ist zwischen traditionellen transaktionsbezogenen Methoden und gewinnbezogenen Methoden zu unterscheiden.<sup>303</sup> Zu den transaktionsbezogenen Methoden gehören die Kostenaufschlagsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Preisvergleichsmethode, während die gewinnbezogenen Me-

---

<sup>302</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), *Außensteuerrecht*, § 1 Anm. 257.

<sup>303</sup> Vgl. für viele *O.H. Jacobs*, *Unternehmensbesteuerung 2002*, S. 924 f.; *OECD*, *OECD-Bericht 1995/99*, Tz. 3.2.

thoden aus der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode, der Gewinnaufteilungsmethode und der Gewinnvergleichsmethode bestehen.<sup>304</sup>

## 1.2 Anwendung der Standardmethoden

### 1.2.1 Grundsätzliches

Für die Beurteilung des Verrechnungspreises stehen grundsätzlich drei international anerkannte Standardmethoden zur Verfügung.<sup>305</sup> Dies sind die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode.<sup>306</sup> Gemeinsames Element dieser geschäftsvorfallbezogenen Methoden ist ein Opportunitätskostenkalkül, mit dessen Hilfe der Fremdvergleichspreis aus den Preisen oder Gewinnspannen abgeleitet wird, die vergleichbaren Transaktionen auf dem Markt zugrunde liegen.<sup>307</sup>

### 1.2.2 Preisvergleichsmethode

Nach der Preisvergleichsmethode<sup>308</sup> orientiert sich der Verrechnungspreis an dem Entgelt, das für vergleichbare Geschäfte zwischen fremden Dritten am Markt vereinbart worden ist.<sup>309</sup> Die dahinter stehende Überlegung ist, daß es dem Interesse eines unabhängigen Unternehmens entspricht, wenn es nicht mehr für ein Produkt bezahlt als den Preis, zu dem es dieses am Markt erhalten könnte bzw. nicht weniger akzeptiert als den Preis, den es alternativ am Markt erzielen könnte.

Bezüglich der beteiligten Vertragspartner läßt sich zwischen einem äußeren und einem inneren Preisvergleich unterscheiden. Beim äußeren Preisvergleich werden die konzernin-

---

<sup>304</sup> Vgl. z.B. *H. Baumhoff*, Verrechnungspreise, § 1 Rz. 383 ff.; *B. Gangemi*, Verrechnungspreise, S. 742; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 924 f.; *D. Schelle/E. Gross*, AStG, § 1 AStG Rz. 63. *H. Schaumburg*, Steuerrecht, Rz. 16.309.

<sup>305</sup> Vgl. OECD-Bericht 1979, Tz. 11-12. *T. Tucha*, Unternehmensdatenbanken, IStR 2002, S. 749.

<sup>306</sup> Diese drei Standardmethoden werden sowohl von der deutschen Finanzverwaltung, dem OECD-Steuer Ausschuß sowie der ganz überwiegenden Zahl der Industriestaaten als die gängigen Instrumente zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise angesehen. Vgl. z.B. BMF vom 23.02.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 2.2; *OECD*, OECD-Bericht 1995/99, Tz. 2.1; *A. Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 44 ff.; *D. Eimmermann*, Verrechnungspreisrichtlinien, IStR 1994, S. 540.

<sup>307</sup> Vgl. *A. Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 35.

<sup>308</sup> International wird sie als comparable uncontrolled price method bezeichnet.

<sup>309</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.2.2.; *OECD-Bericht 1979*, Tz. 48-55.

ternen Lieferungen und Leistungen mit tatsächlich zwischen fremden Dritten am Markt ausgehandelten Bedingungen verglichen. Beim inneren Preisvergleich werden dagegen Preise herangezogen, die ein Konzernunternehmen bei Geschäften mit Außenstehenden vereinbart hat.<sup>310</sup>

Stellt man auf die Art der Geschäfte ab, ist zwischen einem direkten und einem indirekten Preisvergleich zu unterscheiden. Beim direkten Preisvergleich werden die vereinbarten Bedingungen für die konzerninterne Leistung mit einem gleichartigen Geschäft verglichen, das am Markt tatsächlich abgeschlossen wurde.<sup>311</sup> Dies setzt eine Vergleichbarkeit der Verhältnisse voraus.<sup>312</sup> Beim indirekten Preisvergleich ist nicht von gleichartigen, sondern lediglich von vergleichbaren Vertragsbedingungen auszugehen. Voraussetzung ist, daß die Unterschiede zwischen konzerninternen Leistungsbeziehungen und den Marktbedingungen mittels Anpassungsrechnungen angeglichen werden können. Dafür müssen sich die abweichenden Faktoren quantifizieren lassen.<sup>313</sup>

Theoretisch bildet die Preisvergleichsmethode die ideale Vorgehensweise zur Bestimmung eines angemessenen Verrechnungspreises. Bei Warenlieferungen ist der Drittvergleich problemlos durchzuführen, wenn auch an fremde Dritte geliefert wird und zumindest ähnliche Produkte auf dem Markt sind. Liefert ein Unternehmen Waren an ein mit ihm verbundenes Unternehmen, ist der angemessene Verrechnungspreis derjenige, den fremde Dritte für Lieferungen

- gleichartiger Waren,
- in vergleichbarer Menge,
- in den belieferten Absatzmarkt,
- auf vergleichbarer Handelsstufe und
- zu vergleichbaren Lieferungs- und Zahlungsbedingungen

unter den Verhältnissen wirtschaftlich vergleichbarer Märkte vereinbart hätten.<sup>314</sup>

Bei der Ermittlung des Verrechnungspreises sind alle Umstände des Einzelfalls zu berücksichtigen. Von besonderer Bedeutung sind dabei<sup>315</sup>

---

<sup>310</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, in Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Rz. C 319-C 322.

<sup>311</sup> Vgl. OECD-Bericht 1995/99, Tz. 2.6.

<sup>312</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.1.3., Tz. 3.1.1. u. Tz. 3.1.2.1. Zur Vergleichbarkeit der Verhältnisse vergleiche die Ausführungen unter C.I.1.1.2.

<sup>313</sup> Vgl. OECD-Bericht 1995/99, Tz. 1.15 u. Tz. 2.7.

- die Art, Beschaffenheit und Qualität der Ware,
- die Verhältnisse des Marktes, in dem die Wirtschaftsgüter eingesetzt oder an Fremde veräußert werden,
- die Funktionen und Handelsstufen, die von den beteiligten Konzernunternehmen tatsächlich wahrgenommen werden,
- die Liefervereinbarungen, wie Zahlungsfristen, Rabatte, Gewährleistungen,
- die mit längerfristigen Lieferbeziehungen verbundenen Vorteile und Risiken sowie
- die Wettbewerbslage.

Maßgebend sind die für das einzelne Geschäft im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses herrschenden Verhältnisse.

Die Schwierigkeiten bestehen aber insbesondere in der Beschaffung der erforderlichen Marktdaten. Konzerninterne Leistungsbeziehungen weisen häufig Spezifika auf, die zwischen fremden Dritten nicht oder nicht in vergleichbarer Weise auftreten und auch durch Anpassungsrechnungen nicht zu beseitigen sind.

So ist bereits bei Markenartikeln ein Preisvergleich wegen der unterschiedlichen Marktakzeptanz, der produktspezifischen Darstellung und der individuellen Struktur des Unternehmens nicht möglich.<sup>316</sup> Darüber hinaus ist oftmals die Vergleichbarkeit der Verhältnisse infolge der Unvollkommenheit der Märkte nicht gegeben oder abweichende Faktoren lassen sich nicht hinreichend quantifizieren und somit auch nicht eliminieren. Hinzu kommen Schwierigkeiten bei der Ermittlung der Vertragsbedingungen der Wettbewerber bei vergleichbaren Geschäften oder es liegen konzernspezifische Besonderheiten vor.<sup>317</sup> Eine Besonderheit kann z.B. dadurch gegeben sein, daß die Muttergesellschaft ihre Produkte ausschließlich durch eigene Vertriebsgesellschaften vertreiben läßt. Wegen fehlender Geschäfte mit Dritten ist die Preisvergleichsmethode dann nicht anwendbar.<sup>318</sup> Insgesamt ist daher der praktische Anwendungsbereich dieser Methode begrenzt.<sup>319</sup>

---

<sup>314</sup> Vgl. *W. Scheffler*, Besteuerung, S. 278.

<sup>315</sup> Vgl. *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Betriebsprüfung, S. 19 ff.; *W. Scheffler*, Besteuerung, S. 278; *C. Bick*, in *Vögele u.a. (Hrsg.)*, Verrechnungspreise, E 13-14; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 971 f.

<sup>316</sup> Vgl. *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Betriebsprüfung, Rz. 99.

<sup>317</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, in *Mössner u.a. (Hrsg.)*, Steuerrecht, Kap. C Rz. 322; *ders.*, Kriterien, DStR 1987, S. 499; *U. Moebus*, Marktpreise, IWB, Fach 1, S. 1304 f.

<sup>318</sup> Vgl. *E. Bogenschütz*, Gewinnvergleichsmethoden, JbFStR 1997/98, S. 658.

<sup>319</sup> Vgl. *W. Scheffler*, Besteuerung, S. 274.

### 1.2.3 Wiederverkaufspreismethode

Die Wiederverkaufspreismethode setzt beim Verkäufer der konzerninternen Leistung an und ist grundsätzlich dann anwendbar, wenn ein verbundenes Unternehmen einem nahe- stehenden Lieferungen oder Leistungen erbringt bzw. sich von diesem erbringen läßt und diese Lieferungen oder Leistungen danach an Fremde weiterveräußert werden.<sup>320</sup> Nach der Wiederverkaufspreismethode ist der Verrechnungspreis retrograd zu bestimmen, d.h. es ist von dem Preis auszugehen, zu dem ein Konzernunternehmen seine Lieferungen und Leistungen an Außenstehende erbringt.<sup>321</sup> Vom Wiederverkaufspreis ist auf den Ver- rechnungspreis für konzerninterne Vertragsbeziehungen zurückzurechnen, indem man den Wiederverkaufspreis um die marktüblichen Abschläge<sup>322</sup> vermindert, die der Funktion und dem Risiko des Wiederverkäufers entsprechen.<sup>323</sup> Dabei soll der Vertriebs Tochter ein angemessener Gewinn verbleiben.<sup>324</sup>

Der Vorteil der Wiederverkaufspreismethode liegt darin, daß zur Bestimmung des Ver- rechnungspreises von Marktdaten ausgegangen wird. Außerdem sind Produktunterschie- de nicht so entscheidend wie bei der Preisvergleichsmethode, da sie sich weniger auf die Gewinnspanne als auf den Preis auswirken.<sup>325</sup> Ihr größtes Problem liegt in der Feststellung des angemessenen Gewinnaufschlags, denn analog zur Preisvergleichsmethode wird auch bei dieser Methode die völlige oder zumindest annähernde Vergleichbarkeit der Ge- schäfte vorausgesetzt.<sup>326</sup> Die Vergleichbarkeit hängt insbesondere von den wahrgenom- menen Funktionen, den Vertragsbedingungen, den wirtschaftlichen Verhältnissen der Par- teien sowie den von den Parteien verfolgten Geschäftsstrategien ab.<sup>327</sup>

---

<sup>320</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff* (Hrsg.), *Außensteuerrecht*, § 1 Anm. 416.

<sup>321</sup> Vgl. *BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.2.3.*

<sup>322</sup> Unter marktüblichen Abschlägen sind die Handelsspannen (Rohgewinnspannen) für die Vertriebsunter- nehmen zu verstehen. Der Begriff „Rohgewinnspanne“ wird verwendet, da es sich hierbei nicht um eine aus dem eigentlichen Betriebsergebnis resultierende Nettomarge handelt, sondern die Vertriebs- und Verwaltungskosten sowie die sonstigen betrieblichen Ausgaben – ohne die zu ermittelnden Bezugskos- ten – sowie eine Risikoprämie enthalten sind.

<sup>323</sup> Vgl. *BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.2.3.*; *OECD- Bericht 1979, Tz. 56-62*; *H. Baumhoff*, in *Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Kap. C Tz. 328*; *C. Bick*, in *Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. F Rz. 108*; *O.H. Jacobs*, *Unternehmensbesteuerung, S. 709*;

<sup>324</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, in *Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Kap. C Rz. 328*; *C. Bick*, in *Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. F Rz. 106*; *E. Bogenschütz*, *Gewinnvergleichsmethoden, JbFStR 1997/98, S. 658*; *FG Düsseldorf v. 11.7.1995, EFG 1996, S. 567.*

<sup>325</sup> Vgl. *OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 2.16.*

<sup>326</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, in *Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Kap. C, Rz. 324*; *C. Bick*, in *Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. F Rz. 102 und 106.*

<sup>327</sup> Vgl. *A. Oestreicher*, *Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 38.*

Ein allgemein gültiger Gewinnaufschlag läßt sich nur in den seltensten Fällen ermitteln. Dieser hängt nicht nur von den jeweils erbrachten Leistungen ab, sondern unterliegt auch gewissen Schwankungen. Seine Höhe wird von den konkreten Marktverhältnissen und der Leistungsfähigkeit des Unternehmens beeinflusst.

Die Wiederverkaufspreismethode bietet sich besonders an, wenn die Tochterkapitalgesellschaft lediglich die Vertriebsfunktion übernimmt.<sup>328</sup> Dies wurde vom BFH in seiner Entscheidung vom 17.10.2001 explizit bestätigt.<sup>329</sup> Schwierigkeiten treten auf, wenn das empfangende Konzernunternehmen an dem Produkt noch erhebliche Veränderungen vornimmt und so am Wertschöpfungsprozeß beteiligt ist.<sup>330</sup> Darüber hinaus werden in Konzernen oft einzelne Geschäftsbeziehungen nach Produktlinien, Geschäftssegmenten etc. zusammengefaßt. Dies bedeutet, daß die vereinbarte Marge vom Umsatz abgezogen wird, den das Vertriebsunternehmen aus den relevanten Verkäufen an fremde Dritte erzielt hat. Somit existiert kein einzelner Verrechnungspreis, sondern das Unternehmen muß eine Gesamtsumme für den Bezug der Waren leisten. Über welchen Zeitraum der Umsatz kumuliert wird und wann jeweils abgerechnet wird, ist von den getroffenen Vereinbarungen abhängig. In der Praxis werden oft Margen für ein Jahr im voraus festgelegt.<sup>331</sup> Dies beinhaltet gleichzeitig die Gefahr, daß durch Änderungen der Marktbedingungen ungeplant hohe Gewinne oder Verluste entstehen können. Dieses Risiko läßt sich jedoch durch vierteljährliche Anpassung der Margen reduzieren.

Dies könnte aber gegen den Grundsatz des Fremdvergleichs verstoßen, da eine Anpassung zwischen fremden Dritten erst üblich ist, wenn sich eine langfristige Entwicklungstendenz abzeichnet. Eine andere Möglichkeit besteht in der Vereinbarung flexibler Margen, die jedoch im vorhinein vertraglich festzulegen sind, um Streitigkeiten mit der Finanzverwaltung zu vermeiden.

---

<sup>328</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, in Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Kap. C Rz.323; *C. Bick*, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. F Rz. 101; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 709; *W. Jakob/N. Hörmann*, Ergebniskorrektur, BB 1991, S. 1234; *U. Moebus*, Marktpreise, IWB, Fach 1, S. 1305; OECD-Bericht 1995/99, Tz. 2.14; BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 3.1.3.

<sup>329</sup> *BFH v. 17.10.2001*, I R 103/00, BFHE 197, S. 68.

<sup>330</sup> Vgl. OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 2.22. In dieser Situation kann sich die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode empfehlen.

<sup>331</sup> Vgl. *C. Bick*, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. F Rz. 120.

#### 1.2.4 Kostenaufschlagsmethode

Bei der Kostenaufschlagsmethode kehrt sich im Vergleich zur Wiederverkaufspreismethode die Vorgehensweise um.<sup>332</sup> Der Verrechnungspreis ist derart zu ermitteln, indem die Kosten<sup>333</sup> des Herstellers bzw. Leistenden um einen branchen- oder betriebsüblichen Gewinnaufschlag erhöht werden.<sup>334</sup> Die Selbstkosten werden nach den Kalkulationsmethoden ermittelt, die das leistende Unternehmen bei seiner Preispolitik auch gegenüber Fremden zugrunde legt. Hierin zeigt sich auch der Fremdvergleich.

Die Kostenaufschlagsmethode geht davon aus, daß bei einem in der Marktwirtschaft erfolgreich tätigen Unternehmen langfristig sämtliche Kosten gedeckt werden müssen und es darüber hinaus einen angemessenen Gewinn erzielen will.<sup>335</sup> Dies bedeutet, daß bei Ermittlung der Selbstkosten i.d.R. sowohl die variablen als auch die fixen Kostenbestandteile einzubeziehen sind.<sup>336</sup> Die Ermittlung der Kostenbasis stellt neben der Bestimmung des angemessenen Gewinnaufschlags das größte Problem der Kostenaufschlagsmethode dar.<sup>337</sup> Letztlich hat der Steuerpflichtige bei Anwendung dieser Methode die faktische Dispositionsfreiheit über

- den anzuwendenden Kostenbegriff (wertmäßig oder pagatorisch),
- die zu verrechnenden Kostenarten (direkte oder indirekte Kosten),
- den Zeitbezug der zu verrechnenden Kosten (Ist-, Normal- oder Plankosten) sowie
- den Sachumfang der zu verrechnenden Kosten (Voll- oder Teilkosten).

Die Ermittlung des Gewinnaufschlages stellt eine weitere Schwierigkeit dar, zu deren Lösung man sich an der Funktions- und Risikoverteilung der beteiligten Unternehmen orien-

---

<sup>332</sup> Vgl. *H. Becker*, Kostenaufschlagsmethode, IWB, Fach 3, Deutschland, Gruppe 1, S. 589.

<sup>333</sup> Grundsätzlich sind bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode nur die tatsächlich angefallenen Kosten zu berücksichtigen. Sofern die Kosten innerhalb des Abrechnungszeitraums der Höhe nach schwanken, kann es aber zweckmäßig sein, von Normal- oder Durchschnittskosten auszugehen. In bestimmten Fällen ist auch der Ansatz von variablen oder Grenzkosten möglich. Vgl. OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 2.42-2.45.

<sup>334</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, in Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Kap. C, Rz. 332; *H. Schaumburg*, Steuerrecht, Rz. 16.308; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 877; *H. Kotschenreuther*, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise 1997, F 162; Vgl. *M. Werra*, Kompromiß I, IStR 1995, S. 461; OECD-Bericht 1995/99, Tz. 2.32.

<sup>335</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, Kostenaufschlagsmethode, IStR 1996, S. 53. Die Erzielung eines angemessenen Gewinns als Unternehmensziel ist der Methode immanent. Andere Ziele können nicht abgebildet werden.

<sup>336</sup> Vgl. *T. Isensee*, Konzernvertriebsunternehmen, IStR 2001, S. 695.

tiert. In diesem Zusammenhang werden betriebs- bzw. branchenübliche Gewinnaufschläge gefordert oder auch Gewinnaufschläge, die zu einer Eigenkapitalrendite mindestens in Höhe der Kapitalmarktrendite führen sollen.<sup>338</sup> Diese standardisierten Gewinnaufschläge, die letztlich ignorieren, daß der Gewinn durch den am Markt erzielten Preis bestimmt wird, werden in der Praxis mehr oder weniger willkürlich festgelegt, wobei die Kostenbasis nicht eindeutig definiert ist.

Kritisch anzumerken ist somit, daß die Kostenaufschlagsmethode sich auf entstandene Kosten und nicht auf Marktdaten bezieht. Die Prüfung der Angemessenheit der Verrechnungspreise ist daher nur beim liefernden Unternehmen möglich.<sup>339</sup> Aufgrund des fehlenden Bezugs zu Marktdaten findet die Kostenaufschlagsmethode i.d.R. nur als „ultima ratio“ Anwendung, wenn weder die Preisvergleichsmethode noch die Wiederverkaufspreismethode anwendbar sind.<sup>340</sup>

Der fehlende Bezug der Kostenaufschlagsmethode zu Marktdaten kann sich jedoch auch als Vorteil erweisen. Scheiden die beiden anderen Standardmethoden wegen fehlender Marktdaten aus, so kann die Kostenaufschlagsmethode zur Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises genutzt werden.<sup>341</sup>

Die Verwaltungsgrundsätze merken zur Anwendung der Kostenaufschlagsmethode an, daß bei der Prüfung, ob die Methode nach Art und Anwendung sachgerecht ist, davon auszugehen ist, 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;

---

<sup>337</sup> Vgl. hierzu die Ausführungen bei *H. Baumhoff*, Kostenaufschlagsmethode, IStR 1996, S. 53-55; *ders.*, in Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Kap. C Rz. 334-339; BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.1.6 c) und 2.2.4.

<sup>338</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, Dienstleistungen, S. 234 f. Auch der BFH vertritt in seinem Urteil vom 17.10.2001, I R 103/00, BFHE 197, 68, die Meinung, daß eine Vertriebsgesellschaft innerhalb eines überschaubaren Kalkulationszeitraums einen angemessenen Totalgewinn erwirtschaften soll. Dessen Höhe kann sich nach Ansicht des BFH „als Untergrenze an einer angemessenen Verzinsung des zugeführten Eigenkapitals ... orientieren“.

<sup>339</sup> Ausführlich zur Kostenaufschlagsmethode vgl. z.B. *H. Kotschenreuther*, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise 1997, F 161-236.

<sup>340</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, Kostenaufschlagsmethode, IStR 1996, S. 53.

<sup>341</sup> Vgl. *T. Isensee*, Konzernvertriebsunternehmen, IStR 2001, S. 695. Auf das Problem der Bestimmung der Angemessenheit wurde bereits hingewiesen.

b) in Zweifelsfällen sich an der Methode orientieren wird, für die möglichst zuverlässig preisrelevante Daten aus dem tatsächlichen Verhalten der beteiligten nahestehenden Unternehmen bei Fremdgeschäften zur Verfügung stehen.<sup>342</sup>

Die Methodenwahl und Funktionsausübung stehen jedoch in keinem derartigen Zusammenhang, daß eine ausgeübte Funktion die Anwendung einer bestimmten Verrechnungsmethode verlangen würde.<sup>343</sup>

Allerdings wird allgemein anerkannt, daß die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode insbesondere dann zweckmäßig ist, wenn zwischen verbundenen Unternehmen Halbfabrikate verkauft werden oder wenn nahestehende Parteien Verträge über die Nutzung gemeinsamer Einrichtungen schließen. Außerdem wird die Kostenaufschlagsmethode bei Abschluß langfristiger Abnahme- und Liefervereinbarungen oder der Erbringung von Dienstleistungen als zweckmäßig angesehen.<sup>344</sup> Weniger geeignet ist sie zur Ermittlung von Verrechnungspreisen zwischen Produktions- und Vertriebsgesellschaft.<sup>345</sup> *Werra* will sie jedoch anwenden, wenn die Vertriebsgesellschaft wesentliche Funktionen des Produzenten übernimmt.<sup>346</sup>

### 1.2.5 Probleme bei Durchführung des Fremdvergleichs

Der Fremdvergleichsgrundsatz ist u.a. aufgrund seines Bezugs zu Marktpreisen international anerkannt. Trotz der (noch) vorherrschenden breiten internationalen Akzeptanz des Fremdvergleichsgrundsatzes werden in jüngster Zeit zunehmend Zweifel geäußert, ob vor dem Hintergrund zunehmend global agierender Unternehmen<sup>347</sup> und einer weiteren Entmaterialisierung der konzerninternen Leistungsbeziehungen dieser transaktionsbezogene Ansatz weiterhin für eine konzerninterne Gewinnabgrenzung geeignet ist.<sup>348</sup>

---

<sup>342</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.4.1.

<sup>343</sup> Vgl. *T. Borstell*, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. N Rz. 5.

<sup>344</sup> Vgl. OECD-Bericht 1995/99, Anm. 2.32.

<sup>345</sup> So auch *G. Gundel*, in Klein (Hrsg.), Festschrift Flick, S. 785.

<sup>346</sup> Vgl. *M. Werra*, Kompromiß I, IStR 1995, S. 457 ff.

<sup>347</sup> Mittlerweile finden 2/3 des gesamten Welthandels zwischen den nationalen Teileinheiten international tätiger Unternehmen statt. Vgl. *D. Schneider*, Marktpreise, DB 2003, S. 53; *A. Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 74 ff.

<sup>348</sup> Vgl. *H.J. Kleineidam*, Unternehmen, S. 859; *H. Becker*, Ansätze, IWB Fach 10 Gruppe 2, S. 1392; *N. Herzig*, Globalisierung, WpG 1998, S. 285; *D. Wendel*, Einkunftsabgrenzung, IStR 2004, S. 122.

Hinsichtlich der Durchführung des Fremdvergleichs ist zwischen einem tatsächlichen und einem hypothetischen Fremdvergleich zu unterscheiden.<sup>349</sup> Der angestrebte tatsächliche Fremdvergleich setzt die Existenz von vergleichbaren Rechtsgeschäften zwischen fremden Dritten voraus. Bereits der Bezug auf Marktpreise kann aber bestenfalls eine Teillösung darstellen, da die internen Vorgänge eines integrierten Unternehmens in vielen Fällen nicht mit den Transaktionen vergleichbar sind, die zwischen unabhängigen Unternehmen durchgeführt werden.<sup>350</sup> Die Vergleichbarkeit der zugrunde liegenden Geschäfte ist häufig nicht oder nur unzureichend gegeben,<sup>351</sup> wenn z.B. das Vertriebsunternehmen ein Alleinvertriebsrecht hat und es sich bei den Abnehmern ausschließlich um verbundene Unternehmen handelt. Kritisch anzumerken sind außerdem die hohen Befolgungskosten bei der Durchführung des Fremdvergleichs, da zahlreiche Untersuchungen über die Vergleichsdaten aus Fremdgeschäften durchgeführt und schriftliche Unterlagen über die Grundlagen und Faktoren der Verrechnungspreisfestsetzung angefertigt werden müssen.<sup>352</sup>

Dieser Kritik wird entgegen gehalten, daß sich der Fremdvergleich nicht in allen Fällen auf die Marktpreise von effektiv vergleichbaren Transaktionen abstützen muß.<sup>353</sup> Mangels tatsächlicher Marktpreise wird daher in den meisten Fällen auf einen hypothetischen Fremdvergleich zurückgegriffen, um zu entscheiden, was voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten.<sup>354</sup>

Sind sowohl Gegenstand als auch Bedingungen der zum Vergleich herangezogenen Rechtsgeschäfte gleich, spricht man von einem direkten Fremdvergleich. Wie schwierig es

---

<sup>349</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, in *Mössner u.a.* (Hrsg.), *Steuerrecht*, Anm. C 288-314; zur Problematik der Festsetzung von Verrechnungspreisen bei Fehlen vergleichbarer Marktpreise vgl. *G. Maisto*, *Generalbericht*, in *IFA* (Hrsg.), *CDFI* 1992, S. 141 ff.; *U. Moebus*, *Verrechnungspreise*, *CDFI* 1992, S. 403 ff.

<sup>350</sup> Vgl. *A. Oestreicher*, *Konzern-Gewinnabgrenzung*, S. 17; *H. Kuckhoff*, *Fremdvergleich*, S. 518; *D. Schneider*, *Marktpreise*, *DB* 2003, S. 53. *D. Endres/A. Oestreicher* stellen fest, daß der Markttausch mit einem fremden Dritten nicht mit konzerninternen erbrachten Lieferungen oder Leistungen vergleichbar ist, weil die konzerninternen Liefer- und Leistungsströme unter anderen Tauschbedingungen vollzogen werden. Vgl. *D. Endres/A. Oestreicher*, *Ergebnisabgrenzung*, *IStR* 2003, Beihefter zu Heft 15, S. 1 m.w.N.

<sup>351</sup> Vgl. z.B. *W. Salzgeber*, *Konzernbesteuerung*, *IStR* 1999, S. 97.

<sup>352</sup> Vgl. *OECD*, *OECD-Bericht 1995/99*, Anm. 5.3 ff.; *H. Kuckhoff*, *Anforderungen*, S. 12 ff.

<sup>353</sup> Zentrales Element der direkten Methode sei vielmehr die Einrichtung einer gesonderten Buchführung, mit der die Gewinne der Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft so bestimmt werden können, als ob diese Unternehmen bzw. Unternehmensteile selbständige Geschäftseinheiten sind. Vgl. *A. Oestreicher*, *Konzern-Gewinnabgrenzung*, S. 18.

<sup>354</sup> Bei fehlenden Marktpreisen kann alternativ die Wiederverkaufspreismethode oder die Kostenaufschlagsmethode angewendet werden. Vgl. *A. Oestreicher*, *Konzern-Gewinnabgrenzung*, S. 18. Auch können die Standardmethoden konkretisiert, vermischt oder durch andere Elemente ergänzt werden, um den Marktverhältnissen Rechnung zu tragen. Vgl. *BMF-Schreiben v. 23.02.1983*, IV C 5 – S 1341 – 4/83, *BStBl.* I 1983, 218.

ist, einen direkten Fremdvergleich durchzuführen, wird bereits anhand der Zahl der in Tz. 3.1.2. der Verwaltungsgrundsätze<sup>355</sup> aufgeführten Merkmale deutlich, die übereinstimmen müssen. Im Bereich der Warenlieferungen müssen beispielsweise die Verhältnisse bezüglich Art, Ausgestaltung, Qualität und Quantität der Lieferungen sowie hinsichtlich Marktverhältnissen, Funktionen der beteiligten Unternehmen, Marktstufe, vereinbarte Vertrags- und Lieferbedingungen, Lieferungs- und Zahlungsfristen, Gewährleistung etc. (nahezu) identisch sein. Daher wird in den meisten Fällen lediglich ein indirekter Fremdvergleich in Frage kommen. Hierfür sind Geschäftsbeziehungen zum Vergleich heranzuziehen, die zwar nicht identisch, aber dennoch ähnlich sind und bei denen die Unterschiede identifiziert und angepaßt werden können.<sup>356</sup>

Diese Alternativen können in vielen Fällen weiterhelfen. Trotzdem bleibt festzustellen, daß für einzelne Leistungen der zwischen den Parteien aufzuteilende Gewinn oft nicht mit Sicherheit festgestellt oder nur aufgrund einer Schätzung quantifiziert werden kann.<sup>357</sup> Darüber hinaus beschränkt die Originalität der Lieferungs- und Leistungsbeziehungen den Anwendungsbereich der Standardmethoden.<sup>358</sup> Viele Produkte werden in einem Konzern überhaupt nur durch eigene Gesellschaften vertrieben, weil das Unternehmen die mit hohen Aufwendungen erzielten Forschungsergebnisse und das Know-how nicht außerhalb des Unternehmens an Dritte vergeben möchte.<sup>359</sup>

Um die besonderen Schwierigkeiten zu lösen, die mit der Verrechnung zentral angefallener Kosten und der Übertragung originärer Wirtschaftsgüter verbunden sind, anerkennen die OECD-Länder inzwischen, daß Kostenumlagevereinbarungen häufig die einzige mögliche Abrechnungsform in den Fällen darstellen, in denen Gliedunternehmen eines multinationalen Unternehmens gemeinsam Waren, Dienstleistungen und/oder immaterielle Wirtschaftsgüter erwerben, erzeugen, liefern oder erbringen.<sup>360</sup> Die geschäftsfallbezogenen

---

<sup>355</sup> BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218.

<sup>356</sup> Vgl. H. Baumhoff, in Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, C 289 ff.

<sup>357</sup> Typische Beispiele sind die Tätigkeit des zentralen Managements oder andere Leistungen zentraler Konzernstellen. Vgl. OECD, Verrechnungspreise, Tz. 59 f.

<sup>358</sup> Vgl. A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 18; D. Wendel, Einkunftsabgrenzung, IStR 2004, S. 122.

<sup>359</sup> Vgl. U. Moebus, Verrechnungspreise, S. 419. Um vor diesem Hintergrund die vielfältigen Preisbildungsfaktoren angemessen zu berücksichtigen, sind nach den Verrechnungspreisrichtlinien der OECD nicht weniger als 31 Haupt- oder Nebenkriterien zu prüfen, bevor im Rahmen der Preisvergleichsmethode die Gleichartigkeit einer Transaktion bejaht und diese Transaktion anschließend als Vergleichsgrundlage herangezogen werden kann. Ebenso sind bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode und der Wiederverkaufspreismethode zahlreiche Anwendungsvoraussetzungen zu überprüfen. Vgl. A. Rieker, Körperschaftbesteuerung, S. 91.

<sup>360</sup> Vgl. OECD, OECD-Bericht 1995/99, Anm. 8.7.

Standardmethoden liefern somit nicht immer zuverlässige Ergebnisse und sind in Ausnahmefällen überhaupt nicht anwendbar.<sup>361</sup>

Kritisch anzumerken ist, daß der Fremdvergleichsgrundsatz auf der Vorstellung basiert, daß konzerninterne Vorgänge zwischen unabhängigen Marktpartnern beliebig austauschbar sind.<sup>362</sup> Der Gewinn eines internationalen Unternehmens ergäbe sich dann aus der Summe der Teilgewinne, die die beteiligten nationalen Einheiten erwirtschaften würden, wenn sie voneinander unabhängig wären. Dies trifft aber gerade nicht zu, weil die Unternehmen ihre betrieblichen Aktivitäten koordinieren und Ressourcen gemeinsam nutzen, um Synergieeffekte und damit Wettbewerbsvorteile zu erzielen.<sup>363</sup> Zu nennen sind hier etwa Maßnahmen zur Realisierung von Skaleneffekten (z.B. durch Nutzung von Kostendegressionen oder durch die Erhöhung der Marktmacht auf dem Absatzmarkt<sup>364</sup>) sowie Maßnahmen zur globalen Integration der nationalen Unternehmenseinheiten (z.B. durch die Entwicklung einer einheitlichen Unternehmensphilosophie, die Standardisierung von Strategieinhalten und von betriebswirtschaftlichen Steuerungsinstrumenten).<sup>365</sup>

Der erzielbare Gewinn geht damit über die Summe der Teilgewinne hinaus.<sup>366</sup> Es verbleibt eine Differenz, die sich mit dem Konzept fiktiver Selbständigkeit nicht verursachungsgerecht aufteilen läßt, da die Vorteile, die durch die Koordination und die geographische Strukturierung der internationalen Unternehmung entstehen, in einem System, das von der Koordination der autonomen Wirtschaftseinheiten über den Marktmechanismus ausgeht,

---

<sup>361</sup> Vgl. X. Ditz, Fremdvergleichsgrundsatz, S. 368; A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 19. Sind die Unterschiede zwischen den Vorgängen im Unternehmen und den Transaktionen zwischen Fremden zu groß, um die bestehenden Differenzen durch Anpassungsrechnungen ausgleichen zu können, dürfen sowohl die Gewinnaufteilungsmethode als auch die transaktionsbezogene Nettomargenmethode zur Gewinnabgrenzung herangezogen werden. Vgl. OECD, OECD-Bericht 1995/99, Anm. 3.1; P. Hay et al., Transfer Pricing, S. 433 ff.

<sup>362</sup> Vgl. A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 19.

<sup>363</sup> Vgl. W. Salzgeber, Konzernbesteuerung, IStR 1999, S. 98, 101; D. Schneider, Marktpreise, DB 2003, S. 54.

<sup>364</sup> Schneider spricht hier von einer Integrationsrente als Mehrgewinn aus der Zusammenfassung von Produktions- oder Vertriebsstufen zu einer wirtschaftlichen Einheit, etwa durch verstärkte Marktmacht auf Beschaffungs- und Absatzmärkten. Vgl. D. Schneider, Marktpreise, DB 2003, S. 54.

<sup>365</sup> Vgl. dazu ausführlich H.-J. Kleineidam, Unternehmen, S. 859 ff.; N. Herzig, Globalisierung, WPg 1998, S. 281; X. Ditz, Fremdvergleichsgrundsatz, S. 385.

<sup>366</sup> Bereits Schmalenbach stellte 1907 fest, daß es unlogisch sei, wenn „man auf der einen Seite Betriebskombinationen schafft und sie auf der anderen Seite arbeiten läßt, als wären sie selbständig. Tut man das, so wird ein Teil der Kombinationsvorteile nicht genutzt.“ Vgl. bereits E. Schmalenbach, Verrechnungspreise, ZfH 1907/1908, S. 176 f.; ebenso L. Hinnekens, Distribution, Intertax 1996, S. 346; F. de Hosson, Groups, Intertax 1996, S. 80 –92; H.-J. Kleineidam, Fremdvergleichsgrundsatz, IStR 2001, S. 726.

denkgesetzlich gar nicht existiert.<sup>367</sup> Der Fremdvergleich beruht auf einer juristischen Sichtweise der Steuerpflichtigen und verneint stillschweigend, daß ein Konzern eine wirtschaftliche Einheit ist.<sup>368</sup>

Selbst in den Fällen, in denen einzelne Konzerngesellschaften wie zwischen fremden Dritten ihre Preise für den gegenseitigen Liefer- und Leistungsaustausch behandeln dürfen, wie z.B. bei profit-center-Strukturen, führt dies zu Abweichungen gegenüber „echten“ Marktpreisen. Denn bei „Konzernverhandlungen“ liegt i.d.R. die Marksituation des bilateralen Monopols bzw. Oligopols und bei Fremdverhandlungen i.d.R. die des Polypols vor, was zwangsläufig zu unterschiedlichen „Verhandlungsergebnissen“ führen muß.<sup>369</sup>

Diese konzernbedingten Mehrgewinne sind auf die beteiligten Unternehmen aufzuteilen.<sup>370</sup> Allerdings gestalten sich die Verhältnisse oftmals nicht so eindeutig, daß die rechtliche Zugehörigkeit oder der ökonomische Beitrag von immateriellen Wirtschaftsgütern klar wäre. Dies liegt zum Teil daran, daß immaterielle Wirtschaftsgüter nicht allein oder ausschließlich mit Patenten, Copyrights oder Warenzeichen verbunden sind, sondern auch auf Fähigkeiten, Erfahrungen oder dem Firmenruf beruhen können.<sup>371</sup> Ferner kann der Wert eines immateriellen Wirtschaftsguts von den Gesellschaften eines integrierten Konzerns gemeinsam aufgebaut und gepflegt werden. In diesem Zusammenhang fallen z.B. bei Marken die Ausgaben der lokalen Vertriebsgesellschaften für die Einführung einer globalen Marke auf dem lokalen Markt. In einer solchen Situation leitet sich der Wert der globalen Marke auf dem lokalen Markt sowohl aus der im Ausland produzierten Qualität als auch aus der auf dem lokalen Markt hergestellten Bekanntheit ab.<sup>372</sup>

---

<sup>367</sup> Vgl. A. Oestreicher, Konzerngewinnabgrenzung, S. 20. Ebenfalls kritisch äußert sich Baumhoff, der die Vernachlässigung aktiver und passiver Konzerneffekte bemängelt. Vgl. H. Baumhoff, in Mössner u.a., Steuerrecht, Rn. 231-234; a.A. H. Winterhager, WPg 1981, S. 35. Winterhager sieht im Fremdvergleichsgrundsatz prinzipiell einen geeigneten und „nicht unlösbaren“ Maßstab, um Synergieeffekte „im Verhandlungswege“ aufzuteilen. Dabei geht er jedoch davon aus, daß die entsprechenden Synergieeffekte bereits identifiziert und quantifiziert wurden. Winterhager konzidiert, daß eine Aufteilung im Verhandlungswege nicht unproblematisch ist.

<sup>368</sup> Vgl. D. Schneider, Marktpreise, DB 2003, S. 54; Kleineidam spricht in diesem Zusammenhang von einer Diskrepanz zwischen Unternehmenswirklichkeit und Rechtswirklichkeit. Vgl. H.-J. Kleineidam, Fremdvergleichsgrundsatz, IStR 2001, S. 726.

<sup>369</sup> Vgl. D. Schneider, Marktpreise, DB 2003, S. 55.

<sup>370</sup> Die Frage der Berücksichtigung von Synergieeffekten wurde in der Literatur bislang kaum aufgegriffen und ist nach Wassermeyer „wenig erforscht“. Vgl. F. Wassermeyer, Steuerrechtsprechung, S. 412.

<sup>371</sup> Vgl. E. King, Pricing, S. 125 ff.; J.D. Bonfiglio, Transfer Pricing, ITJ 1995, S. 10 ff.

<sup>372</sup> Vgl. A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 115.

Zu bedenken ist ferner, daß sich Verbundvorteile nur einstellen, weil die Transaktionen innerhalb einer Unternehmung abgewickelt werden.<sup>373</sup> In globalen Unternehmen gibt es viele Varianten für die Koordination der Unternehmenstätigkeiten, die von der Aufgabenzuweisung an einzelne Betriebe über den umfassenden Informations- und Erfahrungsaustausch bis hin zur Festlegung der zeitlichen und geographischen Reihenfolge der Markteinführung neuer Produkte reichen kann. Für diese Leistungen stehen unter Umständen keine Marktpreise zur Verfügung und lassen sich auch nicht durch Anpassungsrechnungen bestimmen. Auch kommt es vor, daß sich einzelne Transaktionen aus mehreren Elementen zusammensetzen, wenn etwa die für die Warenverkäufe berechneten Preise einige begleitende Dienstleistungen abdecken.<sup>374</sup> Darüber hinaus entstehen Abgrenzungsschwierigkeiten, wenn konzerninterne Dienstleistungen nicht mehr speziell für eine einzelne Gliedgesellschaft erbracht werden, sondern vielmehr dem gemeinsamen Erfolg vieler oder aller Unternehmen des Konzerns dienen. Als Beispiel können das weltweite Marketing oder Public Relations Kampagnen angeführt werden, die ggf. das Gewinnpotential aller Unternehmen erhöhen, die vom Ruf des Konzerns oder seiner Marken profitieren. Damit wird aber die Zuordnung besonderer Gewinnbildungsfaktoren nicht nur komplizierter, weil diese Effizienzvorteile, die aus der Koordination der betrieblichen Aktivitäten resultieren, nicht einfach pauschal dem einen oder anderen Teil des Unternehmens zugeordnet werden können, sondern Einsparungen darstellen, die der gesamten Organisationsform zugeordnet werden müssen.<sup>375</sup>

Die Standardmethoden können jedoch im Extremfall dazu führen, daß der Vorteil, der dem Konzern aus der gemeinsamen Unternehmenstätigkeit entsteht, nur einem der Unternehmen zugerechnet wird.<sup>376</sup> Dies resultiert aus der Überlegung, daß die Ergebnisse, die mit der Kostenaufschlagsmethode auf der einen Seite und der Wiederverkaufspreismethode

---

<sup>373</sup> Vgl. *O.E. Williamson*, Institution, S. 96 ff.; *R.H. Coase*, Firm, S. 386 ff.; *J. Helbing*, in Institut Finanzen und Steuern (Hrsg.), Konzernverrechnungspreise, S. 73 ff.

<sup>374</sup> Daneben kann in dem verrechneten Preis aber auch die Vergütung für die Nutzung immaterieller Wirtschaftsgüter enthalten sein, wenn beispielsweise ein Unternehmen an ein anderes halbfertige Produkte verkauft und gleichzeitig seine Erfahrungen für die Verarbeitung dieser Produkte zur Verfügung stellt. Vgl. OECD, OECD-Bericht 1995/99, Anm. 1.43 und 6.17.

<sup>375</sup> Vgl. *S. Langbein*, Transfer Pricing, Tax Notes 1989, S. 1410; *A. Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 193. Auch *Kleineidam* vertritt die Auffassung, daß sich die Zuordnung von Synergieeffekten einem transaktionsbezogenen Fremdvergleich entzieht, weil sie „das Ergebnis eines integrativen, von allen Teileinheiten getragenen und beeinflussten Prozesses der Strategieordnung und des Strategievollzuges“ darstellen. Vgl. *H.-J. Kleineidam*, IStR 2001, S. 727.

<sup>376</sup> Ein Verbundeffekt, der aus dem Zusammenwirken einzelner Unternehmen resultiert, kann aber den einzelnen Unternehmen nicht sinnvoll zugerechnet werden. Vgl. *H.-J. Böcking*, in Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt, Bilanzrecht, S. 1418; *X. Ditz*, Fremdvergleichsgrundsatz, S. 386.

auf der anderen ermittelt werden, voneinander abweichen müssen, wenn die miteinander verbundenen Unternehmen ihre Produkte günstiger produzieren oder zu einem höheren Preis verkaufen können als die Konkurrenz.<sup>377</sup>

Damit erhöhen sich die steuerlichen Risiken, die mit der Bestimmung und ggf. der Korrektur der Verrechnungspreise für grenzüberschreitende Lieferungen und Leistungen in einem Konzern verbunden sind. In der Literatur wurden daher in den letzten Jahren Stimmen laut, die den Fremdvergleichsgrundsatz in Frage stellen, da er die modernen Strukturen der weltweit integrierten Unternehmenstätigkeit nicht mehr sachgerecht erfassen könne.<sup>378</sup>

Trotz dieser Kritik stellt der Fremdvergleichsgrundsatz nach Auffassung der Mitgliedsländer der OECD die derzeit geeignetste Methode dar, um die Erfolgsbeiträge der einzelnen Unternehmen abzugrenzen.<sup>379</sup> Insgesamt konzentriert sich die Kritik am Fremdvergleich hinsichtlich der Gewinnabgrenzung von integrierten Konzernen auf die Erfassung der Leistungen, die für Unternehmen spezifisch und daher mit den traditionellen Methoden nicht zu erfassen sind.

Eine mögliche Lösung wird in der Kombination von Standardmethoden mit transaktionsbezogenen Gewinnaufteilungsmethoden gesehen.<sup>380</sup> Danach sollen zunächst die Standardmethoden zur Anwendung kommen und lediglich für den verbleibenden Teil, also z.B. den Mehrgewinn aufgrund von Synergien, kommt die Anwendung der gewinnorientierten Methoden in Betracht.<sup>381</sup>

---

<sup>377</sup> Tatsächlich werden mit Hilfe der Kostenaufschlagsmethode und der Wiederverkaufspreismethode lediglich Grenzpreise für den Käufer und Verkäufer bestimmt, so daß, da die Differenz zwischen den beiden Grenzpreisen nicht definiert ist, die Gewinnaufteilung unbestimmt ist und von der Perspektive abhängt, die bei der Preisermittlung eingenommen wird. Vgl. A. Oestreicher, Konzerngewinnabgrenzung, S. 22.

<sup>378</sup> Vgl. beispielsweise N. Herzig, Globalisierung, WPg 1998, S. 286; A. Raupach, in Theisen, Umbruch, S. 88; J. Bökelmann, Gewinnzurechnung, S. 63 ff.; H.-J. Kleineidam, in Klein/Stihl/Wassermeyer, Unternehmen, S. 858 ff.; A. Raupach, in Schön (Hrsg.), Gedächtnisschrift, S. 708 ff.; L. Hinnekens, Distribution, Intertax 1996, S. 348; F. de Hosson, Groups, Intertax 1996, S. 84 f.

<sup>379</sup> Zum Fremdvergleichsgrundsatz gebe es „keine legitime oder realistische Alternative. Vgl. OECD, OECD-Bericht 1995/99, Anm. 1.14. Die globale Gewinnaufteilung anhand einer Formel sei weder in der Theorie noch in der Durchführung oder Praxis annehmbar. Ihre Anwendung auf das Verhältnis der rechtlich selbständigen Gesellschaften eines multinationalen Konzerns wird in den Grundsätzen der OECD kategorisch abgelehnt. Vgl. A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 26.

<sup>380</sup> Vgl. A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 19; H.-J. Kleineidam, in Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), Unternehmen, S. 869.

<sup>381</sup> Dagegen wird der Vorschlag, den Restgewinn ausschließlich dem Stammhaus als dem „real centre of management“ zuzurechnen als nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz zu vereinbaren, abgelehnt. Die Ursachen der Integrationsvorteile können vielmehr auf allen Ebenen des internationalen Unternehmens angesiedelt sein. Vgl. E. Maguire, in Maguire/Theisen (Hrsg.), Verrechnungspreise, S. 12; S. Langbein, Transfer Pricing, Tax Notes 1989, S. 1397 ff.

## 1.3 Anwendung transaktionsbezogener Gewinnaufteilungsmethoden

### 1.3.1 Geschäftsfallbezogene Nettomargenmethode

Bei der transaktionsbezogenen Nettomargenmethode werden die Nettomargen eines verbundenen Unternehmens aus konzerninternen Transaktionen mit Gewinnen verglichen, die das Konzernunternehmen mit fremden Dritten erzielt bzw. die vergleichbare unabhängige Unternehmen aus gleichartigen Geschäften erzielen.<sup>382</sup> Die Nettomarge ergibt sich als Nettogewinn im Verhältnis zu einer Bezugsbasis, wie z.B. Kosten, Umsatz oder Vermögen.<sup>383</sup> Der damit unterstellte Zusammenhang zwischen der Angemessenheit des Transferpreises und der Höhe des Nettogewinns wird in der deutschen Literatur scharf kritisiert.<sup>384</sup> Dieser Kritik zur Folge würden zwischen fremden Dritten niemals Nettogewinnmargen Dritter zum preisbestimmenden Faktor werden, so daß Rückschlüsse vom Gewinn eines Unternehmens auf die Angemessenheit oder Unangemessenheit eines einzelnen Verrechnungspreises nicht ohne weiteres möglich sind.<sup>385</sup> Da bestehende Effizienzunterschiede zwischen den Unternehmen einer Branche nicht abgebildet werden können, führe diese Methode zu einer Besteuerung von Sollgewinnen und begründet die Gefahr von Doppelbesteuerungen.<sup>386</sup>

Bei Anwendung dieser Methode darf nur auf einzelne oder verwandte und wirtschaftlich eng zusammenhängende Geschäftsvorfälle<sup>387</sup> abgestellt werden und keinesfalls auf die Summe verschiedener Geschäftsvorfälle oder auf sämtliche Geschäftsvorfälle einer Periode. Auch das Fehlen von Daten über einzelne Transaktionen kann nicht als Argument für eine Zusammenfassung angeführt werden, da dies letztlich zu einer Zuordnung von bran-

---

<sup>382</sup> Welche Kennzahlen im einzelnen zur Bestimmung des vergleichbaren Betriebserfolges herangezogen werden, hängt von verschiedenen Faktoren ab. Zu diesen gehören z.B. die Art der Geschäftstätigkeit und die Zuverlässigkeit, mit der die erforderlichen Vergleichsdaten aus den Transaktionen unabhängiger Unternehmen abgeleitet werden können. Vgl. X. Ditz, Fremdvergleichsgrundsatz, S. 381; B. Kaminski, Verrechnungspreisaspekte, IStR 1999, S. 221; A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 71 f.

<sup>383</sup> Vgl. X. Ditz, Fremdvergleichsgrundsatz, S. 381.

<sup>384</sup> Vgl. z.B. K. Sieker, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Art. 9 OECD-MA, Rz. 273; D. Eimermann, Verrechnungspreisrichtlinien, IStR 1994, S. 541; M. Werra, Kompromiß I, IStR 1995, S. 463 f.

<sup>385</sup> Vgl. W. Eggers, OECD-Guidelines, DStR 1996, S. 396; B. Runge, Verrechnungspreis, IStR 1995, S. 509; M. Werra, Richtlinien, DB 1993, S. 708.

<sup>386</sup> Vgl. W. Weiss, DBW 1997, Herausforderungen, S. 257; S.-O. Lodin, Approach, Intertax 1995, S. 241; M. Werra, Kompromiß I, IStR 1995, S. 463 f.; H. Becker, US-Richtlinien, IWB v. 10.1.1994, Fach 10, Gruppe 2; O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S. 887; a.A. S. Schnorberger, Unzulässigkeit, IStR 1999, S. 525 ff.

chenüblichen Renditen führen würde. Die Schwierigkeiten bestehen aber genau darin, daß die mit der Transaktion verbundenen Erlöse und betrieblichen Aufwendungen zu isolieren sind.<sup>388</sup> Nach den Vorgaben der OECD bezieht sich die Nettomargenmethode ausdrücklich auf die Gewinne aus bestimmten konzerninternen Geschäften. Nicht sachgerecht ist es demzufolge, die Nettomargenmethode auf die Gesellschaft insgesamt anzuwenden, wenn die Gesellschaft eine Vielzahl unterschiedlicher Geschäfte tätigt, die nicht insgesamt mit den Geschäften unabhängiger Unternehmen verglichen werden können. Infolgedessen hängt die Genauigkeit, mit der die Nettoerfolge und die Renditen ermittelt werden können, von der Zuverlässigkeit ab, mit der die Kosten, Erlöse und Vermögenswerte zwischen der betrachteten Geschäftstätigkeit einerseits und den übrigen Aktivitäten der Konzerngesellschaft oder des unabhängigen Vergleichsunternehmens andererseits aufgeteilt werden können.<sup>389</sup> Dies wird um so schwerer, je mehr unterschiedliche Geschäftsaktivitäten das Unternehmen entfaltet. Ferner kann sich der mangelnde Zugriff des Steuerpflichtigen auf genaue Informationen über Gewinne aus Fremdgeschäften auswirken, so daß Geschäfte für die Anwendung der Nettomargenmethode zusammengefaßt werden müssen.<sup>390</sup>

Der angemessene Verrechnungspreis ergibt sich letztlich durch eine Rückrechnung unter Abzug des vergleichbaren Nettogewinns oder durch Aufschlag auf die entstandenen Kosten.<sup>391</sup> Technisch stellt die geschäftsfallbezogene Nettogewinnmethode eine Variante der Kostenaufschlags- oder der Wiederverkaufspreismethode dar.<sup>392</sup> Gegenüber deren Anforderungen an die Vergleichbarkeit der Unternehmen sind die Voraussetzungen bei der Gewinnvergleichsmethode grundsätzlich reduziert.<sup>393</sup>

Die Nettomargenmethode hat nach Auffassung der OECD gegenüber den Standardmethoden den Vorteil, daß der operative Gewinn verglichen wird, der durch Produkt- und Funktionsunterschiede nicht so stark beeinflußt wird, wie z.B. der Produktpreis oder der

---

<sup>387</sup> Sog. „basket-Ansatz“.

<sup>388</sup> Vgl. A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 121.

<sup>389</sup> Vgl. A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 122.

<sup>390</sup> Vgl. W. Weis, Herausforderungen, DBW 1997, S. 252-265; B. Runge, Verrechnungspreis, IStR 1995, S. 505; S.A. Milhaly, Best Method Rule, BIFD 1993, S. 312; OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 3.50.

<sup>391</sup> Vgl. O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S. 938.

<sup>392</sup> Vgl. A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 121; Ditz sieht in den transaktionsbezogenen Gewinnmethoden letztlich eine Weiterentwicklung des Fremdvergleichsgrundsatzes mit einer gewinnorientierten Betrachtungsweise. Vgl. X. Ditz, Fremdvergleichsgrundsatz, S. 379.

<sup>393</sup> Vgl. A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 73.

Rohgewinn.<sup>394</sup> Dies erscheint zumindest zweifelhaft, da erhebliche Margenunterschiede bei verschiedenen Produkten oder Funktionen feststellbar sind.<sup>395</sup>

Kritisch anzumerken ist, daß bei Verwendung eines Nettoaufschlagsatzes das unternehmerische Risiko des liefernden Unternehmens nicht angemessen berücksichtigt wird. Mit Zugrundelegung einer Nettogewinnmarge verbleibt diesem Unternehmen unabhängig davon ein sicherer Gewinn, ob der Preis, den das Unternehmen aufgrund seiner Kostenstruktur erzielen müßte, am Markt durchsetzbar ist oder nicht.<sup>396</sup> Auch unwirtschaftliches Verhalten schlägt nicht auf den Erfolg durch. Daher ist die Nettogewinnmethode abzulehnen. Die engen Anwendungsvoraussetzungen, die die OECD mit der Methode verbunden sieht, sowie die in praxi kaum erfüllbaren Informationsbedürfnisse<sup>397</sup> führen ohnehin zu einer sehr eingeschränkten Praktikabilität.<sup>398</sup>

### 1.3.2 Geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode

Die geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode kommt nach Auffassung der OECD insbesondere bei innerkonzernlichen Leistungen mit sehr engen wechselseitigen Beziehungen sowie bei Fällen, in denen die Anwendung der Standardmethoden auf Grund fehlender Vergleichstransaktionen zwischen unabhängigen Dritten scheitert, in Betracht.<sup>399</sup>

Bei dieser Methode soll der realisierte Nettoerfolg aus einer Transaktion entsprechend dem Beitrag der an dieser Transaktion beteiligten Konzernmitglieder aufgespalten werden.<sup>400</sup> Dabei sind die von den einzelnen Unternehmen wahrgenommenen Funktionen, ge-

---

<sup>394</sup> Vgl. OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 3.27.

<sup>395</sup> Vgl. diesbezüglich die Ausführungen unter C.IV zur angemessenen Provisionshöhe.

<sup>396</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 941.

<sup>397</sup> Vgl. *X. Ditz*, Fremdvergleichsgrundsatz, S. 383; *B. Kaminski*, Verrechnungspreisaspekte, IStR 1999, S. 221; *M. Werra*, Kompromiß I, S. 464.

<sup>398</sup> Vgl. *C. Bick*, in *Vögele u.a. (Hrsg.)*, Verrechnungspreise, S. 159. *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Betriebsprüfung, S. 64 ff. Die OECD empfiehlt in ihren Verrechnungspreisgrundsätzen, die Nettomargenmethode nur dann anzuwenden, wenn die Nettogewinnspannen aus vergleichbaren Fremdgeschäften desselben Steuerpflichtigen abgeleitet werden können oder, falls sie aus Fremdgeschäften unabhängiger Unternehmen abgeleitet werden sollen, wenn die Unterschiede, die die Nettomargen des verbundenen und fremden Unternehmen wesentlich beeinflussen, ausreichend berücksichtigt werden. Vgl. OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 3.39, 3.53.

<sup>399</sup> Vgl. OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 3.5 und 3.6.; *X. Ditz*, Fremdvergleichsgrundsatz, S. 383; *K. Sieker*, Abgrenzung, IStR 1994, S. 432 f.; *R. Portner*, Gewinnabgrenzung, IStR 1995, S. 358 f.;

<sup>400</sup> Vgl. OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 3.50; *B. Kaminski*, Verrechnungspreisaspekte, IStR 1999, S. 221; *R. Portner*, Gewinnabgrenzung, S. 356 ff.; *H.G. Raber*, in *Piltz/Schaumburg (Hrsg.)*, Einkünfteabgrenzung, S. 21.

tragenen Risiken sowie das eingesetzte Kapital zu berücksichtigen.<sup>401</sup> Zur Anwendung dieser Methode sind unabhängige Vergleichsunternehmen zu ermitteln, die vergleichbare Funktionen ausüben und ähnliche Risiken tragen sowie über eine vergleichbare Kapital- und Sachlagenausstattung verfügen.<sup>402</sup>

Die Schwierigkeiten dieser Methode liegen besonders im Zugang zu den Daten ausländischer Gesellschaften sowie in der Isolierung von Transaktionserfolgen.<sup>403</sup> Konzeptionell handelt es sich um eine Ergänzung der direkten Methode durch Elemente der indirekten Methode, da der Erfolg einer Transaktion mittels betriebswirtschaftlicher Maßstäbe auf die in den Leistungsprozeß eingeschalteten Unternehmensglieder aufgeteilt wird.<sup>404</sup>

Die geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode ist durch die OECD als eigenständige Methode zwar anerkannt, jedoch als nachrangig gegenüber den Standardmethoden eingestuft worden.<sup>405</sup> Die deutsche Finanzverwaltung steht einer Anwendung der gewinnorientierten Verrechnungspreismethoden noch sehr zurückhaltend gegenüber.<sup>406</sup> Für die Gewinnaufteilung stehen nach den Richtlinien der OECD vier Ansätze zur Verfügung.<sup>407</sup> Dies ist die Beitragsanalyse, die Restgewinnanalyse, die Methode des eingesetzten Kapitals und die Methode der vergleichbaren Gewinnaufteilung.

---

<sup>401</sup> Vgl. *K. Sieker*, Doppelbesteuerung, Art. 9 OECD-MA, Rz. 262; *R. Portner*, Gewinnabgrenzung, IStR 1995, S. 357; *M. Werra*, Kompromiß I, IStR 1995, S. 462. Um den Wert der Beiträge beurteilen zu können, den die verbundenen Unternehmen in bezug auf den insgesamt erzielten Erfolg geleistet haben, können dem Vergleich einmal die Vergütungen zugrunde gelegt werden, die zwischen unabhängigen Unternehmen für die einzelne Funktionen und Risiken üblich sind. Daneben können aber für die Gewinnteilung auch die Vereinbarungen herangezogen werden, nach denen voneinander unabhängige Dritte den Gewinn aus einer gemeinsamen Transaktion aufteilen. Hinsichtlich der letzten Möglichkeit betont die OECD, daß es in den meisten Fällen, in denen die Standardmethoden keine Anwendung finden, schwierig sein wird, unabhängige Unternehmen anzutreffen, die in so ausreichend vergleichbarer Geschäftsbeziehung stehen, daß sich dieser Weg als primäre Methode eignet. Vgl. *OECD*, OECD-Bericht 1995/99, Anm. 3.6 und 3.25.

<sup>402</sup> Es stellt sich die Frage, wer die Ermittlung der Vergleichsunternehmen leisten soll, die mitunter einen erheblichen Aufwand verursacht und in vielen Fällen mangels Vergleichsdaten gar nicht durchzuführen ist. Vgl. zu dieser Frage die Ausführungen unter B.III.3.2 und zur Durchführung einer Datenbankanalyse C.I.1.5.

<sup>403</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 885; *J. Streit*, OECD-Diskussionsentwurf, IWB Fach 10 International, Gruppe 2, S. 1015 ff.; *R. Portner*, Verrechnungspreisbestimmung, IStR 1998, S. 550.

<sup>404</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 941.

<sup>405</sup> Eine Ursache könnte darin zu sehen sein, daß die gewinnorientierte Betrachtungsweise nicht unmittelbar aus dem Verhalten unabhängiger Unternehmen abgeleitet werden kann, da diese wohl kaum eine Vereinbarung über die Aufteilung des Gewinns treffen würden. Vgl. *X. Ditz*, Fremdvergleichsgrundsatz, S. 379. Die Gewinnaufteilung wird zwar transaktionsbezogen durchgeführt, jedoch nur mittelbar aus dem Fremdverhalten abgeleitet. Vgl. *M. Werra*, Kompromiß I, S. 462.

<sup>406</sup> Vgl. *BMF*, Stellungnahme, IStR 1995, S. 385.

<sup>407</sup> Vgl. OECD-Richtlinie 1995/96, Anm. 3.15-3.25; *D. Eimmermann*, Verrechnungspreisrichtlinien, IStR 1994, S. 541 f.; *K. Sieker*, in *Debatin/Wassermeyer*, Doppelbesteuerung, Art. 9 OECD-MA, Rz. 263 f.

Nach der *Beitragsanalyse* wird der insgesamt erwartete<sup>408</sup> (Netto-)Betriebserfolg aus dem gemeinsamen durchgeführten Geschäft nach dem Wert der Funktionen, den die an dieser Transaktion beteiligten Unternehmen wahrgenommen haben, aufgeteilt. Dazu werden in einem ersten Schritt für die jeweiligen Beiträge zunächst die tatsächlichen Marktwerte geschätzt. Zur Bestimmung der relativen Bedeutung dieser Funktionen sind anschließend Art und Umfang der von den Parteien geleisteten Beiträge zu vergleichen.<sup>409</sup> Auf der Grundlage dieses Vergleichs soll jedem Beitrag ein prozentualer Anteil am gesamten Gewinn zugeordnet werden.<sup>410</sup>

Die *Restgewinnanalyse* teilt die zusammengefaßten (Netto-)Betriebserfolge aus konzerninternen Transaktionen in zwei Stufen auf. Auf der ersten Stufe werden die üblichen oder gleichbleibend verfügbaren Beiträge der Transaktionspartner als betriebliche Erträge zum Marktpreis vergütet.<sup>411</sup> Unberücksichtigt bleiben bis dahin noch alle Erträge, die aufgrund von einzigartigen und wertvollen immateriellen Wirtschaftsgütern erzielt werden. Verfügt ein Konzern über derart wertvolle Immaterialgüter, verbleibt nach dem ersten Schritt ein noch nicht aufgeteilter Restgewinn oder -verlust, dessen Aufteilung auf der zweiten Stufe vollzogen wird. Maßgebend für die Aufteilung des Resterfolges ist der relative Wert der Beiträge der Transaktionspartner an wertvollen immateriellen Vermögenswerten.<sup>412</sup> Wie derart wertvolle Wirtschaftsgüter aufgedeckt werden sollen, bleibt weitestgehend unklar.<sup>413</sup>

Bei der *Methode des eingesetzten Kapitals* wird der Betriebserfolg des Unternehmens so aufgeteilt, daß jedes der an dem konzerninternen Geschäft beteiligten Unternehmen dieselbe Rendite aus dem bei diesem Geschäft eingesetzten Kapitals erzielt. Die Methode geht davon aus, daß das von jeder Partei eingesetzte Kapital mit einem ähnlichen Risiko

---

<sup>408</sup> Kritisch dazu *H. Becker*, US-Richtlinien, IWB Fach 10 Gruppe 2, S. 1045 f.

<sup>409</sup> Vgl. *A. Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 70.

<sup>410</sup> Vgl. OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 3.16 ff.

<sup>411</sup> Üblich oder gleichbleibend verfügbar sind Beiträge, für die ein Marktpreis festgestellt werden kann, da sie auch von unabhängigen Unternehmen, die auf ähnlichem Gebiet tätig sind, erbracht werden. Sie umfassen körperliche Vermögenswerte, Dienstleistungen und die für die Branche jeweils üblichen immateriellen Güter. Vgl. *A. Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 70; *B. Kaminski*, Verrechnungspreisaspekte, IStR 1999, S. 222.

<sup>412</sup> Zur Bestimmung der relativen Beiträge an wertvollen immateriellen Vermögenswerten vgl. OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 3.19 ff.

<sup>413</sup> Vgl. *P. A. Glicklich/S. B. Goldstein*, Transfer Pricing, Journal of Taxation 1993, S. 312; *S.A. Mihaly*, Best Method Rule, BIFD 1993, S. 313; *S.C. Ruchelmann*, Transfer Pricing, BIFD 1993, S. 194.

behaftet ist und daß somit die Geschäftspartner auf dem freien Markt eine ähnliche Rendite erzielen können.<sup>414</sup>

Nach der *Methode der vergleichbaren Gewinnaufteilung* werden die Anteile der einzelnen verbundenen Unternehmen am Betriebserfolg einer Transaktion aus den Erfolgen abgeleitet, welche fremde Unternehmen, die vergleichbare Funktionen ausüben, vergleichbare Risiken tragen oder vergleichbaren Vertragsbedingungen unterliegen, aufgrund ihrer Beiträge aus den Transaktionen mit fremden Marktpartnern erzielen.<sup>415</sup>

Der Vorteil der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode liegt darin, daß trotz fehlender Vergleichsmaßstäbe des Marktes eine Verrechnungspreissimulation auf der Grundlage eines Fremdvergleichs theoretisch möglich ist.<sup>416</sup> Positiv zu bewerten ist außerdem, daß der gesamte vom Konzern erwirtschaftete Gewinn aufgeteilt wird und dabei die Denkfigur des „doppelten“ ordentlichen Geschäftsleiters berücksichtigt werden kann.<sup>417</sup> Hierdurch sollte eine internationale Doppelbesteuerung vermieden werden können, sofern die geschäftsfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode von den beteiligten Fiskalbehörden akzeptiert wird.<sup>418</sup>

Allerdings scheitert die Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode regelmäßig daran, daß die Unternehmen nicht bereit sind, ihre Kosten- und Preisverhältnisse gegenüber der Finanzverwaltung offen zu legen und damit zum „gläsernen Unternehmen“ zu werden. Problematisch ist bei dieser Methode, was unter dem zu verteilenden Gewinn zu verstehen ist.<sup>419</sup> Ist dieses Problem gelöst, so steht noch lange nicht fest, nach welcher Methode aufzuteilen ist, denn die Erträge aus einem Produktions- und Absatzprozeß lassen sich nur in Ausnahmefällen einem einzelnen Faktor verursachungsgerecht zuordnen.<sup>420</sup>

---

<sup>414</sup> Vgl. OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 3.24; S.C. *Ruchelmann*, Transfer Pricing, BIFD 1993, S. 196 f.; H. N. *Higinbotham et al.*, TLR 1987, S. 356 ff.

<sup>415</sup> Vgl. OECD-Richtlinie 1995/96, Tz. 3.25.

<sup>416</sup> Dies gilt insbesondere für die Bereiche des „Global Trading“ und des „E-Commerce“. Vgl. K. *Sieker*, Abgrenzung, IStR 1994, S. 432 f.; R. *Portner*, Gewinnabgrenzung, IStR 1995, S. 358; *dies.*, Verrechnungspreisbestimmung, IStR 1998, S. 550; H. *Häuselmann*, Wertpapierhandel, IStR 2003, S. 139 ff.

<sup>417</sup> Vgl. R. *Portner*, Gewinnabgrenzung, IStR 1995, S. 357.

<sup>418</sup> Vgl. A. *Rädler*, Stellungnahme, DB 1995, S. 110; R. *Portner*, Gewinnabgrenzung, IStR 1995, S. 357; B. *Kaminski*, Verrechnungspreisaspekte, IStR 1999, S. 221.

<sup>419</sup> Vgl. B. *Kaminski*, Verrechnungspreisaspekte, IStR 1999, S. 221. Hier kommen insbesondere der Rohgewinn, das Betriebsergebnis oder der Jahresüberschuß in Frage.

<sup>420</sup> Vgl. A. *Rädler*, Stellungnahme, DB 1995, S. 110; R. *Portner*, Gewinnabgrenzung, IStR 1995, S. 357; B. *Kaminski*, Verrechnungspreisaspekte, IStR 1999, S. 221.

## 1.4 Korrektur unangemessener Verrechnungspreise

Der Fremdvergleichsgrundsatz, wie er z.B. in Art. 9 OECD-MA kodifiziert ist, sieht eine Gewinnkorrektur vor, wenn „die beiden (verbundenen) Unternehmen in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind, die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden, so dürfen die Gewinne, die eines der Unternehmen ohne diese Bedingungen erzielt hätte, wegen dieser Bedingungen aber nicht erzielt hat, dem Gewinn dieses Unternehmens zugerechnet und entsprechend besteuert werden.“ Dies bedeutet, daß Vertragsbedingungen verbundener Unternehmen, die von den Vertragsbedingungen nicht verbundener unabhängiger Unternehmen abweichen, von der jeweiligen Steuerverwaltung korrigiert werden dürfen.

Allerdings können weder Art. 9 OECD-MA noch ihm nachgebildete DBA im Inland einen Steueranspruch<sup>421</sup> begründen, sondern diesen lediglich einschränken oder aufheben.<sup>422</sup> Daher muß der Gewinnberichtigungsrahmen eines DBA durch Vorschriften des nationalen Rechts gedeckt sein.

Als nationale Rechtsgrundlagen zur Einkünftekorrektur stehen in Deutschland die folgenden Regelungen zur Verfügung:<sup>423</sup>

1. Die verdeckte Gewinnausschüttung<sup>424</sup> gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. In diesem Zusammenhang ist auch auf § 8a KStG hinzuweisen, der den Bereich der Gesellschafterfremdfinanzierung betrifft und auf die Rechtsfolgen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG verweist.
2. Die verdeckte Einlage<sup>425</sup> gem. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 1 Sätze 1 und 5 EStG.
3. § 1 AStG für die Berichtigung von Einkünften bei Auslandsbeziehungen.

---

<sup>421</sup> Vgl. z.B. *BFH v. 12.3.1980 – I R 186/76*, BStBl. II 1980, S. 531; *BFH v. 21.1.1981 – I R 153/77*, BStBl. II 1981, S. 517.

<sup>422</sup> Vgl. *H. Debatin*, System, DB 1985, Beilage Nr. 23/85, S. 2; *W. Scheffler*, Besteuerung, S. 266.

<sup>423</sup> Vgl. *H. Kotschenreuther*, in *Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise*, Kap. A Rz. 13. Tz. 1.1.2 der Verwaltungsgrundsätze weist zutreffend darauf hin, daß diese Vorschriften subsidiär gegenüber den allgemeinen Bestimmungen, insbesondere §§ 39 – 42 AO über die Zurechnung von Wirtschaftsgütern und Einkünften sind. Vgl. *BMF-Schreiben v. 23.2.1983 - IV C 5 – S 1341 – 4/83*, BStBl. I 1983, S. 218-233.

<sup>424</sup> *BFH v. 1.2.1989 – I R 73/85*, BStBl. II 1989, S. 522; *BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84*, BStBl. II 1990, S. 237; *BFH v. 6.11.1991 – XI R 12/87*, BStBl. II 1992, S. 415 (418); *BFH v. 17.2.1993 – I R 3/92*, BStBl. II 1993, S. 458; *BFH v. 10.3.1993 – I R 53/92*, BStBl. II 1993, S. 635; A 31 KStR.

<sup>425</sup> *BFH v. 26.10.1987 – GrS 2/86*, BStBl. II 1988, S. 348; A 36a KStR.

Da § 1 Abs. 1 AStG jedoch nur „unbeschadet anderer“ Vorschriften anwendbar ist, folgt daraus eine Subsidiarität gegenüber den Vorschriften der verdeckten Gewinnausschüttung und der verdeckten Einlage.<sup>426</sup>

Aufgrund des Wortlauts des § 1 AStG kann es sich nur um einen hypothetischen Fremdvergleich handeln. Um im Rahmen von § 1 AStG beurteilen zu können, ob die Vertragsbeziehungen zwischen international verbundenen Unternehmen dem Fremdvergleich standhalten, wurde von der Rechtsprechung die Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters eingeführt.<sup>427</sup> Allerdings wird bei dieser Betrachtung einseitig auf den inländischen Geschäftsleiter abgestellt, nicht aber darauf, ob auch ein fremder Dritter als Kontraktpartner das Geschäft zu den gegebenen Konditionen abgeschlossen hätte. Es ist davon auszugehen, daß das ausländische verbundene Unternehmen ebenfalls von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter vertreten wird und somit diese Rechtsfigur zu verdoppeln ist.<sup>428</sup> Folgerichtig hat der BFH in einem Urteil aus dem Jahre 1995 den Vertragspartner in den Fremdvergleich miteinbezogen.<sup>429</sup>

Fraglich ist, ob die Einkünftekorrekturnormen unterschiedliche Korrekturmaßstäbe enthalten. Die Maßstäbe können jedoch nicht grundlegend verschieden sein, da Ziel der Regelungen eine Angemessenheitsprüfung und ggf. eine Einkünftekorrektur auf Grundlage des Fremdvergleichs ist.<sup>430</sup> § 1 AStG umschreibt mit seinem Wortlaut ausdrücklich den Fremdvergleichsgrundsatz und stimmt mit Art. 9 Abs. 1 OECD-MA überein. Daher kann es insofern auch keine unterschiedlichen Fremdvergleichsgrundsätze als Korrekturmaßstab geben. Für die verdeckte Einlage enthält der Gesetzestext keinen konkreten Maßstab. Allerdings verwendet die Rechtsprechung auch hier einen Fremdvergleich, der mit dem des § 1 AStG übereinstimmt.<sup>431</sup> Auch hinsichtlich der verdeckten Einlage sucht man einen Korrekturmaßstab im Gesetzestext vergebens. Die Rechtsprechung wendet hier üblicherweise den ertragsteuerlichen Veranlassungsgrundsatz an. Unklar ist, ob dieser etwas anderes ist

---

<sup>426</sup> BFH v. 9.11.1988 – I R 335/83, BStBl. II 1989, S. 510; BMF-Schreiben v. 2.12.1994 - IV C 7 – S 1340 – 20/94, BStBl. I 1995, Sonder-Nr. 1/1995 Tz. 1.1.2., S. 8; Tz. 1.1.3.

<sup>427</sup> BFH v. 16.3.1967 – I 261/63, BStBl. III 1967, S. 626.

<sup>428</sup> Vgl. F. Wassermeyer, Tatbestandsmerkmal, DB 1994, S. 1108 f.

<sup>429</sup> BFH v. 17.5.1995, I R 147/93, BStBl. II 1996, S. 204.

<sup>430</sup> Vgl. H. Baumhoff, in Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Kap. C Rz. 308; ders., Plädoyer, S. 638; M. Klein, Lieferbeziehungen, BB 1995, S. 227; F. Wassermeyer, Tatbestandsmerkmal, DB 1994, S. 1107; W. Jakob/N. Hörmann, Ergebniskorrektur, BB 1991, S. 1233.

<sup>431</sup> Vgl. F. Wassermeyer, Einkünftekorrekturnormen, IStR 2001, S. 635.

als der Fremdvergleichsgrundsatz. In der Literatur wird der Fremdvergleich als Unterfall des Veranlassungsprinzips gesehen.<sup>432</sup>

Entsprechen die vereinbarten Preise nicht dem Fremdvergleich, sind sie zu korrigieren und so festzulegen, wie dies fremde Dritte getan haben oder hätten. Der Fremdvergleich ist daher sowohl Maßstab für die Beurteilung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen als auch für den Umfang von Verrechnungspreiskorrekturen.<sup>433</sup> Dem Geschäftsleiter bleibt aber immer noch ein Ermessensspielraum, da der Fremdvergleich keine exakten Ergebnisse liefert, sondern i.d.R. lediglich Bandbreiten für mögliche Verrechnungspreise vorgibt.<sup>434</sup> Dies wurde durch den BFH explizit bestätigt.<sup>435</sup>

Maßgebend für die Ermittlung und spätere Überprüfung angemessener Verrechnungspreise sind im Rahmen einer sog. „ex-ante-Betrachtung“ die Verhältnisse zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses.<sup>436</sup> Bei langfristig zu erfüllenden Verträgen ist zu prüfen, ob fremde Dritte die diesen Verträgen immanenten Risiken durch entsprechende Vereinbarungen (z.B. vertragliche Anpassungs- oder Öffnungsklauseln) berücksichtigt hätten.

## 1.5 Bestimmung und Prüfung von Verrechnungspreisen mit Hilfe von Datenbankanalysen

### 1.5.1 Anwendungsbereich von Datenbankanalysen

Datenbankanalysen können im Rahmen des betriebsexternen Fremdvergleichs angewendet werden, um Verrechnungspreise zu planen oder zu überprüfen.<sup>437</sup> Eine Pflicht zur Anwendung besteht indes nicht.<sup>438</sup> Mit dem Einsatz von Datenbankanalysen zur Verrechnungspreisfindung und -prüfung sollen in systematischer, in den Analyseschritten formalisierter Weise, die bestimmten Mindestanforderungen genügen muß, Fremdvergleichswer-

---

<sup>432</sup> Vgl. *F. Wassermeyer*, Einkünftekorrekturnormen, IStR 2001, S. 635.

<sup>433</sup> Vgl. *K.-H. Baranowski*, Prüfung, StbKRep 1982, S. 310; *H. Baumhoff*, in Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, Kap. C, Rz. 231.

<sup>434</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 2.1.8. und Tz. 2.1.9.

<sup>435</sup> *BFH* v. 17.10.2001, I R 103/00, BFHE 197, 68.

<sup>436</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, 218, Tz. 3.1.2.1.

<sup>437</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, Entwicklungen, IStR 2003, S. 3; *A. Vögele/W. Bader*, Systematik, IStR 2002, S. 354.

<sup>438</sup> Vgl. dazu die Ausführungen im Zusammenhang mit den Dokumentationspflichten unter Punkt B.III.3.3.3.2.

te extrahiert werden.<sup>439</sup> Die Datenbankanalyse darf jedoch nicht zu einer Sollgewinnbesteuerung führen.

Preisdatenbanken für Wirtschaftsgüter und sonstige Leistungen können unmittelbar zur Herleitung des angemessenen Verrechnungspreises mit Hilfe der Preisvergleichsmethode herangezogen werden. Dies gilt jedoch nicht für Unternehmensdatenbanken, die Jahresabschlüsse enthalten.<sup>440</sup> Sie eignen sich jedoch für alle übrigen Verrechnungspreismethoden auf Basis von aggregierten Ergebnisbeiträgen.<sup>441</sup>

Die folgenden Überlegungen beziehen sich auf Unternehmensdatenbanken. Anhand eines konkreten Falles soll versucht werden, unter Verwendung einer solchen Datenbank<sup>442</sup> einen Kostenaufschlagsatz zu ermitteln.

### 1.5.2 Anwendungsbedingungen

Grundsätzlich kann jede Quelle für die Datenerhebung verwendet werden.<sup>443</sup> Eine für Fremdvergleichszwecke verwendete Datenbank sollte transparent und frei zugänglich sein sowie hinsichtlich der Datenerfassung und -normierung hohe Qualitätsstandards aufweisen.<sup>444</sup> Der Beweiswert der aus der Datenbankanalyse hervorgehenden Ergebnisse hängt stark von der Ausprägung dieser Merkmale ab.

Darüber hinaus kommt es auf die Nachvollziehbarkeit der Datenbankanalyse an, die nur durch eine sachgerechte Dokumentation gewährleistet werden kann. Es sind insbesondere die Grundgesamtheit der Fremdvergleichsunternehmen, die Auswahl Schritte und die

---

<sup>439</sup> Vgl. H. Rehkugler/A. Vögele, Quantitative Verfahren, BB 2002, S. 1938.

<sup>440</sup> Vgl. A. Oestreicher/C. Vormoor, Verrechnungspreisanalyse, IStR 2004, S. 98.

<sup>441</sup> Aggregierte Ergebnisbeiträge können beispielsweise von Unternehmen, Unternehmensteilen, Geschäftsbereichen oder Produktlinien stammen.

<sup>442</sup> Die Datenbank „Amadeus“ wird vom *Bureau van Dijk Electronic Publishing GmbH* angeboten. Diese Datenbank enthält mehr als 6 Millionen Unternehmen aus 34 europäischen Staaten. Der Anbieter garantiert, daß für den Bereich der „Top 200.000“-Unternehmen 95 % aller Unternehmen, die die vorgegebenen Kriterien erfüllen, in die Datenbank einbezogen sind und Angaben zu den Anteilseignern für 80 % dieser Unternehmen gemacht werden. Die verwendeten Daten wurden der Amadeus Database, Update 92 – May 2002, entnommen.

<sup>443</sup> Dabei kommen sowohl die Daten von speziellen Datenbank Anbietern als auch Berichte oder Statistiken der Deutschen Bundesbank oder des Statistischen Bundesamtes in Betracht. Darüber hinaus können interne Daten der Finanzverwaltung oder des Bundesamtes für Finanzen sowie Daten von Verbänden oder anderen Gruppen Verwendung finden.

<sup>444</sup> So auch *BFH* v. 17.10.2001, I R 103/00, BFHE 197, 68; H. Baumhoff, Entwicklungen, IStR 2003, S. 4.

Anpassungsrechnungen darzustellen. Mit der Transparenz steht und fällt die Aussagekraft der gesamten Analyse<sup>445</sup>

Der Transparenz dient die Darstellung, welche Datenbank zur Anwendung kam, welche Kriterien zur Herstellung von Vergleichbarkeit eingesetzt, welche Anpassungen durchgeführt und wie die zulässige Bandbreiten ermittelt wurden.

Optimalerweise enthalten die verwendeten Datenbanken also Informationen über die wirtschaftlichen Verhältnisse, das funktionale Profil und Einzelheiten über die geschäftlichen Transaktionen. Zusätzlich sollten auch bestehende Abhängigkeiten deutlich werden. Schließlich sollten die verwendeten Daten aktuell, richtig und detailgenau sein sowie Übertragungs- und Zuordnungsfehler ausschließen.<sup>446</sup>

Im Interesse einer möglichst breiten Datenbank wird in der Literatur zum Teil die Verwendung der Daten von Unternehmen aus anderen Ländern für zulässig erachtet, soweit die wirtschaftlichen Verhältnisse in diesen Ländern mit den Verhältnissen vergleichbar sind, die im Sitzstaat des betrachteten Unternehmens herrschen.<sup>447</sup> Makroökonomische Analysen des europäischen Wirtschaftsraums legen allerdings nahe, daß es in den Ländern der EU trotz einer Angleichung des Beschäftigungswachstums, der Zinssätze und des relativen Verbraucherpreisniveaus noch immer erhebliche Unterschiede bei der Entwicklung des Bruttoinlandsprodukts, der Arbeitsproduktivität oder den Arbeitskosten gibt.<sup>448</sup> Unabhängig davon erscheint ein Vergleich der Margen von Unternehmen aus unterschiedlichen Ländern innerhalb der EU schon deshalb nicht zielführend, da sich die Vorschriften über die Rechnungslegung und das Besteuerungssystem noch immer erheblich voneinander unterscheiden.<sup>449</sup> Im Rahmen einer Analyse wurde gezeigt, daß sich Unternehmen, die sich hinsichtlich ihrer ökonomischen Ausgangsdaten entsprechen, aber nach den spezifischen Vorschriften unterschiedlicher EU-Mitgliedsstaaten Rechnung legen und besteuert werden, in ihren finanzwirtschaftlichen Kennzahlen zur Liquidität und Rentabilität erheblich voneinander abweichen können.<sup>450</sup> Vor diesem Hintergrund dürften sich die Jahresabschlüsse von Unternehmen, die in unterschiedlichen EU-Mitgliedstaaten tätig sind, erheblich voneinander unterscheiden, so daß sie für eine Verrechnungspreisanalyse mit Hilfe

---

<sup>445</sup> *BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BFHE 197, 68.*

<sup>446</sup> *Vgl. A. Oestreicher/C. Vormoor, Verrechnungspreisanalyse, IStR 2004, S. 98.*

<sup>447</sup> *Vgl. A. Oestreicher/C. Vormoor, Verrechnungspreisanalyse, IStR 2004, S. 98.*

<sup>448</sup> *Vgl. Europäische Kommission, Beschäftigung, S. 201.*

<sup>449</sup> *Vgl. C. Spengel, Belastungsvergleich, S. 14 ff.*

<sup>450</sup> *Vgl. A. Oestreicher/C. Vormoor, Verrechnungspreisanalyse, IStR 2004, S. 98.*

von Unternehmensdatenbanken wenig ergiebig sein sollten. Diese Vermutung soll später im Rahmen der Verrechnungspreisermittlung für Handelsvertreter, Kommissionäre und Eigenhändler anhand konkreter Fälle überprüft werden.

### 1.5.3 Vergleichsgegenstand bei Datenbankanalysen

Zum Vergleich von Unternehmen werden Profitabilitätskennzahlen eingesetzt, die i.d.R. eine Ergebnisgröße in das Verhältnis zu einer anderen Kennzahl (z.B. Umsatz, Gesamtaufwendungen, betriebsnotwendiges Vermögen) setzen. Diese haben Indikatorwirkung für die Fremdüblichkeit der vereinbarten Verrechnungspreise. Abgesehen von der Preisvergleichsmethode verwenden alle anerkannten Verrechnungspreismethoden solche Profitabilitätskennzahlen. Sofern im Betriebsergebnis wesentliche perioden- oder betriebsfremde Ergebnisbestandteile enthalten sind (z.B. Erträge aus der Veräußerung von Anlagevermögen), sollte eine Bereinigung durchgeführt werden.

Als Kennzahlen können z.B. verwendet werden die Bruttogewinnmarge, der Kostenaufschlag, die Kapitalrendite oder die Umsatzrendite.<sup>451</sup> Darüber hinaus können auch andere Profitabilitätskennzahlen zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise verwendet werden, sofern durch diese die Fremdüblichkeit der Verrechnungspreise zuverlässig belegt werden kann.<sup>452</sup> Der Vergleich von Betriebsrenditen erfordert aber grundsätzlich eine vergleichbare Zusammensetzung des betriebsnotwendigen Vermögens zwischen dem zu untersuchenden Unternehmen und den Vergleichsunternehmen.

Nachfolgend soll die Umsatzrendite, die das Betriebsergebnis in das Verhältnis zu den Umsätzen setzt, als Kennzahl betrachtet werden.

### 1.5.4 Generelle Anforderungen an eine quantitative Analyse

Entscheidend für die quantitativen Analysen ist, daß eine möglichst große Vergleichbarkeit zwischen dem geprüften und den Vergleichsunternehmen herbeigeführt wird. Dabei be-

---

<sup>451</sup> Die Bruttogewinnmarge ergibt sich aus dem Verhältnis des Bruttogewinns zum Umsatz. Die (Gesamt)Kapitalrendite setzt dagegen den Kapitalgewinn zum Gesamtkapital ins Verhältnis und die Umsatzrentabilität gibt als Bruttorentabilität das Verhältnis des Kapitalgewinns zum Umsatz und als Nettoentabilität das Verhältnis des Jahresüberschusses zum Umsatz an. Vgl. z.B. *H. Schierenbeck*, Betriebswirtschaftslehre, S. 58.

<sup>452</sup> Hier ist insbesondere an branchenbezogene Kennzahlen bei Banken oder Versicherungen zu denken.

steht eine Wechselwirkung zwischen einer großen Anzahl von Vergleichsunternehmen, bei denen die Vergleichbarkeit i.d.R. weniger ausgeprägt ist, und einer geringen Anzahl von Vergleichsunternehmen, die einen hohen Grad an Vergleichbarkeit haben. Auch bei einer großen Zahl von Vergleichsunternehmen ist ein Mindestmaß an Vergleichbarkeit zu gewährleisten.

Bezüglich der Anzahl der Vergleichsunternehmen ist die Aufstellung von starren Mindestschranken, z.B. mindestens 10 Vergleichsunternehmen, nicht zu rechtfertigen, da der Umstand, daß eine Mindestzahl an Vergleichsunternehmen nach den Suchschritten verblieben ist, keinen Einfluß auf die Aussage einer Verrechnungspreisanalyse hat.

Als Auswahlkriterien zur Identifizierung von vergleichbaren Unternehmen kommen insbesondere Unabhängigkeit, Branchenzugehörigkeit, regionale Abgrenzung, Finanzdatenverfügbarkeit und die Tätigkeitsbeschreibung in Betracht. Darüber hinaus können Strukturkennzahlen wie Mindestumsatz, Mitarbeiterzahl oder ähnliche Zahlen herangezogen werden. Dabei hängt die relative Wichtigkeit der Auswahlkriterien erheblich vom Einzelfall ab. Kann bei angemessener Auslegung der Kriterien kein Vergleichsunternehmen identifiziert werden, so ist auf eine Datenbankanalyse als Mittel des Fremdvergleichs zu verzichten.

#### 1.5.5 Anforderungen an die Auswahlkriterien zur Ermittlung von Vergleichsunternehmen

Das Kriterium der Unabhängigkeit ergibt sich aus § 1 AStG und wird von der Betriebsprüfung als unverzichtbar bei der Auswahl von Vergleichsunternehmen angesehen. Von Unabhängigkeit ist auszugehen, wenn das Vergleichsunternehmen von Einflüssen einer nahestehenden Person hinsichtlich seiner Geschäftstätigkeit frei ist. Die Einflußnahme kann sowohl in konkret nachweisbaren Konzerneffekten als auch in konkret nachweisbaren Einwirkungen auf Transaktionen durch „nahestehende“ Unternehmen bestehen.

Die Bedingung der Unabhängigkeit ist nur begrenzt nachvollziehbar, wenn man an die grundsätzliche Angemessenheit der Verrechnungspreise verbundener Unternehmen glaubt und davon ausgeht, daß Verrechnungspreiskorrekturen nur für den Einzelfall notwendig sind.<sup>453</sup> Verrechnungspreise werden von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften geprüft und regelmäßig von der Betriebsprüfung bestätigt. Insoweit müßten die Margen abhängi-

---

<sup>453</sup> Vgl. A. Vögele/A. Juchens, Fremdvergleich, IStR 2000, S. 714.

ger Unternehmen genauso vergleichbar sein wie die Unabhängiger. Dies ist insofern wichtig, da bei Anwendung des Kriteriums der Unabhängigkeit erfahrungsgemäß zwischen 70 und 100 % der potentiellen Vergleichsunternehmen aussortiert werden und damit die Stichprobe stark verengt wird. Da aber auch in Zukunft nicht von einem Verzicht auf das Kriterium der Unabhängigkeit auszugehen ist, soll es auch hier Anwendung finden.

Die regionale Abgrenzung verliert durch die Globalisierung mehr und mehr an Bedeutung. Dies gilt um so mehr, je internationaler der Markt ist, auf dem das analysierte Unternehmen agiert. Allerdings dürfen Unternehmen bzw. Transaktionen in anderen Regionen nur dann herangezogen werden, wenn die rechtlichen und ökonomischen Rahmenbedingungen sich nicht signifikant vom relevanten Markt des geprüften Unternehmens unterscheiden.<sup>454</sup>

Durch die Branchenabgrenzung sind grundsätzlich nur solche Unternehmen zu berücksichtigen, die derselben oder einer vergleichbaren Branche wie das geprüfte Unternehmen angehören. Das Kriterium ist dann erfüllt, wenn die Geschäftstätigkeit der Vergleichsunternehmen überwiegen – gemessen am Umsatz – gleichartige Produkte oder Leistungen betrifft. Die Tätigkeit der Unternehmen in mehreren Branchen verhindert jedoch oftmals eine genaue Zuordnung. Darüber hinaus bedingt die heutige vernetzte Unternehmenswelt, daß sich die Unternehmen mehr durch Funktionen als durch Branchenzugehörigkeit definieren. Das Kriterium der Branchenzugehörigkeit oder besser der vergleichbaren Branchen kann auch dann erfüllt sein, wenn die Geschäftstätigkeit der Vergleichsunternehmen überwiegend unterschiedliche Produkte oder Leistungen betrifft, aber die Funktions- und Risikoverteilung, die Wertschöpfungsstrukturen und die Marktbedingungen mit dem geprüften Unternehmen vergleichbar sind. Die Funktions- und Risikogleichheit kann sogar wichtiger sein als die Branchenzugehörigkeit, wenn das betrachtete Unternehmen nach dem Ergebnis der Funktions- und Risikoanalyse einen untergeordneten Anteil am Produkterfolg hat.

Die Funktions- und Risikoanalyse wird u.a. durch den Vergleich von Strukturkennzahlen ermöglicht. Dabei lassen sich absolute (z.B. Bilanzsumme, Umsatzerlöse, Mitarbeiterzahl) und relative Kennzahlen (z.B. Eigenkapitalquote, Umsatzrendite) unterscheiden. Die Strukturkennzahlen indizieren Funktionen und Risiken eines Unternehmens und stellen

---

<sup>454</sup> Als rechtliche Rahmenbedingungen sind z.B. Art und Umfang staatlicher Eingriffe in den Markt (Devisen-transfer- oder Importbeschränkungen, Umweltschutz oder Entsorgungsaufgaben) zu nennen. Die ökonomischen

somit in standardisierter Form die Funktionen und Risiken des zu untersuchenden Unternehmens und der potentiellen Vergleichsunternehmen dar. Je ähnlicher die Kennzahlen der verglichenen Unternehmen sind, desto eher kann ein Fremdvergleich durchgeführt werden. Die Strukturkennzahlen allein können jedoch keine Vergleichbarkeit herstellen, sondern sie sind nur ein Kriterium, das um weitere zu ergänzen ist.

Um den Grad der Vergleichbarkeit zu erhöhen, sind eventuell Anpassungsrechnungen erforderlich, die eine Eliminierung von nicht völlig gleichartigen Vergleichsunternehmen und damit eine zu starke Reduzierung der Stichprobe verhindern sollen.<sup>455</sup> Anpassungsrechnungen sind durchzuführen, soweit signifikante Unterschiede hinsichtlich Funktionen, Risiken und Werttreibern zwischen dem geprüften und den Vergleichsunternehmen bestehen, deren Auswirkungen auf die untersuchte Profitabilitätsgröße quantifizierbar sind. Quantifizierbarkeit bedeutet in diesem Zusammenhang, daß mit hinreichender Sicherheit die Auswirkungen des jeweils festgestellten Unterschieds auf die verwendete Erfolgsgröße bestimmt werden können.

Anpassungsbedürftig sind beispielsweise einmalige oder aperiodische Ergebniskomponenten oder auch Skaleneffekte.<sup>456</sup> Unklar ist, wie Anpassungsrechnungen bei Skaleneffekten durchgeführt werden sollen.<sup>457</sup> Sind z.B. die Umsatzvolumen unterschiedlich, so kann das größere Unternehmen positive Skaleneffekte nutzen und damit profitabler sein. Andererseits kann eine kleine Firma in bestimmten Nischen leichter dem Wettbewerbsdruck ausweichen und dadurch eine erhöhte Gewinnmarge verwirklichen.

Für die Verwendung von Strukturkennzahlen spricht, daß diese auf den ersten Blick zu einer objektiven Auswahl von Vergleichsunternehmen führt. Allerdings ist die Auswahl der im Einzelfall herangezogenen Kennzahlen subjektiv, solange es dafür keine allgemein anerkannten Standards gibt.

Zusätzlich ist eine Tätigkeitsbeschreibung der zu vergleichenden Unternehmen zu berücksichtigen, wodurch die Übereinstimmung hinsichtlich der ausgeführten Funktion(en) überprüft werden kann. Soweit sich die Funktionen nicht hinreichend aus der Datenbank er-

---

mischen Rahmenbedingungen umfassen die Größe der Märkte, die Wettbewerbsintensität auf den Märkten etc.

<sup>455</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, *Entwicklungen*, IStR 2003, S. 3 f.

<sup>456</sup> Zutreffend wird in der Literatur festgestellt, daß die Ursachen der Integrationsvorteile auf allen Ebenen des internationalen Unternehmens angesiedelt sein können. Vgl. *E. Maguire*, in *Maguire/Theisen* (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, S. 12; *S. Langbein*, *Transfer Pricing*, *Tax Notes* 1989, S. 1397 ff.

<sup>457</sup> Vgl. *X. Ditz*, *Fremdvergleichsgrundsatz*, S. 387.

kennen lassen, sind ggf. zusätzliche Informationsquellen (Geschäftsbericht, Jahresabschluss) heranzuziehen.

#### 1.5.6 Durchführung und Ergebnis der Datenbankanalyse

Da es keine allgemein gültigen Aussagen zur Höhe des angemessenen Gewinns einer Vertriebsgesellschaft geben kann, soll die Vorgehensweise zur Ermittlung eines angemessenen Kostenaufschlags durch eine Datenbankanalyse anhand eines Falles dargestellt werden.

*Fall: Ein deutsches Unternehmen produziert Pharmazeutische Mittel. Es hat eigene Vertriebsgesellschaften (Tochterkapitalgesellschaften) in Italien, die als Eigenhändler ausgestaltet sind. Um die Angemessenheit der vereinbarten Verrechnungspreise für die Vertriebsgesellschaften zu belegen, sollen diese mittels der Kostenaufschlagsmethode geprüft werden. Der betrachtete Zeitraum umfaßt die Jahre 1998 bis 2000. Bei Ausgestaltung als Eigenhändler sind pro Vertriebsgesellschaft 35 Mitarbeiter eingesetzt. Es wurde ein Umsatz von ca. 50 Mio. US-\$ erzielt.*

Beispielhaft dargestellt ist die Suche nach Vergleichsunternehmen für die Vertriebsgesellschaft in Italien. Die durchgeführten Schritte und die angewandten Kriterien ergeben sich aus der Tabelle 5.

Schritt	Auswahlkriterium	Wert des Kriteriums	Ergebnis
	Amadeus gesamt		
1	Anzahl der Mitarbeiter	20 - 60	336.380
2	Profit margin <sup>458</sup>		204.498
3	Geographie	„Italy“	32.688
4	Industrie	Wz 93 Code: GA 5146 – Großhandel mit pharmazeutischen Erzeugnissen und medizinischen Hilfsmitteln	283
5	Umsatz (in tsd. US-\$) <sup>459</sup>	40.000 - 60.000	29
6	Unabhängigkeit	„Independent Companies“	21

**Tabelle 5: Datenbankanalyse-Grundfall**

Die Vergleichbarkeit der Unternehmen wurde anschließend noch durch Auswertung der Tätigkeitsbeschreibungen geprüft.

Als Ergebnis werden die Umsatzrenditen vergleichbarer Vertriebsgesellschaften in Italien ausgewiesen.

---

<sup>458</sup> Hier wurde kein konkreter Wert eingegeben, sondern lediglich gefordert, daß die Profit margin (Umsatzrendite) veröffentlicht wurde.

<sup>459</sup> Die Einschränkung hinsichtlich der Größe der Vergleichsunternehmen ist erforderlich, da sich Größenunterschiede signifikant auf die Vergleichbarkeit von Unternehmen auswirken. Bei einer Analyse zeigte sich, daß mit zunehmenden Umsatz die Rohgewinnspanne sinkt, das Berry Ratio sowie die Nettogewinnspanne wenigstens für die unteren Umsatzbereiche steigen und die Aufwandsintensitäten abnehmen. Vgl. A. Oestreicher/C. Vormoor, Verrechnungspreisanalyse, IStR 2004, S. 103.

Diese sind noch wie folgt in Kostenaufschläge umzurechnen.

$$\begin{aligned}
 (2) \quad & \text{Gewinn} = \text{Umsatz} - \text{Kosten} \\
 (3) \quad & \text{Gewinn} = \text{Umsatz} \times \text{Umsatzrendite} \\
 (4) \quad & \text{Umsatz} = \frac{\text{Gewinn}}{\text{Umsatzrendite}} \\
 (5) \quad & \frac{\text{Gewinn}}{\text{Umsatzrendite}} - \text{Kosten} = \text{Gewinn} \\
 (6) \quad & \frac{\text{Gewinn}}{\text{Umsatzrendite}} - \text{Gewinn} = \text{Kosten} \\
 (7) \quad & \left( \frac{1}{\text{Umsatzrendite}} - 1 \right) \times \text{Gewinn} = \text{Kosten} \\
 (8) \quad & \text{Gewinn} = \text{Kosten} \times \left( \frac{1}{\frac{1}{\text{Umsatzrendite}} - 1} \right)
 \end{aligned}$$

Daraus ergeben sich für die italienische Vertriebsgesellschaft folgende Werte bezüglich der aus den Umsatzrenditen berechneten Kostenaufschlagsätze von Vergleichsunternehmen:

Jahr	2000	1999	1998
1. Quartil <sup>460</sup>	0,23	0,30	0,50
3. Quartil	1,58	2,71	2,43
Durchschnitt	1,01	1,71	1,73
Standardabweichung <sup>461</sup>	2,65	3,07	3,09
Median <sup>462</sup>	0,87	1,16	1,38

**Tabelle 6: Kostenaufschlagsatz Vertriebsgesellschaft Italien**

<sup>460</sup> Das Quartil ist ein statistisches Streuungsmaß, das durch drei Punkte auf einer Rangskala bezeichnet wird, durch die eine Häufigkeitsverteilung in vier gleichgroße Bereiche geteilt wird. Bis zum 1. Quartil liegen 25 % aller Fälle der Verteilung, bis zum 2. Quartil 50 % vor usw. Vgl. E. Bomsdorf, Statistik, S. 40 ff.

<sup>461</sup> Die Standardabweichung ist eine Maßzahl der Streuung. Wird in der Statistik eine Auswertung über eine Menge von Werten benötigt, gibt die Standardabweichung ein sinnvolles Maß für die Streuung um den Mittelwert an. Vgl. E. Bomsdorf, Statistik, S. 58 ff.

<sup>462</sup> Als Median bezeichnet man das 0,5 Quantil. Sortiert man eine Reihe von Meßwerten der Größe nach, so ist der Wert, der in der Mitte dieser Reihe liegt, der Median. Er ist unempfindlich gegenüber den Extremwerten einer Verteilung. Vgl. E. Bomsdorf, Statistik, S. 50.

Zweck der Verwendung der mittleren Quartile und des Medians ist es zu verhindern, daß nicht kontrollierbare Faktoren das Ergebnis nach oben oder unten verzerren. Insofern ist die Verwendung von Quartilen geeignet, kleine Stichproben auszuwerten. Das arithmetische Mittel und die Standardabweichung sind eher für große Stichproben geeignet oder bei Kenntnis von Verteilungsgesetzen.

Für das Jahr 2000 bedeutet dies, daß das Unternehmen mit einem Kostenaufschlagsatz zwischen 0,23 % und 1,58 % im Bereich der mittleren 50 % aller Vergleichsunternehmen liegt. Mit 1,01 % entspräche der Kostenaufschlagsatz genau dem Durchschnitt. Der Median bezeichnet genau den Wert, der in der Mitte aller erhaltenen Vergleichswerte liegt.

Eine weitere Fokussierung der im Rahmen der Datenbankanalyse gefundenen Bandbreite ist indes lediglich aufgrund inhaltlicher Kriterien möglich. Fehlt es an einer solchen Möglichkeit, kommt jeder Wert innerhalb der Bandbreite in Betracht. Dies ergibt sich aus dem BFH-Urteil vom 17.10.2001.<sup>463</sup> Eine Einschränkung aufgrund statistischer Methoden ist nach hier vertretener Auffassung nicht zulässig. Allerdings erscheint es vertretbar, wenn der Fiskus von einer Überprüfung der Verrechnungspreise absieht, sofern sich diese z.B. innerhalb der mittleren Quartile befinden. Dies wäre für die Vertriebsgesellschaft in Italien z.B. für das Jahr 2000 im Bereich von 0,23 - 1,58 % der Fall. Den Ergebnissen einer statistischen Auswertung kommt insofern Indizwirkung hinsichtlich der Erforderlichkeit einer Verrechnungspreisprüfung zu.

Ein Einbeziehen von Vergleichsunternehmen anderer Branchen ist grundsätzlich denkbar, wenn die Anforderungen an die Vergleichbarkeit erfüllt werden. Fehlt es an einer ausreichenden Anzahl an Vergleichsunternehmen in derselben oder einer vergleichbaren Branche, ist von der Anwendung einer Datenbankanalyse abzusehen.

Unabhängig davon, ob quantitative Methoden eingesetzt werden, kann das Ergebnis eines Fremdvergleichs immer nur eine Bandbreite von Verrechnungspreisen sein. Die Gründe hierfür sind vielfältig und beruhen u.a. auf ungenügender Datenverfügbarkeit, unterschiedlichen Geschäftsstrategien oder auch auf dem Verhalten des Geschäftsleiters, dem ein Handlungsspielraum zuzugestehen ist. Aber auch notwendige Anpassungsrechnungen können zu einer Erweiterung der Bandbreite führen, da letztlich jede Anpassung mit Schätzungen verbunden ist, die zu Unsicherheiten führt.

---

<sup>463</sup> BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BFHE 197, 68.

Margenvergleiche können nur dann ein sinnvoller Ersatz für einen Preisvergleich sein, wenn gewährleistet ist, daß Margendifferenzen zwischen dem geprüften und den zum Vergleich herangezogenen Unternehmen ausschließlich oder wenigstens zum überwiegenden Teil auf Abweichungen der Transferpreise von den Fremdvergleichspreisen zurückzuführen sind. Dies stellt hohe Anforderungen an die Datenbankanalyse und die Auswahl der Vergleichsunternehmen. Die Auslegung der Anforderungen an die Gleichheit der Transaktionsbedingungen darf jedoch auch nicht zu eng gefaßt werden, da ansonsten fast jeder Fremdvergleich ad absurdum geführt werden kann.

## 2. Anwendung globaler Gewinnaufteilungsmethoden

Aufgrund der Probleme, die im Zusammenhang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz und den zunehmend global agierenden Unternehmen bestehen, scheint die schlichte Transaktionsorientierung der Fremdvergleichspreisbildung und der ihr zugrundeliegende Bezugsrahmen an Relevanz zu verlieren.<sup>464</sup> Angesichts dieser Feststellung wird mitunter die Anwendung globaler Gewinnaufteilungsmethoden gefordert. Im Rahmen der globalen Gewinnaufteilungsmethoden kann zwischen dem globalen Betriebsvergleich und der globalen Gewinnzerlegung unterschieden werden.<sup>465</sup>

Bei der Durchführung des *globalen Betriebsvergleichs* werden Renditekennziffern<sup>466</sup> unabhängiger Vergleichsunternehmen bestimmt. Als Vergleichsunternehmen kommen solche in Betracht, die im gleichen Marktsegment tätig sind. Diese Renditeziffern werden dann auf das Konzernunternehmen übertragen. Die Verlässlichkeit der ermittelten Ergebnisse steht und fällt mit dem Grad der Vergleichbarkeit dieser Unternehmen, d.h. mit der Qualität der Informationen über die zum Vergleich herangezogenen konzernfreien Unternehmen. Aufgrund der Vielfalt der Faktoren, die den Gewinn eines Unternehmens beeinflussen, sind für die Anwendung von Gewinnmethoden Informationen in einer Zahl und Güte notwendig, die mindestens dem Informationsbedarf für die Standardmethoden entsprechen. Insoweit wird das Problem fehlender oder unzuverlässiger Informationen nicht gelöst, son-

---

<sup>464</sup> Vgl. H.-J. Kleinedam, in Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), Unternehmen, S. 860.

<sup>465</sup> Nachfolgend sollen die globalen Gewinnmethoden nur verkürzt dargestellt werden. Eine umfassende Würdigung findet sich u.a. bei K.D. Buciek, in Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann, DBA, Art. 7 OECD-MA, Rz. 236 ff.; A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 158 ff.; O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 621 ff.

<sup>466</sup> Beispielsweise kann auf die Umsatz- oder Kapitalrendite abgestellt werden.

dern tendenziell noch verschärft.<sup>467</sup> Liegt der tatsächliche Erfolg der Gesellschaft in dem bestimmten Gewinnintervall, gelten die vereinbarten Verrechnungspreise als angemessen. Ansonsten erfolgt eine Anpassung, bis der Gewinn der abhängigen Gesellschaft in das Intervall fällt.

Ein solches Vorgehen ist mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht zu vereinbaren, da der Bezug zu den einzelnen Transaktionen nicht gegeben ist. Es wird implizit unterstellt, daß die einzige Ursache für Ergebnisunterschiede zwischen vergleichbaren Unternehmen in falschen Verrechnungspreisen liegen kann. Andere Preisdeterminanten, wie z.B. das Lohnniveau, technische Ausstattung oder erreichbare Finanzierungsbedingungen, können methodisch nicht erfaßt werden. Außerdem besteht die Gefahr einer Sollgewinnbesteuerung. International wird die Methode der globalen Gewinnaufteilung vor allem deshalb zurückgewiesen, weil die Zurechnung von Teilen der weltweiten Gewinne eines multinationalen Unternehmens dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit von Einkünften zu einem nationalen Hoheitsgebiet widerspricht und darüber hinaus der notwendige Abstimmungsbedarf erheblich ist, solange die Gewinne und Aufteilungsmodi von Land zu Land unterschiedlich bestimmt oder festgelegt werden.<sup>468</sup> Außerdem können die vielfältigen Gewinnbildungsfaktoren und unterschiedlichen Standortbedingungen durch direkte Methoden nicht sachgerecht abgebildet werden.<sup>469</sup>

Die Methode der *globalen Gewinnzerlegung* dagegen ignoriert die rechtliche Selbständigkeit konzernzugehöriger Unternehmen bei der Einkunftsabgrenzung. Der Gesamterfolg eines Konzerns wird durch eine starre Formel, die den Beitrag des jeweiligen Unternehmens(-teils) zum Gesamterfolg berücksichtigen soll, den verbundenen Unternehmen in den verschiedenen Ländern zugerechnet. Es liegt die Vorstellung zugrunde, daß alle Unternehmensteile bzw. alle Konzernunternehmen eine wirtschaftliche Einheit bilden. Die gleiche Vorgehensweise findet sich bei der Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.<sup>470</sup>

---

<sup>467</sup> Vgl. H.G. Raber, in Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Einkünfteabgrenzung, S. 24.

<sup>468</sup> Die fehlende Akzeptanz zeigt sich auch daran, daß kein Land in der OECD auf zwischenstaatlicher Ebene die globale Gewinnaufteilungsmethode für die Festsetzung der steuerpflichtigen Gewinne von Gliedgesellschaften eines multinationalen Unternehmens anwendet. Vgl. A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 16.

<sup>469</sup> Vgl. M. B. Carroll, Taxation, S. 187 ff.

<sup>470</sup> Der Grundsatz des Fremdvergleichs wird gegenüber der indirekten Methode vorgezogen, weil auch davon ausgegangen wird, daß man sich international nicht auf allgemeine Prinzipien für die Ermittlung und Aufteilung der Besteuerungsgrundlagen einigen können wird. Vgl. M.B. Carroll, Taxation, S. 189.

Überwiegend wird die globale Gewinnzerlegung abgelehnt, da sie nicht dem dealing-at-arm's-length-principle entspricht und die Gefahr einer Sollertragsbesteuerung besteht.<sup>471</sup> Eine detaillierte, jede einzelne Lieferung oder Leistung erfassende zwischenbetriebliche Abrechnung lasse grundsätzlich aussagefähigere Ergebnisse zu als die Zerlegung einer bereits saldierten Gesamtgröße mit Hilfe eines mehr oder weniger pauschalen Schlüssels.<sup>472</sup> Zerlegt man den Gesamtgewinn anhand von „typischen Betriebsfaktoren“<sup>473</sup> auf die einzelnen Unternehmensteile, so unterstellt man eine proportionale Abhängigkeit zwischen dem Zerlegungsfaktor und dem Gliedgewinn, die dem Ziel der verursachungsgerechten Gewinnzurechnung allenfalls in Ausnahmefällen gerecht werde, weil sie alle anderen Gewinnbildungsfaktoren ignoriert.<sup>474</sup> An diesem Urteil ändert sich auch dann nichts, wenn man verschiedene Zerlegungsfaktoren kombiniert oder auf eine andere Art gewichtet, indem man zum Beispiel international verschiedene Lohnniveaus in Lohnschlüssel berücksichtigt, weil die prinzipiellen Einwände auch bei einer Verfeinerung des Konzepts bestehen bleiben.<sup>475</sup>

Die OECD lehnt die aus der Anwendung einer feststehenden Gewinnaufteilungsformel resultierende Einkünfteabgrenzung zwischen den Konzernunternehmen als willkürlich ab, weil sie den wirtschaftlichen Gegebenheiten des einzelnen Konzernunternehmens nicht Rechnung trägt.<sup>476</sup> Für die Mitgliedstaaten der OECD ist die für Betriebsstätten mögliche Form der globalen Gewinnaufteilung nach einer starren Formel ausdrücklich keine Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz im multinationalen Konzern.<sup>477</sup> Für ihre Anwendung wäre eine umfassende internationale Koordination erforderlich über die Anwendung der Methode, die Einigung auf die globale Besteuerungsgrundlage des Konzerns sowie die Auswahl, Bewertung und Gewichtung der Faktoren, die bei der Aufteilung der Besteuerungsgrundlage zu berücksichtigen sind. Es erscheint bereits unrealistisch, daß sich zahlreiche Staaten auf eine gemeinsame Gewinnzerlegungsformel einigen könnten, zumal für die Auswahl der Schlüsselgrößen zur nationalen Zurechnung der Steuereinnahmen aus der Besteuerung eines einheitlichen Konzerngewinns keine zwingende ökonomische Lö-

---

<sup>471</sup> Vgl. C. Bick, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. F 286. Eine Gewinnzerlegungsformel kann zur Zurechnung von Gewinnen auf ein Konzernunternehmen führen, das als unabhängiges Unternehmen einen Verlust ausweisen würde. Insofern besteht die Gefahr einer Sollertragsbesteuerung.

<sup>472</sup> Vgl. A. Hemmelrath, Ermittlung, S. 176 ff.

<sup>473</sup> Vgl. E. Höhn, in Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft (Hrsg.), Steuerprobleme, S. 86.

<sup>474</sup> Vgl. W. Salzgeber, Konzernbesteuerung, IStR 1999, S. 101; S. Schröder, in Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, S. 246; A. Raupach, in Schön (Hrsg.), Gedächtnisschrift, S. 723.

<sup>475</sup> Vgl. A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 160.

<sup>476</sup> Vgl. OECD-Bericht 1995/99, Tz. 3.67.

sung bekannt ist.<sup>478</sup> Allerdings werden Schätzmethoden eingesetzt, um Verrechnungspreise zu verproben.<sup>479</sup>

Aus Sicht des Unternehmens beinhaltet die indirekte Methode einen wichtigen Vorteil, da es automatisch zu einem Verlustausgleich zwischen den einzelnen Betriebsteilen kommt, denn es ist bei Anwendung der indirekten Methode ausgeschlossen, daß in einem Staat Gewinne und gleichzeitig in einem anderen Staat Verluste entstehen. Zu kritisieren ist, daß damit unter Umständen die wirtschaftliche Lage einzelner Unternehmen(-steile) nicht richtig wiedergegeben wird. Die globale Gewinnzerlegung läßt sich daher allenfalls anwenden, wenn die verbundenen Unternehmen bzw. Stammhaus und Betriebsstätte weitgehend funktionsgleich sind.<sup>480</sup>

Liegt keine Funktionsgleichheit vor, so hilft auch die Überlegung von *Jacobs* nicht weiter, der das Gewicht der Tätigkeit eines Vertreters im Rahmen der Gesamttätigkeit des Unternehmens ermitteln und den Erfolg entsprechend aufteilen will.<sup>481</sup> Die Schwierigkeiten liegen hier in der praktischen Umsetzung, denn die Bestimmung des Gewichts und damit des Gewinnanteils läßt sich allenfalls grob schätzen und ist schon aus diesem Grund äußerst anfällig für Kritik. Entstehen Verluste, kann auch die Bestimmung des Gewichts der Tätigkeit nicht weiterhelfen, denn es erfolgt eine anteilige Zuordnung des Ergebnisses. Dies kann nicht sachgerecht sein, denn ein unabhängiges Unternehmen würde auch bei Verlusten des Produzenten nicht ohne weiteres auf seine Provisionen verzichten und sollte i.d.R. einen angemessenen Gewinn ausweisen.

Vorteilhaft erscheint bei der globalen Gewinnzerlegung aus unternehmerischer Sicht dagegen, daß sich unternehmensinterne Leistungsbeziehungen nicht auf die Höhe der Bemessungsgrundlage auswirken. Daher kann es über die Gestaltung von Verrechnungspreisen zu keiner zwischenstaatlichen Gewinnverlagerung kommen. Insoweit gibt es keine Grundlage für Meinungsverschiedenheiten über die Angemessenheit des Entgelts für interne Lieferungen und Leistungen.

---

<sup>477</sup> Vgl. OECD-Bericht 1995/99, Tz. 3.58.

<sup>478</sup> Vgl. OECD-Bericht 1995/99, Tz. 3.66; *D. Schneider*, Marktpreise, DB 2003, S. 58; *X. Ditz*, Gewinnabgrenzung, S. 375.

<sup>479</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.4.5.; OECD-Bericht 1979, Tz. 14, 72.

<sup>480</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, S. 1076, Tz. 2.3.1.

<sup>481</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 663 f.

Wie bereits ausgeführt bestehen gegenüber der globalen Gewinnzerlegung weitere Vorbehalte, die sich gegen die Beeinflussung des Ergebnisses durch Wechselkursschwankungen, unterschiedliche Inflationsraten und Kosten der Kapitalnutzung richten.<sup>482</sup> Darüber hinaus ist festzulegen, ob die Bemessungsgrundlage nach inländischem oder ausländischem Recht zu ermitteln ist. Unterstellt man, daß jeder Staat gemäß dem Souveränitätsprinzip den Teil der Einkünfte, der von ihm besteuert wird, selbst ermitteln will, ist in jedem Land, in dem sich ein Unternehmen betätigt, das Welteinkommen nach den jeweils geltenden Vorschriften abzuleiten und anschließend aufzuteilen.<sup>483</sup> Daraus ergibt sich die Notwendigkeit, in jedem Staat, in dem eine Betriebsstätte unterhalten wird, die gesamten wirtschaftlichen Verhältnisse des Einheitsunternehmens offenzulegen, soweit sie steuerlich von Interesse sind. Darüber hinaus besteht die Gefahr, daß es aufgrund der international bestehenden Unterschiede hinsichtlich Gewinnermittlung und Vermögensbewertung zu einer inkongruenten Aufteilung des Gesamterfolgs und -vermögens zwischen den Staaten kommt.<sup>484</sup> Auch in der Europäischen Union existieren z.T. sehr unterschiedliche nationale Gewinnermittlungsvorschriften, wodurch die in den USA gebräuchliche Methode der Unitary Taxation<sup>485</sup> zur Zeit keine sinnvolle Lösung darstellt.<sup>486</sup> Indes bestehen Reformüberlegungen auf Ebene der EU, die für internationale Konzerne eine Gewinnabgrenzung nach Maßgabe einer pauschalen Schlüsselgröße bei konsolidierter Körperschaftsteuerbemessungsgrundlage in Anlehnung an die Unitary Taxation der USA vorsehen.<sup>487</sup> Die Umsetzung dieses Vorhabens läßt bislang auf sich warten.<sup>488</sup>

---

<sup>482</sup> Vgl. A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 161.

<sup>483</sup> Vgl. W. Scheffler, Besteuerung, S. 42.

<sup>484</sup> Für viele ist die globale Gewinnaufteilung nur dann als Methode geeignet, wenn die Staaten bereits weitgehend integriert sind und zum Beispiel über eine gemeinsame Währung, ein gemeinsames Gesellschaftsrecht, gemeinsame Buchführungsvorschriften und eine gemeinsame Erfahrung in der Steuerverwaltung verfügen. Für den Sachverständigenrat zur Unternehmenbesteuerung bei der Europäischen Kommission (Ruding-Ausschuß) war genau dieser Punkt der wichtigste Grund die Einführung eines auf einer Aufteilungsformel beruhenden Systems der Gewinnabgrenzung innerhalb der Europäischen Gemeinschaft abzulehnen. Vgl. *Europäische Kommission*, Ruding-Bericht, S. 137. Andere halten die dabei zu bewältigenden Probleme in homogenen Wirtschaftsräumen jedoch für lösbar. Vgl. A. Rieker, Körperschaftbesteuerung, S. 209 ff.; P.R. McDaniel, Apportionment, Intertax 1994, S. 105 ff.; J. Bökelmann, Gewinnzurechnung, S. 245 ff.; A. Raupach, in Schön (Hrsg.), Gedächtnisschrift, S. 720 ff.; J.R. McLure, Taxation, ECTR 1992, S. 13 ff.

<sup>485</sup> Zur Unitary Taxation vgl. A. Oestreicher, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 128 ff.; U. Fink, Entwicklungen, RiW 1987, S. 80; C. Luttermann, Taxation, IStR 1994, S. 489 ff.

<sup>486</sup> In der Europäischen Union existieren, viel stärker als in den USA auf Bundesstaatenebene, unterschiedliche nationale Gewinnermittlungsvorschriften. Vgl. W. Salzgeber, Konzernbesteuerung, IStR 1999, S. 102; a.A. A. Rieker, Körperschaftbesteuerung; A. Raupach, Gedächtnisschrift, S. 720 ff.

<sup>487</sup> Zum Strategiepapier der EU-Kommission vom 23.10.2001 vgl. J. Müller, Mitteilung, IWB 2001, F. 11 Gr. 2, S. 476 f.; T. Menck, Unternehmensbesteuerung, FR 2002, S. 269 ff. Zur Einführung der Unitary Taxation in Europa vgl. auch W. Salzgeber, Konzernbesteuerung, IStR 1999, S. 7. Hinzuweisen ist aber auf die Konsolidierungsprobleme im Zusammenhang mit Konzernbeteiligungen zwischen 50 % und 100 % mit

Allerdings sind in jüngster Zeit erneut Äußerungen verlautet, die darauf schließen lassen, daß weiterhin eine Vereinheitlichung der Ermittlung der Bemessungsgrundlage innerhalb der Europäischen Union erreicht werden soll.<sup>489</sup> Ausgangspunkt für eine einheitliche körperschaftsteuerliche Bemessungsgrundlage könnten die – für handelsrechtliche EU-Konzernabschlüsse kapitalmarktorientierter Unternehmen ohnehin ab 2005 zwingend anwendbaren – internationalen Rechnungslegungsgrundsätze IFRS sein,<sup>490</sup> deren Übernahme für die nationale steuerliche Gewinnermittlung derzeit diskutiert wird.<sup>491</sup>

Nicht gelöst ist jedoch weiterhin das Problem der Festlegung von Schlüsselgrößen, mit deren Hilfe ein konsolidierter Gesamterfolg auf die Tochtergesellschaften in den einzelnen Ländern verteilt werden soll.<sup>492</sup> In den Fällen, in denen Schlüsselgrößen verwendet werden, wird bevorzugt auf unternehmensbezogene Kennzahlen wie Vermögen, Lohnsumme und Umsatz zurückgegriffen.<sup>493</sup> Daneben können makroökonomische Daten (z.B. Brutto-sozialprodukt) als Aufteilungsschlüssel dienen.<sup>494</sup> Diese Aufteilungsschlüssel mögen den Vorteil besitzen, praktikabel und leicht überprüfbar zu sein. Dies darf jedoch nicht darüber hinwegtäuschen, daß es derzeit keine verursachungsgerechte und ökonomisch zwingende Lösung zur Bestimmung des Aufteilungsschlüssels gibt. Die oben beispielhaft genannten Schlüssel führen zu einer nicht verursachungsgerechten Zuordnung des Einkommens für die Fälle, in denen standortspezifische Renditen erwirtschaftet werden, und zu einer Diskriminierung von Investitionen und Arbeitsplätzen in Hochsteuerländern. Darüber hinaus werden Anreize bei den Unternehmen gesetzt, die Aufteilungsbasis in Länder mit niedrigen Steuersätzen zu verlagern, solange in diesem Bereich Unterschiede bestehen.<sup>495</sup>

---

Fremdgesellschaftern, Gemeinschaftsunternehmen etc. Vgl. dazu hierzu *D. Schneider*, *Marktpreise*, DB 2003, S. 58.

<sup>488</sup> Noch im Januar 2003 stellten *Herzig/Bär* fest, daß bislang noch nicht einmal ein Konsens bestehe, die Bemessungsgrundlage im Bereich der direkten Steuern zu harmonisieren, ganz zu schweigen von einer Harmonisierung in Richtung auf eine IAS-Konzeption. Vgl. *N. Herzig/M. Bär*, *Gewinnermittlung*, DB 2003, S. 1.

<sup>489</sup> Zu Beginn des Jahres 2004 war in verschiedenen Zeitungen zu lesen, daß die EU die Unternehmensbesteuerung ändern und eine Vereinheitlichung der Bemessungsgrundlage erreichen wolle. Vgl. Ankündigung von *Bolkestein* in *FAZ* vom 12.3.2004, S. 13 und *Börsenzeitung* vom 16.2.2004, S. 7. Zu den Vorschlägen für eine konsolidierte Körperschaftsteuer-Bemessungsgrundlage vgl. *C. Spengel et al.*, *Unternehmensbesteuerung*, *IStR* 2003, S. 31 f.

<sup>490</sup> Vgl. hierzu im Einzelnen *A. Oestreicher/C. Spengel*, *Anwendung*, *RIW* 2001, S. 889 ff.

<sup>491</sup> Vgl. *N. Herzig/M. Bär*, *Gewinnermittlung*, DB 2003, S. 1 ff.

<sup>492</sup> Vgl. *C. Spengel et al.*, *Unternehmensbesteuerung*, *IStR* 2003, S. 31.

<sup>493</sup> So z.B. bei der deutschen Gewerbesteuerzerlegung gem. § 29 *GewStG*.

<sup>494</sup> Vgl. *A. Oestreicher*, *Konzernbesteuerung*, S. 349.

<sup>495</sup> Vgl. *A. Oestreicher*, *Konzernbesteuerung*, S. 356.

Die Einführung einer Unitary Taxation in der Europäischen Union würde zudem lediglich zu einer Verlagerung des Verrechnungspreisproblems an die Außengrenzen der EU führen, nicht jedoch eine Lösung des Verrechnungspreisproblems auf internationaler Ebene bedeuten.<sup>496</sup> Die Meinungsverschiedenheiten zwischen Unternehmen und den beteiligten Fiskalbehörden sind abzusehen, denn international bestehen erhebliche Unterschiede bei der Abgrenzung der einzelnen zu versteuernden Vorgänge. Insbesondere bei der Ermittlung eines angemessenen Aufteilungsschlüssels sind Streitigkeiten vorprogrammiert.<sup>497</sup> Nimmt man einen zu groben Schlüssel, so wird die Gewinnentstehung nicht differenziert genug abgebildet. Mit Verfeinerung des Aufteilungsmaßstabs besteht jedoch die Gefahr, daß die Anwendung unpraktikabel wird. Die Höhe des Bruchteils wird immer erheblich von der Wahl der Schlüsselgröße determiniert und orientiert sich nicht ausschließlich an den Funktionen, so daß die globale Gewinnzerlegung im Ergebnis nicht der Forderung nach einer verursachungsgerechten Gewinnzuordnung entspricht.<sup>498</sup> Die kritische Beurteilung der indirekten Methode wird international weitgehend geteilt.<sup>499</sup>

### 3. Grenzkosten als Verrechnungspreise

Eine Alternative zu fremdvergleichskonformen Verrechnungspreisen sieht *Schneider* im Ansatz von Grenzkosten für konzerninterne Lieferungen und Leistungen, so daß variable Herstellungskosten in Bezug auf die Liefermenge verrechnet würden.<sup>500</sup> Fremdvergleichskonforme Verrechnungspreise rufen jedoch bei steuerbedingten Grenzkostensteigerungen sinkende Absatzmengen und steigende Absatzpreise für Leistungen an konzernfremde Abnehmer hervor.

---

<sup>496</sup> So auch *J. Bökelmann*, Gewinnzurechnung, S. 251 ff.

<sup>497</sup> *Salzgeber* kritisiert z.B. die im Rahmen der Unitary Taxation verwendeten Aufteilungsschlüssel, da selbst in den Perioden, in denen die zutreffenden Erfolgsfaktoren festgestellt werden können, regelmäßig kein proportionaler Zusammenhang zwischen dem Konzernenerfolg und den ermittelten Faktoren besteht. Vgl. *W. Salzgeber*, Konzernbesteuerung, IStR 1999, S. 102; *X. Ditz*, Gewinnabgrenzung, S. 374.

<sup>498</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 300.

<sup>499</sup> Vgl. *OECD*, Convention, Art. 7, Tz. 11 f.; *H. Becker*, Besteuerung, DB 1989, S. 10-12; a.A. *R. Bird*, Tax Order, BIFD 1988, S. 297; *P. Musgrave*, Coordination, BIFD 1988, S. 297.

<sup>500</sup> Vgl. *D. Schneider*, Marktpreise, DB 2003, S. 57. Auf einen ähnlichen kostenorientierten Ansatz basiert der Vorschlag von *Wendel*. Danach sollen vom erzielten „Außenumsatz“ sog. „Basiskosten“ (genau definierte Einzelkosten) und „anteilige restliche Kosten“ (Gemeinkosten) abgezogen werden, um so den „zu versteuernden Gewinn“ zu ermitteln, der nach bestimmten „Makro- und Mikro-Level-Schlüsseln“ auf alle Staaten des Zerlegungsgebietes aufgeteilt werden soll. Vgl. *D. Wendel*, Einkunftsabgrenzung, IStR 2004, S. 123 f.

Dieser Ansatz führt im Ergebnis dazu, daß diejenigen Konzerneinheiten, die an einen konzernfremden Abnehmer liefern, den gesamten Mehrgewinn<sup>501</sup> vereinnahmen und versteuern würden.

Im Interesse der Steuerquote des Konzerns wäre dies idealerweise eine Konzerneinheit in einem Niedrigsteuerland. Ebenso würden Länder, in denen importierende Konzerneinheiten ihren Sitz haben, von diesem Ansatz profitieren, während diejenigen mit exportierenden Konzerneinheiten Steueraufkommen verlieren würden. Da diese eher die „mächtigen“ unter den OECD-Staaten sein dürften, wird dieses Konzept bereits am Widerstand dieser Staaten scheitern und somit keine echte Lösung darstellen.<sup>502</sup> Außerdem erscheint hierbei eine funktions- und risikoorientierte Abgrenzung des Gesamtkonzernergebnisses nicht gewährleistet.

#### **4. Zwischenergebnis sowie Diskussion eines möglichen Lösungsansatzes**

Bei den indirekten Methoden wird die implizite Gleichstellung der internen Transaktionen mit Markttransaktionen vermieden. Es wird anerkannt, daß aufgrund von Integration eines rechtlich verselbständigten Gliedunternehmens in die wirtschaftliche Einheit der Muttergesellschaft Skalen- und Verbundvorteile entstehen können, die dem Unternehmen als Ganzes zugerechnet werden müssen.<sup>503</sup> Darüber hinaus machen die globalen Gewinnabgrenzungsmethoden den Fremdvergleichsgrundsatz und damit die Identifikation und Bewertung von Leistungsbeziehungen überflüssig, denn mit diesem Konzept wird vermieden, daß Zwischengewinne aus konzerninternen Lieferungen und Leistungen zu ermitteln und zu versteuern sind, bevor der Konzernenerfolg durch Transaktionen mit konzernexternen Geschäftspartnern realisiert wird.<sup>504</sup> Daher wird dieses Konzept – trotz aller praktischer Anwendungsprobleme – in den Wirtschaftswissenschaften als das einzig theoretisch Richtige angesehen.<sup>505</sup>

---

<sup>501</sup> Dieser ergibt sich aus dem Abgabepreis an den fremden Dritten abzüglich der variablen Herstellungskosten der in den Leistungsprozeß einbezogenen Konzerneinheiten.

<sup>502</sup> So auch *D. Schneider*, *Marktpreise*, DB 2003, S. 58.

<sup>503</sup> Fraglich ist, wie weit der Kreis der Vorgänge zu ziehen ist, die dem einheitlich ermittelten Ergebnis zuzurechnen sind. Es besteht die Gefahr, daß bei heterogenen Leistungen die wirtschaftliche Einheit zu weit gefaßt wird, um sie noch nach einheitlichen Aufteilungsfaktoren zerlegen zu können. Vgl. *A. Oestreicher*, *Konzern-Gewinnabgrenzung*, S. 195.

<sup>504</sup> Vgl. *A. Oestreicher*, *Konzernbesteuerung*, S. 350.

<sup>505</sup> Vgl. *N. Wellisch*, *Verrechnungspreise*, in *Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik* 2003, S. 341.

Mit seiner Anwendung sind jedoch eine Vielzahl neuer Probleme verbunden. Bedenkt man den enormen Harmonisierungsbedarf zwischen den nationalen Fiskal, erscheint es sehr zweifelhaft, ob die globale Gewinnabgrenzungsmethode sich als die bessere Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz erweisen und durchsetzen kann.<sup>506</sup> Zu bedenken ist ferner, daß für den Fremdvergleichsgrundsatz ein weltweiter Konsens erzielt wurde, den *Becker* im Hinblick auf die Vermeidung einer Doppelbesteuerung zu Recht als „wertvolles Gut“ bezeichnet.<sup>507</sup> Als entscheidender Maßstab für die Gewinnaufteilung ist somit weiterhin der Fremdvergleichsgrundsatz anzusehen.<sup>508</sup> Eine Abkehr vom Status Quo würde weitreichende Folgen haben, da sowohl alle weltweit abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen neu verhandelt als auch die damit abgestimmten Vorschriften des nationalen Steuerrechts geändert werden müßten. Das damit verbundene Arbeitsaufkommen wäre immens.

Insgesamt ist festzustellen, daß die transaktionsbezogenen Standardmethoden die im Ansatz genauere Vorgehensweise darstellen. Theoretisch sind sie jedoch in ihrem Anwendungsbereich beschränkt auf marktgängige Leistungen. Bei spezifischen Geschäftsvorgängen erscheinen die Standardmethoden jedoch vielfach zu eng, um auf dieser Grundlage die Lokalisierung des Unternehmenserfolgs verursachungsgerecht vornehmen zu können.

Somit liegt die Frage nahe, ob nicht durch Kombination der direkten und indirekten Methoden die Gewinnabgrenzung an Genauigkeit zulegen kann.<sup>509</sup> *Kleineidam* schlägt vor diesem Hintergrund eine „abgeschichtete globale Einkünfteabgrenzung“ vor.<sup>510</sup> In einem ersten Schritt sind dabei die Transaktionen, für die der Grundsatz des Fremdvergleichs das genaue und theoretisch fundierte Abgrenzungsprinzip darstellt, von den Verbundprozes-

---

<sup>506</sup> Ebenso *X. Ditz*, Gewinnabgrenzung, S. 375.

<sup>507</sup> Vgl. *H. Becker*, Ansätze, IWB 1999, F. 10 Gr. 2, S. 1392.

<sup>508</sup> Vgl. OECD-Richtlinie 1995/96, Anm. 1.13.

<sup>509</sup> Bislang war nach Auffassung der OECD eine Anwendung anderer Methoden als der Standardmethoden möglich, wenn die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden für sich alleine nicht zuverlässig sind oder wenn diese in Ausnahmefällen überhaupt nicht anwendbar sind.

<sup>510</sup> Vgl. *H.-J. Kleineidam*, in Klein/Stihl/Wassermeyer, Unternehmen, S. 857 ff. Bei seinen Überlegungen unterscheidet *Kleineidam* zwischen Basiseinkünften, die die Gliedunternehmen als unverbundene Unternehmen erzielen würden, und Zusatzeinkünften, die sich aus der Verbundenheit integrierter Unternehmen ergeben. Erstere seien aus Gründen der Gerechtigkeit unter den Staaten direkt auf der Grundlage der Selbständigkeitsfiktion zu verteilen. Auf die Zusatzeinkünfte wird ein Verteilungsverfahren angewendet, das auf den verursachenden Erfolgsfaktoren beruht. Vgl. dazu *J. Kuebart*, Verrechnungspreise, S. 103 ff.; *H.-J. Kleineidam*, in Schaumburg (Hrsg.), Verrechnungspreise, S. 103 ff.

sen zu trennen.<sup>511</sup> Im zweiten Schritt sind wirtschaftliche (Unter-)Einheiten zu bilden, die sich an der Zuordnung der einzelnen Verbundprozesse zu disjunkten Geschäftsprozessen orientieren.<sup>512</sup> Zwischen diesen Einheiten könnte das nach Anwendung der Standardmethoden verbleibende Ergebnis mittels einer globalen Gewinnaufteilungsmethode verteilt werden. Dazu wäre ein Verteilungsschlüssel heranzuziehen, der sich an den wirtschaftlichen Erfolgsfaktoren der Unternehmenseinheit orientiert und eine geographische Lokalisation der erfolgsverursachenden Faktoren im Sinne des Ursprungsprinzips ermöglicht.<sup>513</sup> Es sollte nicht übersehen werden, daß der von *Kleineidam* gemachte Vorschlag einer „abgeschichteten globalen Aufteilungsmethode“ erhebliche Probleme nach sich zieht. Sie reichen von der Verwirklichung der absoluten Selbständigkeitsfiktion bei der Teileinheitsgewinnermittlung über die erforderliche Harmonisierung der Rechnungslegung zum Zweck der Konsolidierung bis hin zu den Vollständigkeits- und Abhängigkeitsfragen bei der Erfolgsfaktorenanalyse.<sup>514</sup>

In diesem Zusammenhang sei daran erinnert, daß bislang weder die betriebswirtschaftliche Theorie noch die Praxis der Unternehmensbewertung einen allgemeingültigen Maßstab für die Aufteilung von Synergieeffekten aufstellen konnte.<sup>515</sup> Letztlich ist eine einzelfallbezogene Wertung notwendig, um einen Maßstab für die Aufteilung festzulegen. Dies wird auch durch die Praxis der Unternehmensbewertung bestätigt, in der häufig pauschale und im Ergebnis willkürliche Zuordnungsmaßstäbe zur Aufteilung der Synergieeffekte herangezogen werden.<sup>516</sup>

---

<sup>511</sup> Zu diesen Transaktionen gehören jene internen Lieferungen und Leistungen, die ohne Nachteil für die Wettbewerbsposition des Unternehmens durch externe Marktvorgänge substituiert werden können. Verbundprozesse liegen dagegen vor, wenn zur Realisierung von Verbundeffekten übergreifende Abstimmungen zwischen den verschiedenen Gesellschaften des Unternehmens erforderlich sind, die auf das gemeinsame Auftreten auf dem Beschaffungs- oder Absatzmarkt, interne Leistungsverflechtungen oder die gemeinsame Nutzung einer knappen Ressource zurückzuführen sind. Vgl. *E. Frese*, Verrechnungspreis, ZfbF 1995, S. 945. Sie zeichnen sich aus durch Transaktionen mit hohem Anpassungs- und Koordinationsbedarf, die aufgrund der spezifischen Eigenschaften der mit ihr verbundenen Vermögenswerte hohe Kooperationsrisiken und hohem Schlichtungsbedarf ausgesetzt sind. Vgl. *B.H. Spicer/V. Balew*, Management, AO&S 1988, S. 311.

<sup>512</sup> Vgl. *A. Oestreicher*, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 197. *Kleineidam* spricht von einer „abgeschichteten globalen Einkünfteabgrenzung“. Vgl. *H.-J. Kleineidam*, Unternehmen, S. 869 ff.

<sup>513</sup> Vgl. *X. Ditz*, Fremdvergleichsgrundsatz, S. 387; *H.-J. Kleineidam*, in Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), Unternehmen, S. 869.

<sup>514</sup> Vgl. *H.-J. Kleineidam*, in Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), Unternehmen, S. 872.

<sup>515</sup> Vgl. *X. Ditz*, Fremdvergleichsgrundsatz, S. 387.

<sup>516</sup> So z.B. die hälftige Aufteilung nach dem sog. Halbierungsverfahren. Vgl. *W. Ossadnik*, DB 1997, S. 887; *Angermayer/Oser*, Synergieeffekte, S. 676.

Sollten sich künftig jedoch international akzeptable, also verursachungsgerechte und ökonomisch zwingende Verteilungsschlüssel bestimmen lassen, die darüber hinaus noch praktikabel sind, könnte direkt das Konzept der globalen Gewinnermittlung und -aufteilung praktiziert werden.

## II. Steuerliche Konsequenzen aus der Organisation der Vertriebsaktivitäten als Direktgeschäft

### 1. Steuerliche Behandlung von Direktgeschäften

#### 1.1 Besteuerung im Vertriebsstaat

Als Vertriebsstaat wird nachfolgend grundsätzlich der Staat bezeichnet, in dem die Produkte an konzernfremde Kunden abgesetzt werden. Inwiefern die aus Direktgeschäften resultierenden Zahlungen bzw. das diesen Geschäften zugrundeliegende Vermögen neben der inländischen Besteuerung (unbeschränkte Steuerpflicht) auch im Ausland steuerlich erfaßt werden, hängt vor allem von der Konzeption der beschränkten Steuerpflicht nach dem nationalen ausländischen Recht ab.<sup>517</sup> Bei den wirtschaftlich weiterentwickelten Staaten ist eine weitgehende Übereinstimmung der Voraussetzungen für eine beschränkte Steuerpflicht gegeben. Demnach findet in solchen Staaten keine ertragsteuerliche Erfassung von Direktgeschäften statt, da Warenlieferungen und Dienstleistungen nicht unter die Formen von Direktgeschäften fallen, die eine beschränkte Steuerpflicht auslösen.<sup>518</sup> Wird im Ausland weder eine Betriebsstätte unterhalten noch ein ständiger Vertreter<sup>519</sup> bestellt, kann ein inländisches Unternehmen im Ausland weder durch Warenlieferungen noch durch gewerbliche Dienstleistungen beschränkt steuerpflichtig werden.<sup>520</sup> Das Besteuerungsrecht steht gem. Art. 7 OECD-MA ausschließlich dem Ansässigkeitsstaat zu. Wie oben dargelegt, wird davon ausgegangen, daß das Spitzenunternehmen im Inland seinen Sitz und/oder seine Geschäftsleitung hat und somit dort unbeschränkt steuerpflichtig ist.

---

<sup>517</sup> Vgl. dazu die Übersicht zu den Anknüpfungspunkten der beschränkten Steuerpflicht in Industriestaaten bei *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 380.

<sup>518</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 380.

<sup>519</sup> Zum ständigen Vertreter vgl. die Ausführungen unter C.4.7.1.

Abweichungen können sich ergeben, wenn eine Doppelansässigkeit in Absatzland und Ansässigkeitsstaat gegeben ist. Diese Problematik soll hier aber nicht weiter verfolgt werden.

Die in Deutschland geltenden Grundsätze können hinsichtlich ihrer Struktur auf das Ausland übertragen werden. Auch wenn sich die begriffliche Fixierung im Detail von den in § 49 EStG formulierten Regelungen unterscheidet, stimmen sie bei Industriestaaten insoweit mit dem deutschen Steuerrecht überein, als eine Besteuerung von Steuerausländern nur stattfindet, wenn die Verknüpfung mit der jeweiligen ausländischen Volkswirtschaft einen bestimmten Mindestumfang erreicht.<sup>521</sup>

## 1.2 Besteuerung im Ansässigkeitsstaat

Im nationalen Recht werden im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht grundsätzlich sämtliche Einkünfte von Steuerinländern durch den Ansässigkeitsstaat besteuert (Universalitätsprinzip). Diesem Prinzip wird im nationalen deutschen Steuerrecht uneingeschränkt Rechnung getragen, unabhängig davon, ob sich aus dem Direktgeschäft ein nach deutschen Maßstäben positiver oder negativer Erfolgsbeitrag ergibt. Die durch den grenzüberschreitenden Leistungsaustausch erwirtschafteten Erfolgsbeiträge sind Bestandteil der inländischen Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer (§ 1 KStG). Damit können negative Ergebnisse aus grenzüberschreitenden Direktgeschäften mit anderen (positiven) Ergebnissen des Steuerpflichtigen saldiert werden. Die Verluste aus einzelnen Warenlieferungen und Dienstleistungen mindern einerseits die Bemessungsgrundlage der Körperschaftsteuer und andererseits die der Gewerbesteuer.

Da im Ausland bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen und Dienstleistungen grundsätzlich keine Besteuerung erfolgt, kommt es auch zu keiner Doppelbesteuerung. Es ist daher auch nicht erforderlich, im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht eine internati-

---

<sup>520</sup> Vgl. *R. Pinkernell*, Behandlung, *StuW* 1999 S. 286 ff.; *G. Strunk/Y. Zöllkau*, Steuerpflicht, *INF* 1998, S. 611 f.

<sup>521</sup> Vgl. *W. Scheffler*, Besteuerung, S. 165. Dies bedeutet jedoch nicht, daß in jedem Einzelfall und insbesondere bei komplexen Sachverhalten (z.B. Drittstaatenbeziehungen) einheitliche Abgrenzungen der Besteuerungsobjekte erfolgen. So setzt z.B. die Quellenbesteuerung gewerblicher Einkünfte in den USA aufgrund des Trade-or-business-Konzepts wesentlich früher ein als in Deutschland. Für eine steuerliche Erfassung im Rahmen der US-amerikanischen Bundeseinkommensteuer reicht es aus, daß ein nichtansässiger Ausländer eine nachhaltige, auf die Erzielung von Einkünften gerichtete Erwerbstätigkeit in den USA ausübt (income effectively connected with a trade or business in the USA). Die Existenz einer US-amerikanischen Betriebsstätte ist nicht erforderlich (Sec. 864b und c IRC).

onale Doppelbesteuerung zu vermeiden. Einkünfte aus Direktgeschäften sind inländische Gewinne. D.h. die Gewinne aus Direktgeschäften unterliegen der Körperschaft- und Gewerbesteuer<sup>522</sup> in Deutschland und nicht den Restriktionen des § 2a EStG.

### 1.3 Abkommensrechtliche Behandlung des Direktgeschäfts

Die in den Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Aufteilung der Besteuerungsansprüche folgt den Wertungen des in Deutschland und anderen Industriestaaten geltenden jeweiligen nationalen Rechts. Da Warenlieferungen und Dienstleistungen im Ausland nicht steuerbar sind, können internationale Doppelbesteuerungen prinzipiell nicht auftreten.

Um die Steuerfolgen eines Direktgeschäfts abschätzen zu können, ist eine genaue Überprüfung der im Einzelfall betroffenen nationalen Quellenbesteuerungsrechte erforderlich.<sup>523</sup> Dies soll hier jedoch nicht weiter untersucht werden, da alle Industriestaaten in diesem Punkt übereinstimmende Vorschriften aufweisen. Besonderheiten können sich z.B. bei Entwicklungsländern ergeben, die eine Liefergewinnbesteuerung kennen.

## 2. Direktvertrieb mittels Electronic Business

### 2.1 Abgrenzung der Betriebsstätte „Internet-Server“ zum Direktvertrieb

Die Grenze zwischen Direktgeschäften und der Begründung einer Betriebsstätte ist insbesondere beim Vertrieb über einen Internet-Server im Vertriebsstaat schwer zu ziehen. Es besteht die Gefahr, daß durch das bei Internet-Geschäften typische Fehlen einer physischen Aktivität im Vertriebsstaat die neuen Vertriebsmöglichkeiten, insbesondere bei Online-Leistungen, zu einer (steuerlichen) Umqualifizierung der Leistungsvergütungen füh-

---

<sup>522</sup> Kapitalgesellschaften erzielen gem. § 8 Abs. 2 KStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb kraft Rechtsform, auch wenn keine eigentliche gewerbliche Tätigkeit vorliegt.

<sup>523</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 380. Das Ausmaß der Besteuerung im Quellenstaat hängt vom Umfang des Steuerzugriffs im Quellenstaat ab. Dieser Steuerzugriff kann im Sinne einer umfassenden Quellenbesteuerung ausgestaltet sein (z.B. bei Entwicklungsländern) oder aber auf regelmäßig fließende Entgelte mit besonders engem Bezug zum Inland begrenzt sein (z.B. analog § 49 EStG). Im ersten Fall unterliegen bereits „Liefergewinne“ bei grenzüberschreitenden Warenlieferungen und Dienstleistungen der Besteuerung, im letzteren Fall sind derartige Gewinne im Quellenstaat steuerfrei. Zum Begriff der Liefergewinne vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 42.

ren.<sup>524</sup> Die Folge wäre, daß bislang im Vertriebsstaat steuerlich unbeachtliche Direktgeschäfte nunmehr der beschränkten Steuerpflicht unterliegen.<sup>525</sup>

Hinsichtlich der Ertragsteuern hat man sich innerhalb der OECD darauf verständigt, keine Internet-spezifische Regelungen zu schaffen.<sup>526</sup> Um die steuerlichen Konsequenzen des Vertriebs über das Internet abschätzen zu können, ist es erforderlich festzulegen, ab wann eine steuerlich relevante Betriebsstätte im Vertriebsstaat entsteht. Falls ein Internet-Server<sup>527</sup> bereits eine Betriebsstätte begründen könnte, ergäbe sich die Gestaltungsmöglichkeit, durch die Unterhaltung eines Internet-Servers in einem Niedrigsteuerland<sup>528</sup> größere Teile des Unternehmensgewinns der deutschen Besteuerung zu entziehen.

Die besondere Bedeutung dieser Problematik liegt darin, daß es sowohl Inländern als auch Ausländern aufgrund der Standortungebundenheit des E-Business möglich ist, ihre Produkte und Dienstleistungen über eine „Server-Betriebsstätte“ im DBA-Ausland oder über eine Auslandstochtergesellschaft anzubieten. Damit besteht eine deutliche Gefahr für das Steueraufkommen des Herstellerstaates. Die Problematik verschärft sich, soweit eine z.B. in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft über einen im Absatzland aufgestellten Internet-Server seine Produkte vertreibt und kein Doppelbesteuerungsabkommen existiert. Sofern der Vertriebsstaat im Internet-Server eine Betriebsstätte erkennt, besteht die Gefahr einer Doppelbesteuerung.<sup>529</sup>

Nach deutschem Rechtsverständnis ist eine Betriebsstätte gem. § 12 AO eine feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Der BFH hat außerdem bereits im Jahr 1996 klargestellt, daß eine Betriebsstätte kein weisungsgebun-

---

<sup>524</sup> Dies gilt, soweit sich Kunde und Hersteller nicht im gleichen Land befinden und der Vertrieb über den Internet-Server des Herstellers abgewickelt wird. Ist der Hersteller z.B. in Deutschland ansässig und vertreibt er seine Produkte an Kunden in Belgien über einen Internet-Server, so besteht die Gefahr der steuerlichen Umqualifizierung.

<sup>525</sup> Vgl. z.B. *W. Kessler*, Besteuerung, DSWR 1998, S. 235 f.; Als weitere Anknüpfungspunkte im Rahmen der Betriebsstättenbesteuerung hinsichtlich elektronischer Märkte werden unter anderem die Website, die Datenleitungen, der Provider oder auch die Endgeräte der Nutzer diskutiert. Vgl. *T. Utescher*, Internet, S. 226 – 246 m.w.N.

<sup>526</sup> Vgl. *R. Pinkernell/X. Ditz*, Betriebsstättenbegriff, FR 2001, S. 1193.

<sup>527</sup> Unter der Tätigkeit eines Internet-Servers wird nach dem Wortlaut der Verfügung der OFD-Karlsruhe v. 11.11.1998 das Verschaffen eines Eindrucks über ein Unternehmen für Kunden, die Einsichtnahme in die Angebotspalette sowie die Entgegennahme von Bestellungen verstanden. Vgl. OFD Karlsruhe, Verfügung vom 11.11.1998, S 1301 A – St 332.

<sup>528</sup> Mit diesem müßte allerdings ein Doppelbesteuerungsabkommen bestehen, da ansonsten die von der Betriebsstätte erzielten Gewinne nicht freigestellt werden.

<sup>529</sup> Deutschland besteuert bei unbeschränkter Steuerpflicht gem. § 1 Abs. 2 KStG das Welteinkommen. Hinzu tritt jetzt die beschränkte Steuerpflicht im Vertriebsstaat. Zur Frage der Höhe des zuzurechnenden Gewinns vgl. die Ausführungen unter C.III.2.

denes Personal benötigt.<sup>530</sup> Nach h.M. kann daher auch ein Internet-Server eine Betriebsstätte begründen.<sup>531</sup> Mittlerweile hat sich die OECD der Problematik "Internet-Server als Betriebsstätte" angenommen.<sup>532</sup> Danach liegt eine Betriebsstätte unter folgenden Voraussetzungen vor:

- Es handelt sich um eine feste Geschäftseinrichtung,
- die sich in der Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen befindet,
- der Ausübung der Unternehmenstätigkeit zumindest teilweise dient und
- nicht lediglich eine Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit darstellt.

Für einen Internet-Server bedeutet dies, daß er grundsätzlich eine Betriebsstätte darstellen kann. Dabei ist das Vorhalten von Personal auch nach OECD-Auffassung nicht erforderlich. Allerdings kann durch das sog. einfache Webhosting<sup>533</sup> keine Betriebsstätte begründet werden, da insofern lediglich Software überlassen wird und keine feste Geschäftseinrichtung vorliegt. Wird jedoch ein eigener oder ein angemieteter bestimmter Server zur ausschließlichen Verwendung für ein Unternehmen installiert, sind die Voraussetzungen einer festen Geschäftseinrichtung in der Verfügungsmacht des Steuerpflichtigen erfüllt.<sup>534</sup> Die erforderliche Unternehmenstätigkeit kann auch ohne Personal, also z. B. mittels spezieller Software, automatisiert ausgeübt werden.<sup>535</sup>

Besonders schwierig zu beurteilen ist die Frage, ob der Internet-Server lediglich eine Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit i.S.d. Art. 5 Abs. 4 OECD-MA erbringt. Eindeutig ist nur, daß bei ausschließlicher Nutzung des Servers zur Herstellung einer Kommunikationsverbindung, zur Werbung für Waren und Dienstleistungen, zur Erhebung von Kundendaten und zur Erteilung von Informationen keine Unternehmenstätigkeit, sondern lediglich Vorberei-

---

<sup>530</sup> *BFH v. 30.10.1996, II R 12/92, BStBl. II 1997, S. 12.*

<sup>531</sup> Vgl. u.a. *G. Strunk/Y. Zöllkau*, in *Strunk (Hrsg.), Steuern und Electronic Commerce*, S. 53 ff.; *H. W. Endriss et al.*, *Problemfelder*, BB 1999, S. 2276 ff.

<sup>532</sup> Vgl. geänderte Musterkommentierung zu Art. 5 Tz. 42.1 – 42.10 OECD-MA; *H. W. Arndt/T. Fetzer*, *Internetserver*, BB 2001, S. 1175; *R. Pinkernell/X. Ditz*, *Betriebsstättenbegriff*, FR 2001, S. 1193.

<sup>533</sup> Darunter ist die Überlassung von Speicher und Leitungskapazität im Rahmen eines Providervertrags ohne Bestimmung eines konkreten Servers zu verstehen.

<sup>534</sup> Vgl. OECD-MK, Art. 5 Tz. 42.3; *R. Pinkernell/X. Ditz*, *Betriebsstättenbegriff*, FR 2001, S. 1196.

<sup>535</sup> *BFH v. 30.10.1996, II R 12/92, BStBl. II 1997, S. 12*; *R. Pinkernell/X. Ditz*, *Betriebsstättenbegriff*, FR 2001, S. 1197; *K. Eicker/M. Scheifele*, *Betriebsstättenproblematik*, IWB Fach 3 Gruppe 2 (Deutschland), S. 786; *G. Strunk*, *Internet-Server*, BB 1998, S. 1826.

tungshandlungen ausgeführt werden.<sup>536</sup> Die OECD führt dazu aus, daß erst in den Fällen, in denen der Internet-Server Unternehmensfunktionen ausübt, die einen „wesentlichen und signifikanten Teil der Geschäftstätigkeit des Gesamtunternehmens“ oder eine „Kernfunktion der Unternehmenstätigkeit“ ausmachen, eine Betriebsstätte vorliegen soll.<sup>537</sup>

Besteht der Unternehmenszweck z.B. im Verkauf digitaler Produkte über das Internet, gehört der Betrieb eines Internet-Servers mit eigener Website nach Auffassung der OECD nicht zu den Kernfunktionen des Unternehmens, sondern stellt lediglich eine Hilfsfunktion dar.<sup>538</sup> Treten jedoch Funktionen hinzu, die typischerweise mit einem Kaufvorgang verbunden sind, wie z.B. der automatisierte Vertragsabschluß mit dem Kunden, die Abwicklung der Zahlung und die Lieferung des Produkts per Download, wird der Internet-Server zur Betriebsstätte. Wenn aber eine Server-Betriebsstätte, die allein dem Warenabsatz dient und über kein eigenes Personal verfügt, mit der Funktion eines Dienstleisters gleichgesetzt wird, so erscheint es widersprüchlich, wenn genau diese Betriebsstätte auch die Unternehmertätigkeit eines klassischen Eigenhändlers ausüben kann.<sup>539</sup> Die Einordnung des vollautomatischen Internet-Servers als eine Betriebsstätte läuft in den Fällen des Warenvertriebs auf eine Fiktion hinaus, die wohl der Rechtssicherheit dienen soll.

Handelt ein Unternehmen mit Waren oder Dienstleistungen und nutzen die Kunden den Server lediglich als Online-Katalog, während die Warenlieferung und Abrechnung per Post zugestellt werden, liegt unzweifelhaft lediglich eine Hilfsfunktion des Servers vor. Es kommt also einerseits darauf an, ob das Unternehmen eigene Vermarktungsanstrengungen unternimmt. In diesem Fall handelt es sich bei der Vertriebskomponente um eine Kernfunktion. Andererseits ist entscheidend, welche tatsächlichen Aufgaben durch den Server ausgeführt werden. So gehört die Warenpräsentation zwar zur Kernfunktion des Vertriebs, ist alleine jedoch nur mit einem funktionsschwächeren Dienstleister zu vergleichen und kann alleine nicht als Ausübung der Unternehmenstätigkeit betrachtet werden. Die möglichen Geschäftsmodelle sind zahlreich, so daß letztlich eine Einzelfallbetrachtung nötig ist.

---

<sup>536</sup> Vgl. *R. Pinkernell/X. Ditz*, Betriebsstättenbegriff, FR 2001, S. 1198; OECD-MK, Art. 5 Tz. 42.7; *W. Kessler/M. Peter*, Zweifelsfragen, IStR 2001, S. 240 f.; OFD Karlsruhe, Verfügung vom 11.11.1998, S 1301 A – St 332.

<sup>537</sup> Vgl. OECD-MK, Art. 5 Tz. 42.8.

<sup>538</sup> Vgl. OECD-MK, Art. 5 Tz. 42.9.

<sup>539</sup> Vgl. *G. Strunk*, IWB Fach 10, Gruppe 2, S. 1527, 1533; *H. Gummert/C. Trapp*, Medien, Rz. 365 ff.; *F. Steimel*, E-Commerce, IStR 2001, S. 526.

Will das Unternehmen sicher sein, daß steuerlich Direktgeschäfte vorliegen, kann es dies dadurch erreichen, daß es auf einfaches Webhosting zurückgreift.

## 2.2 Steuerbilanzielle Behandlung von E-Business

### 2.2.1 Grundlagen

Die eigene Website ist für die meisten Unternehmen mittlerweile zur Selbstverständlichkeit geworden. Mit Hilfe eines gelungenen Internetauftritts werden nicht nur neue Kunden geworben, sondern auch die bestehenden von den Vorzügen des Unternehmens nachhaltig überzeugt. Außerdem fungiert die Firmenhomepage in zahlreichen Fällen bereits als Ladenlokal, zumindest aber als Produktkatalog, der über die Produkte informiert und Warenbestellungen online ermöglicht.

Je nach Ausgestaltung des Internetauftritts werden mitunter hohe Investitionen getätigt, um eine gelungene Online-Präsentation zu ermöglichen. Dabei entsteht der weitaus größte Teil der Aufwendungen im Bereich der sog. Softcosts, also durch Ausarbeitung eines Konzepts, Datenbeschaffung, Datenaufbereitung, Rechteverwaltung, Softwarecustomising<sup>540</sup> und Homepagedesign.<sup>541</sup> Im Rahmen der Bilanzierung stellt sich daher immer die Frage, ob sofort abzugsfähige Erhaltungsaufwendungen vorliegen oder ob ein aktiver Ausweis in der Bilanz erforderlich ist.

### 2.2.2 Bilanzierung von Aufwendungen für den Internetauftritt

#### 2.2.2.1 Allgemeines

Aufwendungen für den Internetauftritt können nur dann auf der Aktivseite der Bilanz ausgewiesen werden, wenn dabei aktivierungspflichtige Vermögensgegenstände entstehen. Eine abstrakte Aktivierungsfähigkeit liegt vor, wenn sich der Kaufmann die Sache etwas kosten läßt, das Objekt selbständig bewertbar ist und der Vorteil über den Bilanzstichtag hinausreichenden Nutzen hat.<sup>542</sup> Daß sich der Unternehmer den eigenen Internetauftritt

---

<sup>540</sup> Darunter ist die käuferspezifische Entwicklung von Software zu verstehen.

<sup>541</sup> Vgl. G. Leidig/H. Herzog, Bilanzierungsfragen, StuB 2001, S. 800 f.

<sup>542</sup> Vgl. beispielsweise R. Spatschek, Steuern, Rz. 105.

etwas kosten läßt, ist unstrittig. Wesentlich mehr Probleme bereitet das Erfordernis der selbständigen Bewertbarkeit und das Vorliegen eines Nutzens, der über den Bilanzstichtag hinausgeht, also die Verkehrsfähigkeit.

#### 2.2.2.2 Erstmalige Erstellung des Internetauftritts

Nach ständiger Rechtsprechung ist für die Bilanzierungsfähigkeit entscheidend, ob der Vorteil nach der Verkehrsanschauung in seiner Einzelheit von wirtschaftlicher Bedeutung und bei einer Veräußerung greifbar ist.<sup>543</sup> Es kommt also letztlich für die selbständige Bewertbarkeit in erster Linie auf den Nutzungs- und Funktionszusammenhang an.<sup>544</sup>

Da die meisten professionellen Homepages, insbesondere wenn sie im Vertriebsbereich genutzt werden, hierarchisch unter einer gemeinsamen Domain aufgebaut sind und durch Links und vernetzte Programmieretechnik in sich verknüpft sind<sup>545</sup>, ist von einem Nutzungs- und Funktionszusammenhang auszugehen, so daß der Internetauftritt im Ganzen zu bewerten ist.<sup>546</sup> Dabei ist das Aktivierungsverbot gem. § 248 Abs. 2 HGB und § 5 Abs. 2 EStG zu beachten, wonach immaterielle Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens nur aktiviert werden dürfen, wenn sie entgeltlich erworben wurden.

Bei der Internetdomain<sup>547</sup> handelt es sich nach herrschender Auffassung um einen verkehrsfähigen Vermögensgegenstand.<sup>548</sup> Dies zeigt sich eindrucksvoll an den zahlreichen Fällen des sog. Domaingrabblings.<sup>549</sup> Da es sich bei der Domain um ein ähnliches Recht i.S.d. § 266 Abs. 2 lit. A I 1 HGB handeln dürfte, kommt ein Ansatz als immaterielles Wirtschaftsgut in Betracht.<sup>550</sup> Die Domain dürfte allerdings nur einen kleinen Teil der Aufwendungen ausmachen.

---

<sup>543</sup> BFH, Urteil v. 8.2.1996, III R 126/93, BStBl II 1996, S. 542; BFH, Urteil v. 28.9.1990, III R 77/89, BStBl II 1991, S. 361.

<sup>544</sup> Vgl. ausführlich *W. Kessler*, Steuerrecht, Teil 5/3.4. 1. S. 10 f.

<sup>545</sup> Vgl. *C. Hütten*, Behandlung, INF 1998, S. 162; *M. Pannen/H. Meinhövel*, in Gummert/Trapp (Hrsg.), Medien, Rz. 511.

<sup>546</sup> Abweichend wird auch die Auffassung vertreten, daß die einzelnen Module eines Internetauftritts eigenständige Wirtschaftsgüter darstellen. Vgl. *W. Kessler*, Behandlung, DB 1998 S. 1348 ff.

<sup>547</sup> Die Internetdomain wird auch als Internetadresse bezeichnet.

<sup>548</sup> Vgl. *J. Schmittmann*, Rechtsfragen, StuB 2002 S. 106 m.w.N.

<sup>549</sup> Dabei lassen sich bestimmte Personen (Grabber) bekannte Marken bzw. Unternehmensbezeichnungen frühzeitig reservieren bzw. registrieren. Besteht der bekanntere Namensträger dann auf die Freigabe der Domain, wird von ihm ein Entgelt verlangt. Vgl. u.a. OLG Hamm, Urteil v. 13.1.1998, 4 U 135/97, NJW-CoR 1998, S. 175; OLG Frankfurt/Main, Urteil v. 4.5.2000, 6 U 81/99, CR 2000, S. 698.

<sup>550</sup> Vgl. *J. Schmittmann*, Rechtsfragen, StuB 2002, S. 107 ff., der auch zur Bewertung einer Domain der Höhe nach sowohl nach HGB, IAS und US-GAAP Ausführungen macht.

Schwierig kann die bilanzielle Beurteilung sein, wenn das Unternehmen einen Dritten mit der Erstellung des Internetauftritts beauftragt hat. Hier ist zwischen einer „unechten“ Auftragsfertigung<sup>551</sup>, die aufgrund des handels- und steuerrechtlichen Aktivierungsverbots gem. § 248 Abs. 2 HGB, § 5 Abs. 2 EStG zu direkt abzugsfähigen Betriebsausgaben führt, und einer „echten“ Auftragsfertigung, die zu einer Aktivierung führen kann, zu unterscheiden. Von einer „unechten“ Auftragsfertigung spricht man, wenn das Unternehmen einem Dritten lediglich allgemein mit der Erstellung von Sequenzen für seinen Internet-Auftritt beauftragt hat und der Unternehmer die eigentliche Planung und Erstellung des Konzepts für den Internet-Auftritt selbst vorgegeben hat. Dem Dritten kommt in diesem Fall lediglich eine untergeordnete Rolle zu. Die „echte“ Auftragsfertigung zeichnet sich dagegen dadurch aus, daß der Dritte mit der Erstellung eines fertigen Werkes beauftragt wird und dieser im eigenen Namen und für eigene Rechnung handelt. Das Unternehmen gibt hier lediglich die notwendigen Informationen, während Konzept und Erstellung weitestgehend von dem beauftragten Dritten stammen.<sup>552</sup>

Letztlich steht dem Unternehmen mit dem Kriterium des originären oder derivativen Erwerbs ein gewisser Gestaltungsspielraum zur Verfügung, anhand dessen bei entsprechender Vertragsgestaltung eine Beeinflussung der bilanziellen Folgen möglich ist.<sup>553</sup>

### 2.2.2.3 Laufender Aufwand aufgrund des Internetauftritts

Für die laufende Betreuung eines bereits bestehenden professionellen Internetauftritts können während eines Wirtschaftsjahres Aufwendungen in beträchtlicher Höhe anfallen. Aus bilanzieller Sicht muß daher die Frage beantwortet werden, ob diese als Herstellungskosten aktivierungspflichtig sind oder als sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand gewinnmindernd verbucht werden können.

Herstellungskosten liegen vor, wenn etwas völlig Neues geschaffen wird, ein vorhandenes Wirtschaftsgut deutlich körperlich erweitert oder über den ursprünglichen Zustand hinaus

---

<sup>551</sup> Vgl. Ernst&Young, Bilanzierung, S. 8.

<sup>552</sup> Vgl. Ernst&Young, Bilanzierung, S. 8.

<sup>553</sup> Vgl. ausführlich z.B. *W. Kessler*, Behandlung, DB 1998, S. 341 ff.; *R. Schick/A. Nolte*, Bilanzierung, DB 2002, S. 541 ff.; *G. Strunk*, E-Business, S. 541 ff.

wesentlich verbessert wird.<sup>554</sup> Aufwendungen für Wartung, Pflege und Weiterentwicklung führen daher nur dann zu einem neuen Wirtschaftsgut, wenn das alte bereits vollkommen verbraucht ist, was bei einigermaßen aktuellen Homepages, die vielleicht lediglich einen Überarbeitungsrückstand aufweisen, nicht der Fall sein dürfte.

Allerdings können diese Aufwendungen durchaus zum Entstehen eines anderen Wirtschaftsgutes führen. Dies ist i. d. R. der Fall, wenn die betriebliche Funktion oder der wirtschaftliche Zweck so verändert wird, daß eine Wesensänderung eintritt, wie es z.B. beim Wandel von der Informationsvermittlung zur Online-Warenbestellung der Fall ist.<sup>555</sup> Die Folge ist eine Aktivierung der entsprechenden Kosten, sofern dem kein Aktivierungsverbot entgegensteht. Eine wesentliche Verbesserung an einem bereits vorhandenen Internetauftritt kann angenommen werden, wenn Module geschaffen werden, die in dem bisherigen als einheitliches Wirtschaftsgut behandelten Internetauftritt noch nicht vorhanden waren.<sup>556</sup> Herstellungskosten sollen auch dann vorliegen, wenn z. B. der Informationsgehalt des Dokuments deutlich verbessert oder die Programmierung so restrukturiert wird, daß die Homepage in Aufbau und Funktion eine erhebliche Verbesserung und Beschleunigung erfährt.<sup>557</sup> Liegen nach den o.g. Grundsätzen keine Herstellungskosten vor, sind die Aufwendungen sofort abzugsfähiger Erhaltungsaufwand, wobei die genaue Abgrenzung im Einzelfall schwierig zu beurteilen sein kann.

---

<sup>554</sup> Vgl. *R. Spatschek*, Steuern im Internet, Rz. 107; BMF-Schreiben v. 16.12.1996, IV B 3 - S 2211 - 69/96, BStBl I 1996, S. 1442; zur Übertragung dieser Grundsätze auf Internetauftritte vgl. *W. Kessler*, Behandlung, DB 1998 S. 1352 ff.

<sup>555</sup> Vgl. *M. Pannen/H. Meinhövel*, in Gummert/Trapp (Hrsg.), Medien, Rz. 549.

<sup>556</sup> Vgl. *M. Pannen/H. Meinhövel*, in Gummert/Trapp (Hrsg.), Medien, Rz. 549.

<sup>557</sup> Vgl. *R. Spatschek*, Steuern im Internet, Rz. 107; *W. Kessler*, Behandlung, DB 1998, S. 1341.

### III. Steuerliche Konsequenzen aus der Organisation der ausländischen Vertriebsaktivitäten in Form einer Betriebsstätte

#### 1. Betriebsstättenbegriff

Nach § 12 Satz 1 AO ist Betriebsstätte jede feste Geschäftseinrichtung oder Anlage, die der Tätigkeit eines Unternehmens dient. Aus dieser Definition des Betriebsstättenbegriffs lassen sich fünf Wesensmerkmale erkennen:<sup>558</sup>

- Vorhandensein einer Geschäftseinrichtung oder Anlage,
- feste Beziehung zur Erdoberfläche,
- Nachhaltigkeit der Einrichtung,
- Verfügungsmacht über die Einrichtung,
- dem Tätigkeitsbereich des Unternehmens dienend.

Diese Definition bildet den weiteren Ausgangspunkt zur inhaltlichen Konkretisierung des Begriffs „Betriebsstätte“. Die wichtigsten Anwendungsfälle enthält § 12 Satz 2 AO in Form eines Positivkatalogs von verschiedenen Sachverhalten, bei denen im Regelfall die Voraussetzungen einer Betriebsstätte gegeben sind. In dieser Auflistung finden sich u.a. die Stätte der Geschäftsleitung, Zweigniederlassungen, Geschäftsstellen, Warenlager sowie Ein- und Verkaufsstellen. Darüber hinaus kann auch ein Internet-Server unter bestimmten Voraussetzungen eine Betriebsstätte begründen.<sup>559</sup> In jedem Einzelfall müssen jedoch die Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte nach den nationalen Vorschriften und gegebenenfalls in einem zweiten Schritt nach Abkommensrecht geprüft werden.

Für die Besteuerung der internationalen Geschäftstätigkeit ist die inhaltliche Ausgestaltung des Betriebsstättenbegriffs im jeweiligen DBA einer der entscheidenden Aspekte. Die in den einzelnen DBA verwendeten Betriebsstättendefinitionen orientieren sich weitgehend an den von der OECD formulierten Musterabkommen.<sup>560</sup> In Art. 5 Abs. 1 des OECD-MA

---

<sup>558</sup> Vgl. *BFH* v. 24.2.1988, I R 95/84, BStBl. II 1988, S. 663; *BFH* v. 3.2.1993, I R 80-81/91, BStBl. II 1993, S. 462. Ausführlich zum Betriebsstättenbegriff siehe *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 396; *W. Kumpf*, in Raupach (Hrsg.), Steuerrecht, S. 29 ff.; *H. Schaumburg*, Steuerrecht, Rn. 5.159 ff., 16.235 ff.; *A. Storck*, Betriebsstätten, S. 112 ff.; *H. W. Kruse*, in *Tipke/Kruse*, AO-Kommentar, § 12 AO; *K. Vogel*, DBA-Kommentar, Art. 5.

<sup>559</sup> Vgl. dazu die Ausführungen unter Punkt C.III.2.1.

<sup>560</sup> Dies gilt für Abkommen zwischen Industriestaaten. Im Verhältnis zu Entwicklungsländern dient das UN-Musterabkommen als Leitbild. Im folgenden soll aber nur das OECD-MA zugrunde gelegt werden.

wird eine Betriebsstätte definiert als eine feste Geschäftseinrichtung, durch die die Tätigkeit eines Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Auch Art. 5 des OECD-MA enthält einen Positivkatalog verschiedener Sachverhalte, die eine Betriebsstätte begründen. Wird eine Betriebsstätte im Ausland unterhalten, weist Art. 7 OECD-MA dem Betriebsstättenstaat das Besteuerungsrecht zu, soweit die Gewinne der Betriebsstätte zuzurechnen sind.

Vergleicht man den nationalen und den abkommensrechtlichen Begriff, so kommt man zu der Grundaussage, daß die Begriffsdefinition im OECD-MA enger gefaßt ist als im nationalen Recht. Dies zeigt sich im Negativkatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA, in dem die Sachverhalte aufgelistet sind, die keine Betriebsstätte begründen. Darunter fallen insbesondere Warenlager, Auslieferungslager, Ausstellungsräume, Einkaufs- und Informationsbeschaffungsstellen sowie einzelne oder mehrere vorbereitende Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten.

## 2. Rechtsfolgen aus der Begründung einer Betriebsstätte

Der Begriff der Betriebsstätte ist sowohl im nationalen als auch im internationalen Steuerrecht Anknüpfungspunkt der Besteuerung, denn Unternehmen sind grundsätzlich im Ausland beschränkt steuerpflichtig, wenn sie dort eine Betriebsstätte unterhalten.<sup>561</sup> Ist dies nicht der Fall, liegen im steuerlichen Sinne Direktgeschäfte vor, für die das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zugewiesen wird. Mittels der Abgrenzung des Betriebsstättenbegriffs wird festgelegt, ob und ggf. in welchem Umfang grenzüberschreitendes wirtschaftliches Handeln im Quellenstaat erfaßt wird.<sup>562</sup> Es liegt die Vorstellung zugrunde, dass der Gewinn im Betriebsstätte (Quelle) entsteht und dann dem Stammhaus zufließt. In einem ersten Schritt ist das Bestehen einer Betriebsstätte aus Sicht der jeweiligen ausländischen Steuerrechtsordnung zu beantworten. Im allgemeinen basieren die Abgrenzungen zumindest der ausländischen Industriestaaten analog den deutschen Vorschriften auf dem

---

<sup>561</sup> Dabei wird unterstellt, daß im Ausland analoge Vorschriften hinsichtlich der beschränkten Steuerpflicht existieren. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die im Inland weder Sitz noch Geschäftsleitung haben, sind gem. § 2 Satz 1 Nr. 1 KStG beschränkt steuerpflichtig, wenn sie Einkünfte i.S.d. § 49 EStG beziehen. Außerdem können Unternehmen bei doppelter Ansässigkeit auch in mehreren Staaten unbeschränkt steuerpflichtig sein. Auf diese Möglichkeit wird jedoch im weiteren nicht eingegangen. Vgl. ausführlich zur Problematik der Doppelansässigkeit O. Heinsen, Dreiecksachverhalte, S. 1329 ff.; C. Ebenroth, Körperschaftsteuersubjektfähigkeit, RIW 1992, S. 1000 ff.

<sup>562</sup> Vgl. für viele J. Piltz, DBA-Vertreter-Betriebsstätte, IStR 2004, S. 182.

Leitbild einer nachhaltigen, standortbezogenen gewerblichen Tätigkeit.<sup>563</sup> Während im nationalen Bereich also eine dem § 12 AO analoge Vorschrift die Betriebsstätte definiert, muß im internationalen Steuerrecht zusätzlich die Definition des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommen beachtet werden.

Entscheidend ist immer der in dem jeweiligen Abkommen vereinbarte Betriebsstättenbegriff. Das Stammhaus ist im Ausland nur dann beschränkt steuerpflichtig, wenn sowohl nach den jeweiligen nationalen Rechtsvorschriften als auch nach Abkommensrecht eine Betriebsstätte vorliegt. Nur bei gleichzeitiger Erfüllung der Voraussetzungen für das Vorliegen einer Betriebsstätte ist der Quellenstaat zur Besteuerung legitimiert. Der Ansässigkeitsstaat hat die Doppelbesteuerung in Bezug auf die ausländischen Betriebsstätteinkünfte entsprechend Art. 23 OECD-MA zu vermeiden.<sup>564</sup>

### 3. Einflußfaktoren der Besteuerung einer Betriebsstätte

Ein Unternehmen, das im Ausland eine Betriebsstätte errichtet, wird als internationales Einheitsunternehmen bezeichnet. Dabei fungiert das inländische Stammunternehmen als Spitzeneinheit und die ausländische Betriebsstätte als Grundeinheit. Die Steuerbelastung wird im wesentlichen von folgenden Einflußfaktoren bestimmt:<sup>565</sup>

Vom *Aufbau des ausländischen Besteuerungssystems* hängt es ab, ob und in welchem Umfang die inländische Spitzeneinheit mit den der Betriebsstätte zuzuordnenden Erfolgen und Vermögenswerten im Quellenstaat der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Ebenso spielt die Definition des Betriebsstättenbegriffs und die Art der Ermittlung der Bemessungsgrundlagen auf Ebene der Betriebsstätte eine wesentliche Rolle.<sup>566</sup>

Das *Doppelbesteuerungsabkommen* bestimmt, welchem der beteiligten Staaten in welcher Höhe ein Besteuerungsrecht zusteht und konkretisiert den Betriebsstättenbegriff. Außer-

---

<sup>563</sup> Ist eine Betriebsstätte zu verneinen, besteuert der ausländische Staat im Regelfall nicht. Der gesamte Gewinn ist dann in Deutschland zu versteuern. In diesem Fall erübrigt sich auch die Prüfung des jeweils einschlägigen DBA, da dieses lediglich Steueransprüche der beteiligten Staaten zuordnen, nicht jedoch begründen kann. Vgl. z.B. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 63 ff.

<sup>564</sup> Vgl. *O. Heinsen*, in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 382. Die Vermeidung der Doppelbesteuerung erfolgt je nach DBA entweder durch die Freistellungs- oder die Anrechnungsmethode. Ergänzend zu den in DBA vorgesehenen Regelungen kommt in Deutschland unter den Voraussetzungen des § 34c Abs. 6 Satz 4 EStG und des § 34c Abs. 3 EStG der Abzug oder gem. § 34c Abs. 5 EStG die Pauschalierung der ausländischen Steuer in Betracht.

<sup>565</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 417.

dem wird in ihm festgelegt, über welche Maßnahmen im Inland das Nebeneinander von Quellen- und Wohnsitzbesteuerung vermieden wird. Die steuerlichen Konsequenzen im Ausland und im Inland hängen auch von der *Erfolgssituation* der Betriebsstätte ab. Werden Verluste erzielt, so können Art und Umfang des Verlustausgleichs bzw. -abzugs beschränkt sein. Insbesondere kann § 2a EStG zum Tragen kommen.<sup>567</sup>

Die *Rechtsform der inländischen Spitzeneinheit* beeinflusst die Besteuerung, da sowohl im Inland als auch im Ausland natürliche und juristische Personen unterschiedlich behandelt werden.<sup>568</sup> Allerdings kann dieser Punkt im Rahmen dieser Arbeit vernachlässigt werden, da annahmegemäß die inländische Spitzeneinheit eine Kapitalgesellschaft ist.

Die spezifische steuerliche Qualifikation des *Sachziels der ausländischen Grundeinheit* beschränkt im Verlustfall unter Umständen die Verrechnungsmöglichkeiten im Inland (§ 2a Abs. 1 Nr. 2 EStG).<sup>569</sup> Schließlich kann die Finanzierung des Auslandsengagements durch Eigen- oder Fremdmittel ebenfalls Einfluß auf die Steuerbelastung haben. Die Ausstattung einer Betriebsstätte mit Eigenkapital wird unter dem Stichwort Dotationskapital diskutiert.<sup>570</sup>

## 4. Steuerliche Behandlung einer Betriebsstätte

### 4.1 Abkommensrecht

Sind die Voraussetzungen für eine Betriebsstätte sowohl nach Abkommensrecht als auch nach nationalem Recht erfüllt, ist der Quellenstaat berechtigt, die Gewinne der Betriebsstätte zu besteuern. Das Besteuerungsrecht des Auslands umfaßt die Körperschaftsteuer und, soweit sie im Quellenstaat erhoben wird, die Gewerbesteuer.<sup>571</sup> Unternehmensgewinne dürfen gem. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nur insoweit im Betriebsstättenstaat besteuert

---

<sup>566</sup> Durch Abweichungen zwischen in- und ausländischem Besteuerungssystem kann es zu einer unvermeidbarer Doppel- und Minderbesteuerung kommen. Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 743.

<sup>567</sup> § 8 Abs. 1 S. 1 KStG verweist auf die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes.

<sup>568</sup> Von der Rechtsform der inländischen Spitzeneinheit kann der anzuwendende Tarif oder aber die Belastung mit ausländischen Quellensteuern abhängen. Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 743.

<sup>569</sup> Bei der Betriebsstättenbesteuerung kann es u.U. zu einem Methodenwechsel kommen. Vgl. Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. a DBA-Schweiz.

<sup>570</sup> Unter Dotationskapital wird das anteilige Eigenkapital des internationalen Einheitsunternehmens verstanden, das der Betriebsstätte zuzuordnen ist. Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 643 ff.; *W. Kumpf*, Betriebsstättenfragen, FR 2001, S. 453; *U. Haiß*, Gewinnabgrenzung, S. 58; *Kumpfi/Roth*, Ergebniszuordnung, DB 2000, S. 787; Vgl. *J. Maier* in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 708 ff.

werden, als sie der Betriebsstätte zugerechnet werden können.<sup>572</sup> Darunter können gem. Art. 21 Abs. 2 OECD-MA auch Einkünfte aus Drittstaaten fallen, soweit sie mit der Tätigkeit der Betriebsstätte funktional verbunden sind.<sup>573</sup>

Wie negative Betriebsstättenergebnisse im Ausland steuerlich berücksichtigt werden, hängt von den im Ausland geltenden Einkunftsermittlungsgrundsätzen sowie den Regelungen für den Verlustausgleich und Verlustabzug ab. Nur wenn die abkommensrechtlichen und nationalen Voraussetzungen für eine Betriebsstätte erfüllt sind, wird das Ergebnis der Betriebsstätte im Betriebsstättenstaat steuerlich berücksichtigt, d.h. das Besteuerungsrecht steht dann gem. Art. 7 OECD-MA diesem Staat zu, während der andere Vertragsstaat nicht besteuern darf. Liegt keine Betriebsstätte vor, sind negative Einkünfte im Ausland steuerlich irrelevant. Sie werden im Rahmen der Besteuerung im Inland berücksichtigt. Zu beachten ist darüber hinaus das Diskriminierungsverbot des Art. 24 Abs. 3 OECD-MA. Demnach dürfen im ausländischen Steuerrecht enthaltene Einschränkungen der Verlustverrechnung für beschränkt Steuerpflichtige nur insoweit Anwendung finden, wie sie auch für unbeschränkt steuerpflichtige Personen gelten. Daher müssen für die Berechnung des Betriebsstättenerfolgs die gleichen Gewinnermittlungsvorschriften gelten wie für im entsprechenden Staatsgebiet ansässige Unternehmer.<sup>574</sup>

Bei der Besteuerung der Betriebsstätten in den jeweiligen Domizilstaaten kommt es in vielen Fällen zu Auslegungsproblemen, wodurch im Ergebnis die Doppelbesteuerung nicht gänzlich vermieden wird. Beispiele dafür sind die Liefergewinnbesteuerung sowie die Nichtanerkennung betriebsstätteninduzierter Kosten beim Stammhaus.<sup>575</sup> Andererseits ist es auch möglich, sog. weiße Einkünfte zu generieren, so daß das Ergebnis der Betriebs-

---

<sup>571</sup> Für einen Überblick über gewerbesteuerähnliche Abgaben vgl. *BMF, IWB, Gesetze*, Fach 10, International, Gruppe 2, S. 79 f.; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, Tabelle 6, S. 133.

<sup>572</sup> *RFH v. 30.4.1935*, I A 13/35, RStBl 1935, S. 842; *RFH v. 13.7.1938*, I 369/36, RStBl 1938, S. 863; *BFH v. 20.7.1988*, I R 49/84, BStBl. II 1989, S. 140 (142 f.) Man spricht in diesem Zusammenhang auch vom Betriebsstättenvorbehalt.

<sup>573</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 332; *W. Kumpf*, Ergebniszuordnung, StbJb 1988/89, S. 406; *B. Runge*, in Maßbaum et al. (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, S. 954; *K. Sieker*, Gewinn, BB 1996, S. 983. Eine Ausnahme bilden Einkünfte aus unbeweglichem Vermögen, wenn dieses nicht im Betriebsstättenstaat belegen ist. Hier greift das sog. Belegenheitsprinzip.

<sup>574</sup> Vgl. *P. Adonnino*, Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht, S. 131 ff.

<sup>575</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 486.

stätte überhaupt nicht besteuert wird.<sup>576</sup> Darüber hinaus bestehen Modelle, durch die eine doppelte oder sogar mehrfache Verlustberücksichtigung möglich ist.<sup>577</sup>

## 4.2 Nationales Recht

Bei ausländischen Betriebsstätten wird die internationale Doppelbesteuerung grundsätzlich durch eine Freistellung im Ansässigkeitsstaat vermieden.<sup>578</sup> Die Steuerbelastung bestimmt sich nach den im Quellenstaat geltenden Verhältnissen, es kommt zu einer kapitalimportneutralen Besteuerung.<sup>579</sup>

Die Freistellung der Gewinne einer ausländischen Betriebsstätte gilt nicht uneingeschränkt. Zunehmend wird bereits in den von Deutschland abgeschlossenen Abkommen das Betriebsstättenprinzip auf aktiv tätige Betriebsstätten begrenzt. Dies kann mittels eines „treaty override“<sup>580</sup> geschehen, wonach eine Doppelbesteuerung trotz eines eventuell anders lautenden Abkommenstextes nur noch mittels der Anrechnungsmethode vermieden wird, wenn es sich bei den Betriebsstätteinkünften um passive Einkünfte handelt. Es bestehen somit prinzipiell die gleichen Probleme wie bei einer Tochterkapitalgesellschaft im Zusammenhang mit der Hinzurechnungsbesteuerung.<sup>581</sup>

Da die Gewerbesteuer gem. Art. 2 Abs. 2 OECD-MA unter den Anwendungsbereich des DBA fällt, gilt die Freistellung nach dem DBA-Betriebsstättenprinzip auch bei der Ermittlung des Gewerbeertrags. Gemäß Art. 7 Abs. 1 OECD-MA steht dem Ansässigkeitsstaat kein Besteuerungsrecht zu. Daher bedarf es auch keiner Kürzung nach § 9 Nr. 3 GewStG noch eines Rückgriffs auf den Inlandscharakter nach § 2 Abs. 1 GewStG.

---

<sup>576</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 264; *J. Schuch*, Meistbegünstigungsklauseln, S. 132.

<sup>577</sup> Vgl. jüngst *H. Hahn*, Betriebsstättenverluste, IStR 2002, 681.

<sup>578</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 492.

<sup>579</sup> Vgl. zum Begriff der Kapitalimportneutralität z.B. *T. Menck*, in Mössner et al. (Hrsg.), Steuerrecht, Rz. A 55.

<sup>580</sup> Grundsätzlich gilt, daß die Abkommensvorschriften gegenüber den innerstaatlichen Steuerrechtsnormen die *lex specialis* bilden und insofern diesen vorgehen. Die innerstaatlichen Vorschriften haben lediglich subsidiären Charakter und sind erst heranzuziehen, wenn das DBA das grundsätzliche Besteuerungsrecht nicht aufhebt. Entscheidende Bedeutung kommt dem Rangverhältnis zu bei steuerverschärfenden Maßnahmen in den Wohnsitzstaaten. Die Priorität der bilateralen Vereinbarungen kann nur dann aufgehoben werden, wenn ein diesbezüglicher gesetzgeberischer Wille explizit zum Ausdruck gebracht wird. Vgl. *H.-W. Kruse/K.-D. Drüen*, in Tipke/Kruse, AO-Kommentar, § 2 Anm. 1; *K. Vogel*, Diskussion, DStJG 1985, S. 264; *S. Widmann*, Zurechnungsänderungen, DStJG 1985, S. 235 ff.; *V. Langbein*, Treaty Overriding, RIW 1988, S. 875 ff.; *H. Debatin*, Treaty Override, DB 1992, S. 2162 ff.; a.A. *W. Ritter*, Diskussion, DStJG 1985, S. 266 f.

<sup>581</sup> Vgl. dazu die Ausführungen unter C.IV.2.

Kommt es zu Abweichungen zwischen den nationalen Kürzungsvorschriften und der Freistellung nach dem abkommensrechtlichen Betriebsstättenprinzip, so findet die für den Steuerpflichtigen günstigere Regelung Anwendung.<sup>582</sup> Geht der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff weiter als der nationale Begriff, so ergibt sich die Nichterfassung des Gewerbeertrags aus der Freistellung gem. Art. 7 Abs. 1 OECD-MA.<sup>583</sup> Diese Ausnahme betrifft insbesondere Gewinne, die über einen im Ausland eingesetzten ständigen Vertreter erzielt werden und nicht unter die Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 3 GewStG fallen, die lediglich ausländische Betriebsstätten erfasst. Sie werden auf DBA-Ebene von der Wohnsitzbesteuerung ausgenommen. Ist im umgekehrten Fall die DBA-Definition enger als die nationale Begriffsabgrenzung oder werden bei passiven Betriebsstätten die Erfolge aufgrund der Nichterfüllung der Aktivitätsklauseln von der Wohnsitzbesteuerung nicht freigestellt, kommt es im Inland zu einer Belastung mit Körperschaftsteuer. Eine Belastung des Gewerbeertrags unterbleibt aber konsequenter Weise, denn nach deutschem Recht handelt es sich um eine Betriebsstätte im Ausland, auf deren Gewinn gem. §§ 2 Abs. 1; 9 Nr. 3 GewStG keine Gewerbesteuer zu erheben ist.

Entstehen in der ausländischen Betriebsstätte Verluste, kommt es auf die Ausgestaltung des Doppelbesteuerungsabkommens an. Sieht das DBA eine Freistellung des Betriebsergebnisses vor, mindern Verluste einer ausländischen Betriebsstätte die inländische Bemessungsgrundlage nicht. Ein Progressionsvorbehalt, wie ihn das Einkommenssteuergesetz beinhaltet, ist im Körperschaftsteuergesetz aufgrund des proportionalen Tarifs nicht enthalten und kann daher auch keine Wirkung entfalten.

Ist im Abkommen hingegen die Anrechnungsmethode vereinbart, so mindern Verluste der ausländischen Betriebsstätte die Steuerbemessungsgrundlage im Inland. Es findet eine Verrechnung mit inländischen Gewinnen statt.

Die in einigen DBA<sup>584</sup> enthaltene Begrenzung der Freistellung von Betriebsstätteneinkünften auf aktive Betriebsstätten hat für die Vertriebsaktivitäten einer Betriebsstätte keine Bedeutung, unabhängig davon, ob die Tätigkeit der Betriebsstätte als Handel oder als

---

<sup>582</sup> Vgl. *W. Scheffler*, Besteuerung, S. 192.

<sup>583</sup> Der abkommensrechtliche Betriebsstättenbegriff erfasst auch den ständigen Vertreter, der im nationalen Recht nicht in die Betriebsstättendefinition des § 12 AO integriert, sondern eigenständig in § 13 AO geregelt wurde.

<sup>584</sup> Vgl. dazu die Übersicht bei *K. Vogel*, DBA-Kommentar, Art. 23, Rn. 217.

Erbringen von Dienstleistung anzusehen ist, da in den DBA im Unterschied zum Außensteuergesetz beides uneingeschränkt als aktive Tätigkeit eingestuft wird.<sup>585</sup>

Der Verlust der ausländischen Betriebsstätte beeinflusst gem. § 9 Nr. 3 GewStG auch nicht den Gewerbeertrag.

Anzumerken bleibt, daß die Aufhebung<sup>586</sup> von § 2a Abs. 3 und 4 EStG, wonach Verluste einer DBA-Betriebsstätte auf Antrag bei der Besteuerung im Inland berücksichtigt werden konnten, im Hinblick auf die Vereinbarkeit mit EU-Recht, zumindest bei in EU-Staaten belegenen Betriebsstätten äußerst bedenklich erscheint. Hierin wird ein eindeutiger Verstoß gegen das in Art. 43 EGV verankerte Recht auf Niederlassungsfreiheit gesehen.<sup>587</sup>

## 5. Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Betriebsstätte und Stammhaus

### 5.1 Grundsätze der Abgrenzung

Wie bereits ausgeführt, besteht das Ziel darin, die Erfolge und Vermögenswerte dem Unternehmensteil zuzuordnen, zu dem sie wirtschaftlich gehören, d.h. mit dessen Geschäftsbetrieb sie wirtschaftlich im Zusammenhang stehen. Dieser Gedanke läßt sich nur verwirklichen, wenn von der wirtschaftlichen Einheit des Gesamtunternehmens abstrahiert wird. Um eine veranlassungsgerechte Aufteilung des Gesamterfolges und des Gesamtvermögens zu erreichen, bedient man sich einer Selbständigkeitsfiktion, die jedoch nur für die steuerliche Erfolgs- und Vermögenszuordnung relevant ist. Es geht ausschließlich um die Zuweisung der Besteuerungsrechte dem Grunde nach, um eine internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden.<sup>588</sup>

Nach Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA dürfen nur die Gewinne im Betriebsstättenstaat besteuert werden, die auch tatsächlich der Betriebsstätte zuzurechnen sind.<sup>589</sup> Damit bestimmt sich die Zurechnung nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zugehörigkeit.<sup>590</sup> Gewinne wer-

<sup>585</sup> Vgl. beispielsweise DBA-Schweiz, Art. 24 Abs. 1 Nr. 1 lit. a).

<sup>586</sup> Mit Gesetz vom 24.3.1999 wurde § 2a Abs. 3 und 4 EStG aufgehoben. BGBl. I 1999, S. 402.

<sup>587</sup> Ausführlich dazu vgl. *F. Pach-Hanssenheimb*, in Grotherr (Hrsg.), Steuerplanung, S. 129 ff.

<sup>588</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 625

<sup>589</sup> Dies bezeichnet man als Betriebsstättenprinzip. Vgl. z.B. *O. Heinsen*, in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 584.

<sup>590</sup> *RFH v. 30.4.1935*, I A 13/35, RStBl 1935, S. 842; *RFH v. 13.7.1938*, I 369/36, RStBl 1938, S. 863; *BFH v. 20.7.1988*, I R 49/84, BStBl. II 1989, S. 140.

den im Betriebsstättenstaat besteuert, wenn die ihnen zugrunde liegenden Transaktionen der Betriebsstätte zugeordnet werden können.<sup>591</sup>

Um die Höhe des der Betriebsstätte zuzuordnenden Gewinns bestimmen zu können, sollen die Betriebseinnahmen und -ausgaben entsprechend dem Veranlassungsprinzip zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufgeteilt werden. Dafür wird die Betriebsstätte wie ein unabhängiges Unternehmen behandelt, welches sich soweit möglich wie ein unabhängiger Dritter gegenüber dem Stammhaus verhält. Mit Anwendung des Fremdvergleichs wird damit üblicherweise auf die funktionale Betrachtungsweise abgestellt.<sup>592</sup> Bei der Ermittlung des Gewinns einer Betriebsstätte werden daher die für diese entstandenen Aufwendungen einschließlich der Geschäftsführungs- und Verwaltungskosten zum Abzug zugelassen, gleichgültig, ob sie in dem Staat, in dem die Betriebsstätte liegt, oder anderswo entstanden sind.<sup>593</sup> Zum Teil werden Aufwendungen auch anteilig zugeordnet.

Die in Art. 7 OECD-MA enthaltenen Vorschriften sind Gewinnzuordnungsregeln und keine Gewinnermittlungsvorschriften. Die Gewinnermittlung muß daher auf Grundlage der nationalen Vorschriften erfolgen. Als Gewinnermittlungsmethoden sind sowohl nach nationalem Recht als auch nach Abkommensrecht die indirekte und die direkte Methoden anwendbar.<sup>594</sup>

## 5.2 Indirekte Methode

Neben den bereits ausgeführten theoretischen Problemen<sup>595</sup> ergeben sich im Rahmen der Umsetzung der indirekten Methode<sup>596</sup> bei einer Vertriebsbetriebsstätte praktische Schwierigkeiten. Vertreibt die Betriebsstätte die vom Stammhaus produzierten Waren, so läßt

---

<sup>591</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 332; *W. Kumpf*, Ergebniszuordnung, StbJb 1988/89, S. 406; *B. Runge*, in Maßbaum et al. (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, S. 954; *K. Sieker*, Gewinn, BB 1996, S. 983.

<sup>592</sup> Vgl. *B. Runge*, in Maßbaum et al. (Hrsg.), Unternehmensbesteuerung, S. 955.

<sup>593</sup> Vgl. OECD-MK, Art. 7 Nr. 16.

<sup>594</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 2 und Abs. 4 OECD-MA; *H. Debatin*, Betriebsstättenprinzip I, DB 1989, S. 1692 ff.

<sup>595</sup> Vgl. dazu die Ausführungen unter C.I.2 zur globalen Gewinnaufteilung; *O. Heinsen*, in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 596 f.; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 621 ff.

<sup>596</sup> Es wird von der indirekten Methode gesprochen, weil das Konzept eine zweistufige Vorgehensweise beinhaltet. Auf der ersten Stufe werden der vom Einheitsunternehmen erzielte Gesamterfolg und das Gesamtvermögen festgestellt. Dabei sind sowohl die inländischen als auch die ausländischen Einkommens- und Vermögensteile des Gesamtunternehmens nach Maßgabe der jeweiligen nationalen Gewinn- und Vermögensermittlungsvorschriften anzusetzen. Die zweite Stufe beinhaltet eine Zerlegung dieser Bemessungsgrundlagen auf die einzelnen Unternehmensmitglieder, also Stammhaus und Betriebsstätte, mittels branchenspezifischer Zerlegungsmaßstäbe. Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 621.

sich kein sinnvoller Schlüssel für die Aufteilung des Gewinns finden, da die beiden Unternehmenseinheiten verschiedene Funktionen ausüben. Es besteht z.B. kein Zusammenhang zwischen der Höhe des Umsatzes, den die Betriebsstätte ausführt oder vermittelt, und dem ihr zuzurechnendem Gewinnanteil, der sich in einem allgemein gültigen Schlüssel ausdrücken ließe. Eine quotale Aufteilung anhand des Umsatzes wäre nur zu vertreten, wenn es sich um eine Betriebsstätte einer Vertriebsgesellschaft handelt, die die gleichen Funktionen ausführt. Das Ergebnis der indirekten Methode entspricht somit i.d.R. nicht der Forderung nach einer verursachungsgerechten Ertrags- und Vermögenszuordnung.

Die indirekte Methode erfaßt außerdem nicht den Übergang der Ware auf die Betriebsstätte, worin sich die fehlende Orientierung am Fremdvergleichsprinzip zeigt. Gleiches gilt für eine eventuelle Nutzungsüberlassung des Kundenstamms. Daher wird die indirekte Methode abgelehnt.<sup>597</sup>

### 5.3 Direkte Methode

#### 5.3.1 Rechtsgrundlage der Gewinnabgrenzung

Das in Art. 7 Abs. 1 S. 2 OECD-MA verankerte Recht des Quellenstaats zur Besteuerung der Betriebsstättengewinne wird auch als Erwirtschaftungsprinzip bezeichnet. Diese Zurechnungsregel – der Betriebsstätte sollen die durch sie erwirtschafteten Gewinne zugerechnet werden – findet ihre Konkretisierung im Fremdvergleichsprinzip gem. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA.<sup>598</sup> Die direkte Methode basiert daher auf der Fiktion der Selbständigkeit der einzelnen Unternehmensteile.<sup>599</sup> Dies gilt auch, falls die Betriebsstätte durch einen Internet-Server begründet wird.

Eine zentrale Frage ist die nach der Reichweite des Fremdvergleichs, der bei der Einkünfteaufteilung zugrunde zu legen ist. Teilweise wird in der Literatur die Meinung vertreten, die Betriebsstätte solle bei der Einkünfteabgrenzung in jeder Hinsicht wie ein selbständi-

---

<sup>597</sup> Vgl. *H. Schaumburg*, Steuerrecht, Rz. 18.25 m.w.N.

<sup>598</sup> Vgl. dazu die Ausführungen zum Fremdvergleichsprinzip unter Punkt C.I.1.

<sup>599</sup> Bei der direkten Methode wird nicht wie bei der indirekten Methode der Gesamterfolg bzw. das Gesamtvermögen der Einheitsunternehmung festgestellt und anschließend analytisch auf die einzelnen Unternehmensglieder zerlegt, sondern die Betriebsstätte wird als selbständiges Unternehmen betrachtet, dessen Erfolg direkt mittels buchmäßiger Aufzeichnungen ermittelt wird. Vgl. zur direkten Methode z.B. *O.H.*

ges Unternehmen zu behandeln sein.<sup>600</sup> In Übereinstimmung mit der ständigen BFH-Rechtsprechung<sup>601</sup> sowie der herrschenden Meinung in der Literatur<sup>602</sup> lehnt die Finanzverwaltung jedoch einen uneingeschränkten Fremdvergleich ab.<sup>603</sup> Begründet wird dies damit, daß Stammhaus und Betriebsstätte eine rechtliche und tatsächliche Einheit bilden und schuldrechtliche Vereinbarungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte rechtlich nicht möglich seien.<sup>604</sup> Die herrschende Meinung<sup>605</sup> gibt der direkten gegenüber der indirekten Methode aus Gründen der größeren Genauigkeit den Vorzug.<sup>606</sup> Allerdings fehlt es bislang an einer klaren gesetzlichen Grundlage hierfür. Anzumerken ist darüber hinaus, daß die der direkten Methode zugesprochene größere Genauigkeit verloren geht, wenn keine marktgängigen Leistungen ausgetauscht werden.

### 5.3.2 Leistungsaustausch mit fremden Dritten

Leistungen der Betriebsstätte gegenüber Dritten werden nach den allgemeinen Gewinnermittlungsgrundsätzen verrechnet. Die Umsatzerlöse sind dem Betriebsteil zuzurechnen, der die Verkaufsaktivität entfaltet und die Vertragsbeziehungen mit Außenstehenden eingeht. Aufwendungen sind entsprechend bei dem Betriebsteil gewinnmindernd zu erfassen, durch dessen Geschäftsbetrieb sie veranlaßt worden sind. Ausgangsbasis der Gewinnabgrenzung ist eine Funktionsanalyse, mit deren Hilfe festgestellt wird, wie die Funktionen und Risiken zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufgeteilt sind.<sup>607</sup> Im Unterschied zu verbundenen Unternehmen ist jedoch eine Risikoüberwälzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nicht möglich. Vielmehr führt nur eine funktionale Risikozuordnung zu sachgerechten Ergebnissen.<sup>608</sup> Hintergrund der Identifizierung der Funktio-

*Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 625 ff.; *O. Heinsen*, in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 592 ff.

<sup>600</sup> Dementsprechend hätte auch z.B. eine Verrechnung von Zinsen, Mietentgelten und Lizenzgebühren zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zu erfolgen. Vgl. *H. Becker*, Besteuerung, DB 1989, S. 10; *H. Kroppen*, DBA-Kommentar, Art. 7 Rz. 98.

<sup>601</sup> BFH v. 20.7.1988, I R 49/84, BStBl. II 1989, S. 140.

<sup>602</sup> Vgl. *H. Debatin*, Betriebsstättenprinzip II, DB 1989, S. 1739 f.; *A. Hemmelrath*, DBA-Kommentar, Art. 7 Rz. 68.

<sup>603</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.2.

<sup>604</sup> Vgl. *O. Heinsen*, in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 587.

<sup>605</sup> Vgl. *C. Herrmann et al.*, EStG-Kommentar, § 49 EStG, Anm. 251 f.; *IDW*, Betriebsstättengewinn, WPg 1987, S. 650; *W. Kumpf*, Vermögenszuordnung StbJb 1988/89, S. 410; *H. Becker*, Besteuerung, S. 10 ff.; a.A. z.B. *G. Kraft*, Erfolgsabgrenzung, StbJb 2000/01, S. 213 ff.

<sup>606</sup> A.A. zur Genauigkeit der Methoden *J. Kramer*, Gewinnabgrenzung, StuW 1991, S. 154 f.

<sup>607</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.3.1 Abs. 3.

<sup>608</sup> So zutreffend *X. Ditz*, Gewinnabgrenzung, IStR 2002, S. 212.

nen und Risiken ist der dem Fremdvergleich immanente Grundsatz, daß der von einem unabhängigen Unternehmen für eine Leistung geforderte Preis um so höher ist, je mehr Funktionen und Risiken von diesem wahrgenommen werden.

Wird die Betriebsstätte durch den Vertrieb über einen Internet-Server begründet, ist nach einem Referenzunternehmen zu suchen, das dieselben Funktionen selbständig und unabhängig ausübt. Die Umsetzung der Selbständigkeitsfiktion der Betriebsstätte im Rahmen der Gewinnabgrenzung ist bei Vertrieb über einen Server besonders schwierig, wenn der Betriebsstättentatbestand als solcher überhaupt kein selbständiges Unternehmen darstellen kann. Dies gilt insbesondere für die Fälle von Server-Betriebsstätten, die keinen Personaleinsatz vorsehen. Schon die Funktionsanalyse fällt schwer, da eine deutliche Diskrepanz zwischen einer technischen und einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise besteht. Rein technisch gesehen könnte man den Internet-Server als reinen Software- und Datenspeicher ansehen, bei dem auf Abruf lediglich vorgegebene Programmschritte ablaufen bzw. Daten übermittelt werden.<sup>609</sup> Demzufolge könnte sich ein angemessenes Entgelt primär an den Kapitalkosten der Hardware und den Kosten für die Internetanbindung orientieren.<sup>610</sup>

Dagegen stellen sich die von einer Server-Betriebsstätte ausgeübten Funktionen wirtschaftlich<sup>611</sup> anders dar, zumal auch Art. 5 Abs. 4 OECD-MA mehr als nur eine vorbereitende Tätigkeit oder Hilfstätigkeit zur Begründung einer Betriebsstätte voraussetzt. Grundsätzlich kann es zwar für die Gewinnabgrenzung keinen Unterschied machen, ob der Vertrieb vollständig durch technische Geräte automatisiert oder mit Einsatz von Personal durchgeführt wird.<sup>612</sup> Durch den Einsatz von Personal werden der Betriebsstätte jedoch regelmäßig zusätzliche Funktionen und somit auch zusätzliche Risiken zugewiesen, wodurch die Zurechnung eines höheren Gewinnanteils gerechtfertigt erscheint.

Da der Server lediglich automatisierte Funktionen ausführt und die wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen vom Stammhaus ausgehen, trägt dieser auch nur einen sehr geringen Anteil zur Wertschöpfung des Gesamtunternehmens bei.

---

<sup>609</sup> Vgl. V. Käbisch, Aspekte, DStR 2001, S. 376.

<sup>610</sup> Vgl. V. Käbisch, Aspekte, DStR 2001, S. 376.

<sup>611</sup> Unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten wäre ein Internet-Server, der die Bestellung entgegennimmt, das Herunterladen von Produkten ermöglicht und deren Bezahlung abwickelt, in der realen Welt mit der Lagerhaltung, Auslieferung sowie bestimmten Back-Office-Tätigkeiten zu vergleichen.

<sup>612</sup> Vgl. X. Ditz, Gewinnabgrenzung, IStR 2002, S. 214. Soweit das Stammhaus Personalaufwendungen trägt, welche durch die Funktion der Betriebsstätte veranlaßt wurden, sind diese der Betriebsstätte – ggf. anteilig – zuzuordnen.

Der Vertrieb über den Server kann daher nur mit dem Erbringen einer Dienstleistung und nicht mit der Tätigkeit eines Eigenhändlers verglichen werden. Insofern sind der Server-Betriebsstätte im Rahmen der Gewinnabgrenzung nur Risiken zuzuordnen, die sie typischer Weise auch als selbständiges und unabhängiges Unternehmen getragen hätte. Dies sind weder das Markt- noch das Delkredererisiko, sondern lediglich die technischen Risiken, die unmittelbar mit ihrer an das Stammhaus erbrachten Leistung im Zusammenhang stehen.<sup>613</sup>

Sucht man nach Referenzunternehmen mit ähnlicher Funktionsaufteilung, so kann im Bereich der Vertriebsfunktion auf Kommissionäre oder Handelsvertreter zurückgegriffen werden. Beide Grundformen des Vertriebs sind dadurch gekennzeichnet, daß sie nur in geringem Umfang Chancen, Risiken und Dispositionsbefugnisse übernehmen und die für den Vertrieb typischen und zentralen Aufgabenbereiche wie Lagerhaltung, Warenverteilung, Preispolitik, Marktforschung etc. vom Prinzipal übernommen werden.<sup>614</sup>

### 5.3.3 Zuordnung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

Wirtschaftsgüter können nur entweder dem Stammhaus oder der Betriebsstätte zugeordnet werden.<sup>615</sup> Eine sog. Attraktivkraft der Betriebsstätte, wonach ihr alle im Betriebsstättenstaat belegenen Wirtschaftsgüter ohne Berücksichtigung des Funktionszusammenhangs zuzuordnen sind, besteht nicht.<sup>616</sup> Anhaltspunkte hinsichtlich der Zuordnung liefert entweder die physische Belegenheit oder das zivilrechtliche Eigentum. Mittels der funktionalen Betrachtungsweise sind der Betriebsstätte die Wirtschaftsgüter zuzuordnen, die der

---

<sup>613</sup> Vgl. *R. Pinkernell/X. Ditz*, Betriebsstättenbegriff, FR 2001, S. 1273.

<sup>614</sup> Vgl. dazu die Ausführungen unter Punkt B.0 und B.0.

<sup>615</sup> Die Finanzverwaltung differenziert hier nicht zwischen Anlage- und Umlaufvermögen, so daß diese Aussage grundsätzlich für alle Wirtschaftsgüter gelten muß. Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.4. Ebenso die herrschende Literaturlauffassung vgl. statt vieler *W. Blümich*, Einkommensteuergesetz, § 49 EStG Rz. 74. Wenn die Wirtschaftsgüter die ihnen im Rahmen des Gesamtunternehmens zugewiesene Funktion sowohl als Bestandteil des Betriebsvermögens des Stammhauses als auch einer Betriebsstätte erfüllen, hängt es entscheidend vom erkennbaren Willen der Geschäftsleitung ab, welchem Betriebsvermögen sie zuzuordnen sind *BFH* vom 1.4.1987, II R 186/80, BStBl. II 1987, S. 550. Der buchmäßige Ausweis kann nur Indiz, nicht Voraussetzung der Zuordnung sein. *BFH* vom 29.7.1992, II R 39/89, BStBl. II 1993, S. 63. Durch diese Wirtschaftsgüter ggf. erwirtschaftete Erträge bzw. verursachte Aufwendungen sind entsprechend der tatsächlichen Nutzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte aufzuteilen; a.A. *H.-J. Kleineidam*, Gewinnermittlung, IStR 1993, S. 349, der die Aufteilung der Anschaffungskosten auf mehrere Betriebsstätten für zulässig hält.

<sup>616</sup> *BFH* vom 1.4.1987, II R 186/80, BStBl. II 1987, S. 550.

Erfüllung der Betriebsstättenfunktion dienen.<sup>617</sup> Dazu zählen vor allem die Wirtschaftsgüter, die zur ausschließlichen Verwertung und Nutzung durch die Betriebsstätte bestimmt sind.

Besonders schwierig gestaltet sich die Zuordnung, wenn es sich um immaterielle Wirtschaftsgüter handelt, da eine Zuordnung nach ihrer physischen Belegenheit grundsätzlich nicht möglich ist. Auch das zivilrechtliche Eigentum hilft aufgrund der zivilrechtlichen Einheit von Stammhaus und Betriebsstätte nicht weiter. Insofern erscheint es sinnvoll, zunächst darauf abzustellen, wer das immaterielle Wirtschaftsgut erschaffen bzw. angeschafft hat, wenn unterstellt wird, daß derjenige auch den überwiegenden Nutzen daraus zieht. Handelt es sich um ein durch das Stammhaus selbstgeschaffenes Wirtschaftsgut, ist dieses dem Stammhaus zuzuordnen.<sup>618</sup> Eine Mitbenutzung durch eine Betriebsstätte steht dem nicht entgegen.<sup>619</sup> Eine Zuordnung des durch das Stammhaus selbstgeschaffenen immateriellen Wirtschaftsgutes zur Betriebsstätte ist jedoch zwingend, wenn sich z.B. ein ausschließlicher funktionaler Zusammenhang zur Betriebsstätte ergibt. Zu beachten sind in diesen Fällen die Grundsätze zur Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte.<sup>620</sup> Entsprechend ist auch auf den Funktionszusammenhang bei durch die Betriebsstätte selbst geschaffenen immateriellen Wirtschaftsgütern abzustellen. Handelt es sich um durch das Stammhaus entgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter, gelten die zuvor beschriebenen Grundsätze entsprechend.<sup>621</sup>

---

<sup>617</sup> *BFH* vom 29.7.1992, II R 39/89, BStBl. II 1993, S. 63. Der Betriebsstätte sind auch solche Wirtschaftsgüter zuzuordnen, aus denen Einkünfte erzielt werden, zu deren Erzielung die Tätigkeit der Betriebsstätte überwiegend beigetragen hat. Maßgeblich sind immer die tatsächlichen Verhältnisse und insbesondere Struktur, Organisation und Aufgabenstellung der Betriebsstätte im Unternehmen. Auch die Finanzverwaltung knüpft im sog. Betriebsstättenerlaß bei der Frage der Zuordnung von Wirtschaftsgütern im Ergebnis an den Funktionszusammenhang an. Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.4; *B. Runge*, Betriebsstättenerlaß, S. 135. Ausführlich zu den Kriterien der Zuordnung von Wirtschaftsgütern vgl. *J. Maier* in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 615 ff.

<sup>618</sup> Ebenso *J. Maier* in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 649 ff.

<sup>619</sup> Davon geht wohl auch die Finanzverwaltung aus. Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.4.

<sup>620</sup> Vgl. dazu die nachfolgenden Ausführungen.

<sup>621</sup> Vgl. *J. Maier* in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 653.

#### 5.3.4 Überführung von Wirtschaftsgütern zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

Für Lieferungen von Wirtschaftsgütern durch das inländische Stammhaus an die ausländische Betriebsstätte ist der Marktpreis oder – wenn dieser nicht feststellbar ist – ein angemessener Verrechnungspreis im Rahmen der Gewinnaufteilung anzusetzen.<sup>622</sup>

Die Differenz zwischen dem Buchwert beim Stammhaus und dem Fremdvergleichspreis ordnet – folgt man den Vertretern des Fremdvergleichs – den Teil des Gesamterfolges zu, den das Stammhaus durch seine Produktionstätigkeit erwirtschaftet hat. Da noch kein Außenumsatz stattgefunden hat, ist diese Differenz im Zeitpunkt der Überführung als Merkposten beim Stammhaus zu erfassen, um so die Besteuerung der stillen Reserven im Inland sicherzustellen.<sup>623</sup>

Die Finanzverwaltung fordert grundsätzlich eine Versteuerung der stillen Reserven bei Überführung von Wirtschaftsgütern in eine ausländische Betriebsstätte, deren Einkünfte durch ein DBA freigestellt sind.<sup>624</sup> Die aufgeschobene Gewinnrealisierung hält sie lediglich aus Billigkeitsgründen für statthaft. Dieser Meinung ist zu widersprechen. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung handelt es sich hier nicht um ein Wahlrecht, sondern um zwingendes Recht.<sup>625</sup>

Werden Waren in die ausländische Vertriebsbetriebsstätte überführt, so betrifft dies vor allem Güter des Umlaufvermögens des Stammhauses, in denen i.d.R. nur geringe stille Reserven enthalten sind.<sup>626</sup> Dagegen können Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens, die der Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte dienen sollen, eventuell erhebliche stille Reserven enthalten. Gleiches gilt bei Übertragung von entgeltlich erworbenen immateriellen Wirtschaftsgütern des Anlagevermögens. Handelt es sich aus Sicht des Gesamtunternehmens um unentgeltlich erworbene immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z.B. bei einem durch das Stammhaus aufgebauten Kundenstamm, dürfen diese aufgrund des Aktivierungsverbots gem. § 5 Abs. 2 EStG auch in der Betriebsstättenbilanz nicht angesetzt werden. Die Übertragung auf die Betriebsstätte bildet weder einen Anschaffungsvorgang noch

---

<sup>622</sup> Der angemessene Verrechnungspreis ist im Rahmen einer Kalkulation zu ermitteln. Dabei ist eine angemessene Rohgewinnspanne bzw. ein angemessener Gewinnaufschlag zu berücksichtigen. Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 632.

<sup>623</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076. Für Wirtschaftsgüter des Umlaufvermögens siehe Tz. 2.6.1 lit. a und für Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens siehe Tz. 2.6.1 lit. b.

<sup>624</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.6.1.

<sup>625</sup> Ebenso *C. Looks*, in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 846.

eine Einlage, so daß der nach dem Drittvergleich anzusetzende Wert des immateriellen Wirtschaftsguts von der Betriebsstätte in vollem Umfang mit einem Ausgleichsposten zu erfassen ist.

Würden die stillen Reserven im Zeitpunkt der Überführung auf die ausländische Betriebsstätte versteuert, so wäre darin ein Verstoß gegen das Realisationsprinzip zu sehen. Es findet sich keine Rechtsgrundlage für ein solches Vorgehen, denn es handelt sich lediglich um ein ertragsteuerlich nicht steuerbares unternehmensinternes Verbringen.<sup>627</sup> Erst mit Außenumsatz kommt es zu einer Gewinnrealisierung. Dieser Gewinn ist entsprechend seiner wirtschaftlichen Verursachung aufzuteilen.<sup>628</sup> Die Betriebsstätte unterliegt den deutschen Buchführungspflichten, daher kann auf die Bildung von Merkposten verzichtet werden. Grundsätzlich ist jedoch gegen die Verwendung eines solchen Korrekturpostens nichts einzuwenden, allerdings fehlt es auch für dessen Bildung an einer Rechtsgrundlage. Entsprechend abzulehnen ist auch die Forderung der Finanzverwaltung, einen solchen Merkposten spätestens nach 10 Jahren erfolgswirksam aufzulösen.<sup>629</sup> Entscheidend ist allein, ob ein Außenumsatz stattgefunden hat oder ob das Wirtschaftsgut in der Betriebsstätte verbraucht wurde.<sup>630</sup>

Es kann auch nicht, entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung,<sup>631</sup> auf die Sicherstellung der Erfassung der stillen Reserven ankommen. Wird ein zuvor überführtes Wirtschaftsgut durch die Betriebsstätte verkauft, so ist der Gewinn unter Veranlassungsgesichtspunkten aufzuteilen. Das Unternehmen muß die Unterlagen über die Tätigkeit der Betriebsstätte der deutschen Finanzverwaltung vorlegen. Kommt der Steuerpflichtige seinen Mitwirkungspflichten nicht nach, kann die Finanzverwaltung auch im Wege eines internationalen Auskunftsverkehrs die benötigte Information einholen. Notfalls darf die Finanzverwaltung einen Sachverhalt schätzen. Regelmäßig fällt die Schätzung für das Unternehmen ungünstig aus, so daß die Unterlagen noch beigebracht werden.

---

<sup>626</sup> Diese ergeben sich aus der Differenz zwischen dem Ansatz zu Herstellungskosten und dem Verkaufspreis.

<sup>627</sup> Vgl. V. Kluge, Steuerrecht, N 7.

<sup>628</sup> Inwieweit die Aufteilung eines Gewinns entsprechend seiner wirtschaftlichen Verursachung möglich ist, wurde bereits im Zusammenhang mit dem Fremdvergleich diskutiert. Vgl. dazu die Ausführungen unter C.I.1.2.5.

<sup>629</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 2.6.1 lit. a. Ebenso ablehnend C. Looks, in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 846; O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 636.

<sup>630</sup> Ebenso IDW, Stellungnahme, WPg 1997, S. 643; U. Haiß, Gewinnabgrenzung, S. 190; W. Kumpf, Betriebsstättenfragen, FR 2001, S. 456; J.-D. Kramer, Betriebsstätten, IStR 2000, S. 454; H.-J. Kleineidam, Steuerentstrickung, IStR 2000, S. 580.

Es kann europarechtlich keinen Unterschied machen, ob die Betriebsstätte sich im Inland oder im europäischen Ausland befindet.<sup>632</sup> Bei einer Betriebsstätte im Inland fordert die Finanzverwaltung aber keine Realisierung der stillen Reserven, wenn Wirtschaftsgüter übertragen werden. Aus EG-rechtlichen Gründen kann für eine Betriebsstätte im Ausland nichts anderes gelten, da ansonsten eine Behinderung des freien Leistungs- und Warenverkehrs gegeben wäre.

### 5.3.5 Nutzungsüberlassungen zwischen Stammhaus und Betriebsstätte

Da Betriebsstätte und Stammhaus eine wirtschaftliche Einheit bilden, darf für die zeitlich befristete Nutzungsüberlassung eines Wirtschaftsguts, wie z.B. von Software, kein Entgelt in Rechnung gestellt werden.<sup>633</sup> Lediglich die entstandenen Aufwendungen während der Nutzungsüberlassung sind dem nutzenden Betriebsteil zuzurechnen. Dies führt insbesondere dann zu nicht dem Fremdvergleich entsprechenden Ergebnissen, wenn vom Stammhaus selbst entwickelte immaterielle Wirtschaftsgüter, die dem Aktivierungsverbot gem. § 5 Abs. 2 EStG unterliegen, der Betriebsstätte zur Nutzung überlassen werden und mangels tatsächlichen Aufwendungen nach Abschluß der Entwicklungsphase eine Aufwandsverrechnung zur Betriebsstätte ausscheidet.<sup>634</sup>

*Bsp.1: Ein Unternehmen entwickelt selbst im Jahr 01 die Software für seinen im Jahr 02 im Ausland aufgestellten Internet-Server und vertreibt darüber seine Produkte, die per „download“ geliefert werden.*

*Bsp.2: Das Stammhaus hat zunächst seine Produkte in den Jahren 01 bis 05 mittels Direktvertrieb abgesetzt und dabei auch im Ausland einen Kundenstamm aufgebaut. Um den Vertrieb weiter auszubauen und den Kundenservice durch einen Ansprechpartner vor Ort zu verbessern, wurde im Jahr 06 eine Betriebsstätte vor Ort etabliert. Dieser Betriebsstätte wird der Kundenstamm zur Nutzung überlassen.*

In beiden Fällen ist Gegenstand der Nutzungsüberlassung ein dem Aktivierungsverbot des § 5 Abs. 2 EStG unterliegendes selbsterstelltes immaterielles Wirtschaftsgut. Eine Ver-

<sup>631</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, Tz. 2.6.1, BStBl. I 1999, 1076.

<sup>632</sup> So auch C. Bellstedt, Gesellschaften, S. 198; V. Kluge, Steuerrecht, N 8.

<sup>633</sup> BFH v. 20.7.1988, I R 49/84, BStBl. II 1989, S. 140; vgl. W. Blümich, Einkommensteuergesetz, § 49 EStG, Anm. 78; a.A. U. Haiß, Gewinnabgrenzung, S. 174 m.w.N.; BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076.

<sup>634</sup> Vgl. R. Pinkernell/X. Ditz, Betriebsstättenbegriff, FR 2001, S. 1272.

rechnung einer fiktiven Lizenzgebühr zwischen Stammhaus und Betriebsstätte scheidet genauso aus, wie die in früheren Perioden beim Stammhaus für die Herstellung des Wirtschaftsguts entstandenen Aufwendungen. Damit kommt es zu einer Verlagerung des aus den immateriellen Wirtschaftsgütern resultierenden Gewinnpotentials auf die ausländische Betriebsstätte. Eine an ökonomischen Prinzipien ausgerichtete funktionale Abgrenzung der in- und ausländischen Bemessungsgrundlage würde es erfordern, den innerbetrieblichen Leistungsverkehr bei allen Nutzungsüberlassungen mit fremdvergleichskonformen Preisen zu bewerten.<sup>635</sup>

Es ist jedoch zu untersuchen, ob es sich tatsächlich um eine Nutzungsüberlassung handelt oder ob nicht eine Übertragung des Kundenstamms gegeben ist. Dabei kann als Kriterium zur Abgrenzung die Möglichkeit der Weiterveräußerung herangezogen werden. Ist der Nutzende zu einer Weiterveräußerung nicht berechtigt, so liegt eine Nutzungsüberlassung vor.<sup>636</sup> Die Möglichkeit einer Vertragsverlängerung deutet ebenso wie die Ungewißheit darüber, ob und wann eine Rechtsüberlassung endet, auf eine Nutzungsüberlassung hin.<sup>637</sup> Dagegen ist nach hier vertretener Auffassung von einer Übertragung auszugehen, wenn das Wirtschaftsgut ausschließlich von der Betriebsstätte genutzt werden soll oder aber tatsächlich ausschließlich von ihr genutzt wird.

## 6. Die Vertreterbetriebsstätte als Sondertatbestand im Vertriebsbereich

### 6.1 Grundlagen

Der Betriebsstättenbegriff ist dadurch geprägt, daß eine Geschäftseinrichtung unterhalten wird, die den Aktivitäten des Unternehmens nachhaltig dient. Es ist allerdings möglich, daß im Ausland keine eigene Geschäftseinrichtung besteht, aber dennoch eine nachhaltige unternehmerische Betätigung ausgeübt wird.<sup>638</sup> Dies ist u.a. der Fall bei der Bestellung eines ständigen Vertreters.<sup>639</sup>

Fehlt es an einer festen Geschäftseinrichtung, so kann sowohl nach nationalem als auch nach Abkommensrecht auf die personelle Anknüpfung des Vertreters zurückgegriffen wer-

<sup>635</sup> Vgl. *H. Becker*, Funktionsnutzen, DB 1990, S. 394 f.; *U. Haiß*, Gewinnabgrenzung, S. 174.

<sup>636</sup> Vgl. *H. Stumpf/M. Groß*, Lizenzvertrag, C Anm. 228.

<sup>637</sup> *RFH* v. 10.11.1942, I 170/42, RStBl 1943, S. 538; *FG München* v. 24.11.1982, I 349/79, EFG 1983, S. 353.

<sup>638</sup> Vgl. beispielsweise jüngst *J. Piltz*, DBA-Vertreter-Betriebsstätte, IStR 2004, S. 181.

den. Dabei wird nicht auf die Verfügungsmacht über eine feste Geschäftseinrichtung abgestellt, sondern entscheidend ist die „Verfügungsmacht“ über die Geschäftstätigkeit des Vertreters.<sup>640</sup> Die zur Beurteilung der Tätigkeit des ständigen Vertreters als Anknüpfungspunkt der Besteuerung notwendigen Kriterien sind allerdings äußerst strittig und unterliegen aufgrund der Entwicklung in der Vertriebsstruktur international tätiger Unternehmen einem fortwährenden Wandel.<sup>641</sup>

Es sei an dieser Stelle darauf hingewiesen, daß der Einsatz einer Tochterkapitalgesellschaft<sup>642</sup> als Vertriebseinheit nicht notwendiger Weise bedeutet, daß in jedem Staat, in dem Produkte vertrieben werden, eine solche Vertriebseinheit existiert. Vielmehr kann eine Konstruktion sinnvoll sein, in der eine Vertriebszentrale<sup>643</sup> in einem Staat errichtet wird und die übrigen Staaten von dort aus mit Produkten versorgt werden. So kann z.B. ein in Deutschland ansässiges Unternehmen eine Vertriebszentrale in den Niederlanden haben und von dort aus den deutschen Markt beliefern. Dies führt aber dazu, daß auch für Deutschland als Staat, in dem Produkte vertrieben werden, die Frage der beschränkten Steuerpflicht durch Anknüpfung an den Begriff des ständigen Vertreters zu untersuchen ist.

## 6.2 Begriff des ständigen Vertreters

### 6.2.1 Ständiger Vertreter nach deutschem Recht

Nach deutscher Legaldefinition hat ein ständiger Vertreter gem. § 13 AO nachhaltig die Geschäfte des vertretenen Unternehmens zu besorgen und dabei dessen Sachanweisungen zu unterliegen. Der ständige Vertreter ist insbesondere eine Person, die für das vertretene Unternehmen Verträge vermittelt oder abschließt, akquisitorisch tätig ist oder ein Warenlager unterhält und davon ausliefert. Dabei kann es sich sowohl um einen fremden Dritten als auch um ein verbundenes Unternehmen oder eine beim Prinzipal angestellte

---

<sup>639</sup> Eine nachhaltige unternehmerische Betätigung ohne Vorhandensein einer Betriebsstätte wird unter bestimmten Voraussetzungen auch bei Bauausführungen und Montagen angenommen.

<sup>640</sup> § 13 Satz 1 AO spricht davon, daß der ständige Vertreter den Sachanweisungen des Unternehmens unterliegt, dessen Geschäfte er besorgt. Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 410 ff.; *O. Heinsen*, in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 104.

<sup>641</sup> *Piltz* beschreibt die Vertreterbetriebsstätte als unbekanntes Wesen und weist auf die Unsicherheiten im Umgang mit der Vertreterbetriebsstätte hin. Vgl. *J. Piltz*, DBA-Vertreter-Betriebsstätte, IStR 2004, S. 181.

<sup>642</sup> Vgl. dazu die Ausführungen unter Punkt C.IV.

<sup>643</sup> Vgl. zur Vertriebszentrale die Ausführungen unter Punkt C.IV.3.7.

Person handeln.<sup>644</sup> Zwischen Unternehmen und ständigem Vertreter muß keinerlei persönliche Abhängigkeit bestehen, die über die sachliche Weisungsgebundenheit hinausgeht. Insbesondere muß ein ständiger Vertreter nicht dem Unternehmen angehören.<sup>645</sup>

Dagegen ist es erforderlich, daß der Vertreter die wirtschaftlichen Interessen des vertretenen Unternehmens wahrnimmt und dabei Handlungen durchführt, die in den betrieblichen Bereich des Prinzipals fallen.<sup>646</sup> Es kommt nicht darauf an, ob der Vertreter auch einen eigenen Nutzen aus dem Geschäft zieht, sondern maßgeblich ist, daß er an Stelle des vertretenen Unternehmens nachhaltig tätig wird.<sup>647</sup>

Aus der Stellung von § 13 AO zu § 12 AO ergibt sich nach deutschem Recht eine Gleichstellung des Rechtsinstituts des ständigen Vertreters mit der Betriebsstätte.<sup>648</sup> Daher wird nach nationalem Recht durch die Vertretertätigkeit keine Betriebsstätte begründet, sondern der separat geregelte Tatbestand des ständigen Vertreters erfüllt.<sup>649</sup> Die Tätigkeit eines ständigen Vertreters für ein deutsches Unternehmen im Ausland zieht indes die gleichen Rechtsfolgen nach sich, wie das Vorliegen einer Betriebsstätte und führt zu ausländischen Einkünften i.S.d. § 34d Nr. 2 lit. a EStG. Besteht im Vertreterstaat bereits eine Betriebsstätte, ist nach überwiegender Auffassung nicht mehr zu prüfen, ob darüber hinaus das inländische Stammhaus einen ständigen Vertreter bestellt hat, da der Vertretertatbestand gegenüber der Betriebsstätte als fester Geschäftseinrichtung subsidiär sei.<sup>650</sup> Die Subsidiarität läßt sich allerdings weder aus dem Wortlaut des § 13 AO noch aus § 34d EStG ableiten. Es sprechen lediglich praktische Überlegungen für eine Erfassung des ständigen Vertreters im Rahmen der Betriebsstätte.

---

<sup>644</sup> Vgl. O. Heinsen, in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 104; W. Scheffler, Besteuerung, S. 186.

<sup>645</sup> BFH v. 27.11.1963, I 335/60 U, BStBl. III 1964, S. 76; BFH v. 28.6.1972, I R 35/70, BStBl. II 1972, S. 785; Gehört ein ständiger Vertreter dem vertretenen Unternehmen an, dürfte die Vermutung der Weisungsgebundenheit kaum zu widerlegen sein.

<sup>646</sup> BFH v. 12.4.1978, I R 136/77, BStBl. II 1978, S. 496. Unter solche Handlungen fallen Tätigkeiten für ein Unternehmen, die den Abschluß oder die Erfüllung eines Rechtsgeschäfts zum Inhalt haben. Rein innerbetriebliche Maßnahmen sind nicht betroffen.

<sup>647</sup> BFH v. 12.4.1978, I R 136/77, BStBl. II 1978, S. 496; BFH v. 27.11.1963, I 335/60 U, BStBl. III 1964, S. 76; BFH v. 28.6.1972, I R 35/70, BStBl. II 1972, S. 787.

<sup>648</sup> Vgl. § 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG. Die Gleichstellung gilt besonders für die Begründung der beschränkten Steuerpflicht im Ausland sowie die Maßnahmen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung durch den Ansässigkeitsstaat.

<sup>649</sup> Vgl. O. Heinsen, in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 103; O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 407.

<sup>650</sup> Vgl. H. Gebbers, Vertreter, StBp 1989, S. 78 ff.; O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S. 329 ff.; W. Kumpf, in Raupach (Hrsg.), Steuerrecht, S. 46 ff.; H. W. Kruse, in Tipke/Kruse, AO-Kommentar, § 13 AO; K. Vogel, DBA-Kommentar, Art. 5 Anm. 130 ff.; R. Winnefeld, Vertreter, FR 1970, S. 245 ff.; J. Mössner, in Mössner u.a., Steuerrecht, Rz. B 116; OECD-MK, Art. 5 Nr. 35.

Damit Nachhaltigkeit<sup>651</sup> gegeben ist, muß sich der Vertreter nach Auffassung des Finanzgerichts Niedersachsen ständig im Tätigkeitsstaat aufhalten und die Geschäfte des Unternehmens „auf Dauer“ besorgen.<sup>652</sup> Diese Auffassung ist abzulehnen, da auch Personen zu erfassen sind, bei denen Wohnsitz- und Tätigkeitsstaat auseinanderfallen, soweit sie im Inland nachhaltig tätig werden. Das Problem der Nachhaltigkeit wurde bisher überwiegend im Zusammenhang mit einer Betriebsstätte erörtert; dagegen finden sich im Schrifttum bisher kaum Stellungnahmen zur Nachhaltigkeit im Zusammenhang mit der Tätigkeit eines ständigen Vertreters.<sup>653</sup>

Zur Erfüllung von Nachhaltigkeit geht die herrschende Meinung im Zusammenhang mit einer Betriebsstätte davon aus, daß die Tätigkeit mit einer gewissen Planmäßigkeit und für eine gewisse Dauer erfolgen muß.<sup>654</sup> Uneinigkeit besteht jedoch hinsichtlich des dafür maßgebenden Zeitraums. Während der BFH<sup>655</sup> in Anlehnung an §§ 9, 12 Satz 2 Nr. 8 AO grundsätzlich einen Zeitraum von mindestens 6 Monaten als ausreichend erachtet, will *Kruse* auf die „Gesamtumstände des Einzelfalles“ abstellen und die Regelung des § 12 Satz 2 Nr. 8 AO allenfalls als Anhaltspunkt gelten lassen.<sup>656</sup> Was unter den Gesamtumständen des Einzelfalles zu verstehen ist, wird indes nicht erläutert. *Jacobs* dagegen will hinsichtlich der Nachhaltigkeit auf einen Zeitraum von 9 – 12 Monate abstellen.<sup>657</sup> Es wird jedoch nicht deutlich, wie sich eine Frist von 9 Monaten rechtlich ableiten läßt. Zudem kann bei der Beurteilung von Nachhaltigkeit nur auf einen exakten Zeitpunkt abgestellt werden. Letztlich bringt der Gesetzgeber in § 9 Satz 2 und in § 12 Satz 2 Nr. 8 AO eindeutig zum Ausdruck, daß eine Dauer von mindestens 6 Monaten geeignet ist, eine ständige Beziehung zum Aufenthaltsort zu begründen.

Für den ständigen Vertreter ist ebenfalls das Kriterium der Nachhaltigkeit zu erfüllen, wobei die Definition eines genauen Zeitraums fehlt.<sup>658</sup> Es ist jedoch erforderlich, daß eine zeit-

---

<sup>651</sup> Eine Tätigkeit, die sich tatsächlich wiederholt, ist objektiv nachhaltig. Subjektiv nachhaltig ist die Tätigkeit, wenn die Absicht vorliegt, sie zu wiederholen und zu einer Einkunftsquelle zu machen. Zur Begründung von Nachhaltigkeit reicht bereits die subjektive Nachhaltigkeit aus.

<sup>652</sup> FG Niedersachsen v. 4.7.1991, VI 480/89, RIW 1991, S. 1057.

<sup>653</sup> Vgl. jedoch jüngst *J. Heußner*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 2004, S. 165 m.w.N.

<sup>654</sup> BFH v. 7.6.1966, I B 124/64, BStBl. III 1966, 548; BFH v. 30.10.1973, I R 50/71, BStBl. II 1974, 107 (109); BFH v. 18.3.1976, IV R 168/72, BStBl. II 1976, 365.

<sup>655</sup> BFH v. 19.5.1993, I R 80/92, BStBl. II 1993, S. 655.

<sup>656</sup> Vgl. *W. Kruse* in *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 12 AO Tz. 22; so wohl auch *J. Heußner*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 2004, S. 165.

<sup>657</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 271; ähnlich *M. Günkel*, in *Becker et al.*, DBA-Kommentar; *W. Kumpf*, in *Raupach* (Hrsg.), Steuerrecht, S. 33.

<sup>658</sup> BFH v. 28.6.1972, I R 35/70, BStBl. II 1972, S. 785; FG Niedersachsen v. 4.7.1991, VI 480/89, RIW 1991, S. 1055 ff.

liche Mindestvoraussetzung festgelegt wird, damit eine Wertungsgleichheit zwischen ständigem Vertreter und Betriebsstätte besteht. Wie auch bei der Betriebsstätte kommt durch das Abstellen auf einen Zeitraum eine gewisse Intensität der Beziehung zum Vertriebsstaat zum Ausdruck. Daher wird auch für die Begründung eines ständigen Vertreters in Anlehnung an §§ 9 Satz 2, 12 Satz 2 Nr. 8 AO ein Zeitraum von mindestens 6 Monaten als ausreichend erachtet werden können.<sup>659</sup> Zumindest ist eine klare Aussage über eine Frist erforderlich, um in diesem Punkt Rechtssicherheit zu gewähren. Dadurch dürfte auch die Tendenz zum Ausweichen auf den ständigen Vertreter als Ersatztatbestand bei fehlender fester Geschäftseinrichtung eingeschränkt werden.<sup>660</sup>

Welche Bedeutung der Nachhaltigkeit im Falle eines „ständigen Vertreters“ zukommt, wird deutlich, wenn der Vertreter in mehreren Staaten tätig wird.

*Bsp.: Ein inländisches Unternehmen setzt zum Vertrieb seiner Produkte einen „ständigen Vertreter“ ein, der in den Staaten A, B, C und D tätig wird. Es wird ein Büro in Staat A vom inländischen Unternehmen eingerichtet und unterhalten. Dieses Büro bildet den Mittelpunkt der Tätigkeit des Vertreters. Von dort besucht er seine Kunden in den verschiedenen Ländern und wird im Staat B 50 Tage, im Staat C 70 Tage und im Staat D 20 Tage im Jahr tätig. Im Staat A arbeitet er 100 Tage im Jahr.*

Das Büro im Staat A wird als Betriebsstätte des inländischen Unternehmens anzusehen sein. Ob daneben im gleichen Staat noch ein ständiger Vertreter<sup>661</sup> besteht, kann dahinstehen, wenn man von einem subsidiären Charakter des ständigen Vertreters ausgeht, da insoweit die Tätigkeit des ständigen Vertreters bereits im Rahmen der Betriebsstätte erfaßt wird. Zumindest praktische Überlegungen scheinen dafür zu sprechen, Betriebsstätte und ständigen Vertreter wie eine einzige Betriebsstätte zu behandeln.<sup>662</sup> Diese Frage erlangt für den Fall, daß neben der festen Geschäftseinrichtung in einem Staat noch weitere Tä-

---

<sup>659</sup> Vgl. C. Bellstedt, Vertreter, DB 1968, S. 1555; W. Kumpf, in Haarmann (Hrsg.), Steuerpflicht, S. 37; J. Strobl/C. Kellmann, Verbindungsbüros, BB 1969, S. 407; a.A. O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S. 271. Jacobs geht von einem Zeitraum von 9 bis 12 Monaten aus.

<sup>660</sup> Das FG München bejahte in einem Sachverhalt die Existenz eines ständigen Vertreters. Der BFH hob diese Entscheidung jedoch auf und erkannte in dem Sachverhalt eine Betriebsstätte. FG München v. 28.5.1998, 7 V 1/98, EFG 1998, S. 1491 aufgehoben durch BFH v. 17.12.1998, I B 101/98, BFH/NV 1999, S. 753.

<sup>661</sup> Der Begriff des ständigen Vertreters ist in § 13 AO festgelegt. In anderen Staaten kann der ständige Vertreter, wie auch im OECD-MA, Teil der Betriebsstättendefinition sein.

<sup>662</sup> Ebenso BMF v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, Tz. 1.2.2, BStBl. I 1999, 1076. Danach sollen zwei Betriebsstätten nur dann vorliegen, wenn die Tätigkeit des Vertreters losgelöst und außerhalb der festen Geschäftseinrichtung ausgeübt wird.

tigkeiten in anderen Staaten durch einen ständigen Vertreter ausgeführt werden, erhebliche Bedeutung.

Folgt man den Voraussetzungen zur Begründung einer Betriebsstätte, so ist davon auszugehen, daß die Tätigkeit des Vertreters in jedem einzelnen Staat nachhaltig sein muß, um ein Besteuerungsrecht zu legitimieren.<sup>663</sup> In dem Beispiel wäre damit die Tätigkeit in den anderen Staaten mangels Nachhaltigkeit der Betriebsstätte dem Staat A zuzuordnen.<sup>664</sup>

Versteht man das Erfordernis der Nachhaltigkeit jedoch so, daß diese nur insgesamt für die Tätigkeit des Vertreters vorliegen muß, so liegen in den einzelnen Staaten jeweils ständige Vertreter vor und eine Zuordnung zur Betriebsstätte im Staat A wäre ausgeschlossen. Ein solches Verständnis von Nachhaltigkeit ist abzulehnen, denn auch bei einer Betriebsstätte müssen die Voraussetzungen in jedem einzelnen Staat erfüllt sein. Es würden außerdem Probleme bei der Gewinnabgrenzung für die einzelnen Staaten und bei der Anrechnung ausländischer Steuern entstehen.

Bei einem Vertreter entstehen darüber hinaus praktische Probleme, wenn er nicht im Vertriebsstaat steuerpflichtig ist, denn dann läßt sich die Vertretertätigkeit mangels eines festen Bezugspunktes kaum erfassen und somit ist es nahezu unmöglich, an einen ständigen Vertreter anzuknüpfen.<sup>665</sup> Es wäre auch widersinnig, auf die steuerliche Erfassung eines Vertreters in einem Vertriebsstaat mangels nachhaltiger Tätigkeit zu verzichten, aber gleichzeitig eine Vertreterbetriebsstätte des Prinzipals durch diesen Vertreter anzunehmen. Auch dieser Punkt spricht dafür, eine gewisse Nachhaltigkeit zu fordern.

Nach Auffassung *Mössners* ist zur Beurteilung von Nachhaltigkeit die Planmäßigkeit des Handelns entscheidend.<sup>666</sup> Dabei komme es insbesondere auf die vertraglichen Abmachungen der Beteiligten an. Es sei auf den Aufenthalt im Inland<sup>667</sup> (Tätigkeitsstaat) abzustellen. Entgegen dieser Auffassung ist nicht auf den bloßen Aufenthalt im Tätigkeitsstaat

---

<sup>663</sup> So auch *J. Mössner*, in Mössner et al. (Hrsg.), *Steuerrecht*, B 121; *J. Lüdicke*, in Lademann, *EStG*, § 49 Rz. 307; *FW*, *Geschäftsleitung*, IStR 1999, 405; a.A. *W. Kumpf*, in Haarmann, *Steuerpflicht*, S. 52 f.; *W. Kumpf*, *Herrmann/Heuer/Raupach*, *EStG-Kommentar*, § 49 *EStG*, Anm. 227.

<sup>664</sup> Auf die Tätigkeit des Vertreters kommt es insoweit nicht an. Ebenso *C. Looks*, in Löwenstein/Looks (Hrsg.), *Betriebsstättenbesteuerung*, Rz. 923.

<sup>665</sup> Einkünfte aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit werden grundsätzlich nur in dem Staat besteuert, in dem die Tätigkeit ausgeübt wird. Bei Arbeitnehmern verbleibt jedoch das Besteuerungsrecht häufig beim Wohnsitzstaat, wenn die Tätigkeit in dem anderen Staat nur vorübergehend (nicht länger als 183 Tage) ausgeübt wird. Vgl. z.B. *DBA Österreich*, BGBl. 1994 II, S. 122, Art. 9 Abs. 2 und Finanzministerium NRW v. 27.12.1996, S 1301 – 85 – VC1, FR 1997 S. 549. Zur Rechtsprechungsänderung bei Grenzgängern vgl. *BFH* v. 10. 7. 1996, I R 4/96, BStBl. II 1997, S. 15.

<sup>666</sup> Vgl. *J. Mössner*, in Mössner et al. (Hrsg.), *Steuerrecht*, B 121.

abzustellen, sondern es muß auf den Aufenthalt in dem jeweiligen Staat anlässlich der Vertretungstätigkeit abgestellt werden, denn auch bei einer Betriebsstätte geht es um die Ausübung einer Tätigkeit in einer festen Geschäftseinrichtung und nicht lediglich um die Verfügungsmacht über eine solche.

Geht man davon aus, daß in jedem Staat die Voraussetzungen für eine Vertreterbetriebsstätte gegeben sein müssen, so läßt sich durch Nichterfüllung der Nachhaltigkeit eine Vertreterbetriebsstätte vermeiden. Insofern bestünde dann auch in diesem Punkt eine Gleichbehandlung mit einer Betriebsstätte.<sup>668</sup>

## 6.2.2 Vertreterbetriebsstätte nach Abkommensrecht

### 6.2.2.1 Definition nach Art. 5 Abs. 5 OECD-MA

Anders als die deutsche Legaldefinition schließt das Abkommensrecht den Vertretertatbestand direkt in seinen Betriebsstättenbegriff ein.<sup>669</sup> Daher ist in Zusammenhang mit Abkommensrecht nicht von einem ständigen Vertreter, sondern von einer Vertreterbetriebsstätte zu sprechen.

Gemäß Art. 5 Abs. 5 OECD-MA liegt eine Betriebsstätte auch dann vor, wenn zwar keine feste Geschäftseinrichtung gegeben ist, aber eine Person mit Abschlußvollmacht für das Unternehmen tätig wird, die diese gewöhnlich auch ausübt. Hilfstätigkeiten reichen gem. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA wie auch bei Vorliegen einer festen Geschäftseinrichtung nicht aus, um eine solche Vertreterbetriebsstätte zu begründen.<sup>670</sup>

Absatz 5 nimmt außerdem unabhängige Vertreter im Sinne des Absatzes 6 aus der Definition heraus, ohne dies näher zu begründen. Da man diese Vertreter explizit ausnimmt, muß es sich bei ihnen um typische Vertreter handeln, weil sie ansonsten nicht ausgenommen hätten werden müssen. Und weil es Sinn und Zweck der Regelung zur Vertreter-

<sup>667</sup> Unter Inland versteht *Mössner* hier wohl Deutschland. In gleicher Weise muß dies dann auch für die Tätigkeit in einem anderen Land gelten.

<sup>668</sup> Eine Betriebsstätte nach § 8 S. 2 Nr. 8 AO läßt sich durch Unterschreitung der Frist von 6 Monaten vermeiden.

<sup>669</sup> Daraus schließt *Piltz* zutreffend, daß zwischen der Behandlung einer Betriebsstätte und einer Vertreterbetriebsstätte eine Parallele hergestellt werden soll. Vgl. *J. Piltz*, DBA-Vertreter-Betriebsstätte, IStR 2004, S. 182.

<sup>670</sup> Auch hierin zeigt sich die von *Piltz* konstatierte gewollte Parallele zwischen einer Betriebsstätte und einer Vertreterbetriebsstätte. Vgl. *J. Piltz*, DBA-Vertreter-Betriebsstätte, IStR 2004, S. 182; *M. Günkel*, in *Becker et al.* (Hrsg.), DBA-Kommentar, Art. 5 Tz. 226 OECD-MA.

betriebsstätte ist, den Nutzen zu erfassen, den der Prinzipal durch den Einsatz eines Vertreters erzielt, ist die einzig logische Erklärung für die Herausnahme darin zu sehen, daß in diesen Fällen kein zusätzlicher Nutzen für den Prinzipal entsteht. Es ergibt sich bei der Ermittlung des Ergebnisses der Vertreterbetriebsstätte ein Nullsummenspiel.<sup>671</sup> Dies hat die OECD erkannt und deshalb zur Vereinfachung unabhängige Vertreter im Sinne des Absatzes 6 ausgenommen.

In der Literatur wird indes darüber diskutiert, wann eine ausreichende Abschlußvollmacht vorliegt. Es wird die Meinung vertreten, daß es abweichend vom Abkommenstext nicht darauf ankomme, in wessen Namen der Vertreter nach außen handelt.<sup>672</sup> Es genügt demnach, daß das Unternehmen durch den Vertrag wirtschaftlich gebunden wird. Dieses Verständnis wird durch die von der OECD veröffentlichte Kommentierung insofern bestätigt, als es danach nicht notwendig ist, daß der Vertreter im Namen des Unternehmens auftritt.<sup>673</sup> Daher könne auch das Handeln im eigenen Namen, aber für fremde Rechnung zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte des Kommittenten führen. Gestützt wird diese Auffassung durch die explizite Nennung des Kommissionärs in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA.<sup>674</sup> Soweit dieser im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, begründet er keine Vertreterbetriebsstätte. Dies bedeutet, daß der Kommissionär ansonsten alle Voraussetzungen erfüllt und es somit nicht auf ein Handeln im Namen des Kommittenten ankommt.<sup>675</sup>

Die gegenteilige Auffassung stützt sich auf die ebenfalls in der Kommentierung enthaltene Forderung, daß der Vertreter Verträge mit rechtsverbindlicher Wirkung für das Unternehmen abschließen muß.<sup>676</sup> Aber eben diese Rechtsverbindlichkeit für das vertretene Unternehmen läßt sich nach kontinentaleuropäischem Rechtsverständnis nicht erreichen, wenn

---

<sup>671</sup> Auf die Ergebnisermittlung wird später unter Punkt C.2.5.2 eingegangen.

<sup>672</sup> Vgl. z.B. *W. Kumpf*, in Raupach (Hrsg.), Steuerrecht, S. 47; *F. Wassermeyer*, in Debatin/ Wassermeyer, DBA-Kommentar, MA Art. 5 Tz. 201;

<sup>673</sup> Vgl. OECD, Commentary, C (5)-14, Nr. 32.

<sup>674</sup> Eine andere Auffassung geht davon aus, daß die Nennung des Kommissionärs auf den englischen Ausdruck „commission agent“ zurückgeht und insofern ein Übersetzungsfehler vorliegt. Nach Common-Law kann auch dieser, anders als nach kontinentaleuropäischem Recht, für ein vertretenes Unternehmen rechtsverbindlich Verträge abschließen. Vgl. *A. Kolb/D. Lüthi*, Teilrevision, IWB, Fach 10, Gruppe 2, S. 1059.

<sup>675</sup> Vgl. *F. Wassermeyer*, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), DBA-Kommentar, Art. 5 Rz. 201a.

<sup>676</sup> Vgl. *D. Piltz*, DBA-Vertreter-Betriebsstätte, IStR 2004, S. 183; *Graf zu Ortenburg*, in Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann, DBA-Schweiz, Kommentar, Art. 5 Rz. 80, *M. Günkel*, in Becker et al., DBA-Kommentar, Art. 5 Rz. 228; *D. Endres*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, S. 1, 3; *H.-K. Kroppen/S. Hüffmeier*, Kommissionär, IWB Fach 3 Gr. 2, S. 637, 641.

der Vertreter im eigenen Namen handelt.<sup>677</sup> Daher sei die Erwähnung der Makler und Kommissionäre überflüssig.<sup>678</sup>

Eine andere Beurteilung ergibt sich nach Common-Law-Prinzipien. Danach kann ein Vertreter auch dann für ein Unternehmen bindende Verträge abschließen, wenn er nicht in dessen Namen auftritt. Daher erscheint es möglich, daß sich die Kommentierung des OECD-Musterabkommens auf diese Besonderheit bezieht.<sup>679</sup>

Die Befürworter der zweiten Auffassung sehen jedoch von ihrer Forderung nach Rechtsverbindlichkeit ab, soweit Verträge durch den Vertreter bis zur Unterschriftsreife vorbereitet werden.<sup>680</sup> Hier soll zur Verhinderung eines Rechtsmißbrauchs eine faktische Vollmacht ausreichen, obwohl auch hier zivilrechtlich keine Bindung des Kommittenten besteht.<sup>681</sup>

Die über eine notwendige Rechtsverbindlichkeit des Vertragsabschlusses geführte Diskussion hilft letztlich bei der Problemlösung nicht weiter. Orientiert man sich am Sinn und Zweck der Vertreterbetriebsstätte, so kann es nicht auf die Rechtsverbindlichkeit, sondern nur auf die Erfassung eines durch den Vertreter für den Prinzipal generierten Vorteils ankommen. Diesen Vorteil kann der Prinzipal auch dann nutzen, wenn lediglich im Innenverhältnis zwischen Kommissionär und Kommittenten eine rechtliche Bindung besteht. Daher reicht es aus, wenn der Prinzipal wirtschaftlich gebunden wird.<sup>682</sup>

Entgegen dem Wortlaut des Abkommenstextes, wonach das vertretene Unternehmen so behandelt wird, als habe es in diesem Staat für alle von der Person für das Unternehmen ausgeübten Tätigkeiten eine Betriebsstätte, kann sich die Vertreterbetriebsstätte nur auf die Tätigkeiten erstrecken, die zur Begründung der Betriebsstätte führen. Für eine darüber hinausgehende steuerliche Erfassung weiterer Tätigkeiten fehlt die Rechtsgrundlage. Ins-

---

<sup>677</sup> § 146 Abs. 1 BGB; vgl. hierzu *W. Kallwass*, Privatrecht, S. 97. Aus einer mittelbaren Stellvertretung ergeben sich zwar wirtschaftliche Folgewirkungen, aber es fehlt an einer rechtlichen Bindung des Vertretenen gegenüber dem Vertragspartner des Vertreters. § 185 Abs. 1 BGB; vgl. *W. Kallwass*, Privatrecht, S. 108.

<sup>678</sup> Vgl. *K. Vogel*, DBA-Kommentar, Art. 5 Rz. 168; ebenso *J. Mössner*, in Mössner u.a., Steuerrecht, B 127.

<sup>679</sup> Vgl. *H.-K. Kroppen/S. Hüffmeier*, Kommissionär, S. 641.

<sup>680</sup> Vgl. Kommentar zum OECD-MA, Art. 5 Anm. 33; *M. Görl*, in Vogel (Hrsg.), DBA-Kommentar, Art. 5 Tz. 139 f.

<sup>681</sup> Vgl. z.B. *D. Endres*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, S. 1, 3.

<sup>682</sup> Vgl. *F. Wassermeyer*, in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), DBA-Kommentar, Art. 5 Rz. 204; *J. Mössner*, in Mössner et al. (Hrsg.), Steuerrecht, B 127; *M. Günkel*, in Becker et al. (Hrsg.), DBA-Kommentar, Art. 5 OECD-MA, Rz. 218 m.w.N.; a.A. *U. Haiß*, Gewinnabgrenzung, S. 272; *D. Piltz*, DBA-Vertreter-Betriebsstätte, IStR 2004, S. 184.

besondere besteht kein Anspruch auf die Besteuerung von Gewinnen aus Folgegeschäften.<sup>683</sup>

## 6.2.2.2 Die Definition in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA

### 6.2.2.2.1 Einordnung von Art. 5 Abs. 6 OECD-MA

Artikel 5 Absatz 6 OECD-MA lautet: *„Ein Unternehmen wird nicht schon deshalb so behandelt, als habe es eine Betriebsstätte in einem Vertragsstaat, weil es dort seine Tätigkeit durch einen Makler, Kommissionär oder einen anderen unabhängigen Vertreter ausübt, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln.“*

Absatz 6 wurde laut Kommentierung lediglich im Interesse der Klarheit aufgenommen.<sup>684</sup> Er habe nur deklaratorischen Charakter und könne nicht die Begriffsdefinition des Absatzes 5 erweitern.<sup>685</sup> Daß Absatz 6 nicht lediglich deklaratorischen, sondern konstitutiven Charakter hat, zeigt sich eindeutig in der Herausnahme bestimmter unabhängiger Vertreter – ausgenommen werden nur solche, die im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln – aus der Definition der Vertreterbetriebsstätte.

Besonderes diskutiert wird die Frage der Abhängigkeit des Vertreters als Voraussetzung für eine Vertreterbetriebsstätte.<sup>686</sup>

Da nach § 13 AO eine sachliche Weisungsgebundenheit zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte vorliegen muß, bedarf es nach Auffassung von *Haiß* noch eines weiteren Kriteriums für eine abkommensrechtliche Vertreterbetriebsstätte. Aus der Ausnahme des „unabhängigen Vertreters im Sinne des Absatzes 6“ folge, daß zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte eine Abhängigkeit des Vertreters zwingende Voraussetzung sei.<sup>687</sup> Auch im BFH-Urteil vom 14.9.1994 wird davon ausgegangen, daß eine Abhängigkeit er-

---

<sup>683</sup> Vertreibt z.B. ein Unternehmen Versicherungen über eine Agentur und legt sie die daraus resultierenden Beträge in einem Portfolio an, so besteht kein Anspruch des Vertriebsstaates auf Besteuerung der daraus resultierenden Erträge. Diese sind Ergebnis einer durch das Stammhaus ausgeübten Tätigkeit bzw. eines Folgegeschäfts und dem Stammhaus zuzurechnen. Probleme kann jedoch die Trennung der Erfolge bereiten.

<sup>684</sup> Vgl. OECD-MK, Art. 5 Nr. 36. Der OECD-Steuerausschuß meinte Absatz 6 lediglich im Interesse der Klarheit einzufügen und führt aus, daß es sich von selbst verstehe, daß ein solcher Vertreter, der ein gesondertes Unternehmen darstellt, keine Betriebsstätte des ausländischen Prinzipals begründen könne.

<sup>685</sup> Vgl. *U. Haiß*, Gewinnabgrenzung, S. 274.

<sup>686</sup> Vgl. *H.-K. Kroppen/S. Hüffmeier*, Kommissionär, S. 638; *D. Endres*, Vertreterbetriebsstätte, S. 2 ff.; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 272.

<sup>687</sup> Vgl. *U. Haiß*, Gewinnabgrenzung, S. 273 f.

forderlich ist. Dabei wird übersehen, daß nicht alle unabhängigen Vertreter ausgenommen werden, sondern nur solche im Sinne des Absatzes 6.<sup>688</sup> Zur Klärung dieser Frage ist zu überlegen, inwieweit die Abhängigkeit bzw. Unabhängigkeit eines Vertreters die Generierung eines zusätzlichen Nutzens für den Prinzipal beeinflusst.

#### 6.2.2.2.2 Unabhängigkeit des Vertreters

Unabhängigkeit ist, so der Kommentar zum OECD-MA, sowohl rechtlicher als auch wirtschaftlicher Natur, wobei die Erfüllung nur eines Kriteriums noch nicht zur Verneinung einer Abhängigkeit ausreicht.<sup>689</sup>

Der BFH versteht unter Unabhängigkeit eine gewisse „persönliche Freiheit“ und postuliert, daß die Frage der Unabhängigkeit nach sachlichen, persönlichen oder beiden Aspekten zu entscheiden ist.<sup>690</sup> Bezugnehmend auf die Abkommenskommentierung erkennt er an, daß der Begriff der Unabhängigkeit sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich auszulegen ist. Im Ergebnis ergeben sich keine materiellen Auslegungsunterschiede zwischen BFH- und OECD-Verständnis.<sup>691</sup>

Entfaltet eine juristische Person eine eigene umfassende Wirtschaftstätigkeit, so kann sie grundsätzlich nicht als abhängig angesehen werden.<sup>692</sup> Dies ist zwar zutreffend, aber für die Beurteilung ist nur auf die Tätigkeit abzustellen, die dem Prinzipal eine Vertreterbetriebsstätte vermittelt.<sup>693</sup>

Die Zugehörigkeit zu einem Konzern steht gemäß BFH-Urteil vom 14.9.1994 der Annahme einer Unabhängigkeit nicht entgegen.<sup>694</sup> Es komme vielmehr auf eine gewisse persönliche Freiheit an. Nach dieser BFH-Rechtsprechung müßte jede Person, die nicht unbedingt auf die Einkünfte aus der Vertretertätigkeit angewiesen ist, als unabhängig anzusehen sein.<sup>695</sup>

---

<sup>688</sup> Wollte man alle unabhängigen Vertreter aus der Definition ausschließen, so hätte man allgemein auf unabhängige Vertreter abstellen können. Dies scheint aber gerade nicht gewollt zu sein.

<sup>689</sup> Vgl. OECD-MK, Art. 5 Nr. 37 lit. a.

<sup>690</sup> BFH v. 14.9.1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238.

<sup>691</sup> Vgl. U. Haß, Gewinnabgrenzung, S. 278.

<sup>692</sup> BFH v. 14.9.1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238.

<sup>693</sup> Damit kann für die Gesamttätigkeit eine Unabhängigkeit des Vertreters gegeben sein, aber gleichzeitig für eine bestimmte Teiltätigkeit eine Abhängigkeit anzunehmen sein.

<sup>694</sup> BFH v. 14.9.1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238.

<sup>695</sup> Vgl. F. Wassermeyer, Anmerkungen, IStR 1995, S. 134; a.A. Graf zu Ortenburg, in Flick et al. (Hrsg.), DBA-Schweiz, Art. 5 Rz. 67.

Entscheidend bei Beurteilung einer Abhängigkeit muß ein eigener Entscheidungsspielraum und die Übernahme eines Unternehmerrisikos sein.<sup>696</sup>

Auch nach Erörterung des Begriffs der Abhängigkeit bleibt unklar, inwiefern es für die Beurteilung einer Vertreterbetriebsstätte einen Unterschied machen soll, ob der Vertreter als abhängig zu beurteilen ist oder nicht. Das Abstellen auf den Begriff der Abhängigkeit, wie er in der Literatur in Anlehnung an den BFH und die OECD verwendet wird, bringt keine Klarheit im Umgang mit der Vertreterbetriebsstätte, denn entscheidend für die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte ist allein, ob der Vertreter im Vertriebsstaat einen Nutzen für den Prinzipal generiert. Dies kann grundsätzlich sowohl ein abhängiger als auch ein unabhängiger Vertreter.<sup>697</sup>

Daß unabhängige Vertreter im Sinne des Absatzes 6 ausgenommen werden, soweit sie im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln, kann daher nicht allein auf ihre Unabhängigkeit zurückzuführen sein. Insofern macht es nur Sinn, grundsätzlich jeden Vertreter zu erfassen und nur solche auszunehmen, bei denen sich aufgrund der vereinbarten Vergütung ein Nullsummenspiel ergeben würde.<sup>698</sup> Der Gewinn einer Vertreterbetriebsstätte orientiert sich an der Provision, die ein unabhängiger Vertreter verlangen würde. Dieser Betrag ist jedoch identisch mit der tatsächlich an den Vertreter gezahlten bzw. bei einem als Vertreter agierenden verbundenen Unternehmen zugrunde zu legenden Provision. Diese ist grundsätzlich als Betriebsausgabe abzugsfähig und mindert das Betriebsstättenergebnis gem. Art. 7 Abs. 3 OECD-MA aufgrund des unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhangs. Damit ergibt sich bei der Vertreterbetriebsstätte ein Ergebnis von Null.

Entspricht die Vergütung des Vertreters der eines unabhängigen Dritten, begründet dieser keine Vertreterbetriebsstätte, weil er keinen zusätzlichen Nutzen für den Prinzipal im Ver-

---

<sup>696</sup> So auch OECD-MK Art. 5 Nr. 38. Von der Übernahme eines Unternehmerrisikos ist auszugehen, wenn die Vergütung des Vertreters von den vermittelten Umsätzen abhängt.

<sup>697</sup> Eine Tochtergesellschaft, die eine eigene umfassende Wirtschaftstätigkeit entfaltet, ist grundsätzlich als unabhängig anzusehen. Wird die Provision für ihre Vertriebstätigkeit für die Muttergesellschaft mittels der Kostenaufschlagsmethode ermittelt, so kann sie dadurch einen Vorteil generieren, der im Rahmen der Vertreterbetriebsstätte zu erfassen wäre, denn ein unabhängiger Vertreter hätte eventuell eine höhere Provision gefordert.

<sup>698</sup> Vgl. auch die nachfolgenden Ausführungen zur Gewinnermittlung bei einer Vertreterbetriebsstätte sowie C. Looks, in Looks/Löwenstein, Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 929; S. Schröder, in Mössner et al. (Hrsg.), Steuerrecht, Rz. C 177; K. Sieker, Gewinn, BB 1996, S. 985.

triebsland generiert. Ein zusätzlicher Nutzen entsteht also immer dann, wenn vom fremdvergleichskonformen Entgelt des Vertreters zu Gunsten des Prinzipals abgewichen wird.<sup>699</sup>

#### 6.2.2.2.3 Handeln im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit

Ausgangspunkt für die Prüfung, ob das Handeln des Vertreters im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit liegt, muß der vom Zivilrecht vorgegebene Tätigkeitsbereich des Vertreters sein.<sup>700</sup> Entscheidend ist aber der heranzuziehende Vergleichsmaßstab.

Grundsätzlich legt es der Wortlaut des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA mit der Formulierung „im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit“ nahe, das gesamte Tätigkeitsfeld des betreffenden Vertreters heranzuziehen.<sup>701</sup> Dabei ist darauf abzustellen, inwieweit der Vertreter primär eigene Interessen eines selbständigen Gewerbetreibenden verfolgt.<sup>702</sup> Andererseits könnte bei der Frage, ob der Kommissionär, Makler oder ein anderer unabhängiger Vertreter im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, nicht auf das bisherige individuelle Tätigkeitsfeld des Vertreters, sondern auf den branchenüblichen Geschäftsbereich der Berufsgruppe der Kommissionäre, Makler oder anderen unabhängigen Vertreter abzustellen sein.<sup>703</sup>

Dem ist entgegenzuhalten, daß es bei Sonderformen der Vertretung, die wegen ihrer Eigenart des Geschäftes nur vereinzelt vorliegen, zu einer nicht sachgerechten Ausweitung des Besteuerungsrechts des Vertriebsstaates kommt, wenn auf die Verkehrsüblichkeit innerhalb der Branche abgestellt wird.<sup>704</sup> Der BFH hat bereits ausdrücklich hervorgehoben, daß es der Verkehrsüblichkeit nicht entgegensteht, wenn eine Tätigkeit nur von einzelnen branchengleichen Unternehmen ausgeführt wird.<sup>705</sup> Es stellt sich aber die Frage, wie eine

---

<sup>699</sup> Zur Berechnung des zusätzlichen Nutzens, der in der Vertreterbetriebsstätte zu erfassen ist, vgl. die Ausführungen unter C.2.5.2.

<sup>700</sup> *BFH v. 12.10.1965*, I B 282/62 U, BStBl. III 1965, S. 690; *BFH v. 30.4.1975*, VIII Z R 7/95, BStBl. II 1975, S. 626; *BFH v. 14.9.1994*, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238.

<sup>701</sup> Vgl. OECD-MK Art. 5 Tz. 37; *F. Hey*, Anmerkung, RIW 1994, S. 890; *C. Kraft*, Investment, European Taxation 1995, S. 103; ebenso die vorinstanzlichen Entscheidungen des FG Köln v. 7.7.1993, 6 K 493/87, EFG 1994, S. 139 f. und FG Hamburg v. 12.2.1981, II 149/78, EFG 1981, S. 479 f.

<sup>702</sup> Vgl. *U. Zehetner*, in Gassner et al., Betriebsstätte, S. 111 f., 114.

<sup>703</sup> *BFH v. 30.4.1975*, VIII Z R 7/95, BStBl. II 1975, S. 626; *BFH v. 14.9.1994*, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238; *K. Wingert*, Anmerkung (b), IWB, Rechtsprechung, Gruppe 1, S. 452.

<sup>704</sup> Vgl. *F. Hey*, Anmerkung, RIW 1994, S. 890.

<sup>705</sup> *BFH v. 23.9.1983*, III R 76/81, BStBl. II 1984, S. 94.

Verkehrsanschauung abgeleitet werden soll, wenn im Extremfall der Vertreter das einzige Unternehmen seiner Art auf dem Markt ist.<sup>706</sup>

Die individuelle Betrachtungsweise führt aber auch nicht immer zu überzeugenden Ergebnissen, denn je nach Umfang der bisherigen Tätigkeit des Vertreters liegt die Vertretertätigkeit inner- oder außerhalb der ordentlichen Geschäftstätigkeit. Ein reines Produktionsunternehmen, welches den Vertrieb seiner Produkte selbst durchführen will, liegt mit der ersten Aufnahme der Vertretertätigkeit außerhalb der bisherigen ordentlichen Geschäftstätigkeit und würde damit eine Betriebsstätte begründen. Dies gilt generell für Erstaufnahmen von Vertretertätigkeiten. Es entsteht zwangsläufig eine Vertreterbetriebsstätte für das vertretene Unternehmen. Dagegen würde die Übernahme einer weiteren Vertretung diesen Rahmen nicht überschreiten.<sup>707</sup> Damit führt die konkrete individuelle Betrachtung dazu, daß die Besteuerung des ausländischen Unternehmens davon abhängig ist, wie der Vertreter in anderen Fällen seine Geschäftsbeziehungen gestaltet. Darauf darf es aber gerade nicht ankommen, weil dies von Zufälligkeiten abhängen kann, die dem Einfluß des vertretenen Unternehmens entzogen sind.<sup>708</sup> Außerdem widerspricht eine individuelle Betrachtung der Intention des Vertretertatbestandes, der aus Gründen der Wettbewerbsgleichheit solche ausländischen Unternehmen erfassen will, die nicht mit einer inländischen Niederlassung arbeiten, sondern ihre inländischen Kunden über Vertreter betreuen.<sup>709</sup>

Ein objektivierter Ansatz des BFH stellt darauf ab, „was nach Lage des Einzelfalles als verkehrsüblich anzusehen ist.“<sup>710</sup> Es kommt demnach nicht mehr darauf an, ob die Vertretungstätigkeit bereits vor Übernahme dieser Tätigkeit im Tätigkeitskatalog des jetzigen Vertreters enthalten war. Um keine Betriebsstätte zu begründen, darf der Vertreter mit seiner zeitlich nach Übernahme der Vertretung betrachteten Gesamttätigkeit nicht aus dem Rahmen der jeweiligen Branche fallen. Dies bedeutet, daß Betätigungen, die strukturelle Veränderungen in einer Branche einleiten, zwangsläufig zumindest für das erste Unternehmen auf dem Markt aus dem Rahmen der Verkehrsüblichkeit herausfallen, denn strukturelle Veränderungen lassen sich i.d.R. erst im Nachhinein feststellen. Auch die Abschwächung der „Verkehrsüblichkeit“ durch den BFH, nach der auch dann noch der

---

<sup>706</sup> Vgl. *F. Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer*, DBA-Kommentar, Art. 5 Rz. 230.

<sup>707</sup> *BFH* v. 14.9.1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238. Zustimmung *M. Kempermann*, Anmerkung, FR 1995, S. 240.

<sup>708</sup> *BFH* v. 30.4.1975, VIII Z R 7/95, BStBl. II 1975, S. 626; a.A. *F. Hey*, Anmerkung, RIW 1994, S. 890, der einwendet, daß das ausländische Unternehmen sich seinen Vertreter vorher aussuchen könne.

<sup>709</sup> Vgl. *J. Mössner*, in *Mössner u.a. (Hrsg.)*, Steuerrecht, Kap. B Rz. 116.

<sup>710</sup> *BFH* v. 30.4.1975, VIII Z R 7/95, BStBl. II 1975, S. 628.

Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit gewahrt sein soll, wenn nur einzelne branchengleiche Unternehmen in vergleichbarer Weise tätig werden, löst das Problem nicht vollständig.<sup>711</sup>

In seinem Urteil vom 14.9.1994 entschied der BFH, daß es nicht auf den individuellen Tätigkeitsbereich des einzelnen Vertreters ankommen solle, sondern auf die übliche Geschäftstätigkeit der bezeichneten Berufsgruppe abzustellen sei.<sup>712</sup> Damit kommt es immer noch auf eine Verkehrsüblichkeit an; diese bezieht sich aber nun abstrakt auf die jeweilige Vertreterberufsgruppe. Dies erscheint zunächst sachgerecht, denn in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA wird ausdrücklich auf die Berufsgruppen abgestellt. Gemäß OECD-MK Nr. 38 wird der Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit verlassen, wenn z.B. ein Makler oder ein Kommissionär eine Vertretung im fremden Namen ausführt. Schwierigkeiten können aber bei branchenübergreifend tätigen Vertretern auftreten. Zur Beurteilung, ob ein Vertreter im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, kann ein hypothetischer Fremdvergleich eingesetzt werden, der darauf abstellt, welche Aufgaben von einem unabhängigen Vertreter unter den gegebenen Umständen übernommen worden wären.

*Endres* sieht mit dem Abstellen auf die branchenübliche Geschäftstätigkeit der unabhängigen Vertreter einen objektiven, abstrakten Vergleichsmaßstab gegeben, der eine Steuerplanung mit einem Mindestmaß an Sicherheit erlaubt.<sup>713</sup>

Kritisch anzumerken ist, daß keiner der Ansätze auf die Zielsetzung der DBA-Vertreterregelung eingeht. Erfasst werden sollen danach solche Personen, die auf Grund „der Art ihrer Tätigkeit bewirken, daß das Unternehmen in besonderer Weise am Wirtschaftsverkehr des betreffenden Staates teilnimmt.“<sup>714</sup> Der Grad der Teilnahme am Wirtschaftsverkehr ist aber unabhängig von der Tätigkeit des Vertreters und seiner Branche und bringt keine besondere Intensität zum Ausdruck. Bei Kriterien, die auf die Gesamttätigkeit des Vertreters abstellen, handelt es sich aus Sicht des Prinzipals um Zufälligkeiten, auf die er keinen oder nur geringen Einfluß hat und die daher auch nicht für seine steuerliche Behandlung den Ausschlag geben sollten. Die besondere Weise der Teilnahme am Wirtschaftsverkehr ist vielmehr darin zu sehen, daß ein Vertreter seinem Prinzipal einen Vorteil verschafft, den dieser sonst nicht gehabt hätte.

---

<sup>711</sup> BFH v. 23.9.1983, III R 76/81, BStBl. II 1984, S. 94.

<sup>712</sup> BFH v. 14.9.1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238.

<sup>713</sup> Vgl. *D. Endres*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, S. 4.

<sup>714</sup> Vgl. OECD-MK, Art. 5 Nr. 32.

Art. 5 Abs. 6 OECD-MA erwähnt ausdrücklich die Berufsgruppe der Makler und Kommissionäre, deren gemeinsames Merkmal es ist, sämtliche Geschäfte unter eigenem Namen durchzuführen.<sup>715</sup> Zusätzlich werden die „anderen unabhängigen Vertreter“ genannt, womit insbesondere die Berufsgruppe der Handelsvertreter gemeint sein dürfte, die jedoch grundsätzlich in fremdem Namen handeln. Der Kommentar zum OECD-MA sieht eine Überschreitung des Rahmens der ordentlichen Geschäftstätigkeit als gegeben an, wenn ein Makler oder Kommissionär eine Vertretung in fremdem Namen durchführt. Auch der BFH bekennt sich grundsätzlich zur Trennung nach berufsgruppenspezifischen ordentlichen Geschäftstätigkeiten.

Dem ist entgegenzuhalten, daß zwar der Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit z.B. eines Kommissionärs verlassen wurde, aber die Tätigkeit in fremdem Namen dem typischen Bild eines „anderen unabhängigen Vertreters“ entspricht. Demnach würde ein solcher Wechsel zwischen Handeln im eigenen und im fremden Namen nicht zwangsläufig dazu führen, daß der Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit verlassen wird. Es ist auch nicht überzeugend, wenn dies allein zur Annahme einer Abhängigkeit führen würde. Die Konsequenz wäre, daß ein Verlassen der ordentlichen Geschäftstätigkeit durch einen unabhängigen Vertreter nahezu ausgeschlossen ist.

Bei der Beurteilung des Handelns des Vertreters im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit kann es nur darauf ankommen, ob durch das zwischen Vertreter und Prinzipal vereinbarte Entgelt ein Vorteil entsteht, den der Prinzipal nicht gehabt hätte, wenn er einen selbständig handelnden Dritten beauftragt hätte. Der unabhängige Vertreter, der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt, wird mit Gewinnerzielungsabsicht tätig. Sein Tätigkeitsentgelt hält einem Fremdgleich stand.<sup>716</sup> In welchem Namen der Vertreter auftritt, beeinflußt dagegen nicht den möglicherweise entstehenden Vorteil.

### 6.2.2.3 Gesamtbetrachtung der Vertreterbetriebsstättendefinition des Art. 5 OECD-MA

Um den Sinn und Zweck der Regelung zur Vertreterbetriebsstätte auszufüllen, kann nicht auf eine Abhängigkeit im Sinne einer gewissen „persönlichen Freiheit“<sup>717</sup> abzustellen sein,

---

<sup>715</sup> Vgl. *M. Kempermann*, Anmerkung, FR 1995, S. 240.

<sup>716</sup> Vgl. ebenso *F. Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer*, DBA-Kommentar, Art. 5 Rz. 231.

<sup>717</sup> *BFH v. 14.9.1994*, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238.

sondern es muß darum gehen, einen zusätzlichen Nutzen des Prinzipals zu erfassen. Ein solcher Nutzen entsteht nicht, soweit ein unabhängiger Vertreter im Sinne des Absatzes 6 im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt. Ein Vertreter verläßt den Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit, wenn Leistung und Gegenleistung zwischen Vertreter und Prinzipal in keinem ausgewogenen Verhältnis zueinander stehen.

Soweit die Vertretervergütung geringer ist als diejenige, die ein selbständiger Vertreter bekäme, entsteht ein Gewinn bei der Vertreterbetriebsstätte. Fraglich ist, ob nicht konsequenter Weise im umgekehrten Fall der Vertreterbetriebsstätte ein Verlust zuzuweisen wäre.<sup>718</sup>

In den Fällen, in denen die Vergütung der Höhe nach nicht der eines fremden Dritten entspricht, erscheint die Anknüpfung an eine Vertreterbetriebsstätte und damit ein Übergehen des Besteuerungsrechts vertretbar. Insbesondere bei Einsatz eines Angestellten als Vertreter fehlt es ansonsten an einer Möglichkeit, eine verursachungsgerechte Gewinnaufteilung durchzuführen. Es kommt nicht darauf an, ob der Angestellte eine fremdvergleichskonforme Vergütung erhält, sondern nur darauf, ob dem Prinzipal ein Vorteil entsteht. Aber auch bei einem gesellschaftsrechtlich verbundenen Vertreter in Form einer Kapitalgesellschaft kann die Notwendigkeit der Anknüpfung an eine Vertreterbetriebsstätte bestehen, soweit andere Korrekturvorschriften nicht greifen. Die Auffassung von *Andresen*, der die Existenzberichtigung von Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA allein darin sieht, daß dem Ansässigkeitsstaat des Vertreters im Fall der tatsächlichen Abhängigkeit qua Einräumung des Besteuerungsrechts die Möglichkeit gegeben wird, das zwischen Prinzipal und abhängigen Vertreter vereinbarte Entgelt auf seine Konformität mit dem Fremdvergleichsprinzipal zu prüfen, ist nicht nachvollziehbar und daher abzulehnen.<sup>719</sup> Handelt es sich um eine Tochterkapitalgesellschaft, die als Kommissionär ausgestaltet ist, so ist eine Überprüfung der Verrechnungspreise im Rahmen ihrer unbeschränkten Steuerpflicht bereits möglich. Eine zusätzliche beschränkte Steuerpflicht bedarf es insoweit nicht.

Wenn jedoch branchenunübliche Entgeltvereinbarungen zwischen verbundenen Unternehmen durch die Vorschriften zur verdeckten Gewinnausschüttung, zur verdeckten Einlage oder § 1 AStG angepaßt werden, kann auf die Anwendung der Regelung zur Vertreterbetriebsstätte verzichtet werden. In diesem Fall wird das verbundene Unternehmen

---

<sup>718</sup> Zur Frage einer Verlustentstehung bei einer Vertreterbetriebsstätte vergleiche die Ausführungen unter C.III.6.3.2.4.

<sup>719</sup> Vgl. *U. Andresen*, Kommissionärsstrukturen, IWB, Australien, Gruppe 2, S. 197.

unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes entsprechend seiner Tätigkeit entlohnt, so daß ein Verlassen des Rahmens der ordentlichen Geschäftstätigkeit aufgrund unangemessener Entgeltvereinbarungen nicht gegeben sein kann. Für den Prinzipal entsteht kein zusätzlicher Nutzen.

Um an eine Vertreterbetriebsstätte anzuknüpfen, ist auch abkommensrechtlich zu fordern, daß die Tätigkeit des Vertreters in dem betreffenden Staat mit einer gewissen Nachhaltigkeit betrieben wird. Aus Art. 5 Nr. 47, 48, 50, 54 und 55 der Kommentierung zum OECD-MA folgt, daß keine Betriebsstätte entsteht, wenn die Dauer von 6 Monaten unterschritten wird.

### 6.2.3 Auswirkungen der abkommensrechtlichen und nationalen Vorschriften zur Vertreterbetriebsstätte

Da das Abkommensrecht im Gegensatz zum deutschen Recht den Vertretertatbestand unter die Betriebsstättendefinition subsumiert, kann hinsichtlich abkommensrechtlicher Fragen für einen ständigen Vertreter nichts anderes gelten als für eine Betriebsstätte in Form einer festen Geschäftseinrichtung.

Die nationalen Begriffskriterien bleiben aber auch im Fall des Bestehens eines DBA trotz des *lex-specialis*-Charakter der abkommensrechtlichen Betriebsstätten- und Vertreteranforderungen relevant. So unterscheidet das deutsche Steuerrecht bei grenzüberschreitend erwirtschafteten gewerblichen Einkünften danach, ob diese vor Ort durch eine Betriebsstätte (§ 12 AO) oder einen ständigen Vertreter (§ 13 AO) erzielt wurden. Diese Begriffe stehen gleichberechtigt nebeneinander. Daher lassen sich nationale Vorschriften, die explizit an das Bestehen einer Betriebsstätte anknüpfen, auch dann nicht auf Vertreterfälle anwenden, wenn der abkommensrechtliche Vertreterbegriff erfüllt ist.

Das Einkommensteuergesetz läßt in der Frage der Begründung einer beschränkten Steuerpflicht bzw. für die Entscheidung über das Vorliegen ausländischer Einkünfte für den Vertreter ausdrücklich die selben Rechtsfolgen eintreten wie für eine Betriebsstätte.<sup>720</sup> Dagegen gelten z.B. die Rechtsfolgen des § 2a EStG ausschließlich für Betriebsstätten und lassen sich nicht auf Vertreter ausdehnen, da diese nicht explizit erwähnt werden. Ebenso

---

<sup>720</sup> §§ 34d Nr. 2 lit. a; 49 Abs. 1 Nr. 2 lit. a EStG.

unterliegen die einer inländischen Vertreterbetriebsstätte<sup>721</sup> zuzurechnenden Gewinne nicht der Gewerbesteuer, da diese ebenfalls ausschließlich an die Betriebsstätte anknüpft.<sup>722</sup>

Hinsichtlich der Buchführungspflicht einer Vertreterbetriebsstätte besteht jedoch Uneinigkeit. So ist *Baranowski* der Meinung, daß sich die inländische Buchführungspflicht<sup>723</sup> gem. § 141 Abs. 1 AO ihrem Wortlaut nach auf „Betriebe“ beschränkt, worunter die Betriebsstätte im Sinne des § 12 AO,<sup>724</sup> jedoch nicht der Vertreter im Sinne des § 13 AO, falle.<sup>725</sup> Der BFH vertrat in seinem Urteil vom 14.9.1994 die gegenteilige Auffassung und ging von einer generellen Buchführungspflicht des Prinzipals im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht aus.<sup>726</sup>

Entscheidend muß sein, ob der Vertretene im Inland eine Vertreterbetriebsstätte durch den dortigen Einsatz eines Vertreters begründet bzw. ob die Anknüpfung an einen ständigen Vertreter möglich ist. Der Vertreter wird als gewerblicher Unternehmer im Sinne des § 15 Abs. 2 EStG angesehen, wenn die Tatbestandsmerkmale Selbständigkeit, Nachhaltigkeit, Gewinnerzielungsabsicht und Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfüllt sind, ohne daß Einkünfte aus selbständiger Arbeit oder aus Land- und Forstwirtschaft gegeben sind.<sup>727</sup> Um Klarheit hinsichtlich der Buchführungspflicht zu schaffen und eine einheitliche Behandlung von Betriebsstätte und ständigem Vertreter zu gewährleisten, ist es erforderlich, daß die Rechtsprechung eindeutig Stellung bezieht, wann bei einer Vertreterbetriebsstätte von einer nachhaltigen Betätigung auszugehen ist.

---

<sup>721</sup> Die inländische Vertreterbetriebsstätte wird hier thematisiert, da es auch möglich ist, daß ein Unternehmen über eine ausländische Vertriebsstochtergesellschaft und diese wiederum mittels Vertreter in Deutschland tätig wird.

<sup>722</sup> Der ständige Vertreter wird in § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG nicht erwähnt. Gl.A. *K.-H. Baranowski*, Auslandsbeziehungen, Rz. 199; *A. Hillert*, Vertreter, FR 1973, S. 278. Zur abweichenden Auffassung der Finanzverwaltung vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.1.3.1 lit. b) und Tz. 1.1.4.1 lit. b) und Abschnitt 22 Abs. 5 u. 6 GewStR.

<sup>723</sup> Die Buchführungs- und Abschlußpflicht ist für Kaufleute in § 140 AO geregelt. Die diese nach den §§ 238, 242 HGB treffende handelsrechtliche Buchführungs- und Abschlußpflicht wird über § 140 AO zu einer steuerrechtlichen Pflicht. Für Nichtkaufleute finden sich in § 141 AO entsprechende Vorschriften. Die Verpflichtung tritt allerdings nach § 141 Abs. 1 Satz 1 AO nur bei Erreichen bestimmter Größenmerkmale ein.

<sup>724</sup> *BFH* v. 20.7.1988, I R 49/84, BStBl. II 1989, S. 140.

<sup>725</sup> Vgl. *K.-H. Baranowski*, Steuerfolgen, IWB, Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, S. 726; ebenso *C. Trzaskalik*, in Hübschmann u.a., AO-Kommentar, § 141 AO Rz. 9.

<sup>726</sup> *BFH* v. 14.9.1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238; vgl. auch *H.-W. Kruse/K.-D. Drüen*, in *Tipke/Kruse* (Hrsg.), AO, § 141 Tz. 6.

<sup>727</sup> Für die Auslegung des § 141 Abs. 1 AO ist auf den einzelnen Betrieb im Sinne des § 16 EStG abzustellen. *BFH* v. 13. 10. 1988, IV R 136/85, BStBl. 1989 II, S. 7.

Zu bedenken ist, daß bei Bejahung einer Buchführungspflicht für die Vertreterbetriebsstätte diese gem. § 146 Abs. 2 AO grundsätzlich am Ort der Betriebsstätte zu erfüllen ist.<sup>728</sup> Bedient sich ein ausländisches Unternehmen eines ständigen Vertreters im Inland, so sind die Bücher im Inland zu führen.<sup>729</sup> Da § 146 Abs. 2 AO unter bestimmten Voraussetzungen eine Ausnahme von der Buchführungspflicht im Inland für ausländische Betriebsstätten vorsieht und die Übernahme der im Ausland geführten Bücher gestattet, muß es analog auch zulässig sein, Bücher für eine inländische Vertreterbetriebsstätte im Ausland zu führen.<sup>730</sup> Im Fall eines nicht im Vertriebsland steuerpflichtigen Vertreters wird deutlich, daß die erforderlichen Unterlagen nicht im Inland geführt und aufbewahrt werden können. Ebenso kann nicht von einem unabhängigen Vertreter verlangt werden, daß er für den ausländischen Prinzipal die Bücher im Inland führt.<sup>731</sup>

Die erforderlichen Unterlagen lassen sich ohne Buchführungspflicht der Vertreterbetriebsstätte beibringen, wenn das Vertreterunternehmen im Vertriebsstaat ansässig ist und Bücher oder sonstige Aufzeichnungen führt, aus denen sich die Geschäftsvorfälle der Vertreterbetriebsstätte herleiten lassen.

In der Literatur wird kritisiert, daß die deutsche Finanzverwaltung in Abschnitt R 222 Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStR auf Steuereinnahmen verzichtet, indem sie den Nicht-DBA-Fall dem DBA-Fall angleicht.<sup>732</sup> Ständige Vertreter begründen keine Betriebsstätte, wenn es sich um Kommissionäre oder Makler handelt, die Geschäftsbeziehungen für ausländische Unternehmen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit unterhalten. Gleiches gilt für einen Handelsvertreter im Sinne des § 84 HGB, der über keine entsprechende Abschlußvollmacht verfügt. Die Kritik ist z.T. unberechtigt, denn es kann auf die Erfassung im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht des vertretenen Unternehmens verzichtet werden, wenn keine dem ausländischen Unternehmen zuzurechnenden Gewinne im Inland vorliegen. Dies ist eine Frage der Gewinnermittlung.

---

<sup>728</sup> Vgl. *H.-W. Kruse/K.-D. Drüen*, in *Tipke/Kruse* (Hrsg.), AO, § 146 Tz. 38.

<sup>729</sup> Diese Frage kann auch für ein deutsches Unternehmen Bedeutung bekommen, falls es seinen Vertrieb mittels einer Vertriebszentrale im Ausland organisiert, die auch für Deutschland zuständig ist. Auf diese Überlegungen wird im Weiteren noch eingegangen.

<sup>730</sup> Vgl. *F. Balmes* in *Löwenstein/Looks* (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 203 f. *Balmes* geht davon aus, daß zukünftig die Finanzverwaltung Anträgen internationaler Konzerne auf Verlagerung der inländischen Buchführungspflicht einer Betriebsstätte ins Ausland wird stattgeben müssen.

<sup>731</sup> Im Fall der Begründung einer Betriebsstätte im Inland durch eine Pipeline wird deutlich, daß es Ausnahmen von der Pflicht, die Bücher im Inland zu führen, geben muß.

<sup>732</sup> Vgl. *H. Schaumburg*, Steuerrecht, S. 192. Er kann eine Rechtfertigung für diesen Verzicht nicht erkennen.

## 6.3 Gewinnermittlung bei einer Vertreterbetriebsstätte

### 6.3.1 Bedeutung der allgemeinen Grundsätze für die Vertreterbetriebsstätte

Die abkommensrechtliche Behandlung von Unternehmensgewinnen gem. Art. 7 stellt auf die grenzüberschreitende Tätigkeit des Unternehmens in Form einer Betriebsstätte i.S.d. Art. 5 OECD-MA ab. Eine besondere Erwähnung des Vertretertatbestandes bedarf es nicht, da dieser in Art. 5 Abs. 5 OECD-MA unmittelbar in den DBA-Betriebsstättenbegriff aufgenommen wurde. Allerdings macht das OECD-MA in Art. 7 keine speziellen Aussagen darüber, auf welche Weise der einer fiktiven Vertreterbetriebsstätte zuzurechnende Gewinn konkret zu ermitteln ist.<sup>733</sup>

Für die Ermittlung des einer Vertreterbetriebsstätte zuzurechnenden Gewinns gelten nach in der Literatur vertretener Auffassung die gleichen allgemeinen Grundsätze wie beim Vorliegen einer physischen Betriebsstätte, da der Vertretertatbestand in Art. 5 OECD-MA unmittelbar in den DBA-Betriebsstättenbegriff integriert wurde.<sup>734</sup> Demnach kommt zur Gewinnermittlung sowohl die direkte als auch die indirekte Methode in Betracht. Allerdings läßt sich die indirekte Methode aufgrund fehlender Funktionsgleichheit zwischen Stammhaus und Vertreterbetriebsstätte kaum sinnvoll einsetzen.<sup>735</sup> Denn das Ergebnis der Vertreterbetriebsstätte hängt nicht vom Ergebnis des Stammhauses ab, sondern setzt lediglich voraus, daß der Vertreter Umsätze für den Prinzipal vermittelt hat. Der bei der indirekten Methode eingesetzte Aufteilungsschlüssel wäre daher besonders kritikanfällig.

Hinsichtlich des Umfangs des Besteuerungsrechts des Quellenstaates im Fall der Anknüpfung an den Vertretertatbestand kann grundsätzlich nichts anderes gelten als bei einer festen Geschäftseinrichtung.<sup>736</sup> Somit beschränkt sich das Besteuerungsrecht des Vertreterstaates auf die Gewinne, die der Vertreterbetriebsstätte zugerechnet werden können.

---

<sup>733</sup> Vgl. *K. Sieker*, Gewinn, BB 1996, S. 981; *C. Looks*, in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 928.

<sup>734</sup> Vgl. *E. Wied*, in Blümich, Kommentar, § 49 EStG Tz. 83; *K. Sieker*, Gewinn, BB 1996, S. 983. Zur Betriebsstättengewinnermittlung vergleiche z.B. *K.-H. Baranowski*, Entwurf, IWB Fach 3 Gruppe 2, S. 735 ff.; *K. Sieker*, Betriebsstättengewinn, DB 1996, S. 110; *H.-J. Kleineidam*, Gewinnermittlung, IStR 1993, S. 349 u. 395.

<sup>735</sup> *Looks* hält es für fraglich, ob angesichts der Verpflichtung zu Aufzeichnungen gem. § 141 Abs. 1 AO überhaupt Raum für die Anwendung der indirekten Methode bleibt. Vgl. *C. Looks*, in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 926.

<sup>736</sup> Dies setzt voraus, daß die Betriebsstätte und der ständige Vertreter im nationalem Recht gleich behandelt werden.

Bezüglich der Gewinnzurechnung enthält das OECD-MA keine speziellen Ausführungen für die Vertreterbetriebsstätte. Somit kann auch hier grundsätzlich nichts anderes gelten als für die klassische Betriebsstätte.<sup>737</sup> Daher sind der Vertreterbetriebsstätte diejenigen Einkünfte zuzurechnen, die sie erzielt hätte, wenn sie eine gleiche oder ähnliche Tätigkeit unter gleichen oder ähnlichen Bedingungen als selbständiges Unternehmen ausgeübt hätte und dabei im Verkehr mit dem durch sie vertretenen Unternehmen völlig unabhängig gewesen wäre.<sup>738</sup>

Es ist jedoch erforderlich, diese Grundsätze bei einer Vertreterbetriebsstätte einzuschränken bzw. näher zu erläutern, denn es besteht tatsächlich keine Einrichtung im Vertriebsland, sondern es wird an das Handeln einer Person angeknüpft, die bestimmte Voraussetzungen erfüllt. Das Handeln dieser Person begründet für den nicht im Vertriebsstaat ansässigen Prinzipal eine Vertreterbetriebsstätte, so daß dieser im Vertriebsstaat beschränkt steuerpflichtig wird.

Führt man die Selbständigkeitsfiktion der Vertreterbetriebsstätte fort, so geht derjenige Aufwand bzw. Ertrag in die Gewinnermittlung der Vertreterbetriebsstätte ein, der beim unselbständigen Vertreter für die Ausübung der Tätigkeit, die zur Begründung der Vertreterbetriebsstätte führt, entstanden ist und dem Prinzipal wirtschaftlich zugerechnet werden kann. Dies sind einerseits Umsatzerlöse in Höhe der fremdvergleichskonformen Provision aus der Vermittlung und andererseits, die durch die Vertreterbetriebsstätte tatsächlich entstandenen Aufwendungen.<sup>739</sup>

Handelt es sich um einen selbständigen Vertreter, so ist das Ergebnis der Vertreterbetriebsstätte Teil der Umsatzerlöse des Vertretenen, die mit Hilfe des Vertreters erzielt wurden. Diese sind zwischen Stammhaus und Vertreterbetriebsstätte aufzuteilen. Dabei sind der Vertreterbetriebsstätte Einnahmen zuzurechnen, die ein unabhängiger Dritter als Provision für die Vermittlung erhalten hätte. Als Aufwand der Vertreterbetriebsstätte ist die tatsächlich an den Vertreter gezahlte Provision und eventuell weitere Kosten, die beim Prinzipal im Zusammenhang mit der Vertreterbetriebsstätte angefallen sind, anzusetzen.

Führt man sich den Sinn und Zweck des Rechtsinstituts der Vertreterbetriebsstätte vor Augen, so ist festzuhalten, daß der Gewinn im Vertriebsstaat besteuert werden soll, der

---

<sup>737</sup> Unter klassischer Betriebsstätte wird hier die feste Geschäftseinrichtung im Sinne des § 12 AO verstanden.

<sup>738</sup> Vgl. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA.

<sup>739</sup> Hier kämen insbesondere (anteilige) Gehälter, Mieten, Reisekosten etc. in Betracht.

auf in diesem Staat ausgeübte Funktionen zurückzuführen ist. Dies bedeutet, daß der Vorteil als Betriebsstättengewinn zu erfassen ist, den die Muttergesellschaft dadurch hat, daß sie einen Vertreter im Ausland einschaltet. Wird die Person, die eine Vertreterbetriebsstätte begründet, wie ein unabhängiger Vertreter<sup>740</sup> im Sinne des Art. 5 Abs. 6 OECD-MA bezahlt, bleibt für die Erfassung eines zusätzlichen Gewinns im Rahmen der Vertreterbetriebsstätte kein Raum, es kommt zu einem Nullsummenspiel.<sup>741</sup> Daher nimmt die OECD solche Personen aus der Betriebsstättendefinition in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA heraus.

### 6.3.2 Ermittlung und Behandlung des Ergebnisses der Vertreterbetriebsstätte in Rechtsprechung und Literatur

#### 6.3.2.1 Grundlagen

Die deutsche höchstrichterliche Rechtsprechung hat sich bisher überwiegend mit der Frage befaßt, ob überhaupt eine Vertreterbetriebsstätte vorliegt.<sup>742</sup> Konkrete Aussagen, wie der Gewinn einer Vertreterbetriebsstätte zu ermitteln ist, fehlen. Lediglich im BFH-Urteil v. 28.6.1972<sup>743</sup> wurden vereinzelt Hinweise gegeben, wie der Gewinn zu ermitteln sein könnte. In diesem Fall hat der BFH die Sache an das FG Hamburg<sup>744</sup> als Vorinstanz zurückverwiesen, weil bezweifelt wurde, daß der Vergütungsaufwand mit dem Anteil des Vertreters am Gesamterfolg gleichzusetzen ist. Bemängelt wurde eine fehlende Berücksichtigung des Gewichts der Tätigkeit des Vertreters für den Gesamterfolg.

In der Literatur finden sich sehr unterschiedliche Meinungen hinsichtlich der zutreffenden Ermittlung und Behandlung des Ergebnisses der Vertreterbetriebsstätte. Überwiegend erschöpfen sich die Ausführungen jedoch in allgemeinen Aussagen. Uneinigkeit besteht bei der Behandlung des Vertreters sowie bei der Abgrenzung des zu erfassenden Gewinns.

---

<sup>740</sup> Zur Problematik der Angemessenheit vgl. jeweils die Ausführungen zur angemessenen Höhe der Provisionszahlung unter C.IV.3.

<sup>741</sup> Die Bezahlung eines unabhängigen Vertreters muß nicht identisch sein mit der fremdvergleichskonformen Bezahlung. So kann ein Angestellter fremdvergleichskonform bezahlt werden, aber trotzdem weniger bekommen als ein unabhängiger Vertreter.

<sup>742</sup> Vgl. bspw. *BFH* v. 30.4.1975, VIII Z R 7/95, BStBl. II 1975, S. 626; *BFH* v. 23.9.1983, III R 76/81, BStBl. II 1984, S. 94; *BFH* v. 18.12.1990, X R 82/89, BStBl. II 1991, S. 395; *BFH* v. 14.9.1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238.

<sup>743</sup> *BFH* v. 28.6.1972, I R 35/70, BStBl. II 1972, S. 785.

<sup>744</sup> *FG Hamburg* v. 17.10.1969, II 362/66, EFG 1970, S. 174 f.

### 6.3.2.2 Aberkennung der Steuersubjekteigenschaft des Vertreters

*Mössner* vertritt die Meinung, daß die durch den Prinzipal gezahlte Provision nicht durch den Vertreter, sondern durch den Prinzipal im Rahmen seiner beschränkten Steuerpflicht im Betriebsstättenstaat zu versteuern ist.<sup>745</sup> Außerdem stellt nach seiner Auffassung die an den Vertreter gezahlte Provision steuerlich keine Betriebsausgabe dar. *Schröder* schließt sich dieser Auffassung an und konkretisiert, daß der Vertreterbetriebsstätte die Gewinne zuzuordnen sind, an denen sie beteiligt war, d.h. die Gewinne aus den durch den ständigen Vertreter vermittelten Geschäften.<sup>746</sup> Daran ist zu kritisieren, daß eine solche weitgehende Gewinnzuordnung nicht den Funktionen entspricht, die die Vertreterbetriebsstätte übernimmt und daher auch nicht im Einklang mit dem Fremdvergleich steht.

*Haiß* negiert ebenfalls für Zwecke der Gewinnermittlung der Vertreterbetriebsstätte die Steuersubjekteigenschaft des Vertreters und führt aus, daß die an den unbeschränkt Steuerpflichtigen geflossenen Vertreterprovisionen wirtschaftlich nicht mehr ihm zuzuordnen seien, sondern diese folgten der Zuordnung der zu Grunde liegenden Tätigkeit zur Vertreterbetriebsstätte.<sup>747</sup> Ebenso gehöre der im Vertreterunternehmen für die Ausübung der Betriebsstätentätigkeit angefallene Aufwand (Personalkosten, Reisekosten, Spesen u.a.) wirtschaftlich nicht zum inländischen Gewerbebetrieb, sondern zur Vertreterbetriebsstätte des Prinzipals. Der zutreffende Gewinn einer Vertreterbetriebsstätte ergebe sich daher aus der Differenz zwischen der arm's-length-gerechten Vertreterprovision und der im Vertreterunternehmen für die Ausführung der Tätigkeit tatsächlich angefallenen Aufwendungen.<sup>748</sup>

Bei systemgerechter Gewinnabgrenzung, so *Haiß*, könne sich kein zusätzliches Steuergut für den Betriebsstättenstaat ergeben. Durch Annahme einer Vertreterbetriebsstätte werde lediglich bisher unbeschränktes zu beschränktem Steuergut.

*Haiß* übersieht hier die Möglichkeit einer Mehrfachansässigkeit. Es wird daher nicht zwangsläufig unbeschränktes zu beschränktem Steuergut. Folgt man ihrer Theorie, daß die Aufwendungen und Erträge wirtschaftlich umzuordnen seien, so ergibt sich eine Reduzierung der Gewerbesteuererinnahmen, da die Vertreterbetriebsstätte nicht der Gewerbe-

---

<sup>745</sup> Vgl. *J. Mössner*, in Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, B 120.

<sup>746</sup> Vgl. *S. Schröder*, in Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht, C 178 ff.

<sup>747</sup> Vgl. *U. Haiß*, Gewinnabgrenzung, S. 298. *Haiß* betrachtet den Fall einer Vertreterbetriebsstätte im Inland. Gleiches muß analog für den Fall der Vertreterbetriebsstätte im Ausland gelten.

<sup>748</sup> Vgl. *U. Haiß*, Gewinnabgrenzung, S. 294.

steuer unterliegt. Die Gewerbesteuer erfaßt lediglich die Betriebsstätte gem. § 12 AO und nicht den ständigen Vertreter nach § 13 AO.

Die Anhänger dieser Auffassung lassen offen, wie der Vertreter im Weiteren zu behandeln wäre, wenn die Vertreterprovision durch den Prinzipal versteuert wird. Ebenfalls unklar ist die Rechtsgrundlage zur Verneinung der Steuersubjekteigenschaft des Vertreters. Darüber hinaus macht es keinen Sinn, bisher unbeschränkt in beschränkt steuerpflichtige Einkünfte umzuqualifizieren. Gegen ein solches Vorgehen spricht im Übrigen, daß die gezahlte Provision nicht mehr zum Vermögen des vertretenen Unternehmens gehört. Daher ist diese Auffassung abzulehnen.

### 6.3.2.3 Anerkennung der Steuersubjekteigenschaft des Vertreters

*Görl* und *Debatin* erkennen die Steuersubjekteigenschaft des Vertreters an und wollen der Vertreterbetriebsstätte wohl den gesamten aus den vermittelten Verträgen entstehenden Gewinn zuordnen, während die gezahlte Provision durch den Vertreter selbst zu versteuern sei.<sup>749</sup> Dies widerspricht dem BFH-Urteil vom 28.6.1972.<sup>750</sup> Entscheidend ist demnach, welche Bedeutung der Tätigkeit des ständigen Vertreters im Rahmen des Gesamterfolges zukommt. Handelt es sich lediglich um eine Vermittlungsleistung, so ist die Erfassung des gesamten Gewinns aus den vermittelten Verträgen im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht zu weitgehend.<sup>751</sup>

*Endres* stellt lediglich fest, daß das Ergebnis der Vertreterbetriebsstätte nicht der Vertreterprovision entspricht, sondern dieser ein funktionsgerechter Anteil am Gesamtergebnis zuzurechnen sei.<sup>752</sup> Wie dieser Anteil zu berechnen ist, bleibt offen.

Die Vertreterbetriebsstätte bringt dem vertretenen Unternehmen einen betriebswirtschaftlichen Nutzen, der in der Erzielung von höheren Einkünften bzw. eines höheren (steuer-

---

<sup>749</sup> Vgl. *M. Görl*, DBA-Kommentar, Art. 5 Rz. 193; *H. Debatin*, Besteuerung, DStZ A 1966, 215. Inzwischen scheint *Görl* von seiner Auffassung Abstand genommen zu haben und schließt sich der weiter unten dargestellten Meinung *Siekers* an. Vgl. *M. Görl*, DBA-Kommentar 2003, Art. 5 Rz. 153.

<sup>750</sup> BFH v. 28.6.1972, I R 35/70, BStBl. II 1972, S. 785.

<sup>751</sup> Zutreffend stellt *Hey* fest, daß das Wesen des Vertreters in der Vermittlung von Geschäften besteht, für die er eine Provision, aber keinen Anteil am Vertriebsgewinn bekommt. Vgl. *F. Hey*, Anmerkung, RIW 1994, S. 891; ebenso *K. Sieker*, Gewinn, BB 1996, S. 983. Es wird unterstellt, daß der Prinzipal nur in einem Staat ansässig ist.

<sup>752</sup> Vgl. *D. Endres*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, 1.

pflichtigen) Gewinns als bei Einschaltung eines fremdüblich bezahlten Dritten liegt.<sup>753</sup> Geht man von dem typischen Vertreter aus, so wie er in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA angesprochen ist, kann ein Nutzen für den Prinzipal beispielsweise dadurch entstehen, daß er für die in Anspruch genommene Leistung weniger bezahlt als üblich ist. Dieser Vorteil ist steuerlich durch die Vertreterbetriebsstätte zu erfassen. Die sonstige Wertschöpfung aufgrund im Vertriebsstaat ausgeübter Funktionen wird beim ständigen Vertreter erfaßt, der diese Funktionen tatsächlich auch ausübt.

*Sieker* will der Vertreterbetriebsstätte die Erträge zuweisen, die ein unabhängiger Dritter hätte erzielen können.<sup>754</sup> Ausgangspunkt der Gewinnermittlung der Vertreterbetriebsstätte sind nach *Sieker* die Außenumsätze, die durch den Vertreter vermittelt werden. Der dadurch erzielte Gewinn ist aufzuteilen zwischen Betriebsstätte und Stammhaus.<sup>755</sup>

Als Aufwand ist der Betriebsstätte die tatsächlich an den Vertreter gezahlte Provision zuzurechnen. Da die Aufwendungen vom Prinzipal getragen wurden, steht einer Zuordnung zur Vertreterbetriebsstätte nicht entgegen.<sup>756</sup> Dies ist insbesondere damit zu begründen, daß die Vertreterbetriebsstätte lediglich fingiert wird, während alle Aktivitäten des vertretenen Unternehmens außerhalb des Vertriebsstaates stattfinden.<sup>757</sup>

---

<sup>753</sup> Vgl. *K.-H. Baranowski*, Steuerfolgen, IWB, Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, S. 724 ff.

<sup>754</sup> Vgl. *K. Sieker*, Gewinn, S. 981 ff.

<sup>755</sup> Einschränkend ist zu bemerken, daß der Vertreter nur insoweit eine Betriebsstätte für das vertretene Unternehmen etabliert, als er das Unternehmen im Rahmen des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA vertritt. Dies bedeutet, daß nur diejenigen Geschäfte des Vertreters bei der Ergebnisermittlung zu betrachten sind, mit denen er eine Betriebsstätte für das vertretene Unternehmen begründet. Andere Umsätze bzw. deren Vermittlung fallen in den Bereich der eigenen Geschäftstätigkeit des Vertreters und sind folglich nicht der Vertreterbetriebsstätte bzw. dem Stammhaus zuzurechnen.

<sup>756</sup> Vgl. *F. Wassermeyer*, in *Debatin/Wassermeyer*, DBA, OECD-MA Art. 7 Rz. 331; *F. Hey*, Anmerkung, RIW 1994, S. 891; *K. Sieker*, Gewinn, BB 1996, S. 985; *J. Mössner*, in *Mössner u.a. (Hrsg.)*, Steuerrecht, Kap. B Rz. 116; *H. Schaumburg*, Steuerrecht, Rz. 18.50; *S. Schröder*, in *Mössner u.a. (Hrsg.)*, Steuerrecht, Kap. C Rz. 177.

<sup>757</sup> Vgl. *K. Sieker*, Gewinn, BB 1996, S. 984.

Nach Auffassung *Siekers* ergibt sich daraus folgende Gewinnermittlung für die Vertreterbetriebsstätte:<sup>758</sup>

1. Umsatzerlöse aus den für Rechnung des Prinzipals vorgenommenen Warenverkäufen
  2. ./.. Einstandskosten für die vom Prinzipal bezogenen Waren
  3. ./.. Vergütung des Vertreters
  4. ./.. Angemessener Anteil an den allgemeinen Geschäftsführungs- und Verwaltungskosten des Prinzipals
- 
5. = Gewinn der Vertreterbetriebsstätte des Prinzipals

Grundsätzlich ist den Überlegungen *Siekers* zuzustimmen. Geht man davon aus, daß Außenumsätze stattgefunden haben, so kann meines Erachtens bei der Gewinnermittlung auch direkt auf die angemessene Provision abgestellt werden.<sup>759</sup> Damit können Streitigkeiten bei der Ermittlung der Einstandskosten vermieden werden. Trotzdem wird im Rahmen der Gewinnermittlung der Vorteil erfaßt, den der Prinzipal durch Einschaltung des Vertreters im Vertriebsbereich erlangt. Dies wurde in der Literatur bisher nicht erkannt.

Tabellarisch ergibt sich folgende Gewinnermittlung:

1. Provision eines unabhängigen Vertreters<sup>760</sup>
  2. ./.. tatsächlich gezahlte Vergütung für den Vertreter
  3. ./.. sonstiger durch den Prinzipal für die Vertreterbetriebsstätte getragener Aufwand<sup>761</sup>
- 
4. = Ergebnis der Vertreterbetriebsstätte des Prinzipals

Der Teil der Umsatzerlöse aus den durch den Vertreter vermittelten Geschäften des Stammhauses, der der Differenz zwischen fremdvergleichsüblicher und tatsächlich gezahlter Provision entspricht, ist der Vertreterbetriebsstätte zuzuordnen. Wenn jedoch im

<sup>758</sup> Vgl. *K. Sieker*, Gewinn, BB 1996, S. 985.

<sup>759</sup> Zur Problematik der Angemessenheit vgl. jeweils die Ausführungen zur angemessenen Höhe der Provisionszahlung unter C.IV.3.

<sup>760</sup> Es ist auf die Provision abzustellen, die ein unabhängiger Dritter erhalten hätte.

<sup>761</sup> Dies können z.B. Aufwendungen für einen zur Verfügung gestellten Pkw sein.

Stammhaus insgesamt aus dem vermittelten Geschäft ein Verlust anfällt, so wirkt sich dies nicht auf den der Vertreterbetriebsstätte zuzurechnenden Gewinn aus.<sup>762</sup> Der Gewinn der Vertreterbetriebsstätte ist jedoch limitiert durch den Provisionsertrag, den ein unabhängiger Dritter erzielt hätte, denn nur dieser kann als mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar angesehen werden.<sup>763</sup>

*Haiß* kritisiert, daß die arm's-length-gerechte Vertreterprovision bei der Betriebsstätte als Aufwand abzugsfähig sei.<sup>764</sup> Dabei verkennt sie jedoch, daß lediglich die tatsächlich gezahlte Provision abzugsfähig ist und diese nur im Fall einer fremdvergleichskonformen Entgeltvereinbarung der Höhe nach mit den Erträgen übereinstimmt, die der Vertreterbetriebsstätte zuzurechnen sind. Entspricht die Provisionsvereinbarung dem Fremdvergleich, so ergibt sich zutreffender Weise ein Nullsummenspiel.<sup>765</sup>

Ein Argument für die Richtigkeit der Nullsummentheorie ergibt sich aus Art. 5 Abs. 6 OECD-MA. Dort werden Makler, Kommissionär und andere unabhängige Vertreter aus der Vertreterdefinition ausgenommen, sofern diese Personen im Rahmen ihrer ordentlichen Geschäftstätigkeit handeln. Dies kann nur deshalb so sein, weil sich aus Sicht des Prinzipals Vor-<sup>766</sup> und Nachteile<sup>767</sup> ausgleichen, wenn die Provisionszahlungen dem Fremdvergleich standhalten.

Daraus folgert *Sieker* für den Fall, daß Prinzipal und Vertreter fremde Dritte sind, daß kein Gewinn in der Vertreterbetriebsstätte entstehen könne. Handelt es sich beim Vertreter um ein selbständiges verbundenes Unternehmen, entstehe ebenfalls weder Gewinn noch Verlust in der Vertreterbetriebsstätte. Dies gelte auch, falls die Vergütung des mit dem Prinzipal verbundenen Vertreters nach Maßgabe des Fremdvergleichsgrundsatzes korrekturbedürftig ist, da die korrigierte Vergütung bei der Gewinnermittlung der Vertreterbetriebsstät-

---

<sup>762</sup> Die Aufwendungen und Erträge sind verursachungsgerecht aufzuteilen. Fällt im Stammhaus z.B. aufgrund einer schlechten Kostenstruktur ein Verlust an, so ist dieser ausschließlich vom Stammhaus zu tragen. Diese Meinung vertritt auch *Jacobs*, der als Ziel der Erfolgs- und Vermögensabgrenzung die verursachungsgerechte Aufteilung des Gesamterfolgs auf Stammhaus und Betriebsstätten sieht. So sind im Rahmen der Betriebsstättengewinnermittlung alle Aufwendungen als Betriebsausgaben abzugsfähig, die mit der Betriebsstätte in einem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen. Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 620 f.

<sup>763</sup> Zur Frage, was ein fremder Dritter als Provision vereinbart hätte vgl. jeweils die Ausführungen zur angemessenen Höhe der Provisionszahlung unter C.IV.3.

<sup>764</sup> Vgl. *U. Haiß*, Gewinnabgrenzung, S. 293.

<sup>765</sup> Der Ausdruck „Nullsummenspiel“ hat sich in der Literatur etabliert und bringt zum Ausdruck, daß im Bereich der Vertreterbetriebsstätte kein Gewinn entsteht, da sich Aufwendungen und Erträge in gleicher Höhe gegenüber stehen.

<sup>766</sup> Der Vorteil besteht in Höhe der üblichen Provision, die an einen unabhängigen Dritten zu zahlen gewesen wäre.

te abzusetzen sei. Insofern könne auf die Anwendung des Rechtsinstituts der Vertreterbetriebsstätte für den Bereich der gesellschaftsrechtlich verbundenen Unternehmen verzichtet werden.<sup>768</sup> Dieser Auffassung kann nur bedingt gefolgt werden, denn sie setzt voraus, daß unangemessene Leistungsbeziehungen und -vergütungen mittels verdeckter Gewinnausschüttung, verdeckter Einlage oder § 1 AStG korrigiert werden und so zwangsläufig ein Nullsummenspiel entsteht. Tatsächlich kann es jedoch Fälle geben, in denen diese Korrekturvorschriften nicht greifen und daher die Regelung zur Vertreterbetriebsstätte ihre Berechtigung hat.<sup>769</sup> Dies ist z.B. der Fall, wenn eine Tochtergesellschaft als Vertreter eingeschaltet wird und ihre Tätigkeit lediglich auf Cost-plus-Basis abgerechnet wird. Damit kann die Vergütung der Tochtergesellschaft – obwohl sie dem Fremdvergleich entspricht – unter der eines fremden Dritten liegen, der im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit handelt.

Betrachtet man die Gewinnermittlung einer Vertreterbetriebsstätte, die durch einen unabhängigen Vertreter begründet wird, so stellt man fest, daß dem aus der Gewinnaufteilung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte zuzurechnenden Ertrag als Aufwand die tatsächlich an den Vertreter gezahlte Provision und sonstige durch den Prinzipal übernommenen Kosten gegenüberzustellen sind. Aufwand und Ertrag gleichen sich in diesem Fall aus, so daß ein Nullsummenspiel entsteht.<sup>770</sup> Ein unabhängiges und selbständiges Unternehmen hätte keine Möglichkeit, einen Gewinn zu erzielen. Es müßte eine Gewinnerzielungsabsicht verneint werden, sofern die Provisionen fremdvergleichskonform sind.<sup>771</sup> Das Bestehen einer Gewinnerzielungsabsicht ist jedoch nicht allein für den inländischen Unternehmensteil zu beurteilen, sondern für das Unternehmen insgesamt. Daher kann nicht aus ei-

---

<sup>767</sup> Der Nachteil besteht in Höhe der tatsächliche Provisionszahlung.

<sup>768</sup> Vgl. K. Sieker, Gewinn, BB 1996, S. 985.

<sup>769</sup> Damit die Korrekturvorschriften greifen, müssen bestimmte Voraussetzungen erfüllt sein. So kann eine verdeckte Gewinnausschüttung nur bei einer Vorteilszuwendung an die Muttergesellschaft- durch die Tochtergesellschaft gegeben sein. Im umgekehrten Fall könnte eine verdeckte Einlage anzunehmen sein. Dies erfordert jedoch ein einlagefähiges Wirtschaftsgut. Schließlich erfordert die Anwendung des § 1 AStG, daß das Einkommen einer steuerpflichtigen Person im Inland gemindert wird. Die umgekehrte Fallgestaltung wird nicht berücksichtigt.

<sup>770</sup> Abzulehnen ist dagegen die Formulierung von *Haiß*, die die fremdvergleichsübliche Provision sowohl als Ertrag als auch als Aufwand bei der Gewinnermittlung der Vertreterbetriebsstätte ansetzen will. Vgl. *U. Haiß*, Gewinnabgrenzung, S. 293.

<sup>771</sup> So auch *U. Haiß*, Gewinnabgrenzung, S. 295.

nem für die Vertreterbetriebsstätte sich ergebenden Nullsummenspiel gefolgert werden, daß es an einer Gewinnerzielungsabsicht fehlt.<sup>772</sup>

Zutreffend wird in der Literatur festgestellt, daß im Fall der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch einen Angestellten des Prinzipals ein Gewinn bei der Vertreterbetriebsstätte entstehen kann.<sup>773</sup> Dies ist darauf zurückzuführen, daß bei einem Anstellungsverhältnis i.d.R. geringere Kosten entstehen als bei Einschaltung eines unabhängigen Vertreters. Der fremdvergleichskonformen Provision werden in diesem Fall die durch den Angestellten verursachten Kosten gegenübergestellt. Für den Ansatz einer „korrigierten Vertretervergütung“, wie sie *Haiß* für denkbar hält, fehlt jede Grundlage.<sup>774</sup>

Die Annahme einer Vertreterbetriebsstätte des Prinzipals führt, unabhängig davon, ob einer Vertreterbetriebsstätte ein Gewinn zuzuordnen ist, zur beschränkten Steuerpflicht im Ausland und beinhaltet zumindest eine zusätzliche administrative Belastung durch die abzugebende Steuererklärung und der damit verbundenen Notwendigkeit der sachgerechten Gewinnabgrenzung.

#### 6.3.2.4 Verluste einer Vertreterbetriebsstätte

Folgt man der Nullsummentheorie, so ergibt sich ein Gewinn der Vertreterbetriebsstätte nur dann, wenn zu Lasten des Vertreters von der Provision abgewichen wird, die ein unabhängiger Vertreter bekommen hätte. Demnach müßte im umgekehrten Fall ein Verlust entstehen, wenn der Prinzipal eine Vergütung vereinbart, die oberhalb dessen liegt, was fremde Dritte miteinander vereinbart hätten.

Fraglich ist jedoch, warum ein Prinzipal Vereinbarungen treffen sollte, die zu seinen Ungunsten von einer angemessenen Provision abweichen. Normalerweise ist davon auszugehen, daß kein abhängiger Vertreter beschäftigt wird, wenn ein unabhängiger die gleiche Leistung kostengünstiger anbietet. Allerdings kommt auch eine einfache Fehlplanung in Betracht.

---

<sup>772</sup> BFH-Urteil vom 7.11.2001, IR 14/01, DStR 2002, S. 667; BFH-Beschluß vom 28.3.2000, X B 82/99, BFH-NV 2000, S. 1186 m.w.N.; BFH-Urteil vom 28.11.1985, IV R 178/83, BStBl. II 1986, S. 293, 296; a.A. *U. Haiß*, Gewinnabgrenzung, S. 295.

<sup>773</sup> Vgl. *K. Sieker*, Gewinn, BB 1996, S. 985.; BMF-Schreiben vom 23.1.1996, IV B 4 – S 2303 – 147/95, BStBl. I 1996, S. 89 (95 f.), Beispiel 1; FG Hamburg v. 20.7.1999, II 337/97, EFG 2000, S. 14; *U. Haiß*, Gewinnabgrenzung, S. 295.

<sup>774</sup> Vgl. *U. Haiß*, Gewinnabgrenzung, S. 295.

Bedient sich der Prinzipal z.B. eines Angestellten, der für ihn eine Vertreterbetriebsstätte begründet, so wäre es denkbar, daß die vereinbarte Gehaltszahlung über der Provision liegt, die ein fremder Dritter für die Vertretertätigkeit bekommen hätte, weil sich der Prinzipal von seinem Angestellten einen größeren wirtschaftlich Nutzen versprochen hat.<sup>775</sup> Dies kann dazu führen, daß die zwischen fremden Dritten angemessene Provision entsprechend erhöht werden muß, weil zusätzlich Vorteile für den Prinzipal zu berücksichtigen sind und sich in der Folge wieder ein Nullsummenspiel ergibt.<sup>776</sup> Läßt sich eine erhöhte Provision aufgrund der übernommenen Funktionen nicht rechtfertigen, so ist der Vertreterbetriebsstätte tatsächlich ein Verlust zuzurechnen. Verluste in einer Vertreterbetriebsstätte können aber auch durch außerordentliche Vorfälle entstehen.<sup>777</sup>

Grundsätzlich werden negative ausländische Einkünfte (Verluste) wie negative inländische Einkünfte behandelt. § 2a Abs. 1 und 2 EStG schränkt jedoch den Ausgleich und Abzug bestimmter ausländischer Verluste ein. Die Verluste der dort genannten Art können nur noch mit positiven Einkünften derselben Art verrechnet werden, die im selben Veranlagungszeitraum oder in den folgenden Veranlagungszeiträumen im selben ausländischen Staat erzielt werden.<sup>778</sup> Verfassungs- und europarechtliche Bedenken gegenüber dieser Regelung sind vom BFH zurückgewiesen worden.<sup>779</sup>

Betroffen sind u.a. Verluste aus ausländischen gewerblichen Betriebsstätten, sofern die Betriebsstätte nicht Tätigkeiten i.S.d. § 2a Abs. 2 EStG ausübt. Die Vorschrift stellt aber ausschließlich auf Betriebsstätten (§ 12 AO) ab und erfaßt deshalb nicht den ständigen Vertreter (§ 13 AO). Sollten also Verluste in einer ausländischen Vertreterbetriebsstätte

---

<sup>775</sup> Ein möglicher Vorteil, der mit dem Einsatz eines Angestellten verbunden sein kann, liegt darin, daß dieser sich ausschließlich auf die Warenvermittlung eines Herstellers konzentrieren kann. Dagegen handelt ein Kommissionär i.d.R. für mehrere Auftraggeber.

<sup>776</sup> So wäre die Provision eines fremden Dritten zu erhöhen, wenn dieser ausschließlich Umsätze für einen Prinzipal vermittelt.

<sup>777</sup> Ein außerordentlicher Aufwand würde z.B. entstehen, wenn der Vertreter ein zur Verfügung gestelltes Fahrzeug beschädigt.

<sup>778</sup> Es handelt sich um Verluste aus Investitionen, die für die deutsche Volkswirtschaft als wenig sinnvoll angesehen werden, aber zu erheblichen Steuermindereinnahmen führen. Zur Abgrenzung zwischen sinnvollen und nicht sinnvollen Auslandsinvestitionen hat sich der Gesetzgeber einer groben Typisierung bedient. Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 468. Kritisch zu § 2a EStG z.B. *K. Vogel*, Verluste, BB 1983, S. 180 ff.; *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG-Kommentar, § 2a EStG, Anm. 4 f.; *Littmann et al.*, Einkommensteuerrecht, § 2a EStG, Anm. 2 ff.; *P. Kirchhof/H. Söhn*, Einkommensteuergesetz, § 2a EStG, Anm. A 71 ff.

<sup>779</sup> *BFH* v. 26. 3. 1991, IX R 162/85, BStBl. II 1991, S. 704; *BFH*, Urteil v. 5.9.1991, IV R 40/90, BStBl. II 1992, S. 192; die Verfassungsbeschwerde gegen letzteres Urteil wurde durch BVerfG, Beschluß v. 20.4.1998, 2 BvR 62/92 als unbegründet zurückgewiesen. Zu verfassungsrechtlichen Bedenken vgl. *J. Mössner*, in *Kirchhof/Söhn* (Hrsg.), EStG, § 2a Rn. A 56; *A. Bordewin*, in *Hartmann et al.* (Hrsg.), EStG, § 2a, Rn. 14 m.w.N.

eines deutschen Prinzipals auftreten, so wären diese wie inländische Verluste zu behandeln, soweit kein DBA oder nur ein DBA mit Anrechnung greift.<sup>780</sup> Sachlich erscheint eine solche Differenzierung nicht gerechtfertigt.

### 6.3.3 Gestaltungsempfehlungen zur Vermeidung einer Vertreterbetriebsstätte

#### 6.3.3.1 Vermeidung einer Vertreterbetriebsstätte durch fehlende Nachhaltigkeit

Nach hier vertretener Auffassung muß grundsätzlich eine Wertungsgleichheit zwischen Betriebsstätte und Vertreterbetriebsstätte bestehen. Daher kann die Begründung einer beschränkten Steuerpflicht im Vertriebsstaat durch Anknüpfung an eine Vertreterbetriebsstätte vermieden werden, wenn die Tätigkeit des Vertreters nicht als nachhaltig zu beurteilen ist. Nachhaltigkeit kann nur bestehen, wenn die Tätigkeit mehr als 6 Monate in einem Staat ausgeübt wird. Darüber hinaus erscheint es widersinnig, wenn eine Vertreterbetriebsstätte im Vertriebsstaat angenommen wird, wenn gleichzeitig die Tätigkeit des dort nicht ansässigen Vertreters nicht ausreicht, um für ihn selbst eine Steuerpflicht zu begründen. Die Meinungen insbesondere hinsichtlich der Nachhaltigkeit differieren deutlich und auch die Rechtsprechung hat sich dazu noch nicht eindeutig geäußert.

Folgt man der überwiegend in der Literatur geäußerten Auffassung, können mögliche Ansatzpunkte zur Vermeidung einer Vertreterbetriebsstätte nur in der Stärkung der nach Art. 5 Abs. 6 OECD-MA betriebsstättenvermeidenden Merkmalen „Unabhängigkeit“ und „Handeln im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit“ liegen.

#### 6.3.3.2 Stärkung des Merkmals „Unabhängigkeit“

##### 6.3.3.2.1 Allgemeines

Handelt es sich bei dem Vertreter um einen Angestellten des Prinzipals, so dürfte die Abhängigkeit nicht zu widerlegen sein, denn weder bleibt dem Angestellten ein eigener Entscheidungsspielraum, noch trägt er ein Unternehmerrisiko.

---

<sup>780</sup> Abkommensrechtlich besteht kein Unterschied zwischen einer Betriebsstätte und einem ständigen Vertreter, da dieser in Art. 5 in die Betriebsstättendefinition aufgenommen wurde.

Eine andere Beurteilung kann sich ergeben, wenn es sich um eine Tochtergesellschaft handelt. Die Grenzen für die Anerkennung einer konzerneigenen Vertriebsgesellschaft als unabhängiger Vertreter i.S.d. Art. 5 Abs. 6 OECD-MA sind in den Konturen unscharf. Grundsätzlich steht nach Auffassung der Rechtsprechung die Zugehörigkeit zu einem Konzern zwar der Annahme einer Unabhängigkeit nicht generell entgegen.<sup>781</sup> In der Praxis geht die Finanzverwaltung bei Einfirmenvertretungen im Konzern dennoch häufig von einer wirtschaftlich abhängigen Einheit aus.<sup>782</sup>

Der BFH postulierte in seinem Urteil vom 14.9.1994<sup>783</sup>, daß

- die Frage der Abhängigkeit nach sachlichen, persönlichen oder beiden Aspekten zu bestimmen ist,
- eine sachliche Weisungsgebundenheit zur Begründung der Abhängigkeit allein nicht ausreicht,
- der Begriff der Unabhängigkeit sowohl einen rechtlichen als auch einen wirtschaftlichen Bedeutungsinhalt hat und
- bei eigener umfassender Wirtschaftstätigkeit der Tochtergesellschaft grundsätzlich keine Abhängigkeit begründet wird.

Eine wirtschaftliche Unabhängigkeit der Vertriebsgesellschaft wird sich im Ergebnis dann erreichen lassen, falls sie ohne enge organisatorische Weisungsgebundenheit gegenüber der Muttergesellschaft auf eigenes wirtschaftliches Risiko tätig werden kann. Eine verbreiterte Basis ihrer Wirtschaftstätigkeit etwa in Hinblick auf das Erbringen von Serviceleistungen am Markt oder die Übernahme von Vertriebsfunktionen in anderen Sparten dürfte nach in der Literatur vertretener Auffassung die Unabhängigkeit verstärken. Kritisch anzumerken ist, daß es nur auf die Tätigkeit ankommt, die eine Vertreterbetriebsstätte vermittelt. Daher kann die sonstige Tätigkeit keine Berücksichtigung finden.

In Art. 5 Nr. 38 OECD-MK wird klargestellt, daß sich der Begriff „Unabhängigkeit“ sowohl auf die rechtliche als auch auf die wirtschaftliche Unabhängigkeit bezieht. Da die Tochtergesellschaft eine rechtlich selbständige Kapitalgesellschaft ist, wird sie zweifellos als rechtlich unabhängig zu bezeichnen sein. Etwas anderes kann jedoch bei Bestehen eines

---

<sup>781</sup> BFH v. 14.9.1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, 238.

<sup>782</sup> So übereinstimmend H.-K. Kroppen/S. Hüffmeier, Kommissionär, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, S. 639; D. Endres, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, S. 4; K. Sieker, Gewinn, BB 1996, 981 ff.

Beherrschungsvertrages gelten.<sup>784</sup> In Bezug auf das Kriterium der wirtschaftlichen Unabhängigkeit ist nach Art. 5 Nr. 38 OECD-MK auf den Grad der Weisungsgebundenheit und Kontrolle sowie auf das Unternehmerrisiko abzustellen. Es ergeben sich daher inhaltlich keine Abweichungen zur Auffassung des BFH.

#### 6.3.3.2.2 Weisungsgebundenheit und Kontrolle

Die Weisungsgebundenheit und Kontrolle der Tochtergesellschaft durch die Muttergesellschaft ist unschädlich, solange sie sich nur auf das konkrete geschäftsspezifische Maß des Vertreters bezieht.<sup>785</sup> Darunter fällt z.B. die Festlegung eines Mindestpreises für den Verkauf der Waren. Sobald sich aber Anweisungen und Aufsicht nicht mehr allein auf diesen Umfang beschränken, sondern die Unternehmensführung als Ganzes betreffen, wird der Vertreter nicht mehr als selbständig angesehen werden können. Indizien dafür können z.B. detaillierte Verkaufspläne inklusive zentraler Ausbildungsveranstaltungen oder Konkurrenzverbote sein. Einen Rückschluß auf eine umfangreiche Kontrolle könnte die Art und Häufigkeit der Kontaktaufnahme zwischen der Tochtergesellschaft- und ihrer Muttergesellschaft geben. Umfassende organisatorische Weisungen sowie ständige Kontaktaufnahme zwischen den Gesellschaften sollten bei rein steuerlicher Betrachtung vermieden werden, um zu zeigen, daß die Tochtergesellschaft einen eigenen Entscheidungsspielraum bei der Ausführung ihrer täglichen Geschäfte hat.<sup>786</sup>

#### 6.3.3.2.3 Verbleib von unternehmerischen Chancen und Risiken

Ein wesentlicher Punkt bei der Beurteilung der Unabhängigkeit ist, daß die mit den Entscheidungen der Tochtergesellschaft verbundenen unternehmerischen Chancen und Risiken bei ihr verbleiben. Somit darf keinesfalls eine umfassende Weisungsgebundenheit bestehen, d.h. eine Eingliederung in das Unternehmen des Geschäftsherrn nach den Krite-

---

<sup>783</sup> BFH v. 14.9.1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238.

<sup>784</sup> Vgl. zu internationalen Unternehmensverträgen die Ausführungen bei *H. Altmeyen*, in Münchener Kommentar AktG, § 293 Rn. 118 ff.

<sup>785</sup> Vgl. *D. Endres*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, S. 5; *M. Görl*, in Vogel (Hrsg.), DBA-Kommentar, Art. 5 Rz. 169.

<sup>786</sup> Vgl. *D. Endres*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, S. 5; *D. Endres/G. S. Twinem*, Establishment, TPIR 1995, S. 26; *N. Herzig*, Globalisierung, WPg 1998, S. 294; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 272.

rien des Arbeitsrechts ist zu vermeiden.<sup>787</sup> Ansonsten wird dies als Indiz für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Abhängigkeit gewertet.<sup>788</sup> Insofern ist es nicht ratsam, die Kostenaufschlagsmethode zur Festlegung der Verrechnungspreise zu wählen, denn die Kostenerstattung zeigt, daß eben keine unternehmerischen Risiken übernommen werden bzw. verbleiben und darüber hinaus im Normalfall sogar eine Gewinngarantie besteht.<sup>789</sup> Andererseits wird es in Teilziffer 3.1.2 des Betriebsstättenerlasses für zulässig gehalten, daß bei Betriebsstätten, deren Haupttätigkeit die Erbringung von Dienstleistungen ist, der Gewinn der Betriebsstätte nach der Kostenaufschlagsmethode ermittelt wird.<sup>790</sup>

#### 6.3.3.2.4 Vergütung der Tochtergesellschaft

Nach hier vertretener Auffassung kommt es entscheidend auf die vereinbarte Provision an. Orientiert sich die Vergütung an dem, was einem unabhängigen Vertreter gezahlt wird, ergibt sich für die Vertreterbetriebsstätte ein Nullsummenspiel. Diese Erkenntnis führt nach hier vertretener Auffassung zur Herausnahme bestimmter Vertreter aus der Definition der Vertreterbetriebsstätte in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA.

Es kann aber auch insoweit die wirtschaftliche Unabhängigkeit nicht in Frage gestellt werden. Die Provisionsvereinbarung sollte sowohl der Höhe nach als auch hinsichtlich der sonstigen Modalitäten wie zwischen fremden Dritten abgeschlossen werden. Es empfiehlt sich keine für einen Vertreter untypischen Vergütungsformen zu wählen, wie z.B. eine Vergütung auf Stundenbasis wie bei einem Angestellten. Auch der Ersatz von Reiseaufwendungen durch die Muttergesellschaft könnte als Indiz für eine wirtschaftliche Abhängigkeit gewertet werden.

---

<sup>787</sup> Vgl. *K-M. Wilke*, Vertreterbetriebsstätte, PISStB 2001, S. 25. *Wilke* führt dazu beispielhaft die Weisungsbefugnis hinsichtlich Ort und Zeit der Erbringung der vereinbarten Leistung an.

<sup>788</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 1.2.2.

<sup>789</sup> Vgl. *D. Endres/G. S. Twinem*, Establishment, TPIR 1995, S. 26; *N. Herzig*, Globalisierung, WPg 1998, S. 294. Es wird hinsichtlich des Bestehens einer Gewinngarantie unterstellt, daß es dem Vertreter im Normalfall möglich ist, Umsätze zu erzielen. Eine Beeinträchtigung des Ergebnisses durch außergewöhnliche Ereignisse, wie z.B. Brandschäden, wird nicht angenommen.

<sup>790</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, 1076, Tz. 3.1.2.

#### 6.3.3.2.5 Eigene Geschäftstätigkeit

Wirtschaftliche Unabhängigkeit ist nach Ansicht des BFH gegeben, wenn die Tochter-GmbH neben der Tätigkeit als Vertreter des Prinzipals eine zusätzliche umfassende eigene Geschäftstätigkeit entfaltet.<sup>791</sup> Die von der Tochtergesellschaft in eigenem Namen und für eigene Rechnung ausgeführten Serviceleistungen tragen daher zur Annahme einer Unabhängigkeit bei.<sup>792</sup> Aus diesem Grund erscheint es sinnvoll, den Kundenservice bei der Tochtergesellschaft zu belassen. Alternativ kann die Tochtergesellschaft auch eine andere Geschäftstätigkeit neben ihrer Vertreterfunktion übernehmen. Kritisch anzumerken ist, daß es entgegen der vom BFH vertretenen Auffassung nur auf die Tätigkeit ankommen kann, die zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte führt. Betätigt sich die Tochtergesellschaft darüber hinaus, so hat dies keinen Einfluß auf die zu untersuchende Tätigkeit.

#### 6.3.3.2.6 Vermeidung einer Ein-Firmen-Vertretung

Die Problematik der persönlichen Abhängigkeit stellt sich insbesondere bei Ein-Firmen-Vertretungen im Konzern. Üblicherweise ist der Vertreter für mehrere Prinzipale tätig. Ein unabhängiger Vertreter wird sich grundsätzlich um Aufträge zur Vertretung von jedermann bemühen. Insofern könnte sich die Tochtergesellschaft, die nur für ihre Muttergesellschaft tätig wird, in eine wirtschaftliche Abhängigkeit begeben. Zieht man die Kriterien der Weisungsgebundenheit, Kontrolle und des unternehmerischen Risikos als Maßstab heran, ist ein Ein-Firmen-Vertreter nicht zwangsläufig als abhängig zu beurteilen.<sup>793</sup> Er ist nach den allgemeinen Regeln als unabhängig zu beurteilen, soweit er keinen Anweisungen zu folgen hat oder einer umfassenden Aufsicht unterliegt.<sup>794</sup> Dies ist für den jeweiligen Einzelfall zu beurteilen. Ist der Vertreter ohne weiteres in der Lage, einen anderen Prinzipal zu finden, wird er sicherlich nicht als von der Muttergesellschaft abhängig zu beurteilen sein.<sup>795</sup> Gegen eine Abhängigkeit spricht nach Ansicht des BFH außerdem eine ausreichende Ei-

---

<sup>791</sup> *BFH* v. 14.9.1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238; *D. Endres*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, S. 3, der aber darauf hinweist, daß dabei offen bleibt, inwieweit die Unabhängigkeit dann auch für die Vertreterfunktion anzunehmen ist; *D. Endres/G. S. Twinem*, Establishment, TPIR 1995, S. 26; *M. Görl*, in Vogel (Hrsg.), DBA-Kommentar, Art. 5 Rz. 170.

<sup>792</sup> Vgl. *D. Endres*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, S. 3 f.; *G. Engler*, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. O Rz. 376.

<sup>793</sup> Dies ist anders im UN-MA. Dort wird ausdrücklich in Art. 5 Abs. 7 S. 2 UN-MA festgelegt, daß ein Ein-Firmen-Vertreter nicht als unabhängig angesehen werden kann.

<sup>794</sup> Vgl. *D. Endres*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, S. 4; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 272; *H.-K. Kroppen/S. Hüffmeier*, Kommissionär, S. 639.

genkapitalausstattung sowie die Erzielung von Einkünften aus anderen Tätigkeiten.<sup>796</sup> Trotzdem ist die Gefahr der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte bei einer Ein-Firmen-Vertretung deutlich höher. Insofern sollte soweit möglich die Tochtergesellschaft für mehrere Prinzipale tätig werden.<sup>797</sup>

### 6.3.3.3 Stärkung des Merkmals „Handeln im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit“

#### 6.3.3.3.1 Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch eigene Geschäftstätigkeit

Ein unabhängiger Vertreter begründet gem. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA keine Vertreterbetriebsstätte, wenn seine Aktivitäten im Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit liegt. Der BFH interpretiert dies im Sinne einer gewöhnlichen, üblichen Tätigkeit und stellt auf den branchenüblichen Geschäftsbereich der betroffenen Berufsgruppe ab. Die Bezugnahme auf die individuelle Geschäftsgestaltung des Vertreters im Verhältnis zu konkreten Geschäftsherrn wird vom BFH abgelehnt.<sup>798</sup> Die im Gesellschaftsvertrag definierte und faktisch erbrachte Geschäftstätigkeit hat sich daher im branchenüblichen Rahmen zu bewegen.

Sollte ein Vertreter jedoch weitere Serviceleistungen übernehmen, um so eine Vertreterbetriebsstätte zu vermeiden, so könnte argumentiert werden, daß er gerade durch diese Tätigkeit(en) den Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit eines Kommissionärs verläßt. Dadurch könnte eine Vertreterbetriebsstätte begründet werden, denn solche Serviceleistungen können außerhalb des branchenüblichen Geschäftsbereichs liegen. Allerdings handelt die Tochtergesellschaft in Bezug auf diese Tätigkeiten gerade nicht als Vertreter des Prinzipals, sondern im eigenen Namen und auf eigene Rechnung, so daß damit nach in der Literatur vertretener Auffassung ihre Unabhängigkeit unterstrichen wird.<sup>799</sup> Daher kann die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte durch eine zusätzliche eigene Geschäftstätigkeit ausgeschlossen werden.

<sup>795</sup> Vgl. *F. de Hosson, Groups*, Intertax 1996, S. 92.

<sup>796</sup> *BFH v. 14.9.1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238.*

<sup>797</sup> Vgl. *D. Endres/G. S. Twinem, Establishment*, TPIR 1995, S. 26; *C. Kraft, Insights, European Taxation 1995, S. 261.*

<sup>798</sup> Vgl. *BFH v. 14.9.1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238; FW, Geschäftstätigkeit, IStR 1995, S. 134* spricht zutreffend von einem „abstraktem Berufsgruppenvergleich“.

<sup>799</sup> Vgl. *D. Endres, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, S. 3 f.; G. Engler, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. O Rz. 376; C. Kraft, Insights, European Taxation 1995, S. 261.*

### 6.3.3.3.2 Abschlußvollmacht

Die Erteilung einer Vollmacht, mit der der Vertreter außerhalb des Rahmens seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit für den Kommittenten aktiv werden kann, sollte in Hinsicht auf die Gefahr, eine Vertreterbetriebsstätte zu begründen, vermieden werden.<sup>800</sup> Sowohl Abkommensrecht als auch die nationalen Vorschriften setzen zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte das Bestehen einer Abschlußvollmacht zwingend voraus. Dem steht die Aushandlung von Verträgen bis zur Unterschriftsreife gleich, wenn dadurch auf eine quasi Abschlußvollmacht geschlossen werden kann. Dies gilt insbesondere bei Angestellten, da bei diesen in jedem Fall eine Abhängigkeit gegeben ist.

## 7. Steuerliche Behandlung von Repräsentanten und Repräsentationsbüros

### 7.1 Grundlagen

Die Bezeichnung Repräsentationsbüro wird verwendet, wenn ein Unternehmen für seinen Auslandsvertrieb eine feste Geschäftseinrichtung unterhält, die lediglich Hilfstätigkeiten oder Tätigkeiten vorbereitender Art erbringt. Ein sogenanntes Repräsentationsbüro liegt nach in der Literatur vertretener Auffassung regelmäßig außerhalb der betriebswirtschaftlichen Kernzone der Unternehmenstätigkeit und wird etwa zu Werbezwecken, der Erteilung von Auskünften oder der Sondierung von Vertriebsmöglichkeiten genutzt.<sup>801</sup>

*Bsp.: Ein Hersteller, der bisher vor allem in Deutschland, Frankreich und Italien seine Waren abgesetzt hat, plant seinen Absatzmarkt auf England auszudehnen. Zu diesem Zweck errichtet er in England ein Repräsentationsbüro, welches den Markt analysieren, erste Kontakte herstellen und für Auskünfte gegenüber potentiellen Geschäftspartnern zur Verfügung stehen soll. Eine Vollmacht zum Abschluß von Verträgen besteht nicht. Der Repräsentant unterliegt den Anweisungen des Herstellers.*

---

<sup>800</sup> So etwa zu Art. 5 Abs. 6 Tz. 38 des Kommentars zum OECD-MA; differenzierend *H.-K. Kroppen/S. Hüffmeier*, Kommissionär, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, S. 640.

<sup>801</sup> So *K.-H. Baranowski*, Repräsentationsbüro, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, 619, so auch *S. Bendlinger*, Musterabkommen, IWB Fach 10, International, Gruppe 2, 1149, der von einem Verbindungsbüro spricht.

In diesem Fall fehlt dem Repräsentanten die wirtschaftliche und organisatorische Eigenständigkeit.<sup>802</sup> Es liegt eine reine Hilfstätigkeit vor, die nicht die Kerntätigkeit des Herstellers betrifft.

Eine generelle Einordnung der Tätigkeit eines Repräsentanten als Hilfstätigkeit erscheint jedoch nicht sachgerecht. Wird das Repräsentationsbüro z.B. durch eine eigenständige Vertriebsgesellschaft unterhalten, so kann die im Beispiel aufgeführte Tätigkeit des Repräsentationsbüros durchaus die Kerntätigkeit dieser Gesellschaft betreffen.

Als Vorstufe zu eigenen Repräsentationsbüros werden auch selbständige oder unselbständige Mitarbeiter als Repräsentanten eingesetzt, die unter Nutzung eines eigenen bei ihnen eingerichteten Büros diese Tätigkeiten erbringen.<sup>803</sup> Repräsentanten schließen weder rechtlich noch faktisch Verträge für das von ihnen vertretene Unternehmen ab, sondern ergänzen den Direktvertrieb. Aus steuerrechtlicher Sicht ist zu klären, ob das eigene Büro eines Repräsentanten dem Auftraggeber zugerechnet werden und für diesen eine Betriebsstätte begründen kann.

## 7.2 Innerstaatliche Beurteilung

Nach nationalem Steuerrecht führt die Einschaltung eines Repräsentanten dann zu steuerpflichtigen Einkünften, wenn entweder eine Betriebsstätte begründet wird oder der Repräsentant als ständiger Vertreter anzusehen ist.<sup>804</sup> Damit das Büro des Repräsentanten dem Auftraggeber als Betriebsstätte zugerechnet werden kann, muß dieser die Verfügungsmacht über das Büro inne haben. Bei einem eigenen Büro des Repräsentanten ist dies regelmäßig nicht der Fall.<sup>805</sup> Allerdings kommt die Anknüpfung an einen ständigen Vertreter in Betracht, unabhängig davon, ob es sich bei dem Repräsentanten um einen Angestellten oder einen selbständigen Gewerbetreibenden handelt.<sup>806</sup> Einschränkend ist darauf hinzuweisen, daß gem. R 222 Abs. 1 S. 3 EStR ein selbständiger Gewerbetreibender

---

<sup>802</sup> Vgl. *O. Heinsen*, in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, Rz. 99.

<sup>803</sup> Vgl. *R. Füger*, in Grotherr (Hrsg.), Steuerplanung 2003, S. 752.

<sup>804</sup> Vgl. zum Begriff der Betriebsstätte die Ausführungen unter C.III.1. und zur Vertreterbetriebsstätte unter C.III.6.2.

<sup>805</sup> Ob der Repräsentant in diesem Fall als selbständig zu beurteilen ist, kann dahinstehen. Es kommt alleine auf die Verfügungsmacht über das Büro an. Ist der Repräsentant z.B. ein Angestellter des Herstellers und befindet sich das Büro im privaten Wohnhaus des Repräsentanten, fehlt es an einer Verfügungsmacht des Herstellers.

<sup>806</sup> Zur Beurteilung des ständigen Vertreters bzw. der Vertreterbetriebsstätte vgl. die Ausführungen unter C.III.6.

der keine beschränkte Steuerpflicht des Prinzipals begründet, wenn er weder eine allgemeine Vollmacht zu Vertragsverhandlungen und Vertragsabschlüssen für das ausländische Unternehmen besitzt, noch über ein Warenlager dieses Unternehmens verfügt, von dem er regelmäßig Bestellungen für das Unternehmen ausführt.

### 7.3 Abkommensrechtliche Beurteilung

Hinsichtlich eines Repräsentationsbüros ist festzustellen, daß die abkommensrechtliche Definition einer Betriebsstätte von der innerstaatlichen Beurteilung abweicht. Dabei nimmt Art. 5 Abs. 4 OECD-MA in Einschränkung des innerstaatlichen Steuerzugriffs von der Betriebsstättendefinition im Rahmen einer Einzelaufzählung verschiedene Einrichtungen aus.

Dies betrifft u.a.:

- „Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung oder Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden“,
- eine „feste Geschäftseinrichtung, die ausschließlich zu dem Zweck unterhalten wird, für das Unternehmen andere Tätigkeiten auszuüben, die vorbereitender Art sind oder eine Hilfstätigkeit darstellen“.

Darüber hinaus ist es steuerunschädlich, wenn eine Geschäftseinrichtung mehrere Kriterien des Ausnahmekatalogs erfüllt und dabei letztlich über eine bloße Vorbereitungs- und Hilfstätigkeit nicht hinausgegangen wird.<sup>807</sup> Lediglich eine Hilfstätigkeit liegt regelmäßig vor, wenn ein Produktionsunternehmen Repräsentationsbüros einsetzt. Indes erscheint es zweifelhaft, ob man zur gleichen Beurteilung kommt, wenn eine Vertriebsgesellschaft ein Repräsentationsbüro einsetzt. Dies hängt von den konkreten Aufgaben des Repräsentationsbüros ab, wobei davon auszugehen ist, daß der bloße Hilfscharakter schneller überschritten sein kann, da regelmäßig die Kerntätigkeit der Vertriebsgesellschaft betroffen ist.

Ein typischer Grenzfall ist in sog. Verkaufsförderungsbüros zu sehen, wenn diese mit direktem Kundenkontakt werbend für die Vertragsabschlüsse arbeiten, denn soweit Geschäftsabschlüsse durch das Repräsentationsbüro faktisch unterschriftsreif vorbereitet und

---

<sup>807</sup> Vgl. Art. 5 Abs. 4 lit. f) OECD-MA; *T. Kaligin*, Repräsentanz, RIW 1995, S. 399.

ausgehandelt werden, könnte der Charakter einer bloßen Hilfstätigkeit überschritten sein.<sup>808</sup>

Es besteht außerdem die Gefahr, daß durch die Zusammenfassung von Vorbereitungs- und Hilfstätigkeiten ein Gebilde entsteht, das auch ohne das zugehörige Unternehmen lebensfähig wäre. In diesem Fall kann nicht mehr von einer Vorbereitungs- oder Hilfstätigkeit gesprochen werden. Kauft z.B. ein Repräsentationsbüro Waren ein, lagert diese und liefert sie schließlich an Kunden aus, so handelt es sich zwar nur um einzelne Hilfstätigkeiten. Durch ihre Zusammenfassung kann sich jedoch ein wirtschaftlich lebensfähiges Gebilde ergeben, welches dann als Betriebsstätte zu beurteilen ist. Insbesondere bei Handelsunternehmen könnte die Annahme einer Betriebsstätte naheliegen, da sich nur noch der Verkaufsakt außerhalb der Geschäftseinrichtung vollzieht.

Im übrigen darf das Repräsentationsbüro nur Hilfstätigkeiten für das Stammhaus, nicht dagegen für andere Konzerngesellschaften erbringen, da ansonsten ebenfalls eine Betriebsstätte begründet würde.<sup>809</sup> Dies kann nicht überzeugen, denn es handelt sich immer noch ausschließlich um eine Hilfstätigkeit, die lediglich gegenüber mehreren Konzernunternehmen erbracht wird. Das Repräsentationsbüro ist vielmehr als Betriebsstätte für alle Unternehmen anzusehen, die jedoch unter die Ausnahmen des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA fällt und somit keinen eigenen Steuerzugriff legitimiert. Ansonsten müßte jede Konzerngesellschaft ihr eigenes Verbindungsbüro einrichten, was aber aufgrund ökonomischer Überlegungen i.d.R. unsinnig ist.

Wird die Grenze zur Begründung einer Betriebsstätte, deren genaue Bestimmung jeweils eine Frage des Einzelfalls ist, nicht überschritten, dann verbleibt es bei der Besteuerung im Inland. Der ausländische Staat hat – wie bei Direktlieferungen – grundsätzlich keinen Besteuerungsanspruch.<sup>810</sup> Allerdings liegt die Beweislast für das Einhalten der Grenzen beim Unternehmen, so daß eine entsprechende Dokumentation und eine regelmäßige Überprüfung erforderlich ist.

Der Grund für die fehlenden betriebsstättenbegründenden Merkmale eines sog. Repräsentationsbüros wird darin gesehen, daß derartige Geschäftseinrichtungen einerseits zur Wertschöpfung im Unternehmen keinen oder nur einen sehr geringen Beitrag leisten

---

<sup>808</sup> Vgl. dazu auch *H.-K. Kroppen/S. Hüffmeier*, Kommissionär, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, S. 637.

<sup>809</sup> Vgl. Art. 5 Abs. 4 lit. e) OECD-MA und Art. 5 Nr. 26 OECD-MK.

<sup>810</sup> Vgl. *H. Müller et al.*, in Grotherr (Hrsg.), Steuerplanung, S. 253 ff.

und damit den Zugriff des Quellenstaates nicht legitimieren, andererseits eine Gewinnzurechnung sehr schwierig und problematisch ist.<sup>811</sup>

Selbst wenn man die Begründung einer Betriebsstätte verneint, ist trotzdem eine Gewinnermittlung für die Zwecke der Gewerbesteuer durchzuführen. Nach § 2 Abs. 1 S. 1 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Ob ein inländisches Unternehmen auch im Ausland eine Betriebsstätte unterhält, ist in diesem Zusammenhang ausschließlich nach nationalem deutschem Steuerrecht zu beurteilen<sup>812</sup>, denn ein DBA kann einen Steueranspruch nicht erweitern, sondern ihn lediglich bestätigen oder eingrenzen.<sup>813</sup> Daher ist der Gewerbeertrag des Repräsentationsbüros, das eine Betriebsstätte i.S.v. § 12 Abs. 1 S. 1 AO darstellt, aus der jeweiligen Steuerbemessungsgrundlage auszunehmen.<sup>814</sup>

Bei einem Repräsentationsbüro fallen aber i.d.R. keine Einnahmen, sondern lediglich Aufwendungen an, die bei der Gewinnermittlung des inländischen Unternehmens als Betriebsausgaben Berücksichtigung finden. Diese sind bei der Ermittlung des Gewerbeertrags des inländischen Unternehmens nach § 9 Nr. 3 GewStG auszugliedern, da es sich bei einem Repräsentationsbüro um eine Betriebsstätte nach § 12 AO handelt, wodurch sich der Gewerbeertrag erhöht. Dies ist sachgerecht, soweit sich das Repräsentationsbüro auf reine Hilfstätigkeiten beschränkt. Ein fremdvergleichskonformer Gewinnaufschlag erscheint dann nicht gerechtfertigt, wenn es bereits an den notwendigen Bedingungen für einen Fremdvergleich fehlt. Es könnte sich um einen unternehmensspezifischen Sachverhalt handeln, der einem Fremdvergleich nicht zugänglich ist, wenn davon ausgegangen wird, daß ein Unternehmen einen fremden Dritten nicht mit der Repräsentation des Unternehmens beauftragt.

Ist die Bestellung eines Repräsentanten dagegen einem Fremdvergleich zugänglich, so stellt sich die Frage nach der angemessenen Vergütung. Der Vorschlag von *Baranowski*, der einen Betrag bestimmen will, der dem betriebswirtschaftlichen Nutzen entspricht, den das Unternehmen durch die Existenz des Repräsentationsbüros hat, erscheint lediglich

---

<sup>811</sup> Vgl. Anm. 22 zu Art. 5 des Kommentars zum OECD-MA; *K. Vogel*, DBA-Kommentar, Art. 5 Anm. 108; *K.-H. Baranowski*, *Auslandsbeziehungen*, S. 621.

<sup>812</sup> *RFH v.* 9.6.1939, I 254/38, *RStBl* 1939, S. 788.

<sup>813</sup> *BFH v.* 12.3.1980, I R 186/76, *BStBl.* II 1980, S. 531.

<sup>814</sup> Dies folgt aus § 9 Nr. 3 und § 12 Abs. 4 GewStG. Anders als die Gewerbesteuer stellt die Körperschaftsteuer nicht auf den Gewerbebetrieb im Inland ab, sondern knüpft an das Welteinkommensprinzip an.

theoretisch vertretbar.<sup>815</sup> Es dürfte bereits schwer fallen, einen kausalen Zusammenhang zwischen dem Einsatz eines Repräsentationsbüros und einem Auftragsanstieg zu belegen. Unmöglich erscheint dieses Unterfangen, wenn lediglich ein Auftragsrückgang gestoppt wird, denn im Wirtschaftsleben spielen viele Faktoren eine Rolle, die in ihrer Wirkung nicht voneinander zu isolieren sind.

Übernimmt das Repräsentationsbüro einer Vertriebsgesellschaft dagegen Funktionen, die zur Kerntätigkeit im Vertriebsbereich gehören, trägt es wesentlich zum Gewinn des Unternehmens bei, so daß die Grenze der reinen Hilfstätigkeit überschritten wird. Es liegt dann sowohl nach nationalem Recht als auch nach Art. 5 OECD-MA eine Betriebsstätte vor, deren Gewinn zu ermitteln ist.

*Bsp.: Die Vertriebsgesellschaft setzt ein Repräsentationsbüro ein, um bestehende Kontakte zu pflegen, neue zu knüpfen und ggf. Vertragsverhandlungen vorzubereiten. Weitere Maßnahmen werden zunächst nicht getroffen. Mit Etablierung des Repräsentationsbüros wird ein zuvor festgestellter Rückgang der Kundenaufträge gestoppt bzw. der Auftragseingang steigt an.*

Der betriebswirtschaftliche Nutzen des Repräsentationsbüros steht außer Frage. Der zutreffende Gewinn kann mittels der Kostenaufschlagsmethode auf Basis von Plankosten ermittelt werden, wobei der angemessene Aufschlagsatz aufgrund der fehlenden Risikoübernahme eher gering einzustufen ist.<sup>816</sup> Problematisch ist die konkrete Höhe des Gewinnaufschlags, da bereits die Wirkung des Repräsentationsbüros auf die Ergebnisentwicklung des Prinzipals nicht von anderen Faktoren isoliert werden kann.

Insgesamt weist das Repräsentationsbüro unter Betriebsstättenaspekten eine unsichere Struktur auf. Daher ist insbesondere im Zusammenhang mit Vertriebsgesellschaften Vorsicht geboten, will man die Begründung einer Vertreterbetriebsstätte vermeiden.

---

<sup>815</sup> Vgl. K.-H. Baranowski, *Auslandsbeziehungen*, S. 93.

<sup>816</sup> Von Vertretern der Finanzverwaltung wird teilweise die Kostenaufschlagsmethode vorgeschlagen. BMF, 24.12.1999, IV B 4 - S 1300 - 111/99, BStBl. I 1999, 1076. Vgl. dazu H.-D. Höppner, *Gewinnermittlung*, JbFSt 1989/90, S. 178 f., mit Blick auf ausländische Verkaufsbüros; eingehend auch bei B. Jonas, *Gewinnermittlung*, JbFSt 1989/90, S. 172; K.-H. Baranowski, *Repräsentationsbüro*, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, S. 619.

## 8. Steuerliche Behandlung eines Auslieferungslagers

### 8.1 Grundlagen

Bei Einsatz eines Auslieferungslagers verbringt der deutsche Unternehmer die zu vertreibende Ware in das ausländische Lager und beliefert von diesem aus seine Kunden. Einlagerung, Lagerung und Auslieferung erfordern Personal, welches in Diensten des Unternehmens stehen kann.<sup>817</sup> Denkbar ist aber auch, daß das Lager bei einem anderen Unternehmer unterhalten wird, der gegen Provision die erforderlichen Leistungen erbringt.

### 8.2 Innerstaatliche Beurteilung des Auslieferungslagers

Die innerstaatliche Beurteilung eines Auslieferungslagers entspricht der des Repräsentationsbüros. Daher liegt auch hier grundsätzlich eine Betriebsstätte gem. § 12 AO vor. Warenlager werden sogar explizit in § 12 Nr. 5 AO als Betriebsstätte genannt. Es begründet aber nur dann eine Betriebsstätte, wenn das Unternehmen Verfügungsmacht über die Lagerräume besitzt.<sup>818</sup> Davon ist nicht auszugehen, wenn das Warenlager bei einem anderen Unternehmer unterhalten wird. Allerdings ist in diesem Fall zu prüfen, ob eine Anknüpfung an das Tatbestandsmerkmal des ständigen Vertreters gem. § 13 AO möglich ist.<sup>819</sup> Es werden insbesondere Personen als ständiger Vertreter angesehen, die für ein Unternehmen nachhaltig einen Bestand von Gütern oder Waren unterhalten und davon Auslieferungen vornehmen (§ 13 Satz 2 Nr. 2 AO).

Wird das Warenlager dagegen durch das Unternehmen mit eigenem oder weisungsgebundenem Personal betrieben, liegt eine Betriebsstätte nach § 12 AO vor.<sup>820</sup> Jedoch ist zu prüfen, inwiefern sich durch DBA eine Einschränkung des Besteuerungsrechts ergibt.

### 8.3 Abkommensrechtliche Beurteilung des Auslieferungslagers

Nach Art. 5 Abs. 4 lit. a OECD-MA gelten Einrichtungen, die ausschließlich zur Lagerung, Ausstellung und Auslieferung von Gütern oder Waren des Unternehmens benutzt werden,

---

<sup>817</sup> Zur Bedeutung des Warenlagers bei einem ständigen Vertreter vgl. die Ausführungen unter Punkt C.III.6.2.

<sup>818</sup> *BFH* v. 18.3.1976, IV R 168/72, BStBl. II 1976, S. 365.

<sup>819</sup> Vgl. dazu die Ausführung unter Punkt C.III.6.2. Sowie jüngst *S. Seltenreich*, Warenlager, IStR 2004, S. 590.

nicht als Betriebsstätten, selbst wenn sie die in Art. 5 Abs. 1 OECD-MA aufgeführten Voraussetzungen für die Begründung einer Betriebsstätte erfüllen sollten. Daher ist die Belieferung von ausländischen Kunden unter Nutzung eines Lagers wie eine Direktlieferung zu behandeln.<sup>821</sup>

An dieser Beurteilung ändert sich zunächst auch nichts, falls das Warenlager weitere in Art. 5 Abs. 4 OECD-MA genannte Hilfstätigkeiten ausübt. Insbesondere wenn das Warenlager durch eine Vertriebsgesellschaft unterhalten wird und mehrere „Hilfstätigkeiten“ ausgeübt werden, können damit Funktionen aus der Kerntätigkeit der Vertriebsgesellschaft betroffen sein. Dies kann jedoch zur Begründung einer Betriebsstätte führen, wenn insgesamt der Rahmen einer Hilfstätigkeit überschritten wird.<sup>822</sup>

*Bsp.: Ein Konzern hat seine Vertriebsaktivitäten in einer Vertriebszentrale in Belgien konzentriert. Diese Vertriebszentrale unterhält in Deutschland ein Auslieferungslager, um seine Kunden zügig beliefern zu können. Das Lagerbüro übernimmt außerdem die Werbung und untersucht den Markt hinsichtlich neuer Absatzchancen. Zusätzlich führt es eine Endkontrolle der auszuliefernden Ware durch.*

In diesem Fall übernimmt das Auslieferungslager Funktionen, die eng mit dem Vertrieb und der Gesamttätigkeit der Vertriebszentrale verbunden sind. Hier erscheint die Grenze der Hilfstätigkeit überschritten, so daß von einer Betriebsstätte auszugehen ist. Die Zusammenfassung aller genannten Hilfstätigkeiten entwickelt sich zu einer selbständigen Haupttätigkeit, die auf Gewinnerzielung gerichtet ist.

Die Einbeziehung von quantitativen Komponenten zur Beurteilung von Hilfstätigkeiten ist strittig.<sup>823</sup> So könnte z.B. auf die Anzahl der Mitarbeiter abgestellt werden, die in der Einrichtung arbeiten. Für die Anwendung quantitativer Komponenten spricht, daß damit auch die Intensität der Bindung zu der Volkswirtschaft des Quellenstaates berücksichtigt wird. Gegen die Berücksichtigung wird angeführt, daß damit schwierige Abgrenzungsfragen verbunden sind. Außerdem besteht ein Interesse der Vertragsstaaten an einer gegenseitigen Exportförderung.

---

<sup>820</sup> Vgl. O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S. 378.

<sup>821</sup> Eine grundsätzlich andere Beurteilung der Errichtung eines Auslieferungslagers ergibt sich, wenn nicht das OECD-MA, sondern das UN-Modell Grundlage des DBA ist. Nach Art. 5 UN-MA wirkt die Errichtung eines Auslieferungslagers betriebsstättenbegründend.

<sup>822</sup> Vgl. Art. 5 Abs. 4 lit. f) OECD-MA.

<sup>823</sup> Vgl. O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung, S. 382.

Problematisch ist bei einem ausländischen Warenlager die Berücksichtigung im Rahmen der Gewerbesteuer. Die hier auftretenden Probleme stimmen mit denen bei Einsatz eines Repräsentationsbüros überein.<sup>824</sup> Abweichend ist jedoch eine Gewinnermittlung für das Warenlager im Rahmen eines Fremdvergleichs möglich, da es sich nicht um unternehmensspezifische Leistungen handelt und insofern auch die Inanspruchnahme eines unabhängigen Dritten möglich wäre.

In einigen DBA sind Besonderheiten zu beachten. So wird im Verhältnis Deutschland/Österreich eine Betriebsstätte nur dann verneint, wenn es sich ausschließlich um ein Auslieferungslager handelt. Eine Nutzung zu Ausstellungszwecken wäre in diesen Fällen schädlich.<sup>825</sup>

#### IV. Steuerliche Konsequenzen aus der Organisation der ausländischen Vertriebsaktivitäten in Form einer Tochterkapitalgesellschaft

##### 1. Problembereiche

Für die steuerliche Behandlung eines international tätigen Konzerns mit Tochterkapitalgesellschaften als Vertriebseinheiten ist auf drei Ebenen abzustellen.

- Tochterkapitalgesellschaft: Die Gesellschaft hat als rechtlich selbständiges Unternehmen das von ihr erzielte Welteinkommen nach den in ihrem Sitzstaat geltenden Besteuerungsregeln zu ermitteln und dort zu versteuern. Die Zugehörigkeit zum Konzern ist für die Besteuerung zunächst unerheblich, da diese nicht auf die wirtschaftliche Einheit des Konzerns, sondern auf jedes einzelne rechtlich selbständige Konzernunternehmen abstellt. Zunächst ist jedoch zu prüfen, ob die Tochterkapitalgesellschaft als eigenständige, ausländische juristische Person akzeptiert wird und somit eine steuerliche Abschirmwirkung gegeben ist.
- Beteiligungsebene: Hierunter fallen die Gewinnausschüttungen des ausländischen Tochterunternehmens sowie die Anteile des inländischen Mutterunternehmens an der Tochtergesellschaft.

---

<sup>824</sup> Vgl. dazu die Ausführungen unter C.III.7.

<sup>825</sup> Vgl. Ziffer 9 des Schlußprotokolls zum DBA-Österreich v. 4.10.1954, i.d.F.v. 8.7.1992, BGBl. II 1994, 123 ff.

- Konzerninterner Leistungsaustausch: Aufgrund der rechtlichen Verselbständigung können zwischen den beiden Teilen eines internationalen Konzerns schuldrechtliche Leistungsbeziehungen bestehen. Diese sind zivil- und steuerrechtlich anzuerkennen, wenn sie wie zwischen fremden Dritten gestaltet werden. Im Mittelpunkt steht dabei die Prüfung der Angemessenheit der Vergütungen für konzerninterne Lieferungen und Leistungen. Besonders zu beachten sind im Rahmen der Angemessenheitsprüfung die Funktionen und Risiken, die von der Tochterkapitalgesellschaft übernommen werden, denn dies beeinflußt wesentlich die internationale Gewinnabgrenzung.

## 2. Abschirmwirkung der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft

### 2.1 Trennungsprinzip

Mit der Abschirmwirkung kommt das aus dem Zivilrecht bekannte Trennungsprinzip zum Ausdruck, wonach die Ertrags- und Vermögensteile der Auslandsgesellschaft vom Ertrag und Vermögen ihrer Anteilseigner zu trennen sind. Es muß geprüft werden, ob die ausländische Tochtergesellschaft auch als ausländische Gesellschaft im Sinne des § 7 Abs. 1 AStG anerkannt wird, auf die das Trennungsprinzip Anwendung findet.<sup>826</sup> Dafür wird vorausgesetzt, daß die ausländische Wirtschaftseinheit einer inländischen Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des deutschen Körperschaftsteuergesetzes vergleichbar ist.<sup>827</sup> Sie gilt dann als ausländisch, wenn sie weder Sitz noch Geschäftsleitung im Inland hat.

Die Abschirmwirkung kann aber durch Sondervorschriften des innerstaatlichen Rechts aufgehoben oder partiell durchbrochen werden. Die steuerrechtlichen Vorschriften sehen dies bei sog. Basisgesellschaften vor. Für solche Gesellschaften kommen ggf. die §§ 39 - 42 AO und §§ 7 - 14 AStG zur Anwendung.<sup>828</sup>

Für den Begriff der Basisgesellschaft existiert keine allgemeingültige Definition, sondern es liegt dann eine Basisgesellschaft vor, wenn bestimmte Tatbestandsmerkmale erfüllt sind. Die Einschaltung einer solchen Gesellschaft zielt regelmäßig auf eine Realisierung

---

<sup>826</sup> Zur Anerkennungsproblematik siehe ausführlich *B. Grossfeld*, Basisgesellschaften; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 421 ff.; *V. Kluge*, Steuerrecht, N 135 ff.; *F. Wassermeyer*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 7 Anm. 10; *H. Schaumburg*, Steuerrecht, 16.39, 16.85, 16.121.

<sup>827</sup> In diesem Zusammenhang spricht man vom Rechtstypenvergleich. Vgl. *V. Kluge*, Steuerrecht, M 14.

<sup>828</sup> Vgl. zu den weiteren Ausführungen *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung, S. 421 ff.,

einer Steuerersparnis durch Verlagerung von Einkünften in Niedrigsteuerländer.<sup>829</sup> Solange keine Erträge ausgeschüttet werden, unterliegt die ausländische Körperschaft ausschließlich der Besteuerung in ihrem Sitzland. Allein die Errichtung einer Kapitalgesellschaft in einem Niedrigsteuerland führt allerdings nicht zur Annahme einer Basisgesellschaft. Hinzukommen muß eine lediglich passive Tätigkeit i.S.v. § 8 Abs. 1 AStG im Ausland.<sup>830</sup>

Das deutsche Steuerrecht sieht für die Behandlung von Basisgesellschaften zwei Alternativen vor. Zum einen kann die Eigenständigkeit der ausländischen Gesellschaft generell durch die Anwendung der §§ 39 - 42 AO verneint werden. In der Folge sind die Gesellschaftsgewinne und das Gesellschaftsvermögen dem im Inland ansässigen Beteiligten unmittelbar zuzurechnen. In diesem Zusammenhang wird von Durchgriffsbesteuerung gesprochen.<sup>831</sup> Zum anderen kann die Eigenständigkeit anerkannt werden. Die von der ausländischen Gesellschaft erzielten Gewinne werden jedoch dem im Inland ansässigen Beteiligten gem. § 7 Abs. 1 AStG hinzugerechnet. Dies wird auch als Hinzurechnungsbesteuerung bezeichnet.<sup>832</sup>

Nach Auffassung des BFH geht die Anwendung des § 42 AO den Vorschriften der Hinzurechnungsbesteuerung voran.<sup>833</sup> Während die Hinzurechnungsbesteuerung unter Beachtung des ausländischen Steuersubjekts lediglich die Steuerfolgen einer frühestmöglichen Ausschüttung beim inländischen Gesellschafter fingiert, greift § 42 AO vorher ein. Unter Verneinung der Existenz eines ausländischen Rechtsträgers werden die Einkünfte unmittelbar dem inländischen Anteilseigner zugerechnet. Der Vorrang des § 42 AO setzt voraus, daß die gewählte Gestaltung einen Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten darstellt.<sup>834</sup> Im weiteren soll angenommen werden, daß keine mißbräuchliche Gestaltung gegeben ist.

---

<sup>829</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 507.

<sup>830</sup> § 8 Abs. 1 und 2 AStG definieren die aktiven Tätigkeiten. Daraus ergeben sich im Umkehrschluß die passiven Tätigkeiten.

<sup>831</sup> Sind im Hinblick auf die Einschaltung der ausländischen Kapitalgesellschaft die Voraussetzungen der §§ 39, 41, 42 AO erfüllt, so ist statt der vereinbarten Rechtsgestaltung die den wirtschaftlichen Vorgängen angemessene Gestaltung der Besteuerung zugrunde zu legen. Vgl. z.B. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 508 ff. m.w.N.; *H.-J. Pezzer*, in *Tipke/Lang*, Steuerrecht, § 11 Rz. 6; *E. Zacharias/H. Weisert*, Aspekte, NJW 1988, S. 1421 ff.

<sup>832</sup> Vgl. z.B. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 512 ff.

<sup>833</sup> *BFH v. 23.10.1991*, I R 40/89, BStBl. II 1992, S. 1026; *BFH v. 10.6.1992*, I R 105/89, BStBl. II 1992, S. 1029.

<sup>834</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 512 f.

## 2.2 Durchbrechung des Trennungsprinzips durch die Hinzurechnungsbesteuerung

### 2.2.1 Voraussetzungen und Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung

Damit es zur Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung kommt, müssen folgende Voraussetzungen kumulativ erfüllt sein:

- Unbeschränkt Steuerpflichtige<sup>835</sup> sind zusammen mit nach § 2 AStG erweitert beschränkt Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar zu mehr als der Hälfte an einer ausländischen Gesellschaft<sup>836</sup> beteiligt (§ 7 Abs. 1 AStG) bzw. verfügen über mehr als die Hälfte der Stimmrechte (§ 7 Abs. 2 S. 1 AStG),
- die ausländische Gesellschaft erzielt Einkünfte aus passivem Erwerb (§ 8 Abs. 1 AStG) und
- diese Einkünfte unterliegen im Ausland einer niedrigen Besteuerung (§ 8 Abs. 1, 3 AStG).

Eine niedrige Besteuerung liegt gem. § 8 Abs. 3 AStG vor, wenn die Ertragsteuerbelastung im Ausland weniger als 25 % beträgt.<sup>837</sup> Berücksichtigt werden dabei auch die Steuern dritter Staaten, die auf die der Gesellschaft zufließenden Erträge erhoben werden.<sup>838</sup> Belastungsfaktoren, die nur Variationen der Besteuerungsgrundlagen bilden (z.B. Verlustvortrag bzw. -rücktrag), sind in ihrer Wirkung auf die Steuerbelastung zu eliminieren.<sup>839</sup>

Das Kriterium des passiven Erwerbs wird in § 8 Abs. 1 AStG näher erläutert. In dieser Vorschrift teilt der Gesetzgeber ein, welche Tätigkeitsbereiche er als unschädlich (aktiver Erwerb) und welche er als schädlich (passiver Erwerb) ansieht. Diese Aufteilung stellt zum einen auf die Eigenart der Geschäftsentfaltung und zum anderen auf den Umfang der Tätigkeit ab. Dabei sind wirtschaftlich zusammengehörende Tätigkeiten aufgrund der funktio-

---

<sup>835</sup> Unbeschränkt Steuerpflichtige sind natürliche Personen, wenn sie in Deutschland ihren Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt haben. Körperschaften, insbesondere Kapitalgesellschaften, sind in Deutschland unbeschränkt steuerpflichtig, wenn sie im Inland ihren Sitz oder den Ort ihrer Geschäftsleitung haben.

<sup>836</sup> Eine ausländische Gesellschaft ist gem. § 7 Abs. 1 KStG eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse i.S.d. KStG, die weder Geschäftsleitung noch Sitz in Deutschland hat und deren Einkommen nicht unmittelbar bei einem anderen Steuerpflichtigen zu versteuern ist (§ 3 Abs. 1 KStG). Praktisch relevant ist die ausländische Kapitalgesellschaft. Auf Besonderheiten anderer körperschaftlich organisierter Personenvereinigungen wird nachfolgend nicht eingegangen.

<sup>837</sup> Zur Kritik an der Qualifikation niedrig besteuert Einkünfte *E. Gross/D. Schelle*, Entwurf, IStR 1994, S. 306; *H. Schaumburg*, Steuerrecht, S. 465 ff.

<sup>838</sup> Vgl. *H. Rätting/P. D. Protzen*, Entwurf, IStR 2001, S. 608.

nalen Betrachtungsweise einheitlich zu behandeln. Es ist die Tätigkeit maßgebend, auf der nach der allgemeinen Verkehrsauffassung das wirtschaftliche Schwergewicht liegt.<sup>840</sup>

Sind die o.g. Voraussetzungen kumulativ erfüllt, durchbricht die Hinzurechnungsbesteuerung die Abschirmwirkung der ausländischen Kapitalgesellschaft und führt unabhängig von einer Ausschüttung zur Besteuerung bestimmter von der ausländischen Gesellschaft erzielten Einkünfte beim deutschen Gesellschafter.<sup>841</sup> Bedenkt man, daß Gewinnausschüttungen ausländischer Kapitalgesellschaften gem. § 8b Abs. 1 KStG bei inländischen Kapitalgesellschaften steuerfrei sind, so kann der Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung nur in der Beseitigung von Steuervorteilen aus „nicht gewollten“ Einkünfteverlagerungen ins niedrig besteuerte Ausland liegen.<sup>842</sup> Es ist allerdings mehr als fraglich, ob die Hinzurechnungsbesteuerung das richtige Mittel ist, denn einerseits bestehen Konflikte mit höherrangigem Recht wie Verfassungsrecht,<sup>843</sup> Europarecht<sup>844</sup> und DBA-Recht,<sup>845</sup> andererseits werden zunehmend Defizite in Detailbereichen aufgedeckt.<sup>846</sup>

## 2.2.2 Rechtsfolgen

Die passiven Einkünfte sind gem. § 7 Abs. 1 AStG bei jedem der unbeschränkt steuerpflichtigen Gesellschafter mit dem Teil steuerpflichtig, der auf die ihm zuzurechnende Beteiligung am Nennkapital der ausländischen Gesellschaft entfällt.<sup>847</sup> Eine Beteiligung am

---

<sup>839</sup> Vgl. *F. Wassermeyer*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 8 AStG, Anm. 392.

<sup>840</sup> *BFH* v. 16.5.1990, I R 16/88, BStBl. II 1990, S. 1049.

<sup>841</sup> Einkünfteerzielungssubjekt ist dabei die ausländische Gesellschaft. *BFH* v. 2.7.1997, I R 32/95, BStBl. II 1998, S. 176.

<sup>842</sup> Bis 2001 wurde als Zweck der Hinzurechnungsbesteuerung eine vorweggenommene Dividendenbesteuerung genannt.

<sup>843</sup> Vgl. *H. Rättig/P. D. Protzen*, Holdingbesteuerung, IStR 2000, S. 555 f.

<sup>844</sup> Vgl. *H. Schaumburg*, Diskussion, DStJG 2001, S. 266; *W. Schön*, Hinzurechnungsbesteuerung, DB 2001, S. 943; *F. Wassermeyer*, Fortentwicklung, IStR 2001, S. 114; *J. Lüdicke*, Anmerkung, IStR 2000, S. 341; *H. Rättig/P. D. Protzen*, Holdingsbesteuerung, IStR 2000, S. 556 f.; *F. Roser*, Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2000, S. 80; *C. Spengel et al.*, Unternehmensbesteuerung, IStR 2000, S. 260; *H. Hahn*, Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 1999, S. 614 f.; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 255 ff.

<sup>845</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 522; *W. Kessler/T. Teufel*, Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2000, S. 547 f.; *J. Lüdicke*, Anmerkung, IStR 2000, S. 341 f.; *F. Wassermeyer*, Hinzurechnungsbesteuerung, EuZW 2000, S. 513.

<sup>846</sup> Vgl. *F. Wassermeyer*, Steuersenkungsgesetz, IStR 2000, S. 114 ff.; *H. Rättig/P. D. Protzen*, Entwurf, IStR 2001, S. 606. In der Literatur wird erklärt, der „Countdown“ für die Abschaffung der Hinzurechnungsbesteuerung habe bereits begonnen. Vgl. *H. Hahn*, Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 1999, S. 617.

<sup>847</sup> Vgl. *T. Rödder*, in *Grotherr* (Hrsg.), Steuerplanung 2003, S. 1651 ff.

Nennkapital der ausländischen Gesellschaft i.S.d. § 7 Abs. 1 AStG ist nur eine unmittelbare Beteiligung.<sup>848</sup>

Die steuerpflichtigen Einkünfte sind gem. § 10 Abs. 3 S. 1 AStG in entsprechender Anwendung des deutschen Steuerrechts zu ermitteln. § 8b Abs. 1 KStG ist gem. § 10 Abs. 3 S. 4 AStG nicht anzuwenden.<sup>849</sup> Nach § 10 Abs. 1 AStG sind die passiven Einkünfte nach Abzug der Steuern, die zu Lasten der ausländischen Gesellschaft von diesen Einkünften erhoben worden sind, anzusetzen. Dies ist der sog. Hinzurechnungsbetrag. Dieser gilt gem. § 10 Abs. 2 S. 1 AStG unmittelbar nach Ablauf des Wirtschaftsjahres der ausländischen Gesellschaft als zugeflossen. Er ist gem. § 12 Abs. 1 AStG als Teil der gewerblichen Einkünfte der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer in dem Jahr zu unterwerfen, das nach dem maßgebenden Wirtschaftsjahr der ausländischen Gesellschaft endet.<sup>850</sup>

Der Hinzurechnungsbetrag war gem. § 10 Abs. 5 AStG a.F. bis 2003 unter den Voraussetzungen steuerfrei, unter denen auch eine Ausschüttung nach einem DBA steuerfrei gewesen wäre. Die deutschen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten i.d.R. eine Freistellung von Dividenden, wenn eine Mindestbeteiligungsquote und ggf. eine Aktivitätsklausel erfüllt ist. Dabei ist der Begriff der Aktivität oft weiter als nach dem Außensteuergesetz. Auch bei einem Aktivitätsvorbehalt im jeweiligen DBA konnte damit die Hinzurechnungsbesteuerung außer Kraft gesetzt sein.<sup>851</sup>

Soweit in dem Hinzurechnungsbetrag Einkünfte mit Kapitalanlagecharakter enthalten waren, galt bereits vor Inkrafttreten des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes die entsprechende Anwendung eines DBA-Schachtelprivilegs nach § 10 Abs. 5 AStG a.F. nicht. Die der Hinzurechnungsbesteuerung ggf. später nachfolgende Ausschüttung ist gem. § 8b Abs. 1 KStG steuerfrei. Aufgrund der Regelungen in § 8b Abs. 5 KStG und § 8 Nr. 5 GewStG könnte es zu einer Doppelbesteuerung kommen, da eventuell anfallende Quellensteuern nicht angerechnet werden können. Ob diese Regelungen Anwendung finden, ist jedoch fraglich.<sup>852</sup>

---

<sup>848</sup> *BFH* v. 30.8.1995, I R 155/94, BStBl. II 1996, S. 122; *BFH* v. 26.10.1983, I R 200/78, BStBl. II 1984, S. 258.

<sup>849</sup> § 10 Abs. 2 AStG. Das Außensteuergesetz wurde in diesem Punkt durch das Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetz vom 20.12.2001 neu gefaßt und ist gem. § 21 Abs. 7 AStG erstmals für das Wirtschaftsjahr der Zwischengesellschaft anwendbar, das nach dem 31.12.2000 beginnt.

<sup>850</sup> § 10 Abs. 2 Satz 2 AO.

<sup>851</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 523.

<sup>852</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 539.

Aufgrund der Aufhebung von § 10 Abs. 5 AStG<sup>853</sup> durch das Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 20.5.2003 haben die zahlreichen Zweifelsfragen zur Auslegung der Tatbestandsvoraussetzungen der Hinzurechnungsbesteuerung eine deutlich gesteigerte Relevanz erlangt, denn damit unterliegen zukünftig sämtliche passiven Einkünfte definitiv der Hinzurechnungsbesteuerung.<sup>854</sup> Ein bisher bestehender Schutz durch ein Doppelbesteuerungsabkommen entfällt.<sup>855</sup>

### 2.3 Bedeutung der Hinzurechnungsbesteuerung für die Vertriebstätigkeit

Setzt ein inländisches Unternehmen eine Vertriebstochtergesellschaft ein, so wird sie im Regelfall unmittelbar oder mittelbar zu mehr als der Hälfte daran beteiligt sein. Ob eine niedrige Besteuerung vorliegt, ist im Einzelfall zu prüfen. Zunächst erscheint die Zuordnung des Vertriebs zu den aktiven Einkünften im Sinne des § 8 Abs. 1 AStG eindeutig. Dabei kommt einerseits eine Qualifikation als Handel oder als Dienstleistung (Vermittlungsleistung) in Betracht. Sowohl der Handel als auch das Erbringen von Dienstleistungen fallen gem. § 8 Abs. 1 Nr. 4 und 5 AStG grundsätzlich nicht unter die „passiven Tätigkeiten“, die eine Hinzurechnungsbesteuerung auslösen.

Einkünfte aus dem Handel zählen allerdings dann zu den passiven Einkünften, wenn der inländische Anteilseigner oder eine ihm nahestehende Person als Veräußerer oder Abnehmer auftritt. Doch ausnahmsweise liegt auch in diesem Fall wieder eine aktive Tätigkeit vor, wenn der Steuerpflichtige nachweist, daß die ausländische Gesellschaft für derartige Handelsgeschäfte einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb unterhält und die zur Vorbereitung, dem Abschluß und der Ausführung der Geschäfte gehörenden Tätigkeiten ohne Mitwirkung eines inländischen Anteilseigners oder einer ihm nahestehenden Person ausübt.<sup>856</sup> Tendenziell wird damit die Einschaltung von eigenen Vertriebsgesellschaften behindert.

---

<sup>853</sup> § 10 Absätze 5 bis 7 AStG sind weggefallen gem. Art. 11 Nr. 4 des Gesetzes zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen vom 20.5.2003, BGBl. I 2003, S. 660.

<sup>854</sup> Vgl. *K. Sieker*, Steuervergünstigungsabbaugesetz, IStR 2003, S. 81.

<sup>855</sup> Grundsätzlich hätte Deutschland kein Besteuerungsrecht für die durch die ausländische Kapitalgesellschaft erzielten Einkünfte. Auch die Doppelbesteuerungsabkommen weisen dem Ausland das Besteuerungsrecht zu. Die Vorrangigkeit des Abkommensrechts ist in § 2 AO verankert, geht also als *lex specialis* dem innerstaatlichen Recht vor. Das nationale Recht setzt sich hier jedoch über DBA-Recht hinweg, was als *Treaty override* bezeichnet wird. Vgl. z.B. *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 83, 524.

<sup>856</sup> Vgl. § 8 Abs. 1 Nr. 4 AStG.

Ähnliches gilt auch für Dienstleistungen. Sie sind schädlich (passiv), wenn die ausländische Gesellschaft sich zur Erfüllung der Dienstleistungen eines unbeschränkt steuerpflichtigen Anteilseigners oder einer diesem nahestehenden Person bedient oder umgekehrt. Auch liegen passive Einkünfte vor, wenn die ausländische Gesellschaft die Dienstleistungen an diesen Personenkreis erbringt. In diesem Fall bleibt die Betätigung aber ausnahmsweise aktiv, wenn die ausländische Gesellschaft einen eingerichteten Geschäftsbetrieb unter Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr unterhält und sie diese Tätigkeiten ohne Mitwirkung des inkriminierten Personenkreises erbringt.<sup>857</sup> Festzustellen ist, daß die Definition von Aktivität nach Außensteuerrecht von der nach Doppelbesteuerungsabkommen abweicht, denn nach den überwiegend geltenden DBA-Aktivitätsklauseln sind die Herstellung und der Verkauf von Waren sowie in der Regel auch technische Dienstleistungen ohne jede Einschränkung aktiv.<sup>858</sup>

Somit besteht sowohl für den Handel als auch für das Erbringen von Dienstleistungen die Gefahr der Hinzurechnungsbesteuerung. Übernimmt eine ausländische Tochterkapitalgesellschaft den Vertrieb für die inländische Spitzeneinheit, so kommt es auf die konkrete Vertragsgestaltung an, ob Handel oder das Erbringen einer Dienstleistung vorliegt. Eine Mitwirkung der Muttergesellschaft wird sich jedenfalls nie ganz vermeiden lassen, denn das Gesetz spricht von den zur Vorbereitung, Abschluß und Ausführung der Geschäfte gehörenden Tätigkeiten. Unter die vorbereitenden Tätigkeiten kann aber alles subsumiert werden, was auch nur ansatzweise mit den Geschäften zu tun hat. Zudem obliegt die Nachweispflicht dafür, daß die betreffenden Geschäfte ohne schädliche Mitwirkung vorgenommen wurden, dem Steuerpflichtigen. Streng genommen läßt sich dieser Nachweis aber überhaupt nicht führen.

Die Diskriminierung von Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen erscheint widersinnig, da die Nutzung konzerninterner Ressourcen aus betriebswirtschaftlicher Sicht sinnvoll oder geboten sein kann, um Wettbewerbsvorteile zu erzielen. Zudem ist kein Grund ersichtlich, nach dem Geschäftsbeziehungen zu Nahestehenden gegenüber solchen zu fremden Dritten benachteiligt werden sollten. Hier wird der gleiche Sachverhalt lediglich aufgrund der Auslandsverbindung und der Konzernzugehörigkeit unterschiedlich

---

<sup>857</sup> Vgl. § 8 Abs. 1 Nr. 5 AStG.

<sup>858</sup> Vgl. *M. Baumgärtel*, in Lüdicke (Hrsg.), Fortentwicklung, S. 84. Von den 60 deutschen DBA mit Aktivitätsklauseln enthalten lediglich neun eine weitgehend mit § 8 Abs. 1 AStG übereinstimmende Regelung. Die übrigen DBA enthalten eine im Vergleich dazu mildere Regelung, da sie auf das Erfordernis eines in

behandelt. Die Verhinderung einer möglichen Ergebnisverlagerung ins Ausland kann auch nicht als Grund angeführt werden, da Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen dem Fremdvergleichsgrundsatz unterliegen. Nach derzeit geltender Rechtslage kommt indes der Definition der schädlichen Mitwirkung besondere Bedeutung zu.

Es ist offensichtlich, daß bei großzügiger Auslegung des Mitwirkungsbegriffs für aktive Tätigkeiten kaum noch Raum bleibt, denn Handel oder das Erbringen von Dienstleistungen durch eine Vertriebstochtergesellschaft ohne Mitwirkung eines Steuerinländers i.S.d. § 7 AStG oder einer ihm nahestehenden Person ist unrealistisch. Die Regelung der Hinzurechnungsbesteuerung erscheint vor dem Hintergrund, daß deutsche Unternehmen zunehmend international agieren und ihre Unternehmensstrukturen grenzüberschreitend ausrichten, verfehlt.

Einigkeit besteht insoweit, daß Tätigkeiten, die Ausfluß der Gesellschafterstellung sind, keinen Mitwirkungstatbestand begründen.<sup>859</sup> Allenfalls das Abstellen auf die geschäftsindividuellen Funktionen, die den konkreten Vereinbarungen über die ausgeübte Tätigkeit zu entnehmen ist, erscheint zur Beurteilung von Mitwirkung sinnvoll.<sup>860</sup> Betrachtet werden dabei einerseits die vereinbarten Rechte und Pflichten und andererseits die Höhe des Entgelts. Übernimmt ein Anteilseigner Funktionen, die Aufgabe der Vertriebsgesellschaft wären, so wirkt er an deren Tätigkeit mit. Die Höhe des vereinbarten Entgelts kann einen Hinweis darauf geben, welche Funktionen durch die Vertriebsgesellschaft auszuüben sind.

Mitwirkung ist demnach jede Handlung, die nach der individuellen Funktionsverteilung der ausländischen Gesellschaft als Aufgabe zukommt, jedoch von dem Steuerinländer bzw. einer ihm nahestehenden Person ausgeübt wird und sich inhaltlich unmittelbar als Handel darstellt.<sup>861</sup> Dies soll an den folgenden Beispielen verdeutlicht werden.<sup>862</sup>

*Bsp. 1: Der ausländischen Vertriebstochtergesellschaft obliegt sowohl die Lagerung als auch der Versand von Produkten an Abnehmer im In- und Ausland. Die deutsche Produk-*

---

kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetriebs sowie auf den Mitwirkungstatbestand verzichten.

<sup>859</sup> Vgl. F. Wassermeyer, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 8 Anm. 146 m.w.N. Dies gilt auch, wenn die Gesellschafter den Handelsgeschäften zustimmen müssen.

<sup>860</sup> Vgl. T. Menck, in Blümich/Menck, EStG, Anhang AStG, § 8 AStG Rz. 43; J. Mössner, in Brezing u.a., Außensteuerrecht, § 8 AStG Rz. 46; H. Debatin, Außensteuerreformgesetz, DStZ/A 1972, S. 273.

<sup>861</sup> Vgl. F. Wassermeyer, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 8 Anm. 150.

<sup>862</sup> Es wird bei den folgenden Beispielen davon ausgegangen, daß es für die Frage der Hinzurechnungsbesteuerung nur noch auf die Beurteilung der Mitwirkung ankommt.

*tionsmuttergesellschaft übernimmt den Versand an in ihrem Land ansässige Abnehmer, ohne daß es dafür eine vertragliche Grundlage gäbe.*

Die Muttergesellschaft übernimmt Funktionen, die von der Vertriebsgesellschaft auszuführen wären. Darin ist eine schädliche Mitwirkung zu sehen. Diese gilt jedoch nur für den Teil des Versandes, der durch die Muttergesellschaft ausgeführt wurde, denn die Prüfung des Mitwirkungstatbestandes bezieht sich auf das einzelne Geschäft.<sup>863</sup>

*Bsp. 2: Die deutsche Muttergesellschaft liefert ihre Waren an die ausländische Vertriebs-tochtergesellschaft, die für den Absatz sorgen soll. Tatsächlich besorgt die Muttergesellschaft in vielen Fällen die Kunden und finanziert den Kaufpreis bis zur Zahlung durch den Kunden.*

Fehlt es an einer Vereinbarung über ein Entgelt für die Leistungen der Muttergesellschaft, ist von einer schädlichen Mitwirkung auszugehen, die sich jedoch wie im Beispiel 1 nur auf das einzelne Geschäft bezieht.

*Bsp.: 3: Ein deutsches Mutterunternehmen plant ein weltweites Netz von Vertriebsgesellschaften. Hinsichtlich ihrer Entscheidungsfreiheit sollen die Gesellschaften eingeschränkt werden. Es wird daran gedacht, die Vertriebsstrategie<sup>864</sup> und die Finanzierung<sup>865</sup> zentral zu steuern. Außerdem soll durch die Muttergesellschaft Personal rekrutiert und betreut werden.*

Sofern die Tätigkeiten der Muttergesellschaften vertraglich fixiert sind, ist nicht von einer schädlichen Mitwirkung auszugehen. Zu prüfen bleibt, ob noch eine Handelstätigkeit oder das Erbringen einer Dienstleistung vorliegt.

*Bsp. 4: Eine ausländische Gesellschaft ist nur bereit, mit einem in ihrem Land ansässigen Unternehmen einen Lieferungsauftrag abzuschließen. Daher beschließt die deutsche Produktionstochtergesellschaft über eine in diesem Staat eigens gegründete Vertriebstochtergesellschaft tätig zu werden, die im eigenen Namen das Geschäft abschließt. Im Innen-*

---

<sup>863</sup> Vgl. Tz. 8.1.4.3 des Antwortschreibens der Finanzverwaltung auf BT-Drucksache VI/3537 v. 19.6.1972 abgedruckt in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 8 AStG, Gesetzesmaterialien, S. 35.

<sup>864</sup> Hier könnten z.B. Vorgaben hinsichtlich der Bevorratung, des Abnehmerkreises, der Qualitätskontrolle oder der Abrechnung gemacht werden.

<sup>865</sup> Dies könnte z.B. die Vergabe von Lieferantenkrediten oder die Einräumung von Zahlungszielen betreffen.

*verhältnis übernimmt die Muttergesellschaft sämtliche Funktionen und trägt auch die Risiken.*

In diesem Fall erbringt die Tochtergesellschaft gegenüber ihrer Muttergesellschaft lediglich eine Dienstleistung. Das Abstellen auf die geschäftsindividuellen Funktionen bedeutet in vielen Fällen eine Aushöhlung der Handelstätigkeit zugunsten der Dienstleistungen.<sup>866</sup> Damit steigt gleichzeitig die Gefahr der Hinzurechnungsbesteuerung, da die Dienstleistung häufig gegenüber dem Steuerinländer erbracht wird, so daß es in diesen Fällen oftmals an einer Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt und es zudem schwierig ist, die Grenze zu einer schädlichen Mitwirkung zu ziehen. Im Interesse der Rechtssicherheit sollten die Mitwirkungstatbestände beim Handel sowie bei Dienstleistungen aufgegeben werden. Es erscheint ausreichend, wenn der Zugriff der Hinzurechnungsbesteuerung auf Vermögensverwaltung beschränkt wird.<sup>867</sup>

Festzuhalten ist, daß, obwohl Handel typisch aktiv ist, nach dem Wortlaut des Gesetzes die Gefahr besteht, in den Bereich der Hinzurechnungsbesteuerung zu geraten, soweit die übrigen Voraussetzungen gegeben sind. Dies läßt sich mit den Zielen des AStG nicht vereinbaren.<sup>868</sup> Darüber hinaus erscheint dies europarechtlich sehr bedenklich, denn durch eine zu weite Auslegung der schädlichen Mitwirkung kommt es zu einer Behinderung des freien Warenverkehrs. Außerdem könnte die Dienstleistungsfreiheit innerhalb der EU beeinträchtigt sein, wenn Passivität davon abhängig gemacht wird, mit wem die Geschäfte betrieben werden.<sup>869</sup> Das Außensteuergesetz schießt hier deutlich über das Ziel hinaus.

Es ist vielmehr zu fordern, daß die funktionale Betrachtungsweise auf den Konzern ausgeweitet wird, so daß es zu keiner Diskriminierung der Auslagerung von Tätigkeiten kommt. Dies gilt unabhängig davon, wie die Gesellschaft im Konzern angebunden ist und wo sich die Gesellschaft, auf die die Tätigkeit ausgelagert wurde, befindet, wenn die Gesellschaft insgesamt gesehen einer aktiven Tätigkeit des Konzerns dient.

---

<sup>866</sup> Vgl. *F. Wassermeyer*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 8 Anm. 148.

<sup>867</sup> Ebenso *M. Baumgärtel*, in Lüdicke (Hrsg.), Fortentwicklung, S. 85.

<sup>868</sup> Die Hinzurechnungsbesteuerung in ihrer Grundkonzeption versucht, die Erlangung von vermeintlich ungerechtfertigten Steuervorteilen durch die Verlagerung von schädlichen Einkünften auf "deutschbeherrschte" niedrig besteuerte Gesellschaften zu verhindern.

<sup>869</sup> Vgl. ausführlich zur Frage der EU-Tauglichkeit der Hinzurechnungsbesteuerung *M. Baumgärtel*, in Lüdicke (Hrsg.), Fortentwicklung, S. 86 ff.

### 3. Internationale Gewinnabgrenzung im Rahmen alternativer Vertriebsstrukturen der Tochterkapitalgesellschaft

#### 3.1 Notwendigkeit der Vermeidung von Verlustsituationen

##### 3.1.1 Beschränkungen des Verlustausgleichs

Treten bei der ausländischen Tochterkapitalgesellschaft Verluste auf, so sind diese nur im Rahmen der unbeschränkten Steuerpflicht der Gesellschaft durch einen Verlustvortrag bzw. -rücktrag kompensierbar. Dies ergibt sich zwingend aus der eigenständigen Steuer-subjekteigenschaft der Auslandstochter und der Nichtanerkennung der internationalen Organschaft.

Im Inland kann der Verlust der Auslandsgesellschaft weder inner- noch interperiodisch bei der Mutterkapitalgesellschaft berücksichtigt werden. Nach geltendem Recht besteht auch nicht mehr die Möglichkeit, ausländische Verluste indirekt über eine Teilwertabschreibung zu berücksichtigen, denn gem. § 8b Abs. 2 u. 3 KStG sind Teilwertabschreibungen steuerlich unwirksam.<sup>870</sup>

Die grundsätzliche Nichtberücksichtigung wurde nach altem Recht durch die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung auf die Beteiligung der Gesellschafter durchbrochen, sofern die Verluste nachhaltig waren.<sup>871</sup> Nach der Rechtsprechung des BFH war die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung selbst dann gegeben, wenn die Beteiligungserträge und die Beteiligung gemäß DBA von der deutschen Steuer befreit waren.<sup>872</sup> Dieser Rechtsauffassung folgte auch das BMF in seinem Schreiben vom 20.1.1997.<sup>873</sup> Die Zuordnung einer Teilwertabschreibung nach § 3c EStG aF zu einem steuerfreien Gewinn aus der Veräußerung einer Beteiligung war ausgeschlossen.<sup>874</sup>

Einschränkend anzumerken ist, daß Teilwertabschreibungen bei ausländischen Vertriebsgesellschaften zwangsläufig die Aufmerksamkeit des Fiskus erregt haben und zu einer

---

<sup>870</sup> Eine andere Beurteilung ergibt sich, falls die Tochtergesellschaft von einer natürlichen Person, einem Einzelunternehmen oder einer Personengesellschaft gehalten wird.

<sup>871</sup> Vgl. *O.H. Jacobs*, International, S. 472 f. Damit besteht bei sog. Anlaufverlusten nicht die Möglichkeit einer Teilwertabschreibung. Um festzustellen, ob Verluste nachhaltig sind, bedarf es einer speziellen Unternehmensbewertung. Vgl. dazu *K.-H. Baranowski*, Bewertung, IWB, Fach 3, Deutschland, Gruppe 3, S. 897 ff.; zur Bewertung ausländischer Unternehmen vgl. *A. Schmidt*, Unternehmensbewertung, DB 1994, S. 1149 ff.

<sup>872</sup> Vgl. *BFH* v. 2.2.1972, I R 54-55/70, BStBl. II 1972, S. 397; *BFH* v. 19.9.1973, I R 170/71, BStBl. II 1973, S. 873.

<sup>873</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 20.1.1997, IV C 5 – S 1300 – 176/96, BStBl. I 1997, S. 99.

Prüfung der Verrechnungspreise führten. Da eine Teilwertabschreibung erst bei nachhaltigen Verlusten möglich war, lag die Vermutung nahe, daß die vereinbarten Verrechnungspreise nicht dem Fremdvergleich entsprachen.

Hat sich eine Teilwertabschreibung in der Vergangenheit steuerlich gewinnmindernd ausgewirkt, so führt auch der Ertrag aus der Wertaufholung bis zur Höhe der früheren steuerlich wirksamen Teilwertabschreibung zu steuerpflichtigen Einnahmen. Etwas anderes gilt nur, wenn die Teilwertabschreibung bereits zuvor durch vorangegangene Wertaufholungen ausgeglichen wurde.

### 3.1.2 Verluste bei Vertriebsgesellschaften

Obwohl die Handelsspanne der Vertriebstochtergesellschaft ein Gewinnelement enthält, kann es Situationen geben, in denen Verluste entstehen. Die Verlustursachen können vielfältiger Natur sein.<sup>875</sup> Es ist jedoch unstrittig, daß Verluste, die aufgrund unangemessen hoher Verrechnungspreise zustande kommen, stets zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führen.<sup>876</sup>

Fraglich ist jedoch, wie Verluste zu behandeln sind, die trotz angemessener Verrechnungspreise anfallen. Entstehen die Verluste z.B. im Delkrederebereich oder durch Managementfehler im Vertriebsbereich, so hat die Vertriebsgesellschaft diese zu tragen, denn es würde nicht dem Fremdvergleich entsprechen, wenn die Produktionsgesellschaft die Vertriebsgesellschaft von betrieblich verursachten Verlusten freistellt.<sup>877</sup>

Eine andere Sichtweise kann sich ergeben, wenn es sich um speziell mit dem Vertrieb im Zusammenhang stehende Verluste handelt. Die Rechtsprechung hat sich in diesem Kontext bisher nur zu Verlusten aus Markteinführungs- und Werbekosten sowie zu Dauerverlusten geäußert.<sup>878</sup> In seinen Entscheidungen vom 17.2.1993 und 17.10.2001 siedelt der BFH im Regelfall das Verlustrisiko in der Phase der Markterschließung bei der Mutterge-

<sup>874</sup> Vgl. *H. Krabbe*, Betriebsausgaben, DB 1994, S. 244; *H.-H. Krebühl*, Beteiligung, DB 1994, S. 496 ff.

<sup>875</sup> Vgl. *C. Bellstedt*, Gewinnausschüttungen, IWB, Fach 2 Vorschau und Standpunkte, S. 430; *R. Schreiber*, Indizien, IStR 1994, S. 316.

<sup>876</sup> Vgl. *M. Farnschläger*, Dauerverluste, IWB, Fach 2, S. 566.

<sup>877</sup> Vgl. *C. Bellstedt*, Gewinnausschüttungen, IWB, Fach 2 Vorschau und Standpunkte, S. 432; *R. Schreiber*, Indizien, IStR 1994, S. 316.

<sup>878</sup> *BFH* v. 1.2.1967, I 220/64, BStBl. III 1967, S. 495; *BFH* v. 12.3.1980, I R 186/76, BStBl. II 1980, S. 531 ff.; *BFH* v. 17.2.1993, I R 3/92, BStBl. II 1993, S. 457 ff.; *FG Hessen* v. 17.10.1988, IV 293/82, EFG 1989, S. 200 f.

sellschaft an.<sup>879</sup> Er begründet seine Entscheidung damit, daß ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einer GmbH nur dann ein neues Produkt am Markt einführen und vertreiben wird, wenn er daraus bei vorsichtiger Beurteilung innerhalb eines überschaubaren Kalkulationszeitraums einen angemessenen Gesamtgewinn erwarten kann. Dabei darf die Verlustphase einen Zeitraum von 3 Jahren nicht übersteigen. Schließlich liegt der Zweck einer GmbH in der Gewinnerzielung. Es steht verbundenen Unternehmen jedoch frei, abweichende Vereinbarungen zu treffen und zu belegen. Allerdings hat die Tochtergesellschaft mit Übernahme des Verlustrisikos Anspruch auf eine entsprechende Vergütung.

Nach Tz. 3.5. der Verwaltungsgrundsätze werden von neu gegründeten Gesellschaften oder bereits bestehenden Gesellschaften, die erweitert oder wesentlich umorganisiert werden, sog. Anlaufkosten in Erwartung späterer Gewinne getragen. Solche Anlaufkosten können sowohl durch Kosten für den Aufbau einer Vertriebsorganisation als auch durch produktspezifische Einführungskosten anfallen.<sup>880</sup> Darunter fallen bspw. Kosten für die Ingangsetzung und Erweiterung der Vertriebstätigkeit bzw. Kosten für die Einführung neuer Produkte, die aus einer aggressiven Niedrigpreispolitik resultieren können.<sup>881</sup> Anlaufverluste<sup>882</sup> wird es daher solange geben, wie die nach dem Fremdvergleichsgrundsatz eingeräumte Vertriebsrendite nicht ausreicht, um die Anlaufkosten zu decken.<sup>883</sup> Diese Anlaufkosten sind also grundsätzlich gem. § 4 Abs. 4 EStG Betriebsausgaben der Vertriebstochter.<sup>884</sup> Etwas anderes gilt in Bezug auf die Vertriebsorganisation nur, wenn Veränderungen bei der Vertriebstochter auf Bestreben der Muttergesellschaft vorgenommen werden. Diese Kosten müssen dann von der Muttergesellschaft getragen werden. Die produktspezifischen Einführungskosten können jederzeit bei Einführung eines neuen Produktes entstehen und sind nicht auf die Anlaufphase eines Vertriebsunternehmens beschränkt. Sollten sie in der Anlaufphase auftreten, sind sie getrennt von den Anlaufkosten als „Kosten der Markterschließung“ zu beurteilen.<sup>885</sup> Daher ist begrifflich zwischen den Anlaufkosten und den Kosten der Markterschließung zu trennen.

---

<sup>879</sup> *BFH v. 17.2.1993, I R 3/92, BStBl. II 1993, S. 457 ff.; BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BFHE 197, S. 68.*

<sup>880</sup> *Vgl. H. Kuckhoff/R. Schreiber, Betriebsprüfung, Rz. 188.*

<sup>881</sup> *Vgl. T. Borstell, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. N Rz. 212 ff.*

<sup>882</sup> *Zur Definition der Anlaufverluste BFH v. 23.9.1969, I R 71/67, BStBl. II 1970, S. 87.*

<sup>883</sup> *Vgl. H. Dahnke, Anlaufzeitraum, IStR 1996, S. 583.*

<sup>884</sup> *Vgl. T. Borstell, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. N Rz. 275 f.*

<sup>885</sup> *Vgl. T. Borstell, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. N Rz. 275; BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 3.4. und Tz. 3.5.*

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind die Kosten der Markterschließung von einem Vertriebsunternehmen nur zu tragen, wenn ihm ein angemessener Betriebsgewinn verbleibt.<sup>886</sup> Dazu wird argumentiert, Vertriebsunternehmen seien aufgrund ihrer Unternehmens- und Kapitalstruktur nicht in der Lage, Verluste über einen längeren Zeitraum zu tragen.<sup>887</sup> In der Praxis wird aber ein Vertriebsunternehmen, welches eine Vielzahl von Produkten vertreibt, bei besonders interessanten, neuen oder innovativen Produkten durchaus Interesse daran haben, diese am Markt einzuführen, selbst wenn es dadurch Verluste für eine längere Phase tragen muß.<sup>888</sup> Eine Kreditfinanzierung der Markteinführung erfolgversprechender Produkte wäre durchaus denkbar und je nach Ausgestaltung auch möglich. Dies gilt insbesondere für das Eigenhändlermodell, bei dem die Tochtergesellschaft die bei ihr zu bilanzierenden Produkte als Sicherheit anbieten könnte.<sup>889</sup> Aufgrund des beiderseitigen Interesses sieht die OECD daher eine Aufteilung der Markteinführungskosten zwischen Hersteller und Vertriebsunternehmen vor.<sup>890</sup> Diese Behandlung erscheint sachgerecht.

In der Literatur wurde die Forderung der Rechtsprechung, daß sich in diesem Zusammenhang ergebende Verluste bei der Vertriebsgesellschaft nach 3 Jahren ausgleichen müssen, ausführlich kritisiert.<sup>891</sup> Aus betriebswirtschaftlicher Sicht ist es nicht möglich, genau festzulegen, wie lange ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer bereit ist, Verluste in Kauf zu nehmen. Hier ist eine Analyse des Einzelfalles notwendig, denn eine längere Verlustphase kann in bestimmten Situationen unumgänglich sein, so z.B. bei Einführung eines neuen Produkts auf einem Markt, der bereits mit vielen verschiedenen Markenprodukten durchsetzt ist.<sup>892</sup> Eine zeitliche Grenze bildet daher allenfalls der Produktlebenszyklus.<sup>893</sup>

---

<sup>886</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 3.4.1.

<sup>887</sup> Vgl. *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Betriebsprüfung, Rz. 190f.

<sup>888</sup> Vgl. *T. Borstell*, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. N Rz. 275 ff. Etwas anderes gilt, wenn das Vertriebsunternehmen lediglich ein Produkt vertreibt. In diesem Fall wären die Markterschließungskosten aufgrund der fehlenden Kapitalkraft der Vertriebsgesellschaft von der Muttergesellschaft zu tragen.

<sup>889</sup> Vgl. *U. Prinz*, Vertriebsmodelle, FR 1996, S. 484.

<sup>890</sup> Vgl. OECD-Bericht 1995/99, Tz. 1.32-1.34 und Tz. 1.54.

<sup>891</sup> *BFH* v. 17.2.1993, I R 3/92, BStBl. II 1993, S. 457. Zur Kritik vgl. *H. Baumhoff*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 AStG Anm. 606; *H. Baumhoff/K. Sieker*, Verrechnungspreisprobleme, IStR 1995, S. 517; *G. Gundel*, in Klein (Hrsg.), Festschrift Flick, S. 797; *H. Becker*, Anlaufverluste, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1342; *H. Dahnke*, Anlaufzeitraum, IStR 1996, S. 583; *K. Winger*, Anmerkung (a), IWB, Fach 3a, Gruppe 1, S. 362.

<sup>892</sup> Vgl. *H. Becker*, Anlaufverluste, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1342.

<sup>893</sup> Vgl. *T. Borstell*, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. N Rz. 295 ff.; OECD-Bericht 1995/99, Tz. 1.35 und Tz. 1.54.

Mit Urteil vom 17.10.2001<sup>894</sup> hat der BFH mit Bezug auf die kritisierte Entscheidung klargestellt, daß immer dann, wenn eine Vertriebsgesellschaft Produkte einer ihr nahestehenden Produktionsgesellschaft vertreibt und drei Jahre nur ins Gewicht fallende Verluste erzielt werden, eine widerlegbare Vermutung dahin ausgelöst wird, daß der vereinbarte Verrechnungspreis unangemessen und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlaßt ist.

Es obliegt somit dem Steuerpflichtigen nachzuweisen, daß die vereinbarten Verrechnungspreise tatsächlich angemessen sind. Dies gilt erst recht, wenn der Handel mit dem betreffenden Artikel einen wesentlichen Anteil des eigenen Umsatzes ausmacht und somit von entscheidender Bedeutung für den unternehmerischen Erfolg ist. Gelingt dieser Nachweis, so können Verluste auch über einen längeren Zeitraum als 3 Jahre anerkannt werden.

Darüber hinaus ist die Forderung nach einem produktbezogenen Gesamtgewinn nicht haltbar. Ein unabhängiges Unternehmen wird zwar grundsätzlich ein Produkt nur dann in sein Vertriebsprogramm aufnehmen, wenn es einen zeitnahen Produktgewinn erwartet. In Einzelfällen (z.B. aus Prestigegründen) kann sich das Vertriebsunternehmen aber auch veranlaßt sehen, von dieser Linie abzuweichen, um sein Produktprogramm aufzuwerten. Diese Produkte lassen dann, falls überhaupt, erst langfristig einen Gewinn erwarten. Außerdem könnte ein Vertriebsunternehmen im Rahmen eines Exklusivvertriebsrechts bereit sein, ein Produkt mit Leitfunktion in sein Sortiment aufzunehmen, um einen Wettbewerber die entsprechende Marktchance zu nehmen.<sup>895</sup> Insofern kann also nicht immer ein produktbezogener Gesamtgewinn gefordert werden.<sup>896</sup>

Die darüber hinaus vom BFH aufgestellte These, ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer wird Markteinführungs- und Werbekosten nicht übernehmen, wenn diese Aufwendungen üblicherweise von Dritten getragen werden, ist ebenfalls fraglich. Es gehört zum Wesen von Werbeaufwendungen, daß sie das Interesse des Kunden an einem Produkt wecken und den Absatz steigern sollen.<sup>897</sup> Erfolgreiche Werbemaßnahmen steigern das Absatzvolumen der Vertriebsgesellschaft und erhöhen gleichzeitig den Lieferumfang der Produktionsgesellschaft an ihre Vertriebsgesellschaft. Deswegen sehen die Verwaltungsgrundsätze in Tz. 3.3.2. eine angemessene Aufteilung des Werbeaufwands zwischen

---

<sup>894</sup> BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BFHE 197, S. 68.

<sup>895</sup> Vgl. H. Becker, Anlaufverluste, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1340.

<sup>896</sup> Vgl. H. Becker, Anlaufverluste, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1340; T. Borstell, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. N Rz. 298.

<sup>897</sup> Vgl. H. Kuckhoff/R. Schreiber, Betriebsprüfung, Rz. 202.

den profitierenden Unternehmen vor.<sup>898</sup> Wird für Markenprodukte geworben, bei denen die Produktionsgesellschaft Inhaberin des Markenzeichens ist, kommen die Werbemaßnahmen zu einem großem Teil der Produktionsgesellschaft zu Gute und müssen dementsprechend von ihr getragen werden. Der von der Vertriebsgesellschaft zu tragende Anteil verringert sich entsprechend.<sup>899</sup>

Trägt das Vertriebsunternehmen Werbeaufwendungen für Produkte ohne Markennamen, hat es Anspruch auf einen höheren Anteil am Gewinnpotential des Produkts.<sup>900</sup> Eine allgemeine Übernahme der Werbekosten durch das Vertriebsunternehmen ist allerdings nicht ausgeschlossen, wenn die Werbemaßnahmen in den alleinigen Verantwortungsbereich des Vertriebsunternehmens fallen und es damit verbundene Gewinnchancen voll nutzen kann.<sup>901</sup> In diesem Sinne hat auch das Hessische Finanzgericht entschieden, daß die Vertriebstochter die Werbeaufwendungen zu tragen hat, wenn ihr für die Produkte das Alleinvertriebsrecht zusteht.<sup>902</sup> Die Aufwendungen sind dann bei der Vertriebstochter als Betriebsausgaben abziehbar. Die von Dritten üblicherweise gewählte Aufteilung der Kosten kann zwar Indizwirkung haben, ist aber nicht zwingend so zu übernehmen, da gerade in der Abweichung vom Üblichen der Schlüssel zum Erfolg liegen kann. Vereinbarungen, die vom Fremdvergleich abweichen, müssen daher nicht unbedingt auch als unangemessen zu beurteilen sein.<sup>903</sup>

Bei Vertriebsunternehmen, die nach der als strittig anzusehenden dreijährigen Verlustphase anhaltende Verluste erleiden, während die Muttergesellschaft Gewinne erwirtschaftet, stellt sich die Frage, ob schon die Gewinnlosigkeit der Vertriebstochter die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung rechtfertigt.<sup>904</sup> Möglicherweise erhält das Vertriebsunternehmen für seine Tätigkeit keine angemessene Vergütung, so daß die entstandenen Verluste darauf zurückgeführt werden könnten.<sup>905</sup>

---

<sup>898</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, Verrechnungspreispolitik, IStR 1993, S. 521; *M. Günkel*, Werbeaufwand, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 959; *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Betriebsprüfung, Rz. 203.

<sup>899</sup> Vgl. *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Betriebsprüfung, Rz. 204.

<sup>900</sup> Vgl. *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Betriebsprüfung, Rz. 205.

<sup>901</sup> Vgl. *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Betriebsprüfung, Rz. 205.

<sup>902</sup> FG Hessen v. 17.10.1988, IV 293/82, EFG 1989, S. 201.

<sup>903</sup> Vgl. *H. Becker*, Anlaufverluste, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1343; *K. Sieker*, Gewinnverlagerungen, BB 1993, S. 2426.

<sup>904</sup> Vgl. *R. Schreiber*, Indizien, IStR 1994, S. 316.

<sup>905</sup> Vgl. *M. Farnschläger*, Dauerverluste, IWB, Fach 2, S. 566; *J. Streit*, OECD-Diskussionsentwurf, IWB, Fach 10, Gruppe 2, S. 992.

Grundsätzlich wird ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eines unabhängigen Vertriebsunternehmens nicht bereit sein, anhaltend Verluste hinzunehmen, da er dann seine Geschäfte einstellen müßte.<sup>906</sup> Allerdings hat der BFH in früheren Urteilen bereits ausgeführt, daß Verluste bei einem Vertriebsunternehmen nicht automatisch zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führen, solange auch betriebliche Gründe für die Verluste verantwortlich sein können.<sup>907</sup> Das Hessische Finanzgericht hat hingegen bei länger anhaltenden Verlusten automatisch auf die Unangemessenheit der Verrechnungspreise geschlossen.<sup>908</sup> Verluste sind aber das Gesamtergebnis einer wirtschaftlichen Tätigkeit, während Verrechnungspreise lediglich das Entgelt für einzelne Lieferungs- und Leistungsbeziehungen darstellen. Sie spiegeln also nur einen Ausschnitt aus dem Gesamtergebnis wider und dürfen deshalb nicht automatisch als alleinige Verlustursache gelten.<sup>909</sup> Halten Verrechnungspreise einem Fremdvergleich stand, rechtfertigen auch länger anhaltende Verluste nicht die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung.<sup>910</sup> Der generellen Forderungen des Hessischen Finanzgerichts, nach der einem Vertriebsunternehmen vom Hersteller stets eine Rohgewinnmarge zugestanden werden muß, die die üblicherweise anfallenden Kosten deckt und zumindest einen bescheidenen Gewinn ermöglicht, kann insofern nicht gefolgt werden.

Um Probleme zu vermeiden, sollte daher die aus dem Markt abgeleitete Rohgewinnspanne der Vertriebstochter im Regelfall einen bescheidenen Gewinn ermöglichen.<sup>911</sup> Dies sollte nicht dahingehend verstanden werden, daß hier eine Gewinngarantie für das Vertriebsunternehmen existiert. Eine solche Garantie wäre auch abzulehnen, da zwischen unabhängigen Dritten eine Gewinngarantie ebenfalls nicht besteht. Sollte bei der Vertriebsgesellschaft abweichend vom Regelfall ein Verlust angefallen sein, so empfiehlt es sich, die-

---

<sup>906</sup> Vgl. OECD-Bericht 1995/99, Tz. 1.52-1.54.

<sup>907</sup> BFH v. 1.2.1967, BStBl. III 1967, S. 497; v. 12.3.1980, BStBl. II 1980, S. 532.

<sup>908</sup> FG Hessen, 17.10.1988, IV 293/82, EFG 1989, S. 200 f. In diesem Fall hatte eine ausländische Muttergesellschaft Produkte unter Selbstkosten an die abhängige Vertriebstochter geliefert. Aufgrund des harten Wettbewerbs und der zurückgegangenen Nachfrage in Deutschland hatten beide Gesellschaften Verluste erlitten. Nach Auffassung des FG lag in der teilweisen Verlustübernahme durch die Vertriebstochter eine verdeckte Gewinnausschüttung an die ausländische Muttergesellschaft vor, da die Verrechnungspreise unangemessen hoch seien. Absurder Weise wurde in der Entscheidung sogar anerkannt, daß die Vertriebstochter die Produkte nirgendwo hätte billiger einkaufen können. Daher waren die vereinbarten Verrechnungspreise als mit dem Fremdvergleich voll vereinbar anzusehen.

<sup>909</sup> Vgl. C. Bellstedt, Gewinnausschüttungen, IWB, Fach 2 Vorschau und Standpunkte, S. 435; M. Farnschläger, Dauerverluste, IWB, Fach 2, S. 565 f.; C. Schild, Auswirkungen, JbFStR 1997/98, S. 665.

<sup>910</sup> Vgl. C. Bellstedt, Gewinnausschüttungen, IWB, Fach 2 Vorschau und Standpunkte, S. 435; M. Farnschläger, Dauerverluste, IWB, Fach 2, S. 565 f.; C. Schild, Auswirkungen, JbFStR 1997/98, S. 665 f.

<sup>911</sup> Vgl. M. Werra, Kompromiß I, IStR 1995, S. 461.

sen entsprechend zu belegen. Entsteht eine längere Verlustphase beim Vertriebsunternehmen, so ist außerdem darzulegen, warum mit einem Gewinn zu rechnen war.

## 3.2 Vertriebstochtergesellschaft als Handelsvertreter

### 3.2.1 Methodenwahl zur Ermittlung einer angemessenen Handelsvertreterprovision

Als Handelsvertreterin erbringt die Vertriebstochter gegenüber ihrer Muttergesellschaft eine Dienstleistung in Form einer Vermittlungsleistung, indem sie Geschäfte mit Dritten im Namen und für Rechnung des Prinzipals abschließt. Zur Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises für eine solche Dienstleistung kommen grundsätzlich die Standardmethoden in Betracht.

Obwohl sich die Verwaltungsgrundsätze von 1983 auch bei der Verrechnung von Dienstleistungen explizit für keine bestimmte Methodenrangfolge aussprechen<sup>912</sup>, so ist doch zumindest indirekt eine Präferenz für die Preisvergleichsmethode erkennbar. In Tz. 3.2.3.2. der Verwaltungsgrundsätze von 1983 läßt die Formulierung „wenn Vergleichspreise fehlen“ erkennen, daß zunächst die Anwendbarkeit der Preisvergleichsmethode für den Bereich der gewerblichen Dienstleistungen geprüft wird.<sup>913</sup>

Die Anwendung der Preisvergleichsmethode ist grundsätzlich für alle marktgängigen und marktfähigen Dienstleistungen geeignet, da diese Leistungen in der Regel am Markt erhältlich sind bzw. von Fremden oder für Fremde erbracht werden können.<sup>914</sup> Zu diesen Dienstleistungen gehört auch die Tätigkeit eines Handelsvertreters. Die üblichen Provisionen dürften entweder bekannt oder aber problemlos mittels Datenbank oder sonstigen Quellen zu ermitteln sein, so daß eine Marktpreisorientierung möglich sein sollte.<sup>915</sup> Dabei sind branchenspezifische Preisgestaltungen zu berücksichtigen.

Subsidiär zur Preisvergleichsmethode kommt die Kostenaufschlagsmethode zur Anwendung. Die Ermittlung der Handelsvertreterprovision nach der Kostenaufschlagsmethode ist grundsätzlich sachgerecht, weil es sich bei der Verkaufsvermittlung des Handelsvertreters

---

<sup>912</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.4.1.

<sup>913</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 3.2.3.2. und 6.4.1.

<sup>914</sup> Vgl. OECD-Bericht 1995/99, Tz. 7.3.1.

<sup>915</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 3.2.3.1.

um eine Dienstleistung handelt.<sup>916</sup> Ausgehend von den Vertriebs- und Verwaltungskosten der Handelsvertreter-Tochtergesellschaft wird diesen eine den Funktionen entsprechende und am Fremdvergleichsgrundsatz ausgerichteter branchenübliche Gewinnmarge zugeschlagen, die einen angemessenen Gewinn erlauben soll.<sup>917</sup> Die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode führt dann normalerweise zu einem sicheren Gewinn der Handelsvertreter-Tochtergesellschaft.<sup>918</sup>

Es empfiehlt sich, den Aufschlag in Abhängigkeit vom für den Prinzipal vermittelten Umsatz zu bemessen, da dadurch die Vertriebstochter ein Eigeninteresse daran hat, in ihrem Kostenrahmen zu bleiben und eine Kostenexplosion zu vermeiden.<sup>919</sup> Im Ergebnis wird so ein Verlust bei der Vertriebstochter in Phasen mit geringen Umsätzen vermieden bzw. er läßt sich nicht auf eine unangemessene Preisgestaltung zurückführen. Bei durchschnittlichen oder hohen Umsätzen ist die Erzielung eines dem Fremdvergleich entsprechenden Gewinns möglich.

Gegen die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode wird insbesondere die Gefahr der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte angeführt, da der Handelsvertreter dabei kein bzw. nur ein sehr geringes Unternehmerrisiko trägt und somit in die Gefahr gerät, lediglich als verlängerter Arm des Prinzipals angesehen zu werden.

Schließlich käme noch die Wiederverkaufspreismethode in Frage. Diese ist grundsätzlich dann anwendbar, wenn ein verbundenes Unternehmen einem Nahestehenden Lieferungen oder Leistungen erbringt bzw. sich von diesem erbringen läßt und diese Lieferungen oder Leistungen danach an Fremde weiterveräußert werden.<sup>920</sup> Die Eignung der Wiederverkaufspreismethode zur Festlegung von Dienstleistungsentgelten ist strittig. Während die Verwaltungsgrundsätze von 1983 hierfür deshalb keine Anwendungsmöglichkeit sehen, weil Dienstleistungen in der Regel nicht veräußerbar seien<sup>921</sup>, wird zumindest in Ausnahmefällen die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode zur Ermittlung von Verrechnungspreisen für Dienstleistungen als vertretbar angesehen.<sup>922</sup>

---

<sup>916</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 3.2.3.2.

<sup>917</sup> Vgl. OECD-Bericht 1995/99, Tz. 2.32 f.; BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.2.4.

<sup>918</sup> Unterstellt sei, daß der Abnehmer Zahlungen leistet. Ist dies nicht der Fall, so wirkt sich dies auch auf die Provision des Handelsvertreters aus, der insoweit auch ein Unternehmerrisiko trägt.

<sup>919</sup> Vgl. C. Brodersen/ H. von Kolczynski, Evaluation, Intertax 1997, S. 204.

<sup>920</sup> Vgl. H. Baumhoff, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 Anm. 416.

<sup>921</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 3.2.3.2.

<sup>922</sup> Vgl. H. Baumhoff, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 Anm. 445 ff.

Der Handelsvertreter erbringt eine Dienstleistung, die aber für die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode nicht geeignet ist, denn das wiederverkaufende Unternehmen müßte gegenüber der mit ihr verbundenen leistungserbringenden Unternehmung als Käufer der Leistung auftreten. Dies ist aber gerade bei Vermittlungsleistungen, bei der die zwischengeschaltete Unternehmung nur als Makler oder Vermittler (Handelsvertreter) auftritt, nicht der Fall. Daher scheidet die Wiederverkaufspreismethode für die Fremdpreisermittlung aus.

### 3.2.2 Höhe der angemessenen Provision

Die Höhe der zwischen fremden Dritten vereinbarten Handelsvertreterprovisionen ist branchenabhängig.<sup>923</sup> Daher kann es für die Handelsvertreter-Tochtergesellschaft nicht „den Provisionssatz“ schlechthin geben.<sup>924</sup> Üblicherweise erhält der Handelsvertreter neben seiner Provision keinen Aufwendungsersatz, d.h. mit der Vermittlungsprovision deckt der Handelsvertreter auch seine Kosten ab. Nach in der Literatur vertretener Auffassung liegen die Provisionssätze in vielen Fällen zwischen 3 und 7 % vom Umsatz.<sup>925</sup> Soweit der Handelsvertreter auch das Inkasso- und das Delkredererisiko übernimmt, ist die Provision entsprechend anzupassen.

Auch wenn kein allgemein gültiger Provisionssatz existiert, so lassen sich doch anhand einer Datenbankanalyse Werte ermitteln, die als Orientierung bei der Festlegung oder Rechtfertigung der eigenen Verrechnungspreise dienen können. Scheidet die Preisvergleichsmethode aufgrund fehlender Vergleichszahlen aus, können Kostenaufschlagsätze aus entsprechenden Unternehmensdatenbanken abgeleitet werden. Dies soll exemplarisch für den folgenden Fall durchgeführt werden.

*Fall: Das zugrunde gelegte deutsche Unternehmen sei der Produzent. Es hat eigene Vertriebsgesellschaften (Tochterkapitalgesellschaften) in verschiedenen Ländern, die als Handelsvertreter ausgestaltet sind. In jeder Vertriebsgesellschaft arbeiten ca. 20 Mitarbeiter, welche einen Umsatz von ca. 5 Mio. US-\$ erzielen. Um die Angemessenheit der vereinbarten Verrechnungspreise für die Vertriebsgesellschaften in den einzelnen Ländern zu belegen, sollen diese mittels der Kostenaufschlagsmethode geprüft werden.*

---

<sup>923</sup> Vgl. H. Baumhoff, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 Anm. 614.3.

<sup>924</sup> Vgl. G. Engler, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. O, Rz. 380.

<sup>925</sup> Vgl. G. Engler, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. O, Rz. 380.

Die dazu notwendige Analyse wurde in den folgenden Schritten durchgeführt.<sup>926</sup>

Schritt	Auswahlkriterium	Wert des Kriteriums	Ergebnis
	Amadeus gesamt		
1	Unabhängigkeit	„Independent Companies“	4.537.590
2	Profit margin <sup>927</sup>		2.086.260
3	Anzahl der Mitarbeiter	10 –30	258.200
4	Umsatz (in tsd. US-\$)	1.000 – 10.000	145.111
5	Geographie	„France“	47.377
6	Industrie	UK SIC Code 92: 5112 – Agents involved in the sale of fuels, ores, metals and industrial chemicals	21

**Tabelle 7: Auswahlkriterien zur Ermittlung der Handelsvertreterprovision**

Die Vergleichbarkeit der Unternehmen wurden anschließend noch durch Auswertung der ebenfalls in der Datenbank enthaltenen Tätigkeitsbeschreibungen geprüft.

Daraus ergibt sich für die Handelsvertretergesellschaft in Frankreich nach Umrechnung der Umsatzrendite<sup>928</sup> in einen Kostenaufschlag folgendes Ergebnis:

Jahr	2000	1999	1998
Minimum	(-15,51)	(-19,43)	(-13,44)
1. Quartil	5,78	1,71	2,35
Median	8,89	7,86	6,25
3. Quartil	13,34	12,82	14,84
Maximum	33,56	18,71	25,38
Durchschnitt	9,48	6,43	7,43
Standardabweichung	8,91	7,64	8,14

**Tabelle 8: Kostenaufschlagsätze für Handelsvertreterprovision**

<sup>926</sup> Mit jedem Schritt reduziert sich die Anzahl der möglichen Vergleichsunternehmen, so daß nach Schritt 6 nur noch wenige Unternehmen übrig bleiben, die hinsichtlich aller geforderten Kriterien mit dem Ausgangsunternehmen vergleichbar sind. Die Daten wurden der Amadeus Database, Update 92 – May 2002 entnommen.

<sup>927</sup> Hier wurde kein konkreter Wert eingegeben, sondern lediglich gefordert, daß die Umsatzrendite (Profit margin) veröffentlicht wurde.

<sup>928</sup> Zur Umrechnung der Umsatzrendite auf einen Kostenaufschlag vergleiche die Ausführungen unter C.I.1.5.6.

Die Kostenaufschlagsätze<sup>929</sup> weichen in den betrachteten Zeiträumen in allen hier untersuchten Positionen z.T. deutlich voneinander ab. Der untersuchte Zeitraum spielt also eine wesentliche Rolle und ist daher auch bei der Suche nach Vergleichsunternehmen zu berücksichtigen.

Diese Analyse wurde außerdem noch für Italien, Spanien und die Europäische Union und zusätzlich für die Textilbranche durchgeführt.

Die Ergebnisse beziehen sich auf Kostenaufschlagsätze.

Jahr 2000	Italien		Frankreich		Spanien		Europäische Union	
	Textil- branche	Kraftstof- fe und Chemi- kalien	Textil- branche	Kraftstof- fe und Chemi- kalien	Textil- branche	Kraft- stoffe und Chemi- kalien	Textil- branche	Kraftstof- fe und Chemi- kalien
Minimum	(-5,42)	1,10	4,23	(-15,51)	(-0,06)	(-1,68)	(-15,78)	(-15,51)
1. Quartil	1,67	2,50	0,48	5,78	1,00	0,62	0,55	1,09
Median	6,61	4,88	5,01	8,89	2,23	1,37	3,05	5,03
3. Quartil	14,21	7,67	15,53	13,34	5,20	4,20	8,24	11,51
Maximum	45,05	43,55	210,37	33,56	46,67	34,77	211,24	43,55
Durchschnitt	9,06	8,47	13,95	9,48	4,68	4,25	6,44	7,23
Standardab- weichung	11,46	10,36	25,80	8,91	13,43	7,19	13,53	8,58

**Tabelle 9: Länder- und branchenspezifische Kostenaufschlagsätze für Handelsvertreter-provisionen**

Aus den dargestellten Kostenaufschlagsätzen läßt sich für das Jahr 2000 schließen, daß es für jede Branche Kostenaufschlagsätze gibt, die in mehreren Ländern vertretbar sind. Allerdings stimmt z.B. der Bereich der mittleren Quartile nicht so weit in allen Ländern überein, daß sich ein einheitlicher Kostenaufschlagsatz rechtfertigen ließe. Während in Italien in der Textilbranche das mittlere Quartil von 1,67 - 14,21 % reicht, beträgt die Spanne in Spanien lediglich 1,00 - 5,20 %. Auch der Median mit 6,61 bzw. 1,37 % oder der Durchschnitt mit 9,06 bzw. 4,68 % zeigen deutliche Abweichungen in den Ländern.

<sup>929</sup> Die Kostenaufschlagsätze werden in Prozent angegeben.

Darüber hinaus sind die betrachteten unterschiedlichen Branchen in keinem Gebiet miteinander zu vergleichen. Da sie wenig Gemeinsamkeiten haben, war dies auch nicht zu erwarten. Das bei der Suche nach Vergleichsunternehmen verwendete Kriterium der Branchenzugehörigkeit hat somit für den Bereich der Handelsvertreterprovision seine Berechtigung.

Als relativ sicher im Hinblick auf die Angemessenheit der Verrechnungspreise können i.d.R. Kostenaufschlagsätze aus dem Bereich der mittleren Quartile angesehen werden. Dies wäre für Frankreich in der Textilbranche eine Spanne von 0,48 - 15,51 %. Hier liegt die Vermutung der Angemessenheit nahe, da die mittleren 50 % der Vergleichsunternehmen Aufschlagsätze aus diesem Bereich anwenden. Allerdings ist die Spanne so groß, daß eine weitere Eingrenzung der Vergleichsunternehmen nach inhaltlichen Kriterien erforderlich erscheint. Jedenfalls kann nicht davon ausgegangen werden, daß jeder der Werte der mittleren Quartile ungeprüft vom Fiskus akzeptiert wird.

### 3.2.3 Begründung einer beschränkten Steuerpflicht der Mutterkapitalgesellschaft im Ausland

Ist die Vertriebstochtergesellschaft als Handelsvertreter ausgestaltet, so gelten für sie die allgemeinen steuerlichen Grundsätze. Inwieweit neben der unbeschränkten Steuerpflicht der Tochterkapitalgesellschaft im Ausland noch der Prinzipal im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfaßt wird, hängt von den Verhältnissen im Einzelfall ab.<sup>930</sup> Der Abkommenstext verlangt zur Begründung einer beschränkten Steuerpflicht eine Person, die für ein Unternehmen tätig ist und in einem Vertragsstaat die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und diese Vollmacht dort gewöhnlich ausübt. Daß der Handelsvertreter für den Unternehmer tätig wird, ist unstrittig und, da es zu den Wesensmerkmalen eines Handelsvertreters gehört, im fremden Namen und auf fremde Rechnung tätig zu werden, kann am Bestehen einer Abschlußvollmacht auch kein Zweifel bestehen. Nach deutschen Rechtsgrundsätzen wird ein Rechtsgeschäft von einem hierfür bevollmächtigten Vertreter dann bindend für den Vertretenen abgeschlossen, wenn der Vertreter seine Erklärung im Namen des Vertretenen abgibt.<sup>931</sup> Der Prinzipal wird durch

---

<sup>930</sup> Siehe dazu die Ausführungen zur Vertreterbetriebsstätte unter C.III.6.

<sup>931</sup> § 164 Abs. 1 BGB; vgl. hierzu *W. Kallwass*, *Privatrecht*, S. 97. Man spricht hier von unmittelbarer Stellvertretung.

den Abschluß des Handelsvertreters sowohl rechtlich als auch wirtschaftlich gebunden. Auch ein möglicher Zustimmungsvorbehalt zu den vermittelten Geschäften ändert an dieser Beurteilung nichts. Soweit Verträge durch den Vertreter bis zur Unterschriftsreife vorbereitet werden, reicht zur Verhinderung eines Rechtsmißbrauchs eine faktische Vollmacht aus.<sup>932</sup>

Grundsätzlich ist es somit möglich, daß ein Handelsvertreter sowohl die Voraussetzungen des § 13 AO als auch die des Art. 5 Abs. 5 und 6 OECD-MA erfüllt. Damit unterläge der Prinzipal im Vertriebsland der beschränkten Steuerpflicht.<sup>933</sup>

### 3.3 Vertriebstochtergesellschaft als Kommissionär

#### 3.3.1 Methodenwahl zur Ermittlung einer angemessenen Kommissionärsprovision

Die für die Vertriebstochter vorgesehene Kommissionärsprovision sollte sich zur Vermeidung von Streitigkeiten mit den beteiligten Fiskalbehörden an den zwischen fremden Dritten üblicherweise vereinbarten Provisionen orientieren.<sup>934</sup> Deshalb ist auch hier besonders auf die von beiden Konzernunternehmen erbrachten betrieblichen Funktionen und die damit übernommenen Risiken abzustellen.<sup>935</sup>

Als Kommissionärin erbringt die Vertriebstochter gegenüber ihrer Muttergesellschaft eine Dienstleistung in Form einer Vermittlungsleistung, indem sie Geschäfte mit Dritten im eigenen Namen, aber für Rechnung des Kommittenten abschließt.

Ebenso wie für den Bereich der Warenlieferung kommen für die Bestimmung des Verrechnungspreises für die Dienstleistung der Kommissionärs-Tochtergesellschaft grundsätzlich die bereits erläuterten Standardmethoden in Betracht.<sup>936</sup> Die Vermittlungsprovision kann kosten- oder umsatzbezogen festgelegt werden.<sup>937</sup>

Die Anwendung der Preisvergleichsmethode scheidet oft an der Schwierigkeit der Informationsbeschaffung von Geschäftsabwicklungen fremder Dritter. Besteht ein Alleinver-

<sup>932</sup> Vgl. Kommentar zum OECD-MA, Art. 5 Anm. 33; *M. Görl*, in Vogel (Hrsg.), DBA-Kommentar, Art. 5 Tz. 139 f.

<sup>933</sup> Hierbei wird unterstellt, daß der ausländische Staat eine analoge Rechtsvorschrift besitzt.

<sup>934</sup> Vgl. *G. Engler*, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. O Rz. 380; *U. Prinz*, Vertriebsmodelle, FR 1996, S. 483 f.; *D. Endres*, in IDW (Hrsg.), Unternehmenstätigkeit, S. 97.

<sup>935</sup> Vgl. zur Funktions- und Risikoanalyse die Ausführungen C.I.1.1.2.

<sup>936</sup> Vgl. dazu die Ausführungen im Abschnitt C.I.1.2.

<sup>937</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 Anm. 614.1.

triebsrecht der Kommissionärstochter, so ist es in der Regel unmöglich, Marktpreise für die erbrachte Leistung zu ermitteln. Wegen fehlender Geschäfte mit fremden Dritten ist die Preisvergleichsmethode dann nicht anwendbar.

Zur Ermittlung der Kommissionärsprovision ist aber auch die Wiederverkaufspreismethode sachgerecht, da es sich bei der gewerblichen Tätigkeit des Kommissionärs um eine marktgängige Dienstleistung handelt, bei der die Kommissionärs-Tochtergesellschaft die Kommissionsware als Wiederverkäufer im eigenen Namen an fremde Dritte veräußert.<sup>938</sup> Die Provision wird am Absatzvolumen in Form einer umsatzabhängigen Bruttomarge ausgerichtet. Damit bleibt ein marktabhängiges Restrisiko beim Kommissionär.<sup>939</sup> Schwierig bleibt aber die genaue Bemessung der Bruttomarge.<sup>940</sup> Darüber hinaus scheidet in vielen Fällen die Wiederverkaufspreismethode aus, wenn es sich um konzerninterne Dienstleistungen handelt und daher kein tatsächlicher Fremdvergleich möglich ist. Es verwundert daher nicht, daß in einer Umfrage die Kostenaufschlagsmethode als die meistbenutzte Methode im Transfer-Pricing-Bereich genannt wurde.<sup>941</sup>

Die Ermittlung der Kommissionärsprovision nach der Kostenaufschlagsmethode ist grundsätzlich sachgerecht, weil es sich bei der Verkaufsvermittlung des Kommissionärs um eine Dienstleistung handelt.<sup>942</sup> Ausgehend von den Vertriebs- und Verwaltungskosten der Kommissionärs-Tochtergesellschaft wird diesen eine den Funktionen entsprechende und am Fremdvergleichsgrundsatz ausgerichtete branchenübliche Gewinnmarge zugeschlagen, die einen angemessenen Gewinn erlauben soll.<sup>943</sup> Die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode führt dann stets zu einem sicheren Gewinn der Kommissionärs-Tochtergesellschaft, orientiert sich aber nicht an den Nachfrageverhältnissen. Üblicherweise hängt die Vergütung des Kommissionärs aber vom Erfolg seiner Tätigkeit, also von der durch ihn abgesetzten Menge ab. Insofern müßte sie vom erzielten Verkaufsgewinn und/oder vom Umsatz bemessen werden.<sup>944</sup> Wird die Kostenaufschlagsmethode angewendet, so bietet sich die Einräumung einer kostendeckenden Pauschale an, die anhand

---

<sup>938</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 3.2.3.2.

<sup>939</sup> Vgl. *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Betriebsprüfung, Rz. 185.

<sup>940</sup> Vgl. *N. Herzig*, Globalisierung, WPg 1998, S. 293 f.; *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Betriebsprüfung, Rz. 185.

<sup>941</sup> Vgl. DStZ 1998, S. IX. Im Rahmen dieser Umfrage wurden 393 multinational operierende Unternehmen in 12 Ländern zu ihren Erfahrungen und Prognosen für die steuerliche Behandlung von gruppeninternen grenzüberschreitenden Transaktionen befragt.

<sup>942</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 3.2.3.2.

<sup>943</sup> Vgl. OECD-Bericht 1995/99, Tz. 2.32 f.; BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.2.4.

<sup>944</sup> Vgl. *G. Engler*, in *Vögele u.a. (Hrsg.)*, Verrechnungspreise, Kap. O Rz. 369.

eines zuvor aufgestellten Etats ausgehandelt wurde.<sup>945</sup> In diesem Zusammenhang sollte außerdem geregelt werden, wie mit verbleibenden Überschüssen oder Defiziten zu verfahren ist. Die Pauschale läßt sich mit der für den Kommissionär eher unüblichen alleinigen Tätigkeit für die produzierende Muttergesellschaft rechtfertigen. Es empfiehlt sich, den Aufschlag in Abhängigkeit vom Umsatz zu bemessen, da dadurch die Vertriebstochter ein Eigeninteresse daran hat, in ihrem Kostenrahmen zu bleiben und eine Kostenexplosion zu vermeiden.<sup>946</sup> Im Ergebnis wird so ein Verlust bei der Vertriebstochter in Phasen mit geringen Umsätzen vermieden bzw. er läßt sich nicht auf eine unangemessene Preisgestaltung zurückführen. Bei durchschnittlichen oder hohen Umsätzen ist die Erzielung eines dem Fremdvergleich entsprechenden Gewinns möglich.

Gegen die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode wird insbesondere die Gefahr der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte angeführt, da der Kommissionär dabei kein Unternehmerrisiko trägt und somit in die Gefahr gerät, lediglich als verlängerter Arm des Kommittenten angesehen zu werden.<sup>947</sup>

### 3.3.2 Höhe der angemessenen Kommissionärsprovision

Da es nicht möglich ist, eine allgemein gültige Kommissionärsprovision festzulegen, soll anhand eines konkreten Falles ein angemessener Kostenaufschlagsatz für den Pharmabereich, für chemisch technische Erzeugnisse und für den Bereich der Oberbekleidung mittels Datenbankanalyse festgestellt werden. Dabei werden die Kostenaufschlagsätze in verschiedenen Ländern für die Jahre 1998 bis 2000 analysiert.

*Fall: Das zugrunde gelegte deutsche Unternehmen sei der Produzent. Es hat eigene Vertriebsgesellschaften (Tochterkapitalgesellschaften) in verschiedenen Ländern, die als Kommissionär ausgestaltet sind. In jeder Vertriebsgesellschaft arbeiten ca. 20 Mitarbeiter, welche einen Umsatz von ca. 5 Mio. US-\$ erzielen. Um die Angemessenheit der vereinbarten Verrechnungspreise für die Vertriebsgesellschaften in den einzelnen Ländern zu belegen, sollen diese mittels der Kostenaufschlagsmethode geprüft werden. Fraglich ist, ob ein einheitlicher Verrechnungspreis für alle Länder vertretbar ist.*

---

<sup>945</sup> Vgl. H. Kuckhoff/R. Schreiber, Betriebsprüfung, Rn. 185; C. Brodersen/H. von Kolczynski, Evaluation, S. 204. Dies wird als Plankostenrechnung bezeichnet.

<sup>946</sup> Vgl. C. Brodersen/H. von Kolczynski, Evaluation, Intertax 1997, S. 204.

<sup>947</sup> Vgl. D. Endres, in IDW (Hrsg.), Unternehmenstätigkeit, S. 97.

Die bei der Suche nach einem angemessenen Verrechnungspreis für die Kommissionärs-tätigkeit der Vertriebsgesellschaft eingesetzten Kriterien ergeben sich aus den in der Ta-belle aufgeführten Analyseschritten.<sup>948</sup>

Schritt	Auswahlkriterium	Wert des Kriteriums	Ergebnis
	Amadeus gesamt		
1	Anzahl der Mitarbeiter	10 – 30	555.297
2	Profit margin <sup>949</sup>		329.324
3	Unabhängigkeit	„Independent Companies“	258.200
4	Umsatz (in tsd. US-\$)	3.000 – 7.000	138.031
5	Geographie	„France“	45.834
6	Industrie	Wz 93 Code: GA 51134 – Handelsvermittlung <sup>950</sup> von chemisch-technischen Erzeugnissen	15

**Tabelle 10: Auswahlkriterien zur Ermittlung der Kommissionärsprovision**

Die Vergleichbarkeit der Unternehmen wurden anschließend noch durch Auswertung der in der Datenbank enthaltenen Tätigkeitsbeschreibungen geprüft.

<sup>948</sup> Die Daten wurden der Amadeus Database, Update 92 – May 2002 entnommen.

<sup>949</sup> Hier wurde kein konkreter Wert eingegeben, sondern lediglich gefordert, daß die Profit margin (Umsatzrendite) veröffentlicht wurde.

<sup>950</sup> Hierbei handelt es sich ausschließlich um Kommissionäre (Commission agents).

Ergebnis für den französischen Kommissionär:

Umsatzrendite	2000	1999	1998
Anzahl der Unternehmen	13	14	14
Minimum	-24,88	-5,21	-0,30
1. Quartil	0,30	0,82	1,15
Median	0,94	3,18	2,79
3. Quartil	4,02	5,16	5,74
Maximum	20,13	27,74	65,21
Durchschnitt	0,79	5,03	8,54
Standardabweichung	11,41	8,54	16,27

**Tabelle 11: Umsatzrenditen von Kommissionärgesellschaften**

Bei den hier ermittelten Werten handelt es sich noch nicht um einen Kostenaufschlagsatz, sondern lediglich um die Umsatzrendite. Nach Umrechnung<sup>951</sup> ergeben sich folgende Kostenaufschlagsätze:

Jahr	2000	1999	1998
Minimum	(-33,12) <sup>952</sup>	(-5,50)	(-0,30)
1. Quartil	0,30	0,82	1,16
Median	0,94	3,28	2,87
3. Quartil	4,19	5,44	6,09
Maximum	25,20	38,39	187,44
Durchschnitt	0,79	5,30	9,34
Standardabweichung	12,88	9,34	19,43

**Tabelle 12: Kostenaufschlagssätze für Kommissionärsprovisionen**

Es zeigt sich, daß die Kostenaufschlagssätze in den einzelnen Jahren deutlichen Schwankungen unterlagen und die Margen unter Druck gerieten. Es ist somit nicht möglich, einen

<sup>951</sup> Zur Umrechnung der Umsatzrendite auf einen Kostenaufschlag vergleiche die Ausführungen unter C.1.1.5.6.

einheitlichen Kostenaufschlagsatz aufgrund einer Datenbankanalyse für alle Jahre zu ermitteln. Dies heißt nicht, daß auch beim untersuchten Unternehmen Schwankungen in den Kostenaufschlagsätzen zu beobachten sein müssen. Hat das Unternehmen einen längerfristigen Kommissionsvertrag abgeschlossen, sind auch konstante Kommissionärsprovisionen denkbar.

Die gleichen Untersuchungen wurden noch für Frankreich, Italien, Spanien und die EU durchgeführt. Für das Jahr 2000 zeigt sich folgendes Ergebnis:

Jahr 2000	Italien	Frankreich	Spanien	Europäische Union
Minimum	(-9,90)	(-33,12)	(-2,90)	(-33,12)
1. Quartil	(-0,52)	0,30	0,78	0,33
Median	1,20	0,95	4,98	2,55
3. Quartil	2,61	4,19	10,47	5,42
Maximum	21,40	25,20	22,97	25,20
Durchschnitt	2,45	0,80	6,22	3,24
Standardabweichung	6,37	12,88	6,79	9,22

**Tabelle 13: Länderspezifische Kostenaufschlagsätze für Kommissionärprovisionen**

Es zeigen sich erhebliche Unterschiede je nach betrachtetem Land; daher ist die regionale Abgrenzung bei Ermittlung von Vergleichsunternehmen sinnvoll. Ein einheitlicher Aufschlagsatz für alle EU-Länder läßt sich für den untersuchten Bereich nicht rechtfertigen.

---

<sup>952</sup> Dies ist ein rein rechnerischer Wert, da natürlich kein negativer Kostenaufschlagsatz existieren kann. Daher werden diese Werte in Klammern gesetzt.

Wie bereits bei der Kommissionärstätigkeit im Bereich von chemisch-technischen Produkten wurden noch Kostenaufschlagsätze für den Pharmabereich und für die Oberbekleidungsbranche ermittelt.

Jahr 2000	Italien			Frankreich			Spanien <sup>953</sup>		Europäische Union		
	Oberbekleidung	Chemisch-technisch	Pharma	Oberbekleidung	Chemisch-technisch	Pharma	Oberbekleidung	Chemisch-technisch	Oberbekleidung	Chemisch-technisch	Pharma
Minimum	(-5,4)	(-9,9)	9,90	(-4,2)	(-33,1)	(-33,1)	(-0,1)	(-2,90)	(-4,2)	(-33,1)	(-33,1)
1. Quartil	0,74	(-0,5)	(-0,5)	0,48	0,30	(-1,1)	1,00	0,78	0,38	0,33	0,33
Median	5,33	1,20	1,20	5,01	0,95	0,95	2,33	4,98	3,89	2,55	2,55
3. Quartil	14,21	2,61	2,61	15,53	4,19	4,93	5,20	10,47	10,25	5,42	5,42
Maximum	251,7	21,40	21,40	210,3	25,20	25,20	46,67	22,97	45,05	25,20	25,20
Durchschnitt	14,40	2,45	2,45	13,95	0,80	0,30	4,84	6,22	6,53	3,24	3,24
Standardabweichung	26,33	6,37	6,37	25,80	12,88	14,05	7,62	6,79	10,71	9,22	9,22

**Tabelle 14: Länder- und branchenspezifische Kostenaufschlagsätze für Kommissionär-provisionen**

Es zeigt sich, daß für den betrachteten Bereich die Höhe der zwischen fremden Dritten vereinbarten Kommissionärsprovision branchen- und länderabhängig ist. Daher kann es für die Kommissionärs-Tochtergesellschaft nicht „den Provisionssatz“ schlechthin geben. Besonders kritisch anzumerken ist, daß anscheinend die Abgrenzung zwischen den Bereichen Pharma und chemisch-technische Produkte Schwierigkeiten bereitet. Dies kann daran liegen, daß die Unternehmen in beiden Bereichen tätig sind. Aufgrund der Unternehmensbeschreibung in der Datenbank war eine eindeutige Zuordnung zu einem der Bereiche jedenfalls nicht möglich. Daher wurden in einigen Ländern die selben Unternehmen zum Vergleich herangezogen. Hier wären weitere Nachforschungen notwendig, um ein verlässliches Ergebnis zu erhalten. Dies erscheint schon deshalb notwendig, da für Eigenhändler in diesen Bereichen erhebliche Unterschiede in der Höhe des Kostenaufschlages

<sup>953</sup> Für den Bereich Pharma konnten für den spanischen Markt nach Durchführung der Analyseschritte nicht genügend Vergleichsunternehmen festgestellt werden, die als Kommissionäre tätig sind. Eine statistische Auswertung hätte insofern keine sinnvollen Resultate gebracht.

festzustellen sind.<sup>954</sup> Insofern wäre auch bei Kommissionären ein ähnliches Ergebnis zu erwarten. Sollte eine eindeutige Zuordnung nicht möglich sein, ist auf den Einsatz einer Datenbankanalyse zu verzichten.

### 3.3.3 Begründung einer beschränkten Steuerpflicht der Mutterkapitalgesellschaft im Ausland

Ist die Vertriebstochtergesellschaft als Kommissionärin ausgestaltet, so gelten für sie die allgemeinen steuerlichen Grundsätze. Inwieweit neben der unbeschränkten Steuerpflicht der Tochterkapitalgesellschaft noch der Prinzipal im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfaßt wird, hängt von den Verhältnissen im Einzelfall ab.<sup>955</sup> Notwendige Bedingung ist zunächst, daß der Vertriebsstaat eine entsprechende Norm kennt, die zu einer beschränkten Steuerpflicht des Prinzipals führt. Darüber hinaus muß das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen dem Vertriebsstaat das Besteuerungsrecht zuweisen. Für die Zuweisung des Besteuerungsrechts verlangt der Abkommenstext eine abhängige Person, die für ein Unternehmen tätig ist und in einem Vertragsstaat die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen und diese Vollmacht dort gewöhnlich ausübt. Es wird aber auch der Begriff des Kommissionärs direkt verwendet. Insbesondere bei der Beurteilung einer Kommissionärsstruktur bestehen deutliche Meinungsverschiedenheiten, ob ein Kommissionär überhaupt geeignet ist, eine Vertreterbetriebsstätte für den Prinzipal zu begründen. Dabei wird besonders das Vorliegen einer Abschlußvollmacht diskutiert.

Sofern die übrigen Voraussetzungen gegeben sind, kommt es darauf an, ob der Vertreter eine Vollmacht besitzt, die ihm erlaubt Verträge abzuschließen, durch die der Kommittent gebunden wird, und er diese Vollmacht auch gewöhnlich ausübt.<sup>956</sup> Insofern ist der Vertreterbegriff des Abkommensrechts im Gegensatz zum nationalen (deutschen) Vertreterbegriff enger, da er eine Abschlußvollmacht voraussetzt. Mit der Vollmacht soll der Vertreter in die Lage versetzt werden, im Rahmen der von ihm übernommenen eigentlichen Unternehmenstätigkeit an Stelle des Prinzipals tätig zu werden.<sup>957</sup> Ein Handeln an dessen Stelle

---

<sup>954</sup> Vgl. dazu die Ausführungen unter C.IV.3.4.2.

<sup>955</sup> Siehe dazu die Ausführungen zur Vertreterbetriebsstätte unter C.III.6. Die Möglichkeit einer doppelten Ansässigkeit wird nicht weiter betrachtet.

<sup>956</sup> Vgl. Art. 5 Abs. 5 OECD-MA.

<sup>957</sup> *BFH v. 18.12.1990, X R 82/89, BStBl. II 1991, S. 396.*

liegt vor, wenn der Prinzipal durch die Erklärung des Vertreters gebunden wird.<sup>958</sup> Strittig ist, ob es auf eine rechtliche oder eine faktische Bindung aufgrund des geschlossenen Kommissionsvertrages ankommt.

Nach § 383 HGB schließt der Kommissionär die Verträge mit Dritten in eigenem Namen ab, wenngleich er im Innenverhältnis auf Rechnung des Prinzipals tätig wird. Insofern entsteht zwischen dem ausländischen Kunden und dem Kommittenten keine direkte Rechtsbeziehung mit rechtlicher Bindungswirkung. Die Kommissionärs-Tochtergesellschaft handelt nämlich gerade nicht auf Grundlage einer Vollmacht, durch die sie die Muttergesellschaft nach außen hin vertritt.<sup>959</sup> Da die Kommissionärs-Tochtergesellschaft hier nicht an Stelle der regelmäßig anonym bleibenden Muttergesellschaft auftritt, sondern eigenständiger Ansprechpartner für die Kunden ist, wurde bisher überwiegend die Meinung vertreten, sie erfülle die Tatbestandsvoraussetzungen des Art. 5 Abs. 5 OECD-MA nicht und begründe deshalb auch keine Betriebsstätte für die ausländische Muttergesellschaft. Eine Vertreterbetriebsstätte könne nur vorliegen, wenn nach dem jeweils anzuwendenden nationalen Recht der Vertreter für das vertretene Unternehmen Verträge abschließt, durch die es rechtlich gebunden wird.<sup>960</sup> Eine Kommissionärs-Tochtergesellschaft bindet z.B. nach deutschem Recht mit den abgeschlossenen Verträgen nur sich selbst, nicht aber die Muttergesellschaft.<sup>961</sup>

Mit Ergänzung des Art. 5 OECD-MK in Tz. 32 traten jedoch Zweifel auf.<sup>962</sup> Danach soll der Ausdruck „Vollmacht, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen“ die Anwendung des Absatzes nicht auf Vertreter beschränken, die dem Wortlaut nach Verträge im Namen des Unternehmens abschließen. Der Absatz ist ebenso auf einen Vertreter anzuwenden, der Verträge mit rechtsverbindlicher Wirkung für das Unternehmen abschließt, auch wenn diese Verträge tatsächlich nicht im Namen des Unternehmens abgeschlossen

---

<sup>958</sup> FG Berlin v. 3.12.1969, VI 86/69, EFG 1970, S. 327; *M. Görl*, in Vogel (Hrsg.), DBA-Kommentar, Art. 5 Rz. 139.

<sup>959</sup> Vgl. *J. Jones/D. Ward*, Establishments, S. 355 ff.; *D. Endres*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, S. 3, *H.-K. Kroppen/S. Hüffmeier*, Kommissionär, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, S. 641; *A. Kolb/D. Lüthi*, Teilrevision, IWB, Fach 10, Gruppe 2, S. 1059.

<sup>960</sup> Vgl. *H.-K. Kroppen/S. Hüffmeier*, Kommissionär, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, S. 641; *J. Graf zu Ortenburg*, in Flick/Wassermeyer/Wingert/ Kempermann (Hrsg.), DBA-Schweiz, Art. 5 Rz. 80; *Günkel*, in Becker/Höppner/Grotherr/ Kroppen, DBA-Kommentar, Art. 5 Rz. 228; *D. Endres*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, S. 3.

<sup>961</sup> Hier wäre das jeweilige anzuwendende Recht zu prüfen. Das deutsche Recht steht hier stellvertretend für die kontinentaleuropäischen Rechtsgrundsätze. Abweichungen ergeben sich gegenüber dem z.B. in Großbritannien anzutreffenden Common-Law.

<sup>962</sup> Vgl. *H.-K. Kroppen/S. Hüffmeier*, Kommissionär, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, S. 640.

werden.<sup>963</sup> Die Ergänzung in Tz. 32 wurde auf Drängen Großbritanniens in den OECD-MK aufgenommen, weil nach Common-Law ein Vertreter für den Prinzipal rechtlich bindende Verträge abschließen kann, ohne in dessen Namen auftreten zu müssen.<sup>964</sup> In der englischen Wortfassung handelt es sich hier um einen „commission agent“.

In der deutschen Fassung wird der „commission agent“ in Art. 5 Abs. 6 OECD-MA als Kommissionär übersetzt. Dies bedeutet, daß dieser grundsätzlich die Eignung hat, eine Vertreterbetriebsstätte für den Prinzipal zu begründen, wenn der Kommissionär den Rahmen seiner ordentlichen Geschäftstätigkeit verläßt.

Die Erwähnung des Kommissionärs in der deutschen Übersetzung des Abkommensabsatzes könnte allerdings wegen der nach kontinentaleuropäischen Rechtsgrundsätzen fehlenden Abschlußvollmacht als irreführend erscheinen, denn in Tz. 32 des OECD-MK wird ausdrücklich eine rechtliche Bindungswirkung gefordert. Eine rechtliche Bindung des Prinzipals gegenüber einem Dritten entsteht aber gerade nicht. Insoweit wäre es denkbar, daß die Erwähnung des Kommissionärs in der deutschen Fassung auf eine fehlerhafte Übersetzung zurückgeht.

Es besteht jedoch aufgrund des abgeschlossenen Kommissionsvertrages eine faktische Bindung des Prinzipals. Denn einerseits führt der Kommissionär einen Auftrag des Prinzipals aus, durch den zwar keine unmittelbare Bindungswirkung zwischen Prinzipal und dem Dritten entsteht. Für den Prinzipal entsteht aber aufgrund seiner Regreßpflicht gegenüber dem Kommissionär eine vergleichbare Situation. Der Prinzipal ist verpflichtet, die vereinbarte Ware zu liefern und die Kommissionärsprovision zu zahlen. Andererseits wird der Prinzipal in die Lage versetzt, den durch den Kommissionär generierten Vorteil für sich zu nutzen. Daher erscheint eine faktische Bindung des Kommittenten als hinreichend, damit der Kommissionär eine Vertreterbetriebsstätte begründen kann, soweit auch die übrigen Bedingungen erfüllt sind.<sup>965</sup>

---

<sup>963</sup> OECD-MK, Art. 5 Tz. 32.

<sup>964</sup> Vgl. *J. Avery-Jones/D. Ward*, Agents, S. 355-360; *D. Endres*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, S. 3; *H.-K. Kroppen/S. Hüffmeier*, Kommissionär, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, S. 641; *A. Kolb/D. Lüthi*, Teilrevision, IWB, Fach 10, Gruppe 2, S. 1059; a.A. *J. Graf zu Ortenburg*, in *Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann* (Hrsg.), DBA-Schweiz, Art. 5 Rz. 80; *M. Günkel*, in *Becker et al.* (Hrsg.), DBA-Kommentar, Art. 5 Rz. 228; *D. Endres*, Vertreterbetriebsstätte, IStR 1996, S. 3.

<sup>965</sup> Ebenso *BMF v. 24.12.1999*, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BStBl. I 1999, S. 1076, Tz. 1.2.2.; gl. *A. A. Kolb/D. Lüthi*, Teilrevision, IWB, Fach 10 Gruppe 2, S. 1059.

### 3.3.4 Handels- und steuerbilanzielle Behandlung

Handels- und steuerrechtlich richtet sich die bilanzielle Behandlung von Kommissionsgeschäften nach der allgemeinen Regel, daß Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem bürgerlich-rechtlichen Eigentümer zuzurechnen sind.<sup>966</sup> Nur wenn sich zivilrechtliches und wirtschaftliches Eigentum<sup>967</sup> nicht decken, hat der wirtschaftliche Eigentümer die Wirtschaftsgüter steuerlich zu bilanzieren.<sup>968</sup>

Da die Vertriebstochter kein Eigentum an den Kommissionsgütern erlangt, sind die Waren bis zum Verkauf nicht in ihrer Bilanz, sondern in den Bilanzen der Muttergesellschaft (Kommittent) zu erfassen.<sup>969</sup> Gemäß § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter beim Eigentümer zu erfassen. Etwas anderes gilt gem. § 39 Abs. 2 Nr. 1 AO nur, wenn ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, daß er den Eigentümer im Regelfall für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut wirtschaftlich ausschließen kann. In diesem Fall ist ihm das Wirtschaftsgut zuzurechnen. Dies ist jedoch nicht gegeben, da eine Einwirkung durch den Kommissionär auf das Wirtschaftsgut nie für die gesamte Nutzungsdauer gegeben ist, sondern sich allenfalls zeitlich auf die Abwicklung des Verkaufs beschränkt.

Der Kommissionär trägt typischerweise nur ein eingeschränktes Vertriebsrisiko. Bilanziell aktiviert die Vertriebstochter (Kommissionär) im Zeitpunkt der Lieferung an den Kunden die Kaufpreisforderung und passiviert den Rechnungsbetrag gegenüber der Muttergesellschaft als Kommittent. Die Verbindlichkeit setzt sich zusammen aus dem Rechnungsbetrag an den Kunden zuzüglich angefallener Kosten abzüglich der vereinbarten Kommissionärsprovision.<sup>970</sup> Da die Provision nach § 396 Abs. 1 HGB mit Ausführung des Geschäfts

---

<sup>966</sup> §§ 240 Abs. 1, 242 Abs. 2 HGB und § 39 Abs. 1 AO.

<sup>967</sup> Nach § 39 Abs. 1 AO sind Wirtschaftsgüter grundsätzlich dem Eigentümer zuzurechnen. § 39 Abs. 2 AO durchbricht diese Rechtsregel aber für den Fall, daß ein anderer als der Eigentümer die tatsächliche Herrschaft über ein Wirtschaftsgut in der Weise ausübt, daß er den Eigentümer für die gewöhnliche Nutzungsdauer von der Einwirkung auf das Wirtschaftsgut ausschließen kann. Dieser wird dann als wirtschaftlicher Eigentümer bezeichnet. Vgl. *J. Lang*, in *Tipke/Lang* (Hrsg.), *Steuerrecht*, § 5 Rz. 110 f. m.w.N.

<sup>968</sup> § 39 Abs. 2 AO.

<sup>969</sup> Etwas anderes gilt im Zusammenhang mit einer Einkaufskommission. Bei dieser wird der Kommissionär mit Bezug der von ihm für Rechnung des Kommittenten erworbenen Kommissionsware deren rechtlicher Eigentümer. Das wirtschaftliche Eigentum fällt jedoch sofort an den Kommittenten, so daß der Kommissionär nur die Forderung gegen den Kommittenten (nicht die Ware) aktiviert und die Verbindlichkeit aus dem abgeschlossenen Kaufgeschäft mit dem Dritten passiviert. Vgl. *W. D. Budde/K.-P. Karig*, *Kommissionsgeschäfte*, in *Beck'scher Bilanzkommentar*, § 246 Anm. 18 f.; *J. Hottmann*, *Kommissionsgeschäfte*, *StBp* 1983, S. 224.

<sup>970</sup> Beim finanziellen Ausgleich zwischen Prinzipal und Kommissionär wird i.d.R. eine Aufrechnung erfolgen.

gefordert werden kann, ist sie in diesem Augenblick als Ertrag auszuweisen.<sup>971</sup> Im Rahmen der Verrechnungspreisproblematik steht unter steuerlichen Gesichtspunkten immer wieder die Bestimmung einer angemessenen Kommissionärsprovision im Mittelpunkt der Diskussion, wenn es sich um eine nahestehende Kommissionärs-Gesellschaft handelt und geprüft wird, ob Gewinne verlagert wurden. Insbesondere die deutsche Finanzverwaltung neigt dazu, korrigierend einzugreifen, wenn die vereinbarten Provisionen als unangemessen erachtet werden.<sup>972</sup>

### 3.4 Vertriebseinheit als Eigenhändler

#### 3.4.1 Methodenwahl zur Ermittlung einer angemessenen Gewinnmarge

Da der Eigenhändler im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handelt, bestehen seine Einkünfte nicht aus einer angemessenen Provision, sondern der Hersteller räumt dem Eigenhändler eine angemessene Gewinnspanne ein.<sup>973</sup> Von Bedeutung ist, zu welchem Preis die Lieferung der Muttergesellschaft an die Tochtergesellschaft zu verrechnen ist, denn die Festsetzung der Verrechnungspreise hat Einfluß auf die internationale Gewinnabgrenzung innerhalb des Konzerns.<sup>974</sup> Zur Ermittlung angemessener Verrechnungspreise für die Lieferung von Gütern und Waren kommen grundsätzlich alle Standardmethoden in Betracht.<sup>975</sup>

Die Anwendung der Preisvergleichsmethode scheidet oft an den Schwierigkeiten der Informationsbeschaffung von vergleichbaren Geschäftsabwicklungen zwischen fremden Dritten. Insbesondere die Vergleichbarkeit der gehandelten Waren ist vielfach strittig und, selbst wenn geeignete „unabhängige“ Vergleichsmöglichkeiten gegeben sind, sind diese oft aufgrund einer besonderen Konkurrenzsituation nicht zugänglich oder dürfen wegen

---

<sup>971</sup> Vgl. *J. Hottmann*, Kommissionsgeschäfte, StBp 1983, S. 224. Der Kommissionär hat also als Betriebseinnahmen seine Provision und den Auslagenersatz sowie bei Haftung für den Zahlungseingang evtl. eine Delkredereprovision zu erfassen.

<sup>972</sup> Vgl. *D. Endres*, in IDW (Hrsg.), Unternehmenstätigkeit, S. 97; *N. Herzig*, Globalisierung, WPg 1998, S. 293 f. Zur anzuwendenden Verrechnungspreismethode und zur Höhe der Kommissionärsprovision vgl. die Ausführungen unter C.IV.3.3.1 und C.IV.3.3.2.

<sup>973</sup> Je nach Integrationsgrad des Eigenhändlers in die Vertriebsorganisation des Herstellers, wird der Verkaufspreis durch den Hersteller vorgegeben.

<sup>974</sup> Vgl. *N. Herzig*, Globalisierung, WPg 1998, S. 293.

<sup>975</sup> Vgl. *T. Borstell*, in Vögele u.a. (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, Kap. N Rz. 4; *H. Baumhoff*, in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht, § 1 Anm. 385.

der Verpflichtung zur Wahrung des Steuergeheimnisses von der Finanzverwaltung nicht verwertet werden.<sup>976</sup>

Besteht ein Alleinvertriebsrecht der Vertriebstochter, so ist es in der Regel unmöglich, Marktpreise für die Lieferungen zu ermitteln bzw. Abweichungen durch Anpassungsrechnungen auszugleichen. Wegen fehlender Geschäfte des Herstellers mit fremden Dritten läßt sich ein tatsächlicher Preisvergleich dann nicht durchführen.

Alternativ kann ein hypothetischer Fremdvergleich durchgeführt werden, wobei der Preisbildungsprozeß simuliert wird. Insbesondere sind dabei die konkreten Marktverhältnisse, die Handelsbräuche und Marktgepflogenheiten, die Unternehmensstruktur, die Funktion der Einzelunternehmung innerhalb des Gesamtverbundes sowie die Kostensituation der jeweiligen Vertragspartner zu berücksichtigen.<sup>977</sup>

In den meisten Fällen werden Verrechnungspreise für die Lieferung von Gütern und Waren an Vertriebsgesellschaften nach der Wiederverkaufsmethode ermittelt.<sup>978</sup> Dies sieht auch der BFH in seinem Urteil vom 17.10.2001 so.<sup>979</sup> Dies ist sachgerecht, da die Vertriebsgesellschaft von einem verbundenen Unternehmen Lieferungen bezieht und diese anschließend an einen fremden Dritten weiterveräußert. Sie wird dabei Eigentümerin der Ware. Außerdem stehen für die Wiederverkaufsmethode zuverlässige preisrelevante Daten aus dem tatsächlichen Verhalten der beteiligten Unternehmen zur Verfügung.

Zur Ermittlung der angemessenen Gewinnspanne wird mittels der Wiederverkaufsmethode<sup>980</sup> zunächst die Rohgewinnspanne der Vertriebstochter als Wiederverkäuferin bestimmt, um anschließend daraus den Einkaufspreis der Tochtergesellschaft und damit auch den verbleibenden Gewinn bei der produzierenden Muttergesellschaft als „Erstverkäuferin“ zu ermitteln.

---

<sup>976</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, in *Flick/Wassermeyer/Baumhoff*, Außensteuerrecht, § 1 Anm. 360. Erfahrene Buchprüfer sind zwar oft über die Vereinbarungen von Vergleichsgeschäften zwischen Fremden informiert, können diese Informationen jedoch der Öffentlichkeit nicht zugänglich machen. Dies gilt sogar bei Rechtsbehelfverfahren, wo die Finanzverwaltung die Kenntnis über geeignete Vergleichstatbestände ebenfalls nicht verwerten darf, da hier der Steuerpflichtige Akteneinsicht fordern kann und ihm nichts vorenthalten werden darf, was für die Urteilsfindung relevant ist. Vgl. *G. Ege*, in *Schaumburg* (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, S. 21 f.; *K. Kleine*, in *Schaumburg* (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, S. 168.

<sup>977</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 1.1.4.

<sup>978</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 3.1.3.; OECD-Bericht 1995/99, Tz. 2.14.; *G. Gundel*, in *Klein* (Hrsg.), *Festschrift Flick*, S. 787.

<sup>979</sup> *BFH* v. 17.10.2001, I R 103/00, BFHE 197, 68.

<sup>980</sup> Bei Vertriebsunternehmen bietet sich in den meisten Fällen die Verwendung der Wiederverkaufsmethode an. Aber auch andere Methoden können zur Anwendung gelangen.

Die Wiederverkaufspreismethode kommt den Verhältnissen sehr nah, unter denen sich auf wirtschaftlich vergleichbaren Märkten Fremdpreise bilden. Der mit einem fremden Dritten erzielte Marktpreis ist Ausgangspunkt für die Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises zwischen den verbundenen Unternehmen. Die zu bestimmende Handelsspanne (Bruttomarge) des Vertriebsunternehmens orientiert sich an dessen Kosten, der Risikoprämie und dem Gewinnaufschlag. Zur Bestimmung der in gegenseitiger Abhängigkeit zueinander stehenden Komponenten „Risikoprämie“ und „Gewinnaufschlag“ empfiehlt sich eine Funktions- und Risikoanalyse bei den beteiligten Unternehmen. Die Verrechnungspreise sind so zu gestalten, daß die Vertriebsgesellschaft in der Lage ist, einen Gewinn zu erwirtschaften.<sup>981</sup> Es wird vorausgesetzt, daß die Vertriebsgesellschaft ihre Möglichkeiten zur Durchsetzung angemessener Marktpreise gegenüber Dritten ausschöpft und ihr Geschäft wirtschaftlich führt.

Grundsätzlich ist jedoch auch die Kostenaufschlagsmethode geeignet, um Verrechnungspreise zwischen einem Vertriebsunternehmen und einem verbundenen Produktionsunternehmen zu ermitteln. Diese Methode geht von den Kosten der Vertriebsgesellschaft aus, auf die betriebs- oder branchenübliche Gewinnaufschläge gemacht werden. Demnach steht bei dieser Methode die Angemessenheit des erzielten Gewinnzuschlags im Mittelpunkt.

Die Verwaltungsgrundsätze merken zur Anwendung der Kostenaufschlagsmethode an, daß bei der Prüfung, ob die Methode nach Art und Anwendung sachgerecht ist, davon auszugehen ist, 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 zuverlässig preisrelevante Daten aus dem tatsächlichen Verhalten der beteiligten nahestehenden Unternehmen bei Fremdgeschäften zur Verfügung stehen.<sup>982</sup>

Die Methodenwahl und Funktionsausübung stehen jedoch in keinem derartigen Zusammenhang, daß eine ausgeübte Funktion die Anwendung einer bestimmten Verrechnungspreismethode verlangen würde.<sup>983</sup>

---

<sup>981</sup> *BFH* v. 1.2.1967, I 220/64, BStBl. III 1967, S. 495 (498); *BFH* v. 17.2.1993, I R 3/92, BStBl. II 1993, S. 457 (458); *BFH* v. 17.10.2001, I R 103/00, BFHE 197, 68.

<sup>982</sup> Vgl. *BMF-Schreiben* v. 23.2.1983, IV C 5 – S 1341 – 4/83, BStBl. I 1983, S. 218, Tz. 2.4.1.

Allerdings wird allgemein anerkannt, daß die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode insbesondere dann zweckmäßig ist, wenn zwischen verbundenen Unternehmen Halbfabrikate verkauft werden oder wenn nahestehende Parteien Verträge über die Nutzung gemeinsamer Einrichtungen schließen. Außerdem wird die Kostenaufschlagsmethode bei Abschluß langfristiger Abnahme- und Liefervereinbarungen oder der Erbringung von Dienstleistungen als zweckmäßig angesehen.<sup>984</sup> Weniger geeignet ist sie zur Ermittlung von Verrechnungspreisen zwischen Produktions- und Vertriebsgesellschaft.<sup>985</sup> *Werra* will sie jedoch anwenden, wenn die Vertriebsgesellschaft wesentliche Funktionen des Produzenten übernimmt.<sup>986</sup>

Die Kostenaufschlagsmethode kann auch dann Anwendung finden, wenn im Rahmen einer Datenbankanalyse Vergleichsunternehmen gefunden werden. Sind die entsprechenden Finanzdaten gegeben, läßt sich der verwendete Kostenaufschlag ableiten.

### 3.4.2 Höhe der angemessenen Gewinnmarge

Die Ermittlung einer angemessenen Gewinnmarge ist eines der wesentlichen Probleme bei der Anwendung der Wiederverkaufspreis- oder der Kostenaufschlagsmethode. Nach internationalen Verrechnungspreisgrundsätzen steht dem Eigenhändler die volle Bruttogewinnspanne<sup>987</sup> zu. Per definitione umfaßt diese Marge die Vertriebs- und Verwaltungskosten, andere Betriebsausgaben sowie einen Gewinn, der den übernommenen Funktionen und Risiken entspricht.<sup>988</sup>

Als Einflußfaktoren der Bruttogewinnspanne lassen sich insbesondere die übernommenen Funktionen und Risiken nennen. Je stärker sich das Vertriebsunternehmen engagiert und

<sup>983</sup> Vgl. *T. Borstell*, in Vögele u.a. (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, Kap. N Rz. 5.

<sup>984</sup> Vgl. OECD-Bericht 1995/99, Anm. 2.32.

<sup>985</sup> So auch *G. Gundel*, in Klein (Hrsg.), *Festschrift Flick*, S. 785.

<sup>986</sup> Vgl. *M. Werra*, *Kompromiß I*, IStR 1995, S. 457 ff.

<sup>987</sup> Synonym wird der Begriff Rohgewinnmarge verwendet. Der englische Begriff „gross profit“ entspricht dem Rohgewinn. Vgl. *C. Bick*, in Vögele et al. (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, F 106. Die Brutto- oder auch Rohgewinnspanne umfaßt per definitionem die Vertriebs- und Verwaltungskosten, andere Betriebsausgaben (ohne Bezugskosten) sowie einen Gewinn, der den übernommenen Funktionen und Risiken entspricht. Es reicht nicht aus, den Endabnehmerpreis nur um einen angemessenen Gewinn zu reduzieren, da dem Vertriebsunternehmen regelmäßig auch Kosten entstehen, die – zumindest langfristig – gedeckt werden sollten. Vgl. *H. Kotschenreuther*, in Vögele et al. (Hrsg.), *Verrechnungspreise 1997*, F Rz. 106.

<sup>988</sup> Nicht zu verwechseln ist die Bruttogewinnmarge mit einer Nettogewinnmarge, die aus dem Betriebsergebnis resultiert. Es reicht also nicht aus, den Endabnehmerpreis um einen angemessenen Gewinn zu reduzieren, da dem Vertriebsunternehmen auch Kosten entstehen, die zumindest langfristig gedeckt werden sollten.

je mehr Risiken es übernimmt, desto höher muß grundsätzlich die Marge sein. Der Umfang der Funktionen kann von einer sehr begrenzten Tätigkeit als Zwischenhändler (Handelsvertreter) ohne nennenswerte Risiken bis zu umfangreichen Vertriebsaktivitäten einschließlich Marketing, Garantieleistungen, Lagerhaltung auf eigenes Risiko etc. variieren. Gleiches gilt für die Übernahme von Risiken und die Nutzung von wertvollen immateriellen Wirtschaftsgütern. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, daß die Bewertung solcher immaterieller Wirtschaftsgüter Schwierigkeiten bereiten kann, insbesondere wenn keine Vergleichsmöglichkeiten existieren. Probleme bereitet ebenfalls die Erfassung von Erfahrungen und Fähigkeiten, die das Vertriebsunternehmen einbringt, denn diese lassen sich kaum bewerten bzw. quantifizieren.<sup>989</sup>

In der Funktion des Eigenhändlers ist nach in der Literatur vertretener Auffassung der Tochtergesellschaft zumindest eine Gewinnspanne in einer Größenordnung von 10 % des Umsatzes einzuräumen.<sup>990</sup> Je nach Branche und insbesondere je nach übernommenen Funktionen und Risiken sind auch erheblich höhere Gewinnspannen denkbar. So haben Kuckhoff/Schreiber in einem Beispielsfall zu einer Vertriebstochter als Oberbekleidungsgrößhändler, die noch weitere Funktionen wahrnimmt, eine dem Fremdvergleich entsprechende Rohgewinnspanne vor Vertriebskosten von 14,61 % bis 20,3 % ermittelt.<sup>991</sup>

Diese Aussagen sollen anhand einer Datenbankanalyse für verschiedene Branchen überprüft werden. Exemplarisch soll die dazu notwendige Analyse an einem konkreten Fall durchgeführt werden. Die Analyseschritte sowie die angewandten Kriterien ergeben sich aus der folgenden Tabelle.

*Fall: Ein deutsches Unternehmen produziert Pharmazeutische Mittel. Es hat eigene Vertriebsgesellschaften (Tochterkapitalgesellschaften) in Italien, Frankreich und Großbritannien, die bisher als Eigenhändler ausgestaltet sind. Um die Angemessenheit der vereinbarten Verrechnungspreise für die Vertriebsgesellschaften in den einzelnen Ländern zu belegen, sollen diese mittels der Kostenaufschlagsmethode geprüft werden. Fraglich ist, ob ein einheitlicher Verrechnungspreis für alle Länder vertretbar ist. Der betrachtete Zeitraum sind die Jahre 1998 bis 2000. Bei Ausgestaltung als Eigenhändler sind pro Ver-*

---

<sup>989</sup> Vgl. H. Kotschenreuther, in Vögele et al. (Hrsg.), Verrechnungspreise 1997, F Rz. 110.

<sup>990</sup> Vgl. dazu H. Reuter, Einzelfragen, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1140.

<sup>991</sup> BFH v. 17.10.2001, I R 103/00, BFHE 197, 68. Vgl. außerdem H. Kuckhoff/R. Schreiber, Betriebsprüfung, S. 192 und 209.

triebsgesellschaft ca. 35 Mitarbeiter eingesetzt. Es wurde ein Umsatz von ca. 50 Mio. US-\$ in den einzelnen Ländern erzielt.

Suche für die Vertriebsgesellschaft in Italien.<sup>992</sup>

Schritt	Auswahlkriterium	Wert des Kriteriums	Ergebnis
	Amadeus gesamt		
1	Anzahl der Mitarbeiter	20 – 60	336.380
2	Profit margin <sup>993</sup>		204.498
3	Geographie	„Italy“	32.688
4	Industrie	Wz 93 Code: GA 5146 – Großhandel mit pharmazeutischen Erzeugnissen und medizinischen Hilfsmitteln	283
5	Umsatz (in TUS-\$)	40.000 – 60.000	29
6	Unabhängigkeit	„Independent Companies“	21

**Tabelle 15: Auswahlkriterien zur Ermittlung der Eigenhändlerprovision**

<sup>992</sup> Die Daten wurden der Amadeus Database, Update 92 – May 2002, entnommen.

<sup>993</sup> Hier wurde kein konkreter Wert eingegeben, sondern lediglich gefordert, daß die Profit margin (Umsatzrendite) veröffentlicht wurde.

Aufgrund der durchgeführten Suche ergeben sich folgende Umsatzrenditen von Vergleichsunternehmen in Italien:

Umsatzrendite	2000	1999	1998
Anzahl der Unternehmen	16	20	20
Minimum	-1,14	-2,21	0,00
1. Quartil	0,23	0,30	0,50
Median	0,86	1,15	1,36
3. Quartil	1,56	2,64	2,37
Maximum	4,05	7,02	5,13
Durchschnitt	1,00	1,68	1,70
Standardabweichung	2,58	2,98	3,00

**Tabelle 16: Umsatzrenditen von Eigenhändlergesellschaften**

Daraus ergeben sich für die italienische Vertriebsgesellschaft folgende Kostenaufschlagsätze nach Umrechnung:

Jahr	2000	1999	1998
1. Quartil	0,23	0,30	0,50
Median	0,87	1,16	1,38
3. Quartil	1,58	2,71	2,43
Durchschnitt	1,01	1,71	1,73
Standardabweichung	2,65	3,07	3,09

**Tabelle 17: Kostenaufschlagsätze für Eigenhändlermargen**

Alle hier dargestellten Werte unterliegen Schwankungen in den einzelnen Jahren. Insofern ist es erforderlich, bei der Suche nach Vergleichsunternehmen auch den zeitlichen Bezug nicht außer Acht zu lassen.

Entsprechend wurden die Kostenaufschlagsätze für Frankreich, Großbritannien und für die Europäische Union ermittelt. Die Ergebnisse für das Jahr 2000 finden sich in der folgenden Tabelle.

Jahr 2000	Italien	Frankreich	Großbritannien	Europäische Union
Minimum	(-1,15) <sup>994</sup>	(-0,94)	(-51,75)	(-1,14)
1. Quartil	0,23	1,26	0,21	0,23
Median	0,87	5,37	1,62	0,94
3. Quartil	1,58	8,37	4,55	3,71
Maximum	4,22	13,57	34,83	8,75
Durchschnitt	1,01	5,06	1,51	1,95
Standardabweichung	1,35	4,05	13,43	2,65

**Tabelle 18: Länderspezifische Kostenaufschlagsätze für Eigenhändlermargen**

Daraus läßt sich erkennen, daß regionale Unterschiede im Pharmabereich für die untersuchten Regionen und den betrachteten Zeitraum eine entscheidende Rolle spielen. Einheitliche Kostenaufschlagsätze für alle Vertriebsgesellschaften lassen sich zumindest für den betrachteten Zeitraum nicht rechtfertigen. Die deutlichen Unterschiede in den Kostenaufschlagsätzen der einzelnen Länder können in der Pharmabranche u.a. auf die unterschiedlichen und streng abgegrenzten nationalen Gesundheitssysteme in der EU zurückführen.

---

<sup>994</sup> Dies ist ein rein rechnerischer Wert, da natürlich kein negativer Kostenaufschlagsatz existieren kann. Daher werden diese Werte in Klammern gesetzt.

Da viele Unternehmen in mehreren Branchen tätig sind, ist ihre genaue Zuordnung mitunter schwierig. Insofern können auch vergleichbare und nicht nur identische Branchen einbezogen werden. Vergleicht man die Kostenaufschlagsätze im Pharmabereich mit denen bei Vertrieb chemisch-technischer Erzeugnisse und im Bereich Oberbekleidung, so ergibt sich für die einzelnen Länder im Jahr 2000 folgendes Bild.

Jahr 2000	Italien			Frankreich			Großbritannien			Europäische Union		
	Oberbekleidung	Chemisch-technisch	Pharma	Oberbekleidung	Chemisch-technisch	Pharma	Oberbekleidung	Chemisch-technisch	Pharma	Oberbekleidung	Chemisch-technisch	Pharma
Minimum	(-0,03)	(-0,31)	(-1,2)	(-1,94)	(-1,80)	(-0,9)	(-40,1)	(-1,91)	(-51,7)	(-2,44)	(-1,91)	(-1,2)
1. Quartil	1,83	0,74	0,23	1,30	1,20	1,26	0,91	0,82	0,21	0,99	0,86	0,23
Median	5,32	2,63	0,87	4,46	4,20	5,37	1,75	2,13	1,62	1,85	5,21	0,94
3. Quartil	7,61	7,74	1,58	8,32	6,50	8,36	3,21	6,03	4,55	5,67	8,32	3,71
Maximum	38,48	20,69	4,22	14,68	119,06	13,57	46,01	34,83	34,83	8,40	34,83	8,75
Durchschnitt	6,72	4,88	1,01	5,06	11,16	5,06	2,23	5,45	1,51	3,14	6,01	1,95
Standardabweichung	7,24	5,43	1,35	4,56	19,50	4,05	13,49	7,65	13,43	2,86	6,41	2,65

**Tabelle 19: Länder- und branchenspezifische Kostenaufschlagsätze für Eigenhändlermargen**

Auch die Jahre 1999 und 1998 bestätigen das Ergebnis aus dem Jahr 2000. Es zeigt sich, daß die Margen in den unterschiedlichen Branchen in keinem der betrachteten Länder vergleichbar sind. Ein Einbeziehen von Vergleichsunternehmen der jeweils anderen Branche ist somit für den betrachteten Fall bei der Ermittlung eines angemessenen Verrechnungspreises abzulehnen.

Aus den dargestellten Kostenaufschlagsätzen läßt sich für das Jahr 2000 schließen, daß für eine Branche in jedem Gebiet unterschiedliche Kostenaufschlagsätze erforderlich sind. Während in Italien in der Pharmabranche das mittlere Quartil von 0,23 - 1,58 % reicht, beträgt die Spanne in Frankreich 1,26 - 8,36 %. Auch der Median mit 0,87 bzw. 5,37 % oder der Durchschnitt mit 1,01 bzw. 5,06 % zeigen deutliche Abweichungen in den Ländern. Ein einheitlicher Kostenaufschlagsatz für eine Branche in verschiedenen Ländern oder für die gesamte Europäische Union läßt sich daher nicht rechtfertigen.

Auch sind die betrachteten unterschiedlichen Branchen in keinem Gebiet miteinander zu vergleichen. Während der mittlere Quartilsbereich für chemisch-technische Produkte in Italien von 0,74 - 7,74 % reicht, verzeichnet die Pharmabranche lediglich eine Spanne von 0,23 - 1,58 %. Auch der Durchschnitt mit 4,88 bzw. 1,01 % oder der Median mit 2,63 bzw. 0,87 % zeigen deutliche Abweichungen in den einzelnen Branchen. Unterschiedliche Produkte ermöglichen auf den jeweiligen Märkten somit unterschiedliche Gewinnmargen.

Als relativ sicher im Hinblick auf Korrekturen der Verrechnungspreise können Kostenaufschlagsätze aus dem Bereich der mittleren Quartile angesehen werden. Dies wäre für Frankreich in der Pharmabranche eine Spanne von 1,26 - 8,36 %. Hier liegt die Vermutung der Angemessenheit nahe, da die mittleren 50 % der Vergleichsunternehmen Aufschlagsätze aus diesem Bereich anwenden.

Aufgrund der Datenbankanalyse muß die pauschale Forderung nach einer Gewinnspanne in einer Größenordnung von mindestens 10 % des Umsatzes zurückgewiesen werden. In allen betrachteten Branchen liegen bei den Vergleichsunternehmen selbst die Kostenaufschlagsätze des 3. Quartils noch deutlich unter dieser Grenze. Eine Angabe von Richtwerten kann immer nur für einen relativ konkreten Fall erfolgen. Die von *Kuckhoff/Schreiber* ermittelte Bandbreite von 14,61 - bis 20,3 % erscheint möglich, ist jedoch auch nur anhand des konkreten Falles zu prüfen.

### 3.4.3 Handels- und steuerbilanzielle Behandlung

In der Handelsbilanz der Tochter-GmbH sind die Waren bei Erwerb als Vorräte im Umlaufvermögen zu erfassen.<sup>995</sup> Sie sind mit den Anschaffungskosten<sup>996</sup> anzusetzen, die zugleich die Obergrenze für den Wertansatz der Waren bilden.<sup>997</sup> Insofern besteht beim Eigenhändler die Möglichkeit einer erweiterten Kreditvergabe durch Banken, da eine entsprechende Absicherung des Kredits erfolgen kann. Im Zusammenhang mit der Vermeidung ungewollter Lagerbestände bei der Vertriebs-GmbH bietet sich ggf. eine Abwicklung des Warentransfers im Reihengeschäft an. Bei Veräußerung der Waren an den Kunden ergibt sich der Handelsbilanzgewinn aus der Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Veräußerungspreis. Der steuerlichen Gewinnermittlung werden die handelsbilanziellen

---

<sup>995</sup> § 266 Abs. 2 B. I 3. HGB; vgl. *U. Prinz*, Vertriebsmodelle, FR 1996, S. 484.

<sup>996</sup> § 255 Abs. 1 HGB.

<sup>997</sup> § 253 Abs. 1 HGB.

Werte zugrunde gelegt, sofern sich keine Abweichungen aufgrund besonderer steuerrechtlicher Vorschriften ergeben. Da die Waren auch in der Steuerbilanz mit den Anschaffungskosten<sup>998</sup> anzusetzen sind, ist bei der Veräußerung steuerlich ebenfalls die volle Bruttogewinnspanne zu erfassen.

#### 3.4.4 Begründung einer beschränkten Steuerpflicht der Mutterkapitalgesellschaft im Ausland

Inwieweit neben der unbeschränkten Steuerpflicht der Tochterkapitalgesellschaft noch der Prinzipal im Rahmen der beschränkten Steuerpflicht erfaßt wird, hängt auch bei der Ausgestaltung als Eigenhändler von den Verhältnissen im Einzelfall ab.<sup>999</sup>

Notwendige Bedingung ist zunächst auch hier, daß der Vertriebsstaat eine entsprechende Norm kennt, die zu einer beschränkten Steuerpflicht des Prinzipals führt. Darüber hinaus muß das anzuwendende Doppelbesteuerungsabkommen dem Vertriebsstaat das Besteuerungsrecht zuweisen. Für die Zuweisung des Besteuerungsrechts verlangt der Abkommenstext eine Person, die für ein Unternehmen tätig ist und in einem Vertragsstaat die Vollmacht besitzt, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen und diese Vollmacht dort gewöhnlich ausübt. Daß der Eigenhändler für den Unternehmer tätig wird, ist unstrittig. Da er aber im eigenen Namen und auf eigene Rechnung handelt, besteht insoweit keine Abschlußvollmacht. Der Prinzipal wird durch den Abschluß des Eigenhändlers weder rechtlich noch wirtschaftlich gebunden. Der Eigenhändler entfaltet also eine umfassende eigene Wirtschaftstätigkeit und ist dementsprechend als unabhängig zu beurteilen. Seine Zugehörigkeit zu einem Konzern steht der Annahme einer Unabhängigkeit nicht entgegen.<sup>1000</sup>

Da der Eigenhändler als unabhängig zu beurteilen ist, begründet er keine Vertreterbetriebsstätte, wenn und soweit sich seine Aktivitäten im Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit bewegen.

Analog zum OECD-MK Art. 5 Nr. 38 wird der Rahmen der ordentlichen Geschäftstätigkeit eines Eigenhändlers verlassen, wenn dieser nicht mehr in eigenem Namen und auf eigene Rechnung tätig wird. Handelt er in fremdem Namen und auf fremde Rechnung, so besteht

---

<sup>998</sup> § 6 Abs. 1 Nr. 2 S. 1 EStDV.

<sup>999</sup> Siehe dazu die Ausführungen zur Vertreterbetriebsstätte unter C.III.6.

die Gefahr, für den Prinzipal eine Vertreterbetriebsstätte zu begründen. Dies ist möglich, da der Vertreter hinsichtlich der zu beurteilenden Tätigkeit nicht als Eigenhändler auftritt.

Allerdings bleibt zu klären, ob der Vertreter die übrigen abkommensrechtlichen Kriterien erfüllt, die zur Begründung einer Vertreterbetriebsstätte erforderlich sind. Dazu ist es notwendig, daß der Vertreter eine Vollmacht inne hat, im Namen des Unternehmens Verträge abzuschließen, und diese auch gewöhnlich ausübt. Dies ist eine Frage des Einzelfalls.

### 3.4.5 Alternative Ausgestaltung der Vertriebseinheit

#### 3.4.5.1 Grundüberlegung

Durch Abwandlung der bereits behandelten Vertriebsstrukturen lassen sich noch weitere Alternativen hinsichtlich der Ausgestaltung einer Vertriebsgesellschaft finden. Dabei kann die Vertriebsgesellschaft den jeweiligen Bedürfnissen angepaßt werden, wobei Besonderheiten zu beachten sind.<sup>1001</sup> Soll z.B. die Gefahr der Begründung einer Vertreterbetriebsstätte für die Muttergesellschaft gänzlich vermieden werden, ist unter dem Aspekt der Sicherheit auf das Eigenhändlermodell zurückzugreifen.<sup>1002</sup> Ein Eigenhändler, der in eigenem Namen und für eigene Rechnung handelt, kann nicht Vertreter eines anderen Unternehmens sein.<sup>1003</sup> Diese Sicherheit geht jedoch zu Lasten der Möglichkeit einer Einflußnahme auf die Verkaufspolitik.

Daher ist nach einer Lösung zu suchen, die möglichst viele Vorteile der verschiedenen Alternativen auf sich vereint. Eine solche Zwischenlösung kann z.B. durch die Abschmelzung von Funktionen der auf Eigenhändlerbasis operierenden Vertriebstochter geschaffen werden. Eine Möglichkeit, den Eigenhändler von Funktionen und Risiken zu entlasten, besteht durch Übernahme des Warenrisikos und der Logistik durch den Hersteller. Der Eigenhändler erwirbt bei dieser Variante die Ware erst im Zeitpunkt des Verkaufs an den Dritten und veräußert sie im eigenen Namen und für eigene Rechnung. Weitere Optionen

---

<sup>1000</sup> BFH v. 14.9.1994, I R 116/93, BStBl. II 1995, S. 238.

<sup>1001</sup> Zu der Möglichkeit einer Aufteilung der Vertriebsfunktion zwischen Muttergesellschaft und Vertriebsgesellschaften vgl. *U. Prinz*, Vertriebsstrukturen, FR 1997, S. 519.

<sup>1002</sup> Vgl. *D. Endres*, in IDW (Hrsg.), Unternehmenstätigkeit, S. 98; *U. Prinz*, Vertriebsmodelle, FR 1996, S. 484.

<sup>1003</sup> Vgl. *K.-H. Baranowski*, Auslandsbeziehungen, Rz. 198. Ausführungen zur Vertreterbetriebsstätte finden sich unter Punkt C.III.6 und zur Vertreterbetriebsstätte im Zusammenhang mit einem Eigenhändler unter Punkt C.IV.3.4.4.

bestehen in der Übernahme von z.B. Wechselkurs-, Lagerhaltungs-, Transport- und Gewährleistungsrisiken durch die Muttergesellschaft.<sup>1004</sup> Durch die Reduzierung von Funktionen und Risiken muß die Vertriebstochtergesellschaft im Gegenzug eine Verschlechterung ihrer Position hinsichtlich der Lieferbedingungen und der Gestaltung der Verkaufspreise akzeptieren.<sup>1005</sup> In diesem Zusammenhang wird in der Literatur von einer stripped buy-sell-Aktivität der Tochtergesellschaft gesprochen.<sup>1006</sup> Letztlich handelt es sich dabei um einen in seinen ausgeübten Funktionen und übernommenen Risiken reduzierten Eigenhändler. Mit dieser Gestaltung ist eine Verringerung der Gewinnspanne der Tochtergesellschaft im Vergleich zum Eigenhändlermodell verbunden.<sup>1007</sup> In Abhängigkeit von den von der Muttergesellschaft übernommenen Funktionen ist bei dieser Gestaltung eine mehr oder weniger starke Annäherung an die Kommissionärsstruktur zu konstatieren. Dementsprechend muß sich auch die Höhe der Vergütung unter Beachtung des Fremdvergleichs an der des Kommissionärs orientieren.

Aus steuerlicher Sicht muß bei einer solchen Gestaltung die Vorschrift des § 42 AO besonders beachtet werden, da diese sowohl im nationalen als auch im internationalen Steuerrecht gilt, sofern keine Spezialvorschrift existiert.<sup>1008</sup> Allerdings bleibt es grundsätzlich dem Steuerpflichtigen überlassen, wie er seine wirtschaftlichen Verhältnisse gestaltet.<sup>1009</sup> Die Anwendung des § 42 AO erfordert daher die Prüfung, ob die gewählte rechtliche Gestaltung den wirtschaftlichen Verhältnissen angemessen ist.<sup>1010</sup> Es könnte argumentiert werden, daß diese Gestaltungsform nur gewählt wird, damit die Vertriebstochter als Eigenhändler in eigenem Namen und vor allem auf eigene Rechnung auftreten kann und damit die Erfüllung eines möglichen Vertretertatbestands verhindert werden soll. Wirtschaftlich stehe hinter dieser Gestaltungsalternative aber nichts anderes als eine Kommissionärsstruktur. Eine Anwendung des § 42 AO wäre daher grundsätzlich möglich.

Um sich dieser Gefahr erst gar nicht auszusetzen, sollte die Vertriebstochter in ihren Funktionen nur soweit beschnitten werden, daß ihre Tätigkeit noch als die eines Eigenhändlers für sein eigenes Unternehmen erkennbar bleibt und auch wirtschaftliche Gründe für eine

---

<sup>1004</sup> Vgl. *D. Endres*, in IDW (Hrsg.), *Unternehmenstätigkeit*, S. 98; *U. Prinz*, *Vertriebsstrukturen*, FR 1997, S. 519.

<sup>1005</sup> Vgl. *D. Endres*, in IDW (Hrsg.), *Unternehmenstätigkeit*, S. 98.

<sup>1006</sup> Vgl. *U. Prinz*, *Vertriebsstrukturen*, FR 1997, S. 519; *O.H. Jacobs*, *Unternehmensbesteuerung*, S. 749.

<sup>1007</sup> Vgl. *D. Endres*, in IDW (Hrsg.), *Unternehmenstätigkeit*, S. 98; *U. Prinz*, *Vertriebsstrukturen*, FR 1997, S. 519.

<sup>1008</sup> Vgl. *H.W. Kruse/K. D. Drüen*, in *Tipke/Kruse* (Hrsg.), *AO-Kommentar*, § 42 Tz. 22, 42.

<sup>1009</sup> Vgl. *P. Fischer*, in *Hübschmann et al.* (Hrsg.), *Abgabenordnung*, § 42 AO Anm. 2.

<sup>1010</sup> Vgl. zu den einzelnen Tatbestandsvoraussetzungen: *K. Tipke/J. Lang*, *Steuerrecht*, § 5 Rz. 101-108.

solche Gestaltung sprechen. Eine mögliche Grenze wäre die Abschmelzung der Funktionen und Risiken auf ein ähnliches Niveau wie bei einem sog. Vertragshändler.

#### 3.4.5.2 Abschmelzung der Funktionen und Risiken eines Eigenhändlers auf Vertragshändlerniveau

Bei Abschmelzung<sup>1011</sup> eines Eigenhändlers auf einen Vertragshändler kommt es zu einer Umgestaltung der Funktions- und Risikoübernahme aufgrund der Ausrichtung des Geschäftsvertriebs auf den Vertrieb der Vertragswaren. Der Vertragshändler ist noch stärker auf den Vertrieb der Waren fokussiert und orientiert seine Transport-, Lagerhaltungs- und Servicefunktionen speziell an den Vertragswaren.

Im Gegensatz zum klassischen Eigenhändler entfällt bei ihm die Sortimentsfunktion.<sup>1012</sup> Diese umfaßt die Zusammenstellung eines Warenangebots aus dem Gesamtsortiment des Herstellers in qualitativer und quantitativer Hinsicht, entsprechend den (erwarteten) Kaufwünschen der Kunden.<sup>1013</sup> Mit dem Abschluß des Vertragshändlervertrages ist i.d.R. auch eine Mindestabnahmepflicht pro Artikel aus dem Gesamtsortiment des Herstellers verbunden.

Die Beratungsfunktion gegenüber seinen Kunden beschränkt sich auf die Information über Vorteile der Vertragswaren gegenüber Konkurrenzprodukten anderer Hersteller sowie auf die Auswahl des den Vorstellungen des Kunden entsprechenden Produkts. Die Marketingfunktion wird i.d.R. ganz wesentlich durch den Hersteller selbst übernommen, der allenfalls bestimmte Aufgaben an den Vertragshändler delegiert.<sup>1014</sup> Die Eingliederung des Vertragshändlers in die Absatzorganisation des Herstellers und die Interessenwahrungspflicht führen gleichzeitig zu einer Umgestaltung des Unternehmensrisikos des Vertragshändlers.

Aufgrund der Abnahmeverpflichtung des Vertragshändlers reduziert sich die Möglichkeit, einen Risikoausgleich zwischen den von ihm gehandelten Artikeln vorzunehmen. Somit

---

<sup>1011</sup> Man könnte hier auch schlicht von einer Funktionsreduzierung sprechen. Die Bezeichnung Abschmelzung drückt aus, daß dieser Vorgang oftmals schrittweise erfolgt. Vgl. zur Abschmelzung von Funktionen *T. Borstell*, Funktionsverlagerung, S. 202 ff.; *F. Eisele*, Funktionsverlagerung, S. 326 ff.; *H.-K. Kroppen*, Vertriebstochtergesellschaft, S. 152 ff.; *Kroppen/Hüfmeier*, Kommissionär, S. 637 ff.; *M. Burkert*, Festschrift, S. 509 ff.; *K. Kleine*, Aussprache, S. 159 ff.; *S. Timmermanns*, Vertragshändler, S. 80 ff.; *F. Faix/C. Wangler*, Risiken, S. 65 ff.; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 1072 ff.; *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Funktionsverlagerung, S. 321 ff.; *B. Kaminski*, Vertriebsstrukturänderungen, S. 665 ff.

<sup>1012</sup> Vgl. *P. Ulmer*, Vertragshändler, § 10 I 4. b), S. 185.

<sup>1013</sup> Vgl. *A. Vögele/M. Brem*, in Vögele u.a. (Hrsg.), Verrechnungspreise, Kap. G Rz. 772 ff.

<sup>1014</sup> Vgl. *P. Ulmer*, Vertragshändler, § 11 III 3., S. 225.

verteilt sich das Risiko nicht auf breit gestreutes Sortiment, sondern hängt einseitig von der Absatzpolitik und vom Geschäftserfolg des Herstellers ab.<sup>1015</sup> Insbesondere sind die Möglichkeiten des Vertragshändlers stark eingeschränkt, seine Marktchancen durch Einflußnahme auf die Verkaufsbedingungen der Vertragswaren zu steigern.<sup>1016</sup> Daneben besteht für den Vertragshändler weiterhin das allgemeine Unternehmensrisiko aus allgemeinen oder strukturellen Konjunkturschwankungen, wodurch sich das Unternehmensrisiko insgesamt deutlich verschärft.

#### 3.4.5.3 Beurteilung des Vertragshändlers

Die Tätigkeit des Vertragshändlers ist nicht auf die Ausnutzung sich bietender Marktchancen ausgerichtet, sondern auf den Vertrieb von Vertragswaren, durch die er sich eine Vorzugsstellung gegenüber den Konkurrenten erhofft. Insofern kann hier von einem „verlängerten Arm“ des Herstellers gesprochen werden. Aus der Absatzförderungs- und Interessenwahrungspflicht darf aber nicht geschlossen werden, es komme beim Vertragshändler nicht mehr auf die Handelstätigkeit für sein Unternehmen an. Die Tatsache, daß der Vertragshändler regelmäßig unter Verwendung des Herstellerzeichens am Geschäftsverkehr teilnimmt, um dadurch am Goodwill des Herstellers zu partizipieren, kann leicht dazu führen, daß er für einen Vertreter des Herstellers gehalten und die Vertriebstätigkeit diesem zugerechnet wird.<sup>1017</sup> Allerdings sieht das Vertragsverhältnis nicht die Vertretung des Herstellers durch den Vertragshändler, sondern das Handeln in eigenem Namen und auf eigene Rechnung für sein Unternehmen vor. Die Konstellation beinhaltet zwar eine gewisse Abhängigkeit des Vertragshändlers; dies kann aber im Rahmen einer Gesamtbetrachtung nicht dazu führen, daß er ausschließlich als „verlängerter Arm“ des Herstellers gesehen wird. Insbesondere die Übernahme des vollen Absatzrisikos macht deutlich, daß es sich um einen selbständigen Wettbewerber am Markt handelt und somit eine Anerkennung als Eigenhändler sachgerecht ist. Gerade die Abwälzung des Absatzrisikos vom Hersteller auf den Vertragshändler stellt einen gravierenden wirtschaftlichen Grund für die Wahl dieser Vertriebsstruktur dar.

---

<sup>1015</sup> Vgl. *P. Ulmer*, Vertragshändler, § 7 II 3. b), S. 148. Wie stark die Abhängigkeit des Vertragshändlers diesbezüglich ist, zeigte sich am Beispiel der Firma Benetton, die in ihren Werbekampagnen mit eher abschreckenden Bildern für ihre Produkte warb, wodurch die Absätze der Vertragshändler stark litten.

<sup>1016</sup> Vgl. *P. Ulmer*, Vertragshändler, § 10 I 6., S. 186.

<sup>1017</sup> Vgl. *P. Ulmer*, Vertragshändler, § 10 I 1., S. 183.

#### 3.4.5.4 Übertragung auf funktionsreduzierte Eigenhändler

Sofern die in ihren Funktionen reduzierte Eigenhändler-Tochtergesellschaft ähnlich wie der Vertragshändler in ihrer Verhandlungsfreiheit bezüglich der Lieferbedingungen und Verkaufspreise, z. B. durch Preisempfehlungen und Listenpreise, eingeschränkt wird, ist dies durch den Fiskus nicht zu beanstanden. In Bezug auf die Funktions- und Risikoübernahme muß differenziert werden. Damit nicht ein Mißbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten gem. § 42 AO angenommen werden kann, sollte die funktionsreduzierte Eigenhändler-Tochtergesellschaft zumindest einige für den Absatzmittler typische Handelsfunktionen behalten. Dafür bieten sich z.B. die Lagerhaltungs- und Transportfunktion an, die auch vom Vertragshändler übernommen werden. Andere Funktionen und Risiken, wie z.B. die Marketing- und Sortimentsfunktion, die Übernahme von Wechselkurs- und Gewährleistungsrisiken, können dagegen zentral von der Muttergesellschaft getragen werden. Eine Änderung der Funktionen auf das Niveau des Vertragshändlers ist für die reduzierte Aktivität der Vertriebstochter daher eher unschädlich und dürfte nicht zur Annahme eines Gestaltungsmissbrauchs nach § 42 AO führen. Hinsichtlich der Risiken sollte ihr zumindest das allgemeine Absatzrisiko verbleiben, damit eine deutliche Distanz von einer Kommissionsstruktur gegeben ist. Die Abwälzung des Absatzrisikos auf die Vertriebstochter ist außerdem das wirtschaftliche Argument für die Abwicklung des Absatzes über eine Eigenhändler-Tochtergesellschaft. Eine Risikoverschärfung wie beim Vertragshändler wird hier vermieden, denn dies würde wiederum zu einer höheren Marge der Vertriebstochter führen.

Als Anhaltspunkt, wie weit eine Abschmelzung von Funktionen und Risiken möglich ist, kann der Vertragshändler als Eigenhändler im engeren Sinne herangezogen werden. Es verbleiben der Vertriebstochter mehr Funktionen und Risiken als bei einem Kommissionär, wodurch die Gefahr, nicht mehr als Eigenhändler anerkannt zu werden, minimiert wird.

Festhalten läßt sich, daß die Möglichkeit besteht, die Vertriebsseinheit weitgehend an die jeweiligen Anforderungen des Herstellers anzupassen. Vertriebt ein Konzern seine Produkte jedoch in mehreren Ländern, so bedeutet dies theoretisch, daß für jeden Vertriebsstaat zu untersuchen ist, wie das Steuergefälle verläuft und welche Alternative dementsprechend zu präferieren ist, um eine steuerlich optimale Gestaltung zu erreichen. Dieser hohe planerische Aufwand wäre permanent zu betreiben, da auch eventuelle Änderungen

zu berücksichtigen wären. Das Ergebnis wäre eine völlig heterogene Organisation, die einen sehr hohen organisatorischen Aufwand und diverse Rechtsunsicherheiten mit sich bringen würde.

Ziel einer steuerlich optimalen Organisation muß aber eine einfache Struktur sein, die die Steuerbelastung reduziert, weitestgehend Rechtssicherheit gewährt und eine einheitliche Behandlung aller Vertriebsseinheiten ermöglicht.

Daher bietet sich die Etablierung einer regionalen Vertriebszentrale bei gleichzeitig mit reduzierten Funktionen ausgestatteten länderbezogenen Vertriebsseinheiten an.<sup>1018</sup> Es ist lediglich einmal der steuerlich und betriebswirtschaftlich optimale Standort der Vertriebszentrale zu bestimmen. Die übrigen Vertriebsstaaten könnten dann einheitlich mit einfachen Vertriebsseinheiten ausgestattet werden.

---

<sup>1018</sup> Vgl. S. Timmermanns, Vertragshändler, IWB Fach 3 Gruppe 2, S. 805; F. Roser, Steuerfolgen, S. 156; H. Müller et al., Steuerplanung, S. 268.

### 3.5 Zwischenergebnis

Die im Rahmen der Ausgestaltung der Vertriebsgesellschaft übernommenen Funktionen und Risiken hängen von der gewählten vertraglichen Gestaltung ab und können für die Grundformen bei „klassischer“<sup>1019</sup> Gestaltung wie folgt dargestellt werden, wobei gilt:<sup>1020</sup>

+ = Funktion wird übernommen +/- = Funktion kann übernommen werden

- = Funktion wird nicht übernommen

Vertriebsfunktionen	Tochtergesellschaften					
	Eigenhändler		Kommissionär		Handelsvertreter	
	F	R	F	R	F	R
klassische Funktionsverteilung: F = Funktion R = Risiko						
Warenwirtschaft						
- Einkauf	+	+/-	-	-	-	-
- Lagerhaltung, Logistik	+	+	-	-	-	-
Finanzierung, Währung	+	+	-	-	-	-
Produktmanagement						
- Marketing, Produktauswahl/ -platzierung	+	+/-	+	-	+/-	-
Vertragsabwicklung						
- Verkauf, Fakturierung, Forderungsmanagement	+	+	+	-	+	-
- Auslieferung	+	+	+/-	-	+/-	-
- Garantie, After-Sales	+	+/-	+	-	-	-

**Tabelle 20: Funktionen und Risiken bei klassischer Funktionsverteilung**

Unterstellt man, daß im Ansässigkeitsstaat der Tochtergesellschaft ein geringeres Steuerebeneau als im Inland herrscht, so wird die Konzernsteuerquote um so stärker gesenkt, je mehr Funktionen und Risiken bei der Tochtergesellschaft angesiedelt sind. Rein unter dem Gesichtspunkt der Optimierung der Konzernsteuerquote wäre es also ratsam, in einem im Vergleich zum Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft niedriger besteuerten Land eine Eigenhändler- und in einem höher besteuerten Land eine Handelsvertreterstruktur zu wählen. Da aber außersteuerliche Faktoren auf die Wahl der Vertragsform er-

<sup>1019</sup> Unter „klassisch“ ist eine Funktionsverteilung zu verstehen, wie sie überwiegend vorzufinden ist. Vgl. F. Roser, Steuerfolgen unterschiedlicher Vertriebskonzepte, S. 151.

<sup>1020</sup> Tabelle in Anlehnung an F. Roser, Steuerfolgen, S. 151.

heblichen Einfluß haben, kommt es oft zu Zwischenlösungen, die von der steuerlich optimalen Gestaltung abweichen.

### 3.6 Ermittlung von Verrechnungspreisen bei Vertrieb mittels Electronic Business durch die Tochtergesellschaft

#### 3.6.1 Electronic Commerce

##### 3.6.1.1 Electronic Commerce mit physischen Produkten

Besteht die Funktion einer Vertriebsgesellschaft darin, physische Produkte zu erwerben und diese anschließend im Rahmen des Electronic Commerce<sup>1021</sup> (kurz: E-Commerce) über das Internet zu veräußern, so können die Verrechnungspreise mit Hilfe der allgemeinen Grundsätze für die Verrechnungspreisbestimmung bei Vertriebsgesellschaften bestimmt werden.<sup>1022</sup> Dies bedeutet jedoch nicht, daß die Margen und Aufschlagsätze, so wie sie aufgrund von vergleichbaren Geschäften in der physischen Geschäftswelt bestimmt wurden, ungeprüft übernommen werden können. Vielmehr ist zu analysieren, ob und inwieweit die Funktionen und Risiken sich verändert haben. Im Fall einer Änderung sind die Margen und Aufschlagsätze entsprechend anzupassen. Weitere Besonderheiten können infolge von Gewährleistungsansprüchen und Rückgaberechten<sup>1023</sup> entstehen.

*Bsp.: Der physische Versandhandel benötigte für die Bestellaufnahme bisher eine bestimmte Anzahl von Mitarbeitern, die einen fixen Personalaufwand von 500.000 € p.a. verursachte. Aufgrund der Umstellung auf den Internet-Vertrieb reduziert sich dieser Aufwand auf 50.000 € p.a. Zusätzlich entstehen variable Kosten durch die Nutzung des Internets in Höhe von 450.000 € p.a.*

---

<sup>1021</sup> Unter E-Commerce wird der Handel von materiellen und immateriellen Gütern über das Internet verstanden. Ausgangspunkt ist die Vorstellung, daß sich durch E-Commerce die geltenden Anknüpfungspunkte der Besteuerung „auflösen“ und „mobil“ werden. Vgl. u.a. H. Dornberg/L. Hinnekens, Electronic Commerce; A. Picot et al., Unternehmung, S. 317; H. Abrams/R. Doernberg, Electronic, TNI 1997, S. 1573; H. Kubaile, Anforderungen, PISStB 2002, S. 140; R. Pinkernell/X. Ditz, Betriebsstättenbegriff, FR 2001, S. 1193 – 1206 und S. 1271 – 1279. Für einen Überblick möglicher Definitionen vgl. OECD, Electronic Commerce, S. 28 f.; PricewaterhouseCoopers, E-business, S. 1. Zur bilanziellen Behandlung vgl. U. Eberlein, Internetauftritte, DSStZ 2003, S. 677 ff.

<sup>1022</sup> Vgl. B. Kaminski, Verrechnungspreisaspekte, IStR 1999, S. 224.

<sup>1023</sup> Rückgaberechte können zum Beispiel wegen gesetzlicher oder vertraglicher Ansprüche bestehen. Dabei ist insbesondere an das Recht zu denken, ein Produkt innerhalb einer bestimmten Frist an die Vertriebsgesellschaft zurückzugeben.

Es werden zwar die gleichen Funktionen ausgeübt, doch ist infolge der ungleichen Fixkosten ein unterschiedliches Anpassungsrisiko an ein verändertes Geschäftsvolumen gegeben. Daher kann eine Anpassung der Rohgewinnmarge bei Anwendung der Wiederverkaufsmethode geboten sein.

### 3.6.1.2 Electronic Commerce mit digitalisierten Produkten

Die zum E-Commerce mit physischen Produkten ausgeführten Grundsätze gelten auch für den Vertrieb digitalisierter Produkte. Allerdings kann bei diesen im Regelfall kein Lagerhaltungs- und Kapitalbindungsrisiko entstehen. In Ausnahmefällen können solche Risiken trotzdem vorliegen und sind dann entsprechend im Rahmen der Funktionsanalyse zu berücksichtigen. Andererseits besteht die Gefahr, daß neue Risiken hinzutreten.

*Bsp. 1: Eine Gesellschaft erstellt eine Software und vertreibt diese über konzernverbundene Vertriebsgesellschaften in anderen Staaten an fremde Dritte. Es wird vertraglich vereinbart, daß die Software-Gesellschaft ihre Leistungen an die Vertriebsgesellschaft auf Abruf erbringt und erst zu diesem Zeitpunkt die Einräumung einer Lizenz erfolgt. Folglich trägt die Vertriebsgesellschaft kein Lagerhaltungsrisiko.*

*Bsp. 2: Ein Unternehmen erwirbt von einem mit ihm verbundenen Unternehmen Lizenzen auf Vorrat<sup>1024</sup>, um diese zu einem möglichst günstigen Preis einkaufen und kurzfristig an fremde Dritte veräußern zu können. Besondere Risiken bestehen hierbei für die erwerbende Konzerngesellschaft z.B. im Rahmen einer möglichen technischen und/oder wirtschaftlichen Veralterung oder eines unberechtigten Kopierens der Software.*

### 3.6.2 Electronic Services

Zur Bestimmung der Verrechnungspreise im Bereich von E-Services sind die allgemeinen Grundsätze für die Bestimmung von Verrechnungspreisen für Dienstleistungen heranzuziehen. Angesichts der hohen Spezialisierung und der Ausrichtung auf die individuellen Verhältnisse im Rahmen des Electronic Business (kurz: E-Business) wird die Anwendung der Preisvergleichsmethode häufig nicht möglich sein.<sup>1025</sup> In diesen Fällen kommt insbesondere die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode in Betracht.

---

<sup>1024</sup> Alternativ wäre auch ein Einkauf erst bei entsprechender Nachfrage seitens eines Abnehmers möglich.

<sup>1025</sup> Vgl. zur Individualisierung beim Web-Hosting z.B. [www.webhosting.com](http://www.webhosting.com).

*Bsp. 1: Eine Konzerngesellschaft erbringt Webhosting-Dienstleistungen<sup>1026</sup> für alle anderen Tochtergesellschaften. Infolge der fehlenden Vergleichbarkeit mit den Leistungen unter fremden Dritten werden diese auf Grundlage der Kostenaufschlagsmethode abgerechnet.*

*Alternative 1:* Für die von der Konzerngesellschaft, deren Unternehmensgegenstand das Webhosting ist, erbrachte Leistung besteht ein Marktpreis z.B. aufgrund einer Gebührenverordnung. Bei gegebener Vergleichbarkeit der Leistungen ist diese Leistung konzernintern nach der Preisvergleichsmethode abzurechnen.

*Alternative 2:* Sofern die Voraussetzungen des BMF-Schreibens vom 30.12.1999<sup>1027</sup> erfüllt sind, kann eine Verrechnung solcher Leistungen auch im Wege der Konzernumlage erfolgen.

Werden jedoch Dienstleistungen erbracht, die ohne Veränderung an fremde Dritte weiterveräußert werden, liegt eine Abrechnung auf Grundlage der Wiederverkaufspreismethode nahe, da bei Vertriebsgesellschaften der Fremdvergleichspreis regelmäßig nach dieser Methode bestimmt wird.<sup>1028</sup>

---

<sup>1026</sup> Darunter ist die Überlassung von Speicher und Leitungskapazität im Rahmen eines Providervertrags ohne Bestimmung eines konkreten Servers zu verstehen.

<sup>1027</sup> Vgl. BMF-Schreiben v. 30.12.1999, IV B 4 - S 1341 - 14/99, BStBl. I 1999, 1122.

<sup>1028</sup> BFH v. 17.10.2003, I R 103/00, BFHE 197, 68.

### 3.7 Vertriebseinheit als regionale Vertriebszentrale

#### 3.7.1 Grundüberlegungen

Betrachtet man die vorherrschenden, länderübergreifenden Konzernstrukturen in der Vergangenheit, so stellt man fest, daß i.d.R. in jedem Land eine komplette eigenständige Organisation bestand und oftmals noch besteht, die auch alleine lebensfähig wäre. Dies gilt insbesondere für den Vertrieb. Die Aufgabe des Steuerplaners bestand vornehmlich darin, grenzüberschreitende Strukturen so auszurichten, daß die Konzernsteuerquote minimiert und ungewollte Effekte wie Doppel- oder Quellenbesteuerung vermieden wurden. Die bestehende Arbeitsteilung wurde dabei durch das Steuermanagement akzeptiert und es wurde versucht, den passenden rechtlichen Rahmen zu schaffen. Die Steuerplanung wählte dabei zwischen direkten und indirekten Beteiligungen an Tochtergesellschaften ggf. unter Einschaltung einer Holding oder nutzte Betriebsstätten für ihre Planung. Die Möglichkeit einer regionalen Einheitsgesellschaft wurde aufgrund der damit verbundenen Schwierigkeiten eher selten in Betracht gezogen.<sup>1029</sup>

Die Steuerplanung wird die traditionellen Aspekte wohl auch zukünftig nicht außer Acht lassen. Allerdings steht zu vermuten, daß in Zukunft vermehrt Überlegungen hinzutreten, die die steueroptimale Ansiedlung unternehmerischer Funktionen im internationalen Konzern betreffen.<sup>1030</sup> Beispielsweise hat der europäische Binnenmarkt in allen Wirtschaftszweigen zu einem steigenden Kosten- und Wettbewerbsdruck geführt, aufgrund dessen über kostengünstige Organisationen und eine europaweite Zentralisierung von Funktionen nachgedacht wird. Die Standardisierung der Kundenwünsche und somit die Herausbildung von sog. „Eurobrands“ mitunter auch „Globalbrands“<sup>1031</sup>, das starke Wachstum der internationalen Handelsketten, die Fortschritte in der Informations- und Kommunikationstechnologie sowie die Einführung des Euro haben zusätzlich für eine „Europäisierung“ des Geschäfts gesorgt.<sup>1032</sup> Es erscheint vor diesem Hintergrund sinnvoll, daß zukünftig nicht mehr in jedem Land eine komplette und damit kostenintensive Vertriebsstruktur vorhanden ist,

---

<sup>1029</sup> Vgl. *D. Endres*, in IDW (Hrsg.), *Unternehmenstätigkeit*, S. 92 f.

<sup>1030</sup> Vgl. *D. Endres*, *Funktionsverlagerung*, RIW 2003, S. 729.

<sup>1031</sup> Vgl. dazu ausführlich *F. de Hosson*, *Groups, Intertax 1996*, S. 80; *C.-D. Jackstein*, in Raupach (Hrsg.), *Verrechnungspreissysteme*, S. 104.

<sup>1032</sup> Vgl. *D. Endres*, in IDW (Hrsg.), *Unternehmenstätigkeit*, S. 91; *D. Endres/A. Holz*, *Strategies, TNI 1996*, S. 161; *F. de Hosson*, *Groups, Intertax 1996*, S. 80.

sondern daß Zentralen (Shared Service Centers<sup>1033</sup>) für homogene Regionen ausgebildet werden, kombiniert mit einfachen Vertriebsstrukturen in den einzelnen Ländern, die im Extremfall nur noch Dienstleistungen erbringen bzw. abrufen. Ziel beim gruppeninternen Outsourcing ist insbesondere die Vermeidung von Kostenduplizierungen und die Erlangung von Rechtssicherheit. Dabei kommt der Vereinbarung von konzerninternen Verrechnungspreisen eine steigende Bedeutung zu, da sich mit Etablierung einer Vertriebszentrale auch der konzerninterne Leistungsaustausch erhöht. Man sollte aber im Zusammenhang mit der Etablierung von Vertriebszentralen nicht übersehen, daß dadurch zunächst Kosten verursacht werden, die an anderer Stelle wieder eingespart werden müssen, damit sich das Vorhaben rechnet. Ebenso sind Risiken aufgrund geänderter Rahmenbedingungen bereits in der Planungsphase zu berücksichtigen.

### 3.7.2 Vor- und Nachteile einer zentralen Vertriebsgesellschaft

Durch die Etablierung einer Vertriebszentrale im niedrig besteuerten Ausland ist es möglich, unter Ausnutzung des internationalen Steuergelbes die Konzernsteuerquote zu senken. Gleichzeitig kann die Rechtssicherheit durch einfache und einheitliche Strukturen in den Absatzländern erhöht werden, denn die Routinefunktionen lassen sich relativ leicht dokumentieren. Durch eine einheitliche Struktur sind Zeit- und Kostenersparnisse möglich, da Verrechnungspreise bzw. Margen für die Vertriebstochtergesellschaften nicht mehr einzeln ausgehandelt, sondern einheitlich ermittelt werden können.<sup>1034</sup> Das Aushandeln von Verrechnungspreisen macht aus Konzernsicht keinen Sinn, da dem zeitlichen Aufwand für die Verhandlungen keine zusätzliche Wertschöpfung gegenüber steht. Darüber hinaus kann die ungewollte Ausnutzung von Arbitrage aufgrund unterschiedlicher Preisgestaltungen in verschiedenen Ländern vermieden werden. Es ist somit ein einheitliches Vorgehen hinsichtlich der Preis- und Rabattpolitik und eine einheitliche Behandlung von Europa-Kunden möglich. Gegenüber den Kunden wird die Umstellung kaum sichtbar, denn viele Funktionen wie z.B. Vertrieb, Marketing, Kundendienst, Inkasso etc. werden

---

<sup>1033</sup> Kerngedanke ist die Zusammenführung von Back-Office-Leistungen und die damit verbundene Generierung von Kostenvorteilen. Vgl. zu Shared Service Centres C. Verlinden/M. Boone, Shared Service Centre, TPITP, S. 3 ff.; O.H. Jacobs, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 1015 f.; PricewaterhouseCoopers, Shared Service Center, ITPJ 1998, S. 213 ff.

<sup>1034</sup> In vielen Konzernen ist es durchaus üblich, daß die Verrechnungspreise zwischen den beteiligten Unternehmen im Wege der Verhandlung ermittelt werden.

weiterhin lokal wahrgenommen. Zusätzlich lassen sich Vorteile im Bereich der Logistik, des Kreditrisiken- und Währungsmanagements erzielen.

Weitere Kosteneinsparungen sind durch die Zentralisierung von Funktionen und einer damit verbundenen Verringerung des administrativen Aufwands möglich. Eventuell lassen sich darüber hinaus Größenvorteile (Economies of Scale) und Synergieeffekte durch die Koordination von Einkauf, Forschung und Entwicklung und einer optimierten Produktionssteuerung realisieren.

Positiv wirkt sich außerdem im Konzern aus, daß sich die Vertriebs- und Produktionsgesellschaften auf ihre Kernkompetenzen konzentrieren können. Dies erleichtert ein Benchmarking für einzelne Funktionen und den Aufbau eines zentralen Controlling und erhöht die Transparenz im Konzern.

Gegenüber einer „traditionellen“ Organisation bietet sich bei einer zentralen Vertriebsgesellschaft ein weiterer Vorteil, denn die Entstehung von „Verlustinseln“ kann verhindert werden. Solche Verlustinseln können bei einer „traditionellen“ Organisation entstehen, wenn die Vertriebsgesellschaften in den einzelnen Ländern unterschiedlich profitabel arbeiten. Entstandene Verluste können nur von der jeweiligen Gesellschaft geltend gemacht werden, bei der die Verluste entstanden sind.<sup>1035</sup> Dieses Problem entfällt, wenn die Verluste durch die zentrale Vertriebsgesellschaft getragen werden und den einfachen Vertriebs-einheiten ein ihren Funktionen entsprechender geringer Gewinn verbleibt. Es ist jedoch darauf zu achten, daß nicht die Verlustnutzung durch die Begründung von Vertreterbetriebsstätten in den einzelnen Ländern verhindert oder zumindest beeinträchtigt wird.

Es sollte jedoch nicht der Eindruck entstehen, daß alle Funktionen in einer solchen regionalen Vertriebszentrale gebündelt werden können oder sollten. Beispielsweise ist es durchaus sinnvoll, einen Teil des Marketing den lokalen Vertriebsgesellschaften zu überlassen, da diese „ihren“ Markt am besten kennen. Auch die Entwicklungen im Bereich des Online-Vertriebs zeigen, daß der weitaus größte Teil der Umsätze vor Ort abgewickelt wird und somit die dezentralen Ansprechpartner durchaus ihre Berechtigung haben und wohl auch in Zukunft haben werden.

Natürlich entstehen durch die Etablierung einer Vertriebszentrale auch gewisse Nachteile bzw. Risiken, denn eine Systemumstellung verursacht zunächst einmal Kosten. Es ist darauf zu achten, daß die Beeinträchtigung des operativen Geschäfts durch die Reorganisati-

on auf ein Minimum begrenzt wird. Mit der Reorganisation des Vertriebs sind außerdem steuerliche Probleme und Risiken wie z.B. die Ermittlung von Kaufpreisen bei Überführung immaterieller Wirtschaftsgüter, der Behandlung von Kundenstämmen etc. verbunden.

Es besteht außerdem die Gefahr, daß das Management sich vom operativen Geschäft entfernt oder die Akzeptanz bei den betroffenen Mitarbeitern fehlt.<sup>1036</sup> Die Umstellung auf ein Kommissionärssystem kann außerdem zu Motivationsproblemen führen, da die bisher als Eigenhändler agierenden Vertriebseinheiten weniger Funktionen und Risiken übernehmen und gleichzeitig ihre Gewinne sinken. Darüber hinaus wird die Messung der Leistung des Managements eingeschränkt, denn die Gewinne der vermittelnden Einheiten in den jeweiligen Absatzgebieten werden für steuerliche Zwecke „künstlich“ innerhalb einer Gewinnbandbreite gehalten, die durch eine Benchmark-Studie nachgewiesen werden kann.

Weitere Nachteile können bei Konzernverlusten entstehen, denn die Gewinnpoolung führt dann zu konstantem Steueraufwand in Hochsteuerländern, in denen nur noch einfache Strukturen existieren. Ansonsten besteht bei Konzerngewinnen die Gefahr, daß die Fiski dieser Länder durch Anknüpfung an eine Vertreterbetriebsstätte versuchen, ihr Steueraufkommen zu steigern.

Die Etablierung einer Vertriebszentrale erscheint aufgrund der möglichen Vorteile als eine interessante Alternative zum „klassischen“ Aufbau des Vertriebs mit eigenen Vertriebsgesellschaften in jedem Land. Insbesondere da zu erwarten ist, daß auch in Zukunft die Margen eher geringer werden dürften, muß über jede Möglichkeit zur Optimierung des Konzernaufbaus nachgedacht werden. Dabei ist zu beachten, daß sich eine solche Organisation erst langfristig auszahlt und daß kurzfristig die – aufgrund der Umstrukturierung – anfallenden Kosten zu einer Verschlechterung des Konzernergebnisses führen werden. Die möglichen Nachteile können bei entsprechender Planung weitestgehend vermieden oder auf ein Minimum reduziert werden. Es kommt letztlich auf den Einzelfall an, ob die Vertriebszentrale für einen Konzern eine sinnvolle Alternative darstellt.

---

<sup>1035</sup> Dies wird auch als sog. lock-in-Effekt bezeichnet.

<sup>1036</sup> Daher ist dieses Konzept für den Mittelstand eher ungeeignet, da es i.d.R. erforderlich ist, daß sich die Unternehmensleitung vor Ort befindet.

### 3.7.3 Ausgestaltung einer zentralen Vertriebsgesellschaft

Für eine optimale steuerliche Gestaltung des Vertriebsbereichs muß zunächst bestimmt werden, in welchem Land die Vertriebszentrale angesiedelt werden soll.<sup>1037</sup> Dies hängt nicht nur von der Höhe der Steuer in den einzelnen Ländern ab, sondern auch von außersteuerlichen Faktoren.

Ist das Land der Vertriebszentrale festgelegt, wobei es sich aus steuerlicher Sicht um ein Land mit niedriger Besteuerung handeln sollte, so werden im nächsten Schritt in allen übrigen Ländern einheitliche Strukturen angelegt, die dazu führen, daß der Gewinn in diesen Ländern einerseits auf ein Minimum gesenkt wird und andererseits die Gewinnzuordnung leicht nachvollziehbar ist, um Streitigkeiten mit den Fiskalbehörden zu vermeiden.

Der Gewinn, der auf ein Unternehmen im Konzernverbund entfällt, läßt sich auf verschiedene Komponenten zurückführen. Zu nennen sind hier primär die ausgeübten Funktionen und die übernommenen Risiken. Daneben entstehen Gewinne aufgrund der Überlassung von immateriellen Wirtschaftsgütern. Diese Komponenten sind aufgrund vertraglicher Vereinbarungen entsprechend den jeweiligen Anforderungen kombinierbar. Bestehende Leistungsbündel können also zerlegt und steuerlich optimiert neu zusammengefügt werden.<sup>1038</sup> Erreicht werden soll in den Ländern mit einfachen Vertriebsstrukturen eine Entlohnung der risikoarmen, reinen Funktionsbeiträge auf niedrigem, aber stabilem Niveau. Entsprechend hat die Vertriebszentrale umfangreiche Risiken zu tragen.<sup>1039</sup> Der Gewinnanteil der Vertriebszentrale läßt sich außerdem erhöhen, indem immaterielle Wirtschaftsgüter, wie z.B. der Kundenstamm oder Patente, auf diese übertragen werden.

### 3.7.4 Risiken bei Abschmelzung der länderbezogenen Vertriebsgesellschaften auf Kommissionärsbasis

Kommt es zu einer Abschmelzung der Funktionen vom Eigenhändler auf eine Kommissionärsbasis, so könnte darin eine Vertragsbeendigung zwischen dem Eigenhändler und dem

---

<sup>1037</sup> Zur Standortwahl vergleiche u.a. die Ausführungen bei *D. Laudan*, in Grotherr (Hrsg.), *Steuerplanung* 2003, S. 123 ff.; *M. Günkel*, in Bericht über die Steuerfachtagung des IdW 1993, S. 39 ff.; *M. Zehetmair/A. Vassel*, *Kooperation*, DSWR 2002, S. 2 ff.; *J. Littkemann*, *Standortwahl*, BBK 10, S. 613 ff.; *U. Schreiber*, *Unternehmensbesteuerung*, StuW 1994, S. 238 ff.

<sup>1038</sup> So kann das mit dem Vertrieb korrespondierende Risiko des Absatzes durch vertragliche Vereinbarung auf eine andere Gesellschaft übertragen werden.

<sup>1039</sup> Zu nennen sind hier insbesondere Risiken hinsichtlich des Volumens, des Marktanteils, des Preises, der Garantie, des Delkredere etc.

Prinzipal gesehen werden, die eventuell einen Ausgleichsanspruch des Eigenhändlers begründet.<sup>1040</sup> Ein Ausgleichsanspruch gem. § 89b HGB steht einer Vertriebsgesellschaft nicht in dessen direkter, sondern aufgrund einer analogen Anwendung zu.<sup>1041</sup> Dies setzt jedoch nach der ständigen Rechtsprechung des BGH<sup>1042</sup> voraus, daß

- das Vertragsverhältnis zwischen den Parteien sich nicht in einer bloßen Verkäufer-Käufer-Beziehung erschöpft, sondern der Vertragshändler derart in die Absatzorganisation des Prinzipals eingegliedert ist, daß er wirtschaftlich in erheblichem Umfang einem Handelsvertreter vergleichbare Aufgaben zu erfüllen hat, und
- der Vertragshändler verpflichtet ist, dem Prinzipal bei Vertragsende den Kundenstamm zu übertragen, so daß dieser sich die Vorteile dieses Kundenstammes sofort und ohne weiteres nutzbar machen kann.

Indiziell spricht für eine Eingliederung der Vertriebsgesellschaft in die Absatzorganisation des Prinzipals insbesondere die Vereinbarung eines Alleinvertriebsrechts, die Zuweisung eines bestimmten Verkaufsgebiets, eine Berichtspflicht, die Einbeziehung in Preisbindungen und Werbung des Prinzipals sowie vertragliche Wettbewerbsbeschränkungen.<sup>1043</sup> Schwieriger kann die Frage zu beurteilen sein, ob eine Verpflichtung zur Überlassung des Kundenstammes besteht. Eventuell kann es ausreichen, wenn der Prinzipal am Vertragsende tatsächlich in die Lage versetzt wird, den Kundenstamm zu nutzen. Hierfür genügt eine laufende Unterrichtung des Prinzipals.<sup>1044</sup>

Um möglichen Ansprüchen vorzubeugen, wird in der Praxis oft vereinbart, daß das am Sitz der auswärtigen Vertriebsgesellschaft geltende Recht anwendbar sei, wenn es einen solchen Anspruch nicht kennt. Dieser Gestaltung könnte mit der Entscheidung des Europäischen Gerichtshofes die Grundlage entzogen worden sein.<sup>1045</sup> Danach können die Bestimmungen über den Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters nicht schlicht durch eine

---

<sup>1040</sup> Vgl. *T. Borstell*, Funktionsverlagerung, S. 202 ff.; *F. Eisele*, Funktionsverlagerung, S. 326 ff.; *H.-K. Kroppen*, Vertriebstochtergesellschaft, S. 152 ff.; *H.-K. Kroppen/S. Hüfmeier*, Kommissionär, S. 637 ff.; *M. Burkert*, Festschrift, S. 509 ff.; *K. Kleine*, Aussprache, S. 159 ff.; *S. Timmermanns*, Vertragshändler, S. 80 ff.; *F. Faix/C. Wangler*, Risiken, S. 65 ff.; *O.H. Jacobs*, Unternehmensbesteuerung 2002, S. 1072 ff.; *H. Kuckhoff/R. Schreiber*, Funktionsverlagerung, S. 321 ff.; *B. Kaminski*, Vertriebsstrukturänderungen, S. 665 ff.

<sup>1041</sup> Vgl. *H. Bamberger*, Ausgleichsanspruch, NJW 1985, S. 33 – 35.

<sup>1042</sup> BGH v. 17.4.1996, VIII ZR 5/95, NJW 1996, 2159 m.w.N.

<sup>1043</sup> Vgl. *V. Käbisch*, Vertriebsumstellung, IStR 2001, S. 325 f.; *F. Faix/C. Wangler*, Risiken, IStR 2001, S. 67.

<sup>1044</sup> BGH v. 16.1.1989, I ZR 223/83, DB 1986, S. 1069; *V. Käbisch*, Vertriebsumstellung, IStR 2001, S. 326.

<sup>1045</sup> *EuGH* v. 9.11.2000 – Rechtssache C-381/98 (Ingmar), DB 2001, S. 36.

Rechtswahlklausel umgangen werden. Allerdings bestehen Zweifel an der Haltbarkeit der Entscheidung des EuGH und hinsichtlich der analogen Anwendung der einzelnen mitgliedstaatlichen Vorschriften.<sup>1046</sup>

Alternativ zur Rechtswahlklausel bietet sich die Möglichkeit, die Mitteilungspflicht des Kundenstammes vertraglich ausdrücklich auszuschließen.<sup>1047</sup> Bestand jedoch während des Vertragsverhältnisses eine entsprechende Berichtspflicht, kann sich der Prinzipal die Kundendaten bei Vertragsende ohne weiteres nutzbar machen, so daß es insofern nicht auf eine formelle Übertragung in diesem Zeitpunkt ankommen kann.

Es ist aber fraglich, ob es überhaupt zur Entstehung eines Ausgleichsanspruchs kommt, da im Falle der Abschmelzung von Funktionen keine Beendigung, sondern lediglich eine strukturelle Änderung stattfindet. Entscheidend muß sein, inwieweit die Vertriebsgesellschaft ihren bisherigen von ihr geschaffenen Kundenstamm weiter nutzt. Verwendet der Kommissionär die von ihm als Eigenhändler geschaffenen Kundenbeziehungen weiter, so kommt es nicht zur Entstehung eines Ausgleichsanspruchs analog zu § 89b HGB. Zu einem anderen Ergebnis könnte man hinsichtlich der Beurteilung der Abschmelzung kommen, wenn hierin die unentgeltliche Übertragung von Gewinnchancen gesehen wird, die voneinander unabhängige Unternehmen nur gegen ein entsprechendes Entgelt gewährt hätten.<sup>1048</sup> Bei einer vertrags- bzw. gesetzeskonformen Beendigung eines Eigenhändlervertrags bleibt aber außerhalb der Anwendung des § 89b HGB kein Raum für eine davon unabhängige oder darüber hinausgehende Entgeltspflicht. Zu prüfen im Rahmen eines Fremdvergleichs wäre allerdings noch, ob sich ein fremder Dritter bereits bei Vertragsabschluß gegen spätere Änderungen abgesichert hätte.

Eine andere Beurteilung kann sich ergeben, falls Vertriebsvereinbarungen vorzeitig beendet werden. Sofern sich aus der vorzeitigen Beendigung eines Vertrages Ansprüche ergeben, sind diese in der Bilanz zu aktivieren. Sind solche Ansprüche nicht aktiviert worden, sind sie – soweit dies noch möglich ist – durch eine nachträgliche Aktivierung gewinnerhöhend zu erfassen. Steuerliche Korrekturen können allerdings auch unabhängig von zivilrechtlichen Ansprüchen erfolgen. Die Zustimmung der Gesellschafter zu dem mit einer Funktionsabschmelzung verbundenen Verlust einer Rechts- und Vermögensposition ver-

---

<sup>1046</sup> Vgl. V. Käbisch, Vertriebsumstellung, IStR 2001, S. 326 m.w.N.

<sup>1047</sup> Vgl. H. Kuckhoff/R. Schreiber, Funktionsverlagerung, IStR 1999, S. 356.

<sup>1048</sup> Vgl. G. Scholten, Transfers, Intertax 1998, S. 280 ff.; H. Kuckhoff/R. Schreiber, Funktionsverlagerung, IStR 1999, S. 354.

hindert zwar zivilrechtlich das Entstehen von Schadensersatzansprüchen, sie verhindert jedoch nicht die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung i.S.d. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG.<sup>1049</sup> Steuerliche Gewinnkorrekturen, die auf § 8 Abs. 3 S. 2 KStG gestützt sind, können unabhängig davon erfolgen, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung auch gesellschaftsrechtlich gegeben ist und ob zivilrechtlich Ansprüche der Gesellschaft gegen ihre Gesellschafter resultieren. Einschränkend anzumerken ist, daß eventuelle zivilrechtliche Ansprüche der Gesellschaft, die erfolgswirksam zu aktivieren sind, nicht gleichzeitig die Rechtsfolgen des § 8 Abs. 3 S. 2 KStG auslösen.<sup>1050</sup>

Lediglich wenn es im Rahmen einer Funktionsabschmelzung zu einer vorzeitigen Beendigung von Vertriebsvereinbarungen kommt, ist es denkbar, daß entgeltpflichtige Geschäftschancen übertragen werden. Dies wird jedoch verhindert, wenn die jetzt auf Kommissionsbasis arbeitende Gesellschaft ihren Kundenstamm z.B. aufgrund eines Alleinvertriebsrechts weiter nutzt. Damit steht ihr allein die Möglichkeit zu, aus dem durch sie aufgebauten Kundenstamm in der Zukunft ein Geschäft abzuschließen und daraus einen Gewinn zu erzielen.

Fraglich ist, ob Entschädigungsansprüche aufgrund der Umwandlung eines Eigenhändlers in einen Kommissionär und einer damit verbundenen Reduzierung zukünftiger Gewinne zu rechtfertigen sind. Der Verminderung zukünftiger Ertragschancen steht aber auch eine Minderung der Kostenrisiken gegenüber. Diese werden von Teilen der Literatur als gleichwertig beurteilt, so daß keine Basis für eine eventuelle Entschädigung durch die Muttergesellschaft gegeben ist.<sup>1051</sup> Eine andere Meinung sieht sehr wohl die Möglichkeit einer Entschädigung, die ihre Anspruchsgrundlage in dem abgeschlossenen Vertriebsvertrag mit seiner Restlaufzeit findet.<sup>1052</sup> Dies überzeugt, weil der Tochtergesellschaft möglicherweise aufgrund der Funktionsänderung noch Kosten z.B. durch weiterlaufende Lagermietverträge oder noch nicht amortisierten Investitionen entstehen können. Daher sind Entschädigungsansprüche für den Fall einer vorzeitigen Kündigung von Vertriebsverträgen denkbar, die sich jedoch an den Kündigungsfristen orientieren müssen. Sind zwischen Mutter- und Tochtergesellschaft keine vertraglichen Regelungen über die Beendigung des Vertriebsverhältnisses getroffen worden, ist darauf abzustellen, was fremde Dritte verein-

---

<sup>1049</sup> *BFH* v. 11.6.1996, I R 97/95, BFHE 181, 122; *BFH* v. 2.2.1994, I R 78/92, BStBl. II 1994, 479.

<sup>1050</sup> *BFH* v. 12.10.1995, I R 127/94, BFHE 179, 258.

<sup>1051</sup> Vgl. *G. Engler*, in *Vögele* (Hrsg.), *Verrechnungspreise*, Kap. O Rz. 375; *H.-K. Kroppen/S. Hüffmeier*, *Kommissionär*, IWB Fach 3, Gruppe 2, S. 642.

<sup>1052</sup> Vgl. *F. Faix/C. Wangler*, *Risiken*, IStR 2001, S. 68 m.w.N.

bart hätten. Dabei können die für Handelsvertreter geltenden Kündigungsvorschriften der §§ 89 und 89a HGB als Orientierung herangezogen werden.

### 3.8 Vertriebseinheit als Central Entrepreneur

#### 3.8.1 Grundüberlegung

Das „Central-Entrepreneur“-Konzept zeichnet sich dadurch aus, daß eine Konzerngesellschaft als „Central Entrepreneur“ strukturiert wird und als solcher die überwiegenden Geschäftsrisiken trägt, während die übrigen operativen Konzerngesellschaften ihre Unternehmenstätigkeit in Form von Dienstleistungen gegenüber dem „Central Entrepreneur“ erbringen.<sup>1053</sup> Dieser ist für die Geschäfts-, Produkt- und Vertriebsstruktur verantwortlich.<sup>1054</sup>

Hierfür ist es erforderlich, daß die übrigen Konzernvertriebsgesellschaften vom Eigenhändler- auf das Kommissionärsmodell, die Produktionsgesellschaften vom Eigenproduktions- auf das Lohnfertigungsmodell und die Forschungsgesellschaften vom Eigenforschungs- auf das Auftragsforschungsmodell umgestellt werden.

Das „Central-Entrepreneur“-Konzept stellt damit im Ergebnis eine Zentralisierung der Gesamtverantwortung für den Wertschöpfungsprozeß auf eine einzige Konzerngesellschaft dar.

Die Implementierung des „Central-Entrepreneur“-Konzeptes darf sich indes nicht auf die Änderung der Vertragsbeziehungen beschränken. Die steuerliche Anerkennung der geänderten Einkünfteabgrenzung erfordert vielmehr entsprechende wirtschaftliche Änderungen. Um die Zuordnung aller Marktchancen und -risiken zu rechtfertigen, muß der „Central-Entrepreneur“ die Verantwortung für die Geschäfts-, Produkt- und Vertriebspolitik tragen. Die Anerkennung des Konzepts setzt daher auch eine hinreichende Ausstattung der „Central-Entrepreneur“-Gesellschaft mit strategischen Entscheidungskompetenzen und strategisch wertvollen immateriellen Wirtschaftsgütern voraus. Dem „Central-Entrepreneur“ müssen die wesentlichen strategischen und betriebswirtschaftlichen Entscheidungen obliegen, wie z.B. die Produkt- und Distributionspolitik sowie übergeordnete

---

<sup>1053</sup> Vgl. *D. Endres*, Funktionsverlagerung, RIW 2003, S. 732; *ders.*, Unternehmenstätigkeit, S. 93 ff.; *H. Baumhoff*, Steuerfolgen, IStR 2003, S. 5; *M. Möller/H. Bartl*, in Oestreicher (Hrsg.), Verrechnungspreise, S. 273 ff.

<sup>1054</sup> Vgl. *H. Baumhoff*, Entwicklungen, IStR 2003, S. 6.

Aspekte der Preis- und Kommunikationspolitik. Infolge seiner zentralen Verantwortung trägt der „Central-Entrepreneur“ sowohl im wirtschaftlichen als auch im steuerlichen Sinne alle Marktchancen und Marktrisiken.

Für eine steuerliche Anerkennung müssen die strategischen Entscheidungen des Verantwortungsbereichs „vor Ort“ getroffen werden, was grundsätzlich eine physische Anwesenheit der maßgeblichen Entscheidungsträger am Standort der „Central-Entrepreneur“-Gesellschaft voraussetzt. Anders als das Kommissionärsmodell macht die Umsetzung des „Central-Entrepreneur“-Konzeptes damit bedeutsame „Kompetenzverschiebungen“ im Konzern erforderlich. Eine Vertriebsgesellschaft als „Central-Entrepreneur“ bietet sich insbesondere bei Produkten an, bei denen es insbesondere auf das Marketing ankommt.<sup>1055</sup>

### 3.8.2 Auswirkungen auf die Einkunftsabgrenzung

Die Implementierung des „Central-Entrepreneur“-Konzeptes löst regelmäßig erhebliche betriebswirtschaftliche Veränderungen aus, weil es aufgrund der damit normalerweise einhergehenden Neudefinition der Verantwortungsbereiche zu einer massiven Beeinflussung der Wertschöpfungsallokation, der Ergebniszuordnung und der Managemententscheidungen kommt.

Eine derart umfassende Umstellung der Vertragsbeziehungen im Konzern hat eine ähnliche umfassende Änderung der Einkünftezuordnung zur Folge. Die auf das Lohnfertigungsmodell umgestellten Produktionsgesellschaften, die auf das Kommissionärsmodell umgestellten Vertriebsgesellschaften und die auf das Auftragsforschungsmodell umgestellten Forschungsgesellschaften erhalten künftig nur noch einen moderaten Gewinnaufschlag auf ihre Kosten (Kostenaufschlagsmethode), während der übrige Gewinn beim „Central-Entrepreneur“ anfällt. Bei idealtypischer Umsetzung des Modells fällt damit der gesamte Konzerngewinn abzüglich einer moderaten Cost-plus-Vergütung für die operativen Konzerngesellschaften bei der „Central-Entrepreneur“-Gesellschaft an.

Aufgrund der Tatsache, daß der „Central-Entrepreneur“ im Ergebnis die Gesamtverantwortung und somit sämtliche Marktchancen und -risiken trägt und im Übrigen einen erheblichen – i.d.R. sogar den größten Anteil – der Gesamtwertschöpfung erwirtschaftet, sind ihm im Rahmen der steuerlichen Gewinnabgrenzung alle Gewinnchancen und Verlustrisi-

---

<sup>1055</sup> Dabei ist z.B. an die Vermarktung von Designerware zu denken.

ken seines Verantwortungsbereichs zuzuordnen. Daher steht ihm das Gewinnpotential zu, das seinem Verantwortungsbereich immanent ist. Gleichmaßen hat er aber auch mögliche Verluste zu tragen.<sup>1056</sup> Die Zuordnung der Marktchancen und -risiken bzw. des Residualgewinns bzw. -verlustes des Verantwortungsbereichs zur „Central-Entrepreneur“-Gesellschaft ist durch eine entsprechende Auswahl der Verrechnungspreismethode sowie einen entsprechenden „Weg“ der Leistungsfakturierung im Konzern sicherzustellen.

Alle übrigen in die unternehmerische Gesamtwertschöpfungskette einbezogenen Konzerngesellschaften üben gegenüber dem „Central-Entrepreneur“ lediglich eine Standard- bzw. Hilfsfunktion aus. Diese Funktionen werden letztlich „im Auftrag“ des „Central-Entrepreneurs“ erbracht und sind somit regelmäßig als Dienstleistungen an den Entrepreneur zu qualifizieren.<sup>1057</sup> Aufgrund ihrer weitgehend risikolosen Tätigkeit steht diesen Konzerngesellschaften lediglich ein wenig risikobehafteter Standardgewinn zu, der i.d.R. über ein kostenorientiertes Entgelt ermittelt wird. Verlustsituationen sollten bei diesen Gesellschaften eine Ausnahme darstellen.<sup>1058</sup>

Das „Central-Entrepreneur“-Konzept ist in der Lage, komplexe Leistungsbeziehungen zwischen den Konzerngesellschaften vergleichsweise einfach abzubilden.<sup>1059</sup> Durch die klare Zuordnung der Verantwortung für die gesamte Konzernwertschöpfung sowie des Eigentums an den immateriellen Wirtschaftsgütern stellen sich viele der sonst üblichen Abgrenzungsfragen hier nicht. Die laufenden Verrechnungspreise können einheitlich nach der Kostenaufschlagmethode ermittelt werden, wobei für die vergleichsweise überschaubaren Tätigkeiten der operativen Gesellschaften häufig ein echter Fremdvergleich durchführbar ist. Die komplizierte und stets steuerlich risikobehaftete Ermittlung von Lizenzgebühren und Lieferpreisen für fertige und unfertige Produkte entfällt weitgehend. Lediglich in der Übergangsphase können noch Lizenzen erforderlich sein.

Zu bedenken ist bei der Strukturierung einer Vertriebsgesellschaft als „Central-Entrepreneur“ in einem Niedrigsteuerstaat, daß sich die Abschmelzung der Funktionen auf

---

<sup>1056</sup> Vgl. H. Kuckhoff/R. Schreiber, Betriebsprüfung, S. 20.

<sup>1057</sup> Bei diesen Funktionen ist z.B. an die Fertigung von Produktkomponenten eines Lohnfertigers, die Funktion des Vertriebs eines Kommissionärs oder Handelsvertreters oder die Auftragsforschung zu denken.

<sup>1058</sup> Verluste können z.B. aufgrund von Fehlmaßnahmen, marktbezogenen Sondersituationen (Markteinführung etc.) oder betriebswirtschaftlich unangemessenem Verhalten entstehen.

<sup>1059</sup> Es werden eine Vielzahl von Lieferungen und Dienstleistungen zwischen den Konzerngesellschaften erbracht. Außerdem kommt es zu Nutzungsüberlassungen von materiellen und immateriellen Wirtschaftsgütern, intensivem Austausch von Know-how und von Forschungsergebnissen der verschiedenen Konzerngesellschaften sowie von verschiedenen Dach- und Produktmarken.

sämtliche Konzerngesellschaften bezieht. Damit ist der Umfang der Risiken erheblich größer im Vergleich zu einer Strukturierung des Stammhauses als „Central-Entrepreneur“.

## D. Schlußbetrachtung

Der Vertrieb ist eine zentrale Unternehmensfunktion, für die sich verschiedene organisatorische, rechtliche und steuerliche Gestaltungen anbieten. In organisatorischer Hinsicht besteht ein unmittelbarer Zusammenhang mit der Ablauforganisation eines Unternehmens. Die Aufbauorganisation ist betroffen, wenn es um die Frage des Einsatzes konzernerneigener oder konzernfremder Vertriebseinheiten geht. Schließlich stellt sich die Frage der konkreten Ausgestaltung des Vertriebs. Hier spielen insbesondere die oftmals spezifisch geregelten Rechtsverhältnisse der Handelsvertreter und Kommissionäre neben den Funktionen des Eigenhändlers und des Repräsentanten eine bedeutende Rolle. Neben den typischen Ausprägungen können jedoch je nach Ausgestaltung der zur Disposition stehenden Aufgabenzuordnung und Rechtsbeziehungen beliebige Zwischenformen eingenommen werden, die sich zum Teil nur noch durch einzelne Tätigkeiten oder Rechtspositionen und damit einhergehenden Chancen und Risiken unterscheiden. Durch die gezielte Planung des Vertriebs können somit einzelne Funktionen gezielt gestaltet und an unterschiedlichen Standorten angesiedelt werden. Bezüglich der rechtlichen Möglichkeiten ist zwischen Direktvertrieb, der Etablierung einer Vertriebsniederlassung, der Einschaltung einer Tochterpersonen- oder einer Tochterkapitalgesellschaft zu unterscheiden. Bereits die rechtlich unselbständige Vertriebsniederlassung ist aus steuerlicher Sicht regelmäßig als Betriebsstätte einzuordnen und löst damit steuerliche Folgen im Betriebsstättenstaat aus.

Ziel der steuerlichen Vertriebsplanung kann u.a. die Nutzung eines internationalen Steuergefälles sein. Durch Zuordnung von Funktionen auf Betriebsstätten oder Konzerngesellschaften in Staaten mit niedriger Steuerbelastung werden die Erfolge, die diesen Funktionen zuzuordnen sind, i.d.R. der Besteuerung anderer Staaten entzogen. Die Wahl der Funktionsausprägung beeinflusst regelmäßig die damit verbundenen Besteuerungsrechte, verlangt aber nicht zwingend eine Änderung der physischen Unternehmensabläufe und wird von den Kunden oftmals nicht wahrgenommen. Durch die sorgfältige Planung der Ausgestaltung der Vertriebseinheiten eröffnen sich Gestaltungsmöglichkeiten für die internationale Steuerplanung.

Beim Einsatz rechtlich unselbständiger Unternehmensteile ist zu prüfen, ob eine Betriebsstätte vorliegt. Es stellt sich die Frage, ob die mit dem Unternehmensteil angesiedelte Vertriebsfunktion einen solchen Umfang erreicht, daß damit nach dem Marktteilnahmegedan-

ken eine Besteuerung durch den Staat zu rechtfertigen ist, in dem die Funktion ausgeübt wird. Hinsichtlich der Zuweisung des Besteuerungsrechts kommt dabei insbesondere dem Ausnahmekatalog des Art. 5 Abs. 4 OECD-MA Bedeutung zu, der einzelne Geschäftseinrichtungen in Abhängigkeit vom Tätigkeitsinhalt von der Betriebsstättendefinition ausnimmt. Damit kann im Rahmen der Vertriebsplanung eine Betriebsstättenbegründung gezielt erreicht oder verhindert werden. Es ist jedoch darauf zu achten, daß auch in Fällen, in denen andere Rechtspersonen Vertriebsfunktionen als Auftragnehmer ausüben, eine Betriebsstätte begründet werden kann. Abkommensrechtlich spricht man dann von einer Vertreterbetriebsstätte, während nach innerstaatlichem Recht ein ständiger Vertreter vorliegt.

Im Fall einer Betriebsstättenbegründung sind bei der Erfolgszuordnung alle durch die Betriebsstätte ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten Wirtschaftsgüter zu berücksichtigen. Einer Betriebsstätte mit Kommissionärsfunktion steht somit keine Marge aus dem Warenein- und -verkauf zu, sondern ein Entgelt für ihre erbrachte Dienstleistung. Obwohl die Unternehmensteile eine rechtliche Einheit bilden und daher die zentralen Charakteristika einer Funktion, insbesondere die Eigentümerposition, die Haftung, die Übernahme von Chancen und Risiken rechtlich nicht alleine bei einzelnen Unternehmenseinheiten angesiedelt werden können, ist dies nach wirtschaftlicher Betrachtung möglich.

Bei der Etablierung von Vertriebstochtergesellschaften ist insbesondere das Problem der Verrechnung von konzerninternen Lieferungen und Leistungen zu lösen. Es besteht ein weltweiter Konsens, daß hierzu der Fremdvergleichsgrundsatz heranzuziehen ist. Aufgrund der Funktionen, die lokal angesiedelt werden und oftmals nur einen geringen Umfang erreichen, unternehmensspezifisch ausgeprägt sind oder zu Verbundeffekten beitragen, wird jedoch auch die nur begrenzte Anwendbarkeit des Fremdvergleichsgrundsatzes und eine damit bezweckte Erfolgszurechnung nach objektiven Kriterien deutlich. Diese Unzulänglichkeit tritt im Zuge einer stark zunehmenden Globalisierung verbunden mit einer Entmaterialisierung internationaler Konzerntransaktionen immer deutlicher zu Tage. Als Alternative zum Fremdvergleichsgrundsatz kommt das Konzept einer Aufteilung eines konsolidierten Konzernerfolges anhand von Schlüsselgrößen in Betracht, das theoretisch als das einzig Richtige gilt. Es entfielen hierdurch die Notwendigkeit der Bestimmung von Verrechnungspreisen für sog. Konzerninnentransaktionen. Darüber hinaus könnten die steuerlichen Befolgungskosten, die sowohl bei Anwendung des Trennungsprinzips als auch des Fremdvergleichsgrundsatzes anfallen, erheblich reduziert werden. Schließlich

entfielen das Problem der grenzüberschreitenden Verlustverrechnung. Dieser Ansatz setzt jedoch das Auffinden geeigneter, international akzeptierter Schlüsselgrößen voraus, an denen es zur Zeit noch mangelt. Daher erscheint als Kompromißlösung das Konzept der abgeschichteten globalen Einkünfteabgrenzung am ehesten tragfähig zu sein. Dies bedeutet, daß weiterhin der Fremdvergleichsgrundsatz die entscheidende Maxime im Bereich der internationalen Einkünfteabgrenzung darstellt. Die Verwendung von Unternehmensdatenbanken stellt aufgrund der noch unzureichenden Datenverfügbarkeit sowie der noch bestehenden erheblichen Unterschiede zwischen den Mitgliedsländern der EU nur teilweise eine Vereinfachung bei der Ermittlung von angemessenen Verrechnungspreisen dar.

## Quellenverzeichnisse

### I. Literaturverzeichnis

**Abrams, Howard/Doernberg, Richard:** (Electronic)

How Electronic Works, TNI 1997, S. 1573 - 1589.

**Adonnino, Pietro:** (Diskriminierungsverbote)

Diskriminierungsverbote im internationalen Steuerrecht, München 1996.

**Altmeyen, Holger:** (Unternehmensverträge)

in Münchener Kommentar Aktiengesetz, 2. Aufl., München 2000.

**Ammelung, Ulrich:** (Steueraspekte)

Steueraspekte der Rechtsformwahl operativer Auslandseinheiten von Banken, IStR 1998, S. 713 - 719.

**Andresen, Ulf:** (Kommissionärsstrukturen)

Kommissionärsstrukturen als Vertriebsmodell in Australien, IWB, Australien, Gruppe 2, S. 191 - 204.

**Arndt, Hans Wolfgang/Fetzer, Thomas:** (Internetserver) Der Internetserver im Ausland – ein Fall des § 42 AO?, BB 2001, S. 1175 - 1180.

**Avery-Jones, John F./Ward, David A.:** (Agents)

Agents as permanent establishments under the OECD Model Tax Convention, BTR 1993, S. 341 - 383.

**Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan:** (Bilanzanalyse)

Bilanzanalyse, 2., vollst. überarb. u. erw. Aufl., Düsseldorf 2004.

**Baetge, Jörg/Kirsch, Hans-Jürgen/Thiele, Stefan:** (Konzernbilanzen)

Konzernbilanzen, 7. Aufl., Düsseldorf 2004.

**Balmes, Frank:** (Betriebsstättenbesteuerung)

in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, München 2003, S. 88 - 100.

**Bamberger, Heinz Georg:** (Ausgleichsanspruch)

Zur Frage der entsprechenden Anwendung des § 89b HGB auf den Ausgleichsanspruch des Eigenhändlers, NJW 1985, S. 33 - 35.

**Baranowski, Karl-Heinz:** (Prüfung)

Die steuerliche Prüfung von Verrechnungspreisen, StbKRep 1982, S. 307 - 326.

**Baranowski, Karl-Heinz:** (Repräsentationsbüro)

Repräsentationsbüros und vergleichbare Geschäftseinrichtungen bei Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens, IWB v. 27.4.1994, Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, S. 619 - 626.

**Baranowski, Karl-Heinz:**(Bewertung)

Bewertung von Anteilen an ausländischen Kapitalgesellschaften für Zwecke der Einkommensbesteuerung, IWB 1988, Fach 3, Deutschland, Gruppe 3, S. 897 - 924.

**Baranowski, Karl-Heinz:** (Steuerfolgen)

Steuerfolgen bei Einschaltung eines „Ständigen Vertreters“, IWB v. 23.4.1997, Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, S. 719 - 728.

**Baranowski, Karl-Heinz:** (Auslandsbeziehungen)

Besteuerung von Auslandsbeziehungen, 2. völlig überarb. u. erw. Aufl., Herne/Berlin 1996.

**Baranowski, Karl-Heinz:** (Entwurf)

Zum Entwurf der Betriebsstättenverwaltungsgrundsätze, IWB v. 10.9.1997, Fach 3 Gruppe 2, S. 735 - 744.

**Baumbach, Adolf/Hopt, Klaus J.:** (Handelsgesetzbuch)

Handelsgesetzbuch, 31. Neubearb. u. erw. Aufl., München 2003.

**Baumgärtel, Martina:** (Fortentwicklung)

in Lüdicke (Hrsg.), Fortentwicklung der internationalen Unternehmensbesteuerung, Köln 2002, S. 76 - 104.

**Baumhoff, Hubertus:** (Dienstleistungen)

Verrechnungspreispolitik für Dienstleistungen, Köln 1986, zugleich Diss. Hamburg 1985.

**Baumhoff, Hubertus:** (Verrechnungspreise)

in Baumhoff/Wassermeyer (Hrsg.), Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Köln 2001.

**Baumhoff, Hubertus:** (Steuerfolgen)

in Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, Köln 2000, S. 53 - 82.

**Baumhoff, Hubertus:** (Entwicklungen)

Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2003, S. 1 - 6.

**Baumhoff, Hubertus:** (Steuerrecht)

in Mössner et al. (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, 2. völlig überarb. u. erw. Aufl., Köln 1998, S. 344 - 493.

**Baumhoff, Hubertus:** (Kriterien)

Neuere Kriterien zur Bestimmung angemessener Verrechnungspreise im internationalen Konzern, DStR 1987, S. 497 - 500.

**Baumhoff, Hubertus:** (Kostenaufschlagsmethode)

Die Behandlung der Kostenaufschlagsmethode im neuen OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen, IStR 1996, S. 53 - 55.

**Baumhoff, Hubertus:** (Außensteuerrecht – Kommentar)

in Flick/Wassermeyer/Baumhoff, Außensteuerrecht – Kommentar, Köln, Loseblatt, Stand: Dezember 2002.

**Baumhoff, Hubertus:** (Plädoyer)

Plädoyer für einen einheitlichen Fremdvergleichsmaßstab im deutschen Außensteuerrecht zur Beurteilung internationaler Verrechnungspreise, in Klein (Hrsg.), Festschrift für Hans Flick, Köln 1997, S. 638 - 652.

**Baumhoff, Hubertus:** (Verrechnungspreispolitik)

Steuerliche Aspekte der Verrechnungspreispolitik gegenüber ausländischen Vertriebsunternehmen, IStR 1993, S. 520 - 522.

**Baumhoff, Hubertus:** (Entwicklungen)

Aktuelle Entwicklungen bei den internationalen Verrechnungspreisen, IStR 2003, S. 1 - 6.

**Baumhoff, Hubertus/Bodenmüller, Ralph:** (Steuerplanung)

in Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Berlin 2000, S. 363 - 398.

**Baumhoff, Hubertus/Sieker, Klaus:** (Verrechnungspreisprobleme)

Ausgewählte Verrechnungspreisprobleme im Licht des neuen OECD-Berichts, IStR 1995, S. 517 - 522.

**Beck'scher Bilanzkommentar:**

Der Jahresabschluß nach Handels- und Steuerrecht, Konzernabschluß, Prüfung, Offenlegung, Kommentar von Dieter Budde et al., 3. völlig neubearbeitete Aufl., München 1995, §§ 238 - 339 HGB.

**Becker, Helmut:** (Kostenaufschlagsmethode)

Offene Fragen bei der Kostenaufschlagsmethode, IWB v. 10.7.1980, Fach 3, Deutschland, Gruppe 1, S. 589 - 600.

**Becker, Helmut:** (Ansätze)

Neue Ansätze bei den Verrechnungspreisen, IWB Fach 10 Gruppe 2, S. 1389 - 1392.

**Becker, Helmut:** (Geschäftsleiter)

Der ordentliche Geschäftsleiter – Wachsender Einfluß oder abklingende Bedeutung, StbJb 1985/86, S. 381 - 401.

**Becker, Helmut:** (US-Richtlinien)

Die neuen US-Richtlinien zu den Konzernverrechnungspreisen, IWB v. 10.1.1994, Fach 10, Gruppe 2, S. 1033 - 1048.

**Becker, Helmut:** (Sperrwirkung)

Neuere Entwicklungen bei den Verrechnungspreisen, IWB v. 10.1.1994, Fach 10, Gruppe 2, S. 951 - 964.

**Becker, Helmut:** (Funktion)

Die Bedeutung der Funktionen für die Verrechnungspreise, IWB v. 10.12.1990, Fach 10, Gruppe 2, S. 771 - 780.

**Becker, Helmut:** (Anlaufverluste)

Werbekosten und Anlaufverluste als Anhaltspunkte für Gewinnverlagerungen ins Ausland?, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1339 - 1344.

**Becker, Helmut:** (Sperrwirkung)

Die Sperrwirkung von Art. 9 OECD-MA gegenüber den innerstaatlichen Abgrenzungsregelungen, IWB v. 10.10.1983, Fach 3, Gruppe 1, S. 851 - 856.

**Becker, Helmut:** (Besteuerung)

Die Besteuerung von Betriebsstätten, DB 1989, S. 10 - 16.

**Becker, Helmut:** (**Funktionsnutzen**)

Funktionsnutzen oder Erwirtschaftungsgrundsatz – Wege zur Ermittlung des zutreffenden Betriebsstättenergebnisses, DB 1990, S. 392 - 395.

**Becker, Helmut:** (DBA-Kommentar)

in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen (Hrsg.), DBA-Kommentar, Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Doppelbesteuerungsabkommen auf dem Gebiet der Erbschaftssteuer, Herne/Berlin 1997, Loseblatt, Stand: Oktober 2000.

**Becker, Helmut:** (Verrechnungspreise)

in Becker/Kroppen (Hrsg.), Handbuch der Verrechnungspreise, Köln, Loseblatt, Stand Dezember 2001.

**Bellstedt, Christoph:** (Anspruchsgrundlagen)

Anspruchsgrundlagen zur Korrektur von „Verrechnungspreisen“ unter Doppelbesteuerungsabkommen, IWB, Fach 2, Vorschau und Standpunkte, S. 495 - 506.

**Bellstedt, Christoph:** (Gesellschaften)

Die Besteuerung international verflochtener Gesellschaften, 3. völlig überarb. u. stark erw. Aufl., Köln 1973.

**Bellstedt, Christoph:** (Gewinnausschüttungen)

Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Verlusten der inländischen Vertriebsgesellschaften, IWB, Fach 2 Vorschau und Standpunkte, S. 429 - 438.

**Bellstedt, Christoph:** (Tendenzen)

Die verdeckte Gewinnausschüttung, neue Definition, neue Tendenzen, internationale Auswirkungen, FR 1990, S. 65 - 70.

**Bellstedt, Christoph:** (Vertreter)

Der ständige Vertreter im Außensteuerrecht, DB 1968, S. 1554 - 1557.

**Bendlinger, Stefan:** (Musterabkommen)

Das OECD-Musterabkommen auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen aus der Sicht der Wirtschaft, IWB Fach 10, International, Gruppe 2 v. 22.5.1996, S. 1145 - 1160.

**Berg, Hartmut:** (Skaleneffekte)

in Vahlens Großes Wirtschaftslexikon, Band 2 L-Z, 2. Aufl., München 1993, S. 1888 f.

**Bick, Claudia:** (Verrechnungspreise)

in Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, München 1997, S. 365 - 382.

**Bird, Richard:** (Tax Order)

Shaping a New International Tax Order, BIFD 1988, S. 297.

**Blümich, Walter:** (Einkommensteuergesetz)

in Blümich/Menck, Einkommensteuergesetz, § 49 EStG, Anm. 78.

**Böcking, Hans-Joachim:** (Bilanzrecht)

in Ballwieser/Böcking/Drukarczyk/Schmidt, Bilanzrecht, Köln 1994, S. 1385 - 1546.

**Bökelmann, Joachim:** (Gewinnzurechnung)

Gewinnzurechnung im Körperschaftsteuerrecht. Die Worldwide Unitary Taxation U.S.-amerikanischer Einzelstaaten und ihre Anwendbarkeit durch die Europäische Union, Konstanz 1997.

**Bogenschütz, Eugen:** (Gewinnvergleichsmethoden)

Bedeutung der Gewinnvergleichsmethoden, JbFStR 1997/98, S. 655 - 663.

**Bogenschütz, Eugen:** (Gestaltungen)

in Haarmann, Hemmelrath & Partner (Hrsg.), Gestaltungen und Analyse in der Rechts- und Steuerberatung von Unternehmen, Köln 1998, S. 1 - 32.

**Bogenschütz, Eugen:** (Umstrukturierungen)

Internationale Umstrukturierungen – Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung, in Seminarunterlagen zur Steuerfachtagung 1998, „Steuerorientierte Umstrukturierung von Unternehmen“ der Fachzeitschrift DER BETRIEB in Kooperation mit EUROFORUM, 14.-15. Mai 1998 in Bad Homburg, S. 2 f.

**Bomsdorf, Eckart:** (Statistik)

Deskriptive Statistik – Mit einem Anhang zur Bevölkerungs- und Erwerbsstatistik, 8., überarb. Aufl., Bergisch Gladbach/Köln 1994.

**Bonfiglio, James D.:** (Transfer Pricing)

Tax planning strategies for multinationals under the new Transfer Pricing regulations, ITJ 1995, S. 1 - 15.

**Bordewin, Arno:** (EStG)

in Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin (Hrsg.), EStG, Stuttgart, Loseblatt Stand: Januar 2002.

**Borggräfe, Joachim:** (Gründen)

Verdeckte Gewinnausschüttung aus formalen Gründen bei grenzüberschreitenden Sachverhalten, JbFStR 1997/98, S. 667 - 675.

**Borstell, Thomas:** (Verrechnungspreise)

in Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, München 2004, S. 1085 - 1216.

**Borstell, Thomas:** (Funktionsverlagerung)

Verrechnungspreisprobleme bei Funktionsverlagerung, StbJb 2001/2002, S. 202 - 239.

**Borstell, Thomas:** (Steuerplanung)

in Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin 2000, S. 341 - 362.

**Brodersen, Christian/von Kolczynski, Helga:** (Evaluation)

The commissionaire: A tax-focussed evaluation from Germany, Intertax 1997, S. 201 - 210.

**Budde, Wolfgang Dieter/Karig, Klaus Peter:** (Kommissionsgeschäfte)

Beck'scher Bilanzkommentar, 5. Aufl., München 2003.

**Bühner, Rolf/Tuschke, Anja:** (Outsourcing)

Outsourcing, DBW 1997, S. 20 - 28.

**Bundesministerium der Finanzen:** (Stellungnahme)

Stellungnahme des BMF zum neuen Verrechnungspreisbericht des OECD-Rates, IStR 1995, S. 384 f.

**Burkert, Manfred:** (Festschrift)

in Kleineidam (Hrsg.), Festschrift für Lutz Fischer zum 60. Geburtstag, Berlin 1999, S. 509 - 538.

**Busse von Colbe, Walther:** (Konzernrechnungslegung)

Kleine Reform der Konzernrechnungslegung durch das TransPuG, BB 2002, S. 1583 - 1588.

**Canaris, Claus-Wilhelm:** (Handelsrecht)

Handelsrecht, Ein Studienbuch, Kurz-Lehrbücher für das Juristische Studium, 22. neu-bearb. u. stark erw. Aufl., München 1995.

**Carroll, Mitchell B.:** (Taxation)

Taxation of Foreign and National Enterprises Volume IV, Methods of Allocating Taxable Income, League of Nations Document No. C.425 (b).M.217(b).1933.II.A, Geneva.

**Coase, Ronald H.:** (Firm)

The Nature of the Firm, *Economica* 1937, S. 386 - 405.

**Coenenberg, Adolf Gerhard:** (Jahresabschluß)

Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse, 19. Aufl., Landsberg/Lech 2003.

**Corporate Intelligence Group:**

Cross Border Retailing in Europe, London 1991.

**Dahnke, Horst:** (Anlaufzeitraum)

Anwendung eines fiktiven Anlaufzeitraums als Verstoß gegen den Grundsatz des Fremdvergleichs, Streitpunkt im Rahmen einer Betriebsprüfung, IStR 1996, S. 582 - 583.

**Dautzenberg, Norbert:** (Gerichtshof)

Der Europäische Gerichtshof und die direkten Steuern, BB 1992, S. 2400 - 2405.

**Debatin, Helmut:** (Grundverständnis)

Zum Grundverständnis der Doppelbesteuerungsabkommen – Anmerkungen zu Fehldeutungen, RIW 1988, S. 727 - 729.

**Debatin, Helmut:** (Besteuerung)

Die Besteuerung der Betriebsstätten, der Tochtergesellschaften und der Arbeitsausübung in der deutschen Judikatur zum internationalen Steuerrecht, DStZ A 1966, S. 209 - 215.

**Debatin, Helmut:** (Leitsätze)

Leitsätze für ein Gesetz zur Wahrung der steuerlichen Gleichmäßigkeit bei Auslandsbeziehungen und zur Verbesserung der steuerlichen Wettbewerbslage bei Auslandsinvestitionen, DStZ/A 1971, S. 89 - 102.

**Debatin, Helmut:** (Außensteuerreformgesetz)

Außensteuerreformgesetz, DStZ/A 1972, S. 265 - 278.

**Debatin, Helmut:** (Beteiligungen)

Inländische Beteiligungen an Mitunternehmerschaften im Ausland, BB 1978, S. 669 - 674.

**Debatin, Helmut:** (Zugriffsbesteuerung I+II)

Die Erfassungsspannweite der deutschen Zugriffsbesteuerung auf Auslandsbeteiligungen, DB 1978, S. 1195 - 1200 und 1240 - 1242.

**Debatin, Helmut:** (Betriebsstättenprinzip I)

Das Betriebsstättenprinzip der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (Teil 1), DB 1989, S. 1692 - 1697.

**Debatin, Helmut:** (Betriebsstättenprinzip II)

Das Betriebsstättenprinzip der deutschen Doppelbesteuerungsabkommen (Teil 2), DB 1989, S. 1739 - 1744.

**Debatin, Helmut:** (System)

System und Auslegung der Doppelbesteuerungsabkommen, DB 1985, Beilage Nr. 23/85, S. 1 - 8.

**Debatin, Helmut:** (Treaty Override)

StÄndG 1992 und "Treaty Override", DB 1992, S. 2159 - 2163.

**De Hosson, Fred:** (Groups)

Restructuring the businesses of multinational groups operating in Europe, Intertax 1996, S. 80 - 92.

**Ditz, Xaver:** (Gewinnabgrenzung)

Gewinnabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte – Neue Entwicklungen auf Ebene der OECD unter besonderer Berücksichtigung des E-Commerce, IStR 2002, S. 210 - 216.

**Ditz, Xaver:** (Fremdvergleichsgrundsatz)

Internationale Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten, Ableitung einer rechtsformneutralen Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes im internationalen Steuerrecht, Hamburg 2003.

**Döllerer, Georg:** (VGA)

Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage bei Kapitalgesellschaften, 2. neu-bearb. u. erw. Aufl., Heidelberg 1990.

**Dötsch, Ewald et. al.:** (Körperschaftsteuer)

Die Körperschaftsteuer. Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften des Anrechnungsverfahrens, Stuttgart, Loseblatt, Stand Juni 2002.

**Dornberg, Hans/Hinneken, Luc:** (Electronic Commerce)

Electronic Commerce and international Taxation, The Hague 1999.

**Drunk, Gerhard/Schulz, Stefan:** (Fitness-Programm)

Fitness-Programm für mehr Gewinn, ASW 10/1999, S. 68 - 71.

**Dülfer, Eberhard:** (Internationalisierung)

in Lück/Trommsdorf (Hrsg.), Internationalisierung der Unternehmung, Berlin 1982, S. 47 - 72.

**Ebenroth, Carsten:** (Körperschaftsteuersubjektfähigkeit)

Körperschaftsteuersubjektfähigkeit ausländischer Gesellschaften mit inländischem Ort der Geschäftsleitung, RIW 1992, S. 998 - 1012.

**Eberlein, Ulrich:** (Internetauftritte)

Die steuerliche Behandlung von Internetauftritten, DStZ 2003, S. 677 - 681.

**Ege, Gerhard:** (Verrechnungspreise)

in Schaumburg (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, Forum der internationalen Besteuerung, Band 6, Köln 1994, S. 15 - 28.

**Eggers, Winfried:** (OECD-Guidelines)

Die neuen OECD-Guidelines zu den internationalen Verrechnungspreisen – Entstehungsgeschichte und Hintergründe, DStR 1996, S. 393 - 399.

**Eicker, Klaus/Scheifele, Matthias:** (Betriebsstättenproblematik)

Die Betriebsstättenproblematik im Electronic Commerce, IWB Fach 3 Gruppe 2 (Deutschland), S. 783 - 786.

**Eimermann, Dieter:** (Verrechnungspreisrichtlinien)

Die neuen U.S.-Verrechnungspreisrichtlinien – auf OECD Kurs?, IStR 1994, S. 537 - 542.

**Eisele, Florian:** (Funktionsverlagerung)

Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung – Recht und Besteuerung im Einheitsunternehmen und Konzern, Herne/Berlin 2003.

**Endres, Dieter:** (Vertreterbetriebsstätte)

Die Vertreterbetriebsstätte im Konzern, IStR 1996, S. 1 - 5.

**Endres, Dieter:** (Unternehmenstätigkeit)

in IDW (Hrsg.), Globale Unternehmenstätigkeit und inländische Besteuerung, Bericht über die IDW- Steuerfachtagung am 26.9.1996 in Neuss, Düsseldorf 1996, S. 91 - 102.

**Endres, Dieter:** (Funktionsverlagerung)

Reiches Ausland – Armes Inland: Steuerliche Effekte bei einer Funktionsverlagerung ins Ausland, RIW 2003, S. 729 - 734.

**Endres, Dieter/Oestreicher, Andreas:** (Ergebnisabgrenzung)

Grenzüberschreitende Ergebnisabgrenzung: Verrechnungspreise, Konzernumlagen, Betriebsstättengewinnermittlung, IStR 2003, Beihefter zu Heft 15.

**Endres, Dieter/Holz, Andreas:** (Strategies)

Tax Strategies for European Business, TNI 1996, S. 161 - 165.

**Endres, Dieter/Twinem, Geoffrey S.:** (Establishment)

Germany, Federal Finance Court decides on permanent establishment, TPIR 1995, S. 24 - 26.

**Endriss, Horst Walter:** (Steuerberater-Handbuch)

in Pelka/Niemann (Hrsg.), Beck'sches Steuerberater-Handbuch 1998/1999, München 1998, S. 774 - 802.

**Endriss, Horst Walter et al.:** (Problemfelder)

Ausgewählte Problemfelder der Besteuerung des Electronic Commerce, BB 1999, S. 2276 - 2281.

**Engler, Gerhard:** (Verrechnungspreise)

in Vögele u.a., Handbuch der Verrechnungspreise, München 2004, S. 1217 - 1376.

**Eppler, Gerold:** (Konkurrenten)

Der Geschäftsführer und der beherrschende Gesellschafter als Konkurrenten der GmbH, DStR 1990, S. 198 - 201.

**Eppler, Gerold:** (Beweislast)

Die Beweislast (Feststellungslast) bei der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 1988, S. 339 - 341.

**Ernst&Young:** (Bilanzierung)

Bilanzierung von Internet-Auftritten und die steuerlichen Folgen, abgerufen am 12.3.2004 unter

[http://www.ey.com/global/download.nsf/Germany/STH\\_Bilanzierung\\_von\\_Internetauftritten\\_und\\_die\\_steuerlichen\\_Folgen/\\$fileBilanzierung\\_von\\_Internetauftritten](http://www.ey.com/global/download.nsf/Germany/STH_Bilanzierung_von_Internetauftritten_und_die_steuerlichen_Folgen/$fileBilanzierung_von_Internetauftritten).

**Europäische Kommission** (Ruding-Bericht)

Bericht des unabhängigen Sachverständigengutachtens zur Unternehmensbesteuerung, Brüssel 1996.

**Europäische Kommission** (Beschäftigung)

Beschäftigung in Europa 2001, Brüssel 2001.

**Faix, Franziska/Wangler, Clemens:** (Risiken)

Steuerliche Risiken anlässlich des Wechsels einer deutschen Tochterkapitalgesellschaft vom Vertragshändler zum Kommissionär, IStR 2001, S. 65 - 71.

**Falterbaum, Hermann et al.:** (Buchführung)

in Deutsche Steuer-Gewerkschaft (Hrsg.), Buchführung und Bilanz, Unter besonderer Berücksichtigung des Bilanzsteuerrechts und der steuerlichen Gewinnermittlung, Grüne Reihe Band 10, 17. Aufl., Achim bei Bremen 1998.

**Farnschläder, Marion:** (Dauerverluste)

Dauerverluste und verdeckte Gewinnausschüttung, IWB, Fach 2, S. 565 - 568.

**Fischer, Peter:** (Abgabenordnung)

in Hübschmann et al. (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung - Kommentar, Köln 1989, Loseblatt, Stand Dezember 2003.

**Fischer, Lutz:** (Gemeinschaftsrecht)

Europäisches Gemeinschaftsrecht und Steuerberatung in Deutschland, DStR 1993, S. 1928 - 1937.

**Fischer, Lutz/Warneke, Perygrin:** (Steuerlehre)

Internationale Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, 4. Aufl., Berlin 1991, S. 10 - 35.

**Fink, Jörn Ulrich:** (Entwicklungen)

Neue Entwicklungen bei der US-„Unitary Taxation“, RIW 1987, S. 80 - 81.

**Flick, Hans et al.:** (DBA Kommentar D-CH),

Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland – Schweiz, Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlaß und Erbschaftsteuern, Kommentar, Köln 1981, Loseblatt, Stand: November 2004.

**Forst, Paul/Frings, Thomas:** (Auslandsinvestitionen)

Auslandsinvestitionen des Mittelstands (Teil 2), Begründung einer ausländischen Betriebsstätte, EStB 2003, S. 152 - 156.

**Frese, Erich:** (Unternehmensführung)

Unternehmensführung, Landsberg am Lech 1987, S. 305 - 329.

**Frese, Erich:** (Verrechnungspreis)

Profit Center und Verrechnungspreis, ZfbF 1995, S. 942 - 954.

**Füger, Rolf:** (Steuerplanung 2003)

in Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin 2003, S. 751 - 784.

**FW:** (Geschäftstätigkeit)

Anmerkung zur BFH-Entscheidung zum Unabhängigen Vertreter i.S.d. DBA-Großbritannien; Begriff der „ordentlichen Geschäftstätigkeit“, IStR 1995, S. 132 - 134.

**FW:** (Anmerkung)

Anmerkung zum BFH-Urteil v. 15.10.1997 – I R 80/96, IStR 1998, S. 149 - 150.

**FW:** (Geschäftsleitung)

Ort der Geschäftsleitung einer ausländischen Bauunternehmung, IStR 1999, S. 404 - 406.

**Gangemi, Bruno:** (Verrechnungspreise)

Bestimmung der Verrechnungspreise – der neue OECD-Bericht, in Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), Festschrift für H. Flick zum 70. Geburtstag, Köln 1997, S. 736 - 764.

**Gebbers, Harald:** (Vertreter)

Der „ständige Vertreter“ bei Grundstücksvermietung oder -verpachtung, StBp 1989, S. 78 - 85.

**Gerritsen, Hendrik et al.:** (Report)

Report on Baker & McKenzie 1995, European Tax Conference, TNI 1995, S. 1938 - 1947.

**Glicklich, P.A./Goldstein, S.B.:** (Transfer Pricing)

New Transfer Pricing Regs. adhere more closely to an arm's length standard, Journal of Taxation 1993, S. 306 - 314.

**Görl, Maximilian:** (DBA-Kommenar)

in Vogel (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3. Aufl., München 1996.

**Görl, Maximilian:** (DBA-Kommentar 2003)

Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 4. völlig Neubearb. Aufl., München 2003.

**Graf zu Ortenburg, Joachim:** (DBA-Schweiz)

in Flick/Wassermeyer/Wingert/Kempermann, (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen Deutschland - Schweiz, Steuern vom Einkommen und Vermögen, Nachlaß und Erbschaftsteuern, Kommentar, Köln 1981, Loseblatt, Stand Dezember 2001.

**Grohe, Manfred:** (Shareholder Value)

Shareholder Value und Aktienrecht, DB 2000, S. 2153 - 2158.

**Grossfeld, Bernhard:** (Basisgesellschaften)

Basisgesellschaften im Internationalen Steuerrecht, Tübingen 1974.

**Gross, Ekkehard/Schelle, Diether:** (Entwurf)

Der Entwurf eines geänderten Anwendungsschreibens zum Außensteuergesetz, IStR 1994, S. 305 - 309.

**Grotherr, Siegfried:** (Verrechnungspreise)

Verrechnungspreise im nationalen und internationalen Steuerrecht, WiSt 1992, S. 218 - 223.

**Günkel, Manfred:** (Werbeaufwand)

Zuordnung von Werbeaufwand bei verbundenen Unternehmen, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 959 f.

**Günkel, Manfred:** (DBA-Kommentar)

in Becker et al. (Hrsg.), DBA-Kommentar, Herne/Berlin, Stand: Oktober 2003.

**Günkel, Manfred:** (Standortauswahl)

in Bericht über die Steuerfachtagung des IdW 1993, Düsseldorf 1994, S. 39 - 46.

**Gummert, Heinke/Trapp, Christoph:** (Medien)

Neue Medien im Steuerrecht, München 2001.

**Gundel, Günter:** (Festschrift Flick)

in Klein (Hrsg.), Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag, Köln 1997, S. 781 - 804.

**Gutekunst, Gerd et al.:** (Steueroase)

Deutschland: Steueroase oder Hochsteuerland?, EU-Magazin Heft 4/2003, S. 14 f.

**Gutekunst, Gerd et al.:** (Niedrigsteuerland)

Deutschland ist kein Niedrigsteuerland – eine Replik auf den Beitrag von Hettich und Schmidt und ein Beitrag zur (Er-)Klärung der Methoden zur Messung der Unternehmenssteuerbelastung, PWP 2003, S. 123 ff.

**Gutenberg, Erich:** (Grundlagen)

Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, Band 1: Die Produktion, 24. Aufl., Berlin 1971.

**Haarmann, Wilhelm:** (Unternehmenstätigkeit)

in IDW (Hrsg.), Globale Unternehmenstätigkeit und inländische Besteuerung, Bericht über die IDW-Steuerfachtagung am 26.9.1996 in Neuss, Düsseldorf 1996, S. 59 - 76.

**Haarmann, Wilhelm:** (Konzernsteuerquote)

Aussagekraft und Gestaltbarkeit der Konzernsteuerquote, StbJb 2001/2002, S. 367 - 379.

**Häuselmann, Holger:** (Wertpapierhandel)

Grenzüberschreitender Wertpapierhandel unter Einschaltung von Auslandsniederlassungen und Tochtergesellschaften, IStR 2003, S. 139 - 144.

**Hahn, Hartmut:** (Betriebsstättenverluste)

Grenzüberschreitende Berücksichtigung von Betriebsstättenverlusten, IStR 2002, S. 681 - 687.

**Hahn, Hartmut:** (Hinzurechnungsbesteuerung)

Das ICI-Urteil des EuGH und die Hinzurechnungsbesteuerung gemäß § 7 ff. AStG, IStR 1999, S. 609 - 617.

**Haiß, Uta:** (Gewinnabgrenzung)

Gewinnabgrenzung bei Betriebsstätten im internationalen Steuerrecht: Vermögens-, Aufwands- und Ertragszuordnung nach OECD-Musterabkommen und neuerem Betriebsstätterlass, Neuwied 2000.

**Haller, Sabine:** (Handels-Marketing)

Handels-Marketing, 2. überarb. u. akt. Aufl., Ludwigshafen 2001.

**Hannemann, Susanne/Peffermann, Petra:** (IAS-Konzernsteuerquote)

IAS-Konzernsteuerquote: Begrenzte Aussagekraft für die Performance eines Konzerns, BB 2003, S. 727 - 733.

**Hay, Peter et al.:** (Transfer Pricing)

Past an present work in the OECD on Transfer Pricing and selected issues, Intertax 1994, S. 423 - 439.

**Hebig, Michael:** (Steuerberatung)

Steuerabteilung und Steuerberatung in Großunternehmen, Diss. Göttingen 1983, Berlin 1984.

**Heinsen, Oliver** : (Dreieckssachverhalte)

Behandlung von Dreieckssachverhalten unter Doppelbesteuerungsabkommen, in Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin 2000, S. 1465 - 1486.

**Helbing, J.** : (Konzernverrechnungspreise)

in Institut Finanzen und Steuern e.V. (Hrsg.), Konzernverrechnungspreise – Ökonomische Analyse eines Hauptproblems der internationalen Besteuerung, Bonn 1995.

**Hemmelrath, Alexander**: (DBA-Kommentar)

in Vogel (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen – Kommentar, 4. völlig Neubearb. Aufl., München 2003.

**Hemmelrath, Alexander**: (Ermittlung)

Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns im internationalen Steuerrecht, München 1982.

**Henkel, Udo**: (Steuerrecht)

in Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, 2. völlig überarb. u. erw. Aufl., Köln 1998.

**Herrmann, Carl et al.**: (EStG-Kommentar)

Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, Kommentar von Arndt Raupach und Carl Herrmann, Köln, Loseblatt, Stand: Dezember 2000.

**Herzig, Norbert**: (Globalisierung)

Globalisierung und Besteuerung, WPg 1998, S. 280 - 296.

**Herzig, Norbert**: (Konzernsteuerquote)

Gestaltung der Konzernsteuerquote – eine neue Herausforderung für die Steuerberatung?, WPg Sonderheft 2003, S. S 80 - S 92.

**Herzig, Norbert/Bär, Michaela**: (Gewinnermittlung)

Die Zukunft der steuerlichen Gewinnermittlung im Licht des europäischen Bilanzrechts, DB 2003, S. 1 - 8.

**Herzig, Norbert/Dempfle, Urs**: (Konzernsteuerquote)

Konzersteuerquote, betriebliche Steuerpolitik und Steuerwettbewerb, DB 2002, S. 1 - 8.

**Herzig, Norbert/Vera, Antonio**: (Organisation)

Die Organisation von Steuerabteilungen – Eine theoretische und empirische Analyse der Arbeitsteilung in deutschen Unternehmen - DB 2001, S. 1 - 7.

**Herzig, Norbert/Vera, Antonio:** (Unternehmensorganisation)

Die Stellung der Steuerabteilung in der Unternehmensorganisation, DB 2001, S. 441 - 447.

**Heußner, Joachim:** (Vertreterbetriebsstätte)

Vertreterbetriebsstätte einer ausländischen Kapitalgesellschaft - Die Praxis wartet auf eine höchstrichterliche Entscheidung, IStR 2004, S. 161 - 166.

**Hey, Friedrich:** (Anmerkung)

Anmerkung zum FG Köln v. 7.7.1993 – 6 K 4693/87, RIW 1994, S. 889 - 891.

**Heymann, Ekkehardt/Hermann, Harald:** (HGB-Kommentar)

in Heymann (Hrsg.), Handelsgesetzbuch – Kommentar, Berlin u.a. 2. Aufl., 1996.

**Hickey, Julian J.B.:** (Opportunities)

Offshore Electronic Commerce, Taxing Difficulties and Planning Opportunities, European Taxation 1998, S. 255 - 261.

**Higinbotham, Harlow N. et al.:** (Transfer Pricing)

Effective Application of the Section 482 Transfer Pricing Regulations, TLR 1987, S. 293 - 380.

**Hillert, August:** (Vertreter)

Betriebsstätte – Ständiger Vertreter, FR 1973, S. 277 - 280.

**Hinnekens, Luc:** (Framework)

Looking for an Appropriate Jurisdictional Framework for Source-State Taxation of International Electronic Commerce in the Twenty-first Century, Intertax 1998, S. 192 - 200.

**Hinnekens, Luc:** (Distribution)

Belgian Co-ordination, Distribution and Special Service Centres: Non-garden Varieties of Arm's length Transfer Pricing and European Arbitration, International Tax Review, S. 347 - 369.

**Höhn, Ernst:** (Internationale Steuerplanung)

Internationale Steuerplanung, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Band 79, Bern/Stuttgart/Wien 1996.

**Höhn, Ernst:** (Steuerprobleme)

Die Besteuerung von Unternehmen mit Betriebsstätten aus Schweizer Sicht, in Deutsche Gesellschaft für Betriebswirtschaft (Hrsg.), Steuerprobleme, S. 71 - 92.

**Hölscheidt, Sven:** (Währungsunion)

Die Wirtschafts- und Währungsunion vor und nach Maastricht, IWB 1993, Fach 11, Europäische Gemeinschaften Gruppe 1, S. 57 - 62.

**Höppner, Host-Dieter:** (Verrechnungspreiserlaß)

Der neue Verrechnungspreiserlaß, Grundsätzliche Probleme aus Sicht der Verwaltung, StBp 1983, S. 121 - 129.

**Höppner, Host-Dieter:** (Gewinnermittlung)

Aktuelle Fragen aus der Betriebsprüfung, VIII. Gewinnermittlung ausländischer Verkaufsbüros, JbFSt 1989/90, S. 178 f.

**Hottmann, Jürgen:** (Kommissionsgeschäfte)

Kommissionsgeschäfte aus bilanzsteuerlicher und umsatzsteuerlicher Sicht, StBp 1983, S. 221 - 229.

**Hütten, Christoph:** (Behandlung)

Zur handels- und steuerbilanziellen Behandlung von Seiten im Word Wide Web (WWW), INF 1998, S. 161 - 165.

**IDW:** (Betriebsstättengewinn)

Die Ermittlung des Betriebsstättengewinns, WPg 1987, S. 648 - 652.

**IDW:** (Stellungnahme)

Entwurf eines BMF-Schreibens zu Verwaltungsgrundsätzen für die Prüfung der Aufteilung der Einkünfte und des Vermögens der Betriebsstätten international tätiger Unternehmen – Stellungnahme des IDW, WPg 1997, S. 641 - 644.

**Isensee, Tobias:** (Nutzungsüberlassung)

Veräußerung und Nutzungsüberlassung eines Absatzmarktes, IStR 1999, S. 527 - 533.

**Isensee, Tobias:** (Konzernvertriebsunternehmen)

Die Ermittlung von Verrechnungspreisen bei Konzernvertriebsunternehmen, IStR 2001, S. 693 - 696.

**Jackstein, Claus-Dieter:**(Verrechnungspreissysteme)

in Raupach (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts 1997, Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen in betriebswirtschaftlicher, steuer- und gesellschaftsrechtlicher Sicht, Arbeitstagung vom 10.-12.11.1997 in München, Bochum 1997, S. 215 - 249.

**Jackstein, Claus-Dieter:** (Festschrift)

in: Burmester/Endress (Hrsg.), Festschrift für Helmut Debatin zum 70. Geburtstag, München 1997, S. 179 - 206.

**Jacobs, Otto H.:** (Unternehmensbesteuerung)

Internationale Unternehmensbesteuerung, Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen mit Auslandsbeziehungen, 4. Aufl., München 1999.

**Jacobs, Otto H.:** (Unternehmensbesteuerung 2002)

Internationale Unternehmensbesteuerung, Handbuch zur Besteuerung deutscher Unternehmen mit Auslandsbeziehungen, 5. neubearbeitete und erw. Aufl., München 2002.

**Jacobs Otto H./Spengel, Christoph:** (Measurement)

Measurement and Development of the Effective Tax Burden of Companies – An Overview and International Comparison, Intertax 2000, S. 334 - 351.

**Jacobs, Otto H./Storck, Alfred:** (Tochterkapitalgesellschaft)

Tochterkapitalgesellschaft oder Betriebsstätte im Ausland? – Eine Analyse der internationalen Unternehmensbesteuerung, DBW 1977, S. 379 - 397.

**Jakob, Wolfgang/Hörmann, Norbert:** (Ergebniskorrektur)

Maßstäbe der Ergebniskorrektur im internationalen Konzern, Die Grundsätze und ihre Aufwendungen im Einzelfall, BB 1991, S. 1233 - 1238.

**Janssen, Bernhard:** (Beweislast)

Beweislast bei der verdeckten Gewinnausschüttung, DStR 1994, S. 314 f.

**Joecks, Wolfgang/Kaminski, Bert:** (Sanktionsvorschriften)

Dokumentations- und Sanktionsvorschriften für Verrechnungspreise in Deutschland, IStR 2004, S. 65 - 72.

**Jonas, Bernd:** (Gewinnermittlung)

Aktuelle Fragen aus der Betriebsprüfung, VIII. Gewinnermittlung ausländischer Verkaufsbüros, JbFSt 1989/90, S. 172 - 179.

**Jones, John F./Ward, David A.:** (Establishments)

Agents as Permanent Establishments under the OECD Model Tax Convention, European Taxation 1993, S. 154 - 181.

**Joost, Detlev:** (Konzernrechnungslegung)

in Küting/Weber (Hrsg.), Handbuch der Konzernrechnungslegung, 2. Aufl., Stuttgart 1998, Bd. II, Rn. 395 - 448.

**Käbisch, Volker:** (Vertriebsumstellung)

VGA-Risiko bei Vertriebsumstellung auf Kommissionärsstruktur im internationalen Konzern, IStR 2001, S. 325 - 327.

**Käbisch, Volker:** (Aspekte)

Steuerliche Aspekte des elektronischen Geschäftsverkehrs, DStR 2001, S. 373 - 381.

**Kaligin, Thomas:** (Repräsentanz)

Wann kippt eine passive Repräsentanz in eine aktive Betriebsstätte um? RIW 1995, S. 398 - 400.

**Kallwass, Wolfgang:** (Privatrecht)

Privatrecht, 15. Aufl., Köln 1996.

**Kaminski, Bert:** (Gestaltungsmöglichkeiten)

Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten und deren Beurteilung bei der Verlagerung eines inländischen unternehmerischen Engagements in das Ausland, Baden-Baden 1996.

**Kaminski, Bert:** (Verrechnungspreisaspekte)

Verrechnungspreisaspekte von Geschäften im Internet, IStR 1999, S. 217 - 224.

**Kaminski, Bert:** (Vertriebsstrukturänderungen)

in Kleineidam (Hrsg.), Unternehmenspolitik und internationale Besteuerung, Festschrift für Lutz Fischer zum 60. Geburtstag, Berlin 1999, S. 665 - 690.

**Kaminski, Bert:** (Anmerkungen)

Anmerkungen zum BFH-Urteil v. 12.6.1997 – I R 14/96, SteuerStud 1998, S. 320 f.

**Kaminski, Bert/Strunk, Günther:** (Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung)

Anmerkungen zum Entwurf der „Gewinnabgrenzungsaufzeichnungsverordnung“ GAufzV vom 11. August 2003 (BR-Drucks. 583/03), [www.rsf.uni-greifswald.de/bwl/paper.html](http://www.rsf.uni-greifswald.de/bwl/paper.html)

**Kaminski, Bert/Strunk, Günther:** (Dokumentationspflicht)

Dokumentationspflicht bei Verrechnungspreisen – Erste Analyse des Entwurfs der Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO.

**Kempermann, Michael:** (Anmerkung)

Anmerkung zum BFH-Urteil I R 116/93 v. 14.9.1994, FR 1995, S. 238 - 240.

**Kessler, Wolfgang:** (Besteuerung)

Besteuerung des Electronic Commerce, Eine Herausforderung für Gesetzgeber, Finanzverwaltung und Unternehmen, DSWR 1998, S. 234 - 237.

**Kessler, Wolfgang:** (Qualifikation)

Qualifikation der Einkünfte aus dem Online-Vertrieb von Standardsoftware nach nationalem und DBA-Recht (Teil 1), IStR 2000, S. 70 - 77.

**Kessler, Wolfgang:** (Steuerrecht)

Das Steuerrecht der neuen Medien, Köln 2002.

**Kessler, Wolfgang:** (Behandlung)

Bilanzielle Behandlung von Internet-Auftritten, DB 1998, S. 1341 - 1353.

**Kessler, Wolfgang/Peter, Markus:** (Zweifelsfragen)

OECD klärt Zweifelsfragen zur Server-Betriebsstätte, IStR 2001, S. 238 - 242.

**Kessler, Wolfgang/Teufel, Tobias:** (Hinzurechnungsbesteuerung)

Läuft die Hinzurechnungsbesteuerung bei Beteiligungserträgen und Veräußerungsgewinnen leer? – Überlegungen zur Anwendbarkeit von § 8b Abs. 1 und 2 KStG n.F. im Rahmen des § 10 Abs. 3 Satz 1 AStG, IStR 2000, S. 545 - 548.

**King, Elisabeth:** (Pricing)

Transfer Pricing and Valuation in Corporate Taxation: Federal Legislation vs. Administrative Practice, Boston 1994.

**Kirchhof, Paul/Söhn, Hartmut:** (Einkommensteuergesetz)

Einkommensteuergesetz, Kommentar, Heidelberg 1994, Stand: September 2003.

**Kirsch, Hanno:** (Angabepflichten)

Angabepflichten für Ertragsteuern nach IAS und deren Generierung im Finanz- und Rechnungswesen, StuB 2002, S. 1189 - 1196.

**Klein, Manfred:** (Lieferbeziehungen)

Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Lieferbeziehungen im internationalen Konzern, Zugleich ein Beitrag zur Funktion des Fremdvergleichs im Ertragsteuerrecht, BB 1995, S. 225 - 229.

**Kleine, Klaus:** (Verrechnungspreise)

in Schaumburg (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, Köln 1994, S. 166 - 199.

**Kleine, Klaus:** (Aussprache)

in Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1997/98, Herne/Berlin 1998, S. 159 - 163.

**Kleineidam, Hans-Jochen:** (Gewinnermittlung)

Gewinnermittlung bei Auslandsbetriebsstätten (Teil 1+2), IStR 1993, S. 349 - 352 u. 395 - 400.

**Kleineidam, Hans-Jochen:** (Steuerentstrickung)

Zur veranlassungsorientierten Steuerentstrickung bei grenzüberschreitenden Vorgängen im Unternehmensbereich, IStR 2000, S. 577 - 580.

**Kleineidam, Hans-Jochen:** (Verrechnungspreise)

in Schaumburg (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, S. 103 - 122.

**Kleineidam, Hans-Jochen:** (Unternehmen)

in Klein/Stihl/Wassermeyer (Hrsg.), Unternehmen, Steuern, Festschrift für H. Flick zum 70. Geburtstag, Köln 1997, S. 854 - 871.

**Kleineidam, Hans-Jochen:** (Fremdvergleichsgrundsatz)

Fremdvergleichsgrundsatz und strategische Rente globaler Unternehmenspolitik, IStR 2001, S. 724 - 728.

**Kloock, Josef/Sieben, Günter/Schildbach, Thomas:** (Kosten- und Leistungsrechnung)

Kosten- und Leistungsrechnung, 7. aktualisierte u. erw. Aufl., Düsseldorf 1993.

**Kluge, Volker:** (Steuerrecht)

Das Internationale Steuerrecht, Gemeinschaftsrecht, Außensteuerrecht, Abkommensrecht, 4. Aufl., München 2000.

**Knobbe-Keuk, Brigitte:** (Qualifikationskonflikte)

Qualifikationskonflikte im internationalen Steuerrecht der Personengesellschaft, RIW 1991, S. 306 - 316.

**Kolb, Andreas/Lüthi, Daniel:** (Teilrevision)

Überblick über die Teilrevision 1994 des OECD-Musterabkommens, IWB v. 14.12.1994, Fach 10, Gruppe 2, S. 1059 - 1066.

**Korf, Ralph:** (Diskussion)

Die Diskussion zur Besteuerung des elektronischen Handels – eine Zwischenbilanz, IStR 2000, S. 14 - 17.

**Kotler, Philip:** (Marketing-Management)

Marketing-Management, 4., völlig neubearbeitete Aufl., Einmalige und limitierte Sonderausgabe, Stuttgart 1989.

**Kotler, Philip u.a.:** (Grundlagen des Marketing)

Grundlagen des Marketing, 2. überarb. Aufl., München 1999.

**Kotschenreuther, Heiko:** (Verrechnungspreise 1997)

in Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, München 1997.

**Krabbe, Helmut:** (Betriebsausgaben)

Betriebsausgaben im Zusammenhang mit ausländischen Schachtelbeteiligungen, DB 1994, S. 242 - 245.

**Krabbe, Helmut:** (OECD-Musterabkommen 2000)

OECD-Musterabkommen 2000, IStR 2000, S. 196 - 201.

**Krabbe, Helmut:** (Kommentar)

in Blümich (Hrsg.), EStG, KStG, GewStG – Kommentar, München 2003.

**Kraft, Cornelia:** (Investment)

In- and Outbound Investment: Permanent establishment exposure?, European Taxation 1995, S. 100 - 104.

**Kraft, Cornelia:** (Insights)

New insights in the definition of permanent establishment, European Taxation 1995, S. 260 f.

**Kraft, Gerhard:** (Erfolgsabgrenzung)

Erfolgsabgrenzung bei Betriebsstätten nach den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, StbJb 2000/01, S. 205 - 236.

**Kramer, Jörg:** (Gewinnabgrenzung)

Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung bei Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, StuW 1991, S. 151 - 164.

**Kramer, Jörg:** (Betriebsstätten)

Gewinnabgrenzung und Gewinnermittlung bei Verbringung von Wirtschaftsgütern zwischen Betriebsstätten im Internationalen Steuerrecht, IStR 2000, S. 449 - 457.

**Krebühl, Hans-Herbert:** (Beteiligung)

Beteiligung an ausländischen Gesellschaften – Möglichkeiten und Grenzen des § 8b KStG, DB 1994, S. 496 - 502.

**Kreile, Reinhold:** (Außensteuergesetz)

Zum Außensteuergesetz, BB 1972, S. 929 - 937.

**Kriete, Thomas et al.:** (Kennzahl)

EBIT – eine „neue“ Kennzahl in Jahresabschluss und -abschlussanalyse, StuB 2002, S. 1090 - 1094.

**Kroppen, Heinz-Klaus:** (Funktionsänderung)

Funktionsänderung der Vertriebstochtergesellschaft zum Kommissionär, IWB, Fach 3, Gruppe 2, S. 745 - 748.

**Kroppen, Heinz-Klaus:** (Vertriebstochtergesellschaft)

Funktionsänderung der Vertriebstochtergesellschaft zum Kommissionär, JbFSt 1997/98, S. 152 - 164.

**Kroppen, Heinz-Klaus:** (DBA-Kommentar)

in Becker/Höppner/Grotherr/Kroppen, DBA-Kommentar, Herne/Berlin, Loseblatt, Stand: Dezember 2002.

**Kroppen, Heinz-Klaus/Hüffmeier, Stephan:** (Kommissionär)

Der Kommissionär als Betriebsstätte nach dem OECD-Musterabkommen, IWB Fach 3, Deutschland, Gruppe 2, S. 637 - 642.

**Kruse, Heinrich W.:** (AO/FGO)

in Tipke/Kruse, AO/FGO, Köln, Loseblatt, Stand: Dezember 2003.

**Kruse, Heinrich-W./Drüen, Klaus-Dieter:** (AO)

in Tipke/Kruse, AO, Köln, Loseblatt, Stand: Dezember 2003.

**Kubaile, Heiko** (Anforderungen)

Anforderungen an Server-Betriebsstätten: Neue Entwicklungen im E-Commerce, PISStB 2002, S. 140 - 143.

**Kuckhoff, Harald:** (Anforderungen)

Anforderungen an ein Dokumentationssystem für internationale Verrechnungspreise, Vortrag gehalten am 4. November 1997 im Rahmen einer Seminarveranstaltung des Instituts für Ausländisches und Internationales Finanz- und Steuerwesen der Universität Hamburg, Hefte zur Internationalen Besteuerung.

**Kuckhoff, Harald:** (Fremdvergleich)

Quo vadis Fremdvergleich, IStR 1999, S. 513 - 523.

**Kuckhoff, Harald/Schreiber, Rolf:** (Funktionsverlagerung)

Grenzüberschreitende Funktionsverlagerung aus Sicht der Betriebsprüfung, IStR 1999, S. 321 - 330 und S. 353 - 362.

**Kuckhoff, Harald /Schreiber, Rolf:** (Betriebsprüfung)

Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, München 1997.

**Kuebart, Jan:** (Verrechnungspreise)

Verrechnungspreise im internationalen Lizenzgeschäft. Grundlagen der Ermittlung steuerlich angemessener Lizenzgebühren bei Verträgen zwischen international verbundenen Unternehmen und Entwicklung eines ganzheitlichen Preisermittlungsmodells, Bielefeld 1995.

**Kümmel, Helga H.:** (Ausgleichsanspruch)

Der Ausgleichsanspruch des Vertragshändlers, DB 1997, S. 27 - 32.

**Küting, Karlheinz/Weber, Claus-Peter:** (Bilanzanalyse)

Bilanzanalyse, 4. Aufl., Köln 1999.

**Küting, Karlheinz/Heiden, Matthias:** (Systematisierung)

Zur Systematisierung von Pro-forma-Kennzahlen – Gleichzeitig: Fortsetzung einer empirischen Bestandsaufnahmen, DStR 2003, S. 1544 - 1547.

**Kumpf, Wolfgang:** (Steuerpflicht)

Haarmann (Hrsg.), Beschränkte Steuerpflicht, Köln 1993.

**Kumpf, Wolfgang:** (Ergebniszuordnung)

Ergebnis- und Vermögenszuordnung bei Betriebsstätten, StbJb 1988/89, S. 399 - 422.

**Kumpf, Wolfgang:** (Steuerrecht)

in Raupach (Hrsg.), Praxis des internationalen Steuerrechts, Köln 1982, S. 26 - 49.

**Kumpf, Wolfgang:** (EStG)

in Herrmann/Heuer/Raupach (Hrsg.), Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz – Kommentar, Loseblatt, Stand: Februar 2003.

**Kumpf, Wolfgang:** (Betriebsstättenfragen)

Betriebsstättenfragen nach Steuersenkungsgesetz und Betriebsstättenerlass, FR 2001, S. 449 - 460.

**Kumpf, Wolfgang:** (Vermögenszuordnung)

Ergebnis- und Vermögenszuordnung bei Betriebsstätten, StbJb 1988/89, S. 399 - 422.

**Kumpf, Wolfgang:** (Verrechnungspreise)

Steuerliche Verrechnungspreise in internationalen Konzernen, Frankfurt a.M./Deventer 1976.

**Kumpf, Wolfgang:** (Ergebniszuordnung)

Einzelfragen der Ergebniszuordnung nach den neuen Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen, DB 2000, S. 787 - 793.

**Lang, Joachim:** (Steuertheorie)

Über das Ethische der Steuertheorie von Klaus Tipke, in Lang (Hrsg.), Die Steuerrechtsordnung in der Diskussion, Festschrift für Klaus Tipke zum 70. Geburtstag, Köln 1995, S. 3 - 24.

**Langbein, Stanley:** (Transfer Pricing)

Transaction Cost, Production Cost, and Transfer Pricing, Tax Notes 1989, S. 1391 - 1413.

**Langbein, Volker:** (Treaty Overriding)

“Treaty Overriding” durch nationales Recht, RIW 1988, S. 875 - 881.

**Laudan, Diether:** (Steuerplanung 2003)

in Grotherr (Hrsg.) et al., Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Aufl., Herne/Berlin 2003, S. 123 -137.

**Leidig, Guido/Herzog, Henning:** (Bilanzierungsfragen)

Bilanzierungsfragen von Internetauftritten und Websites, StuB 2001, S. 800 - 805.

**Lehner, Moris:** (DBA-Kommentar)

in Vogel (Hrsg.), DBA-Kommentar, 3. Aufl., München 1996.

**Littkemann, Jörg:** (Standortwahl)

Standortwahl und Besteuerung, BBK 10, S. 613 - 618.

**Littmann et al.:** (Einkommensteuerrecht)

Das Einkommensteuerrecht, Kommentar zum Einkommensteuerrecht, 15. Aufl., Stuttgart 1998, Stand: November 2003.

**Lodin, Sven-Olof:** (Approach)

Is the American Approach Fair? – Some Critical views on the Transfer Pricing Issues, Intertax 1995, S. 240 - 245.

**Lüdemann, Peter:** (Überlassung)

Die ertragsteuerliche Behandlung der grenzüberschreitenden Überlassung von Software, FR 2000, S. 83 - 87.

**Lüdenbach, Norbert/Hoffmann, Wolf-Dieter:** (IAS-Kommentar)

IAS-Kommentar, Freiburg 2002.

**Lüdicke, Jürgen:** (EStG)

in Lademann, EStG, 4. Aufl., Stuttgart 1997, Loseblatt, Stand Juli 2003.

**Lüdicke, Jürgen:** (Anmerkung)

Anmerkung zum EuGH-Urteil vom 13.4.2000 (Baars) – C-251/98, IStR 2000, S. 341 f.

**Lüthi, Daniel/Kolb, Andreas:** (Teilrevision)

Überblick über die Teilrevision 1995 des OECD-Musterabkommens, IWB, Fach 10, Gruppe 2, S. 1073 - 1076.

**Luttermann, Claus:** (Taxation)

Unitary Taxation und U.S. Supreme Court, IStR 1994, S. 489 - 493.

**Maguire, Edward:** (Verrechnungspreise)

in Maguire/Theisen et al. (Hrsg.), Verrechnungspreise bei Lizenzen und Dienstleistungen, München 1990.

**Maier, Jochen:** (Betriebsstättenbesteuerung)

in Löwenstein/Looks (Hrsg.), Betriebsstättenbesteuerung, München 2003, S. 246 - 288.

**Maisto, Guglielmo:** (Generalbericht)

in IFA (Hrsg.), CDFI 1992, Bd. LXXVIIa, Deventer/Boston 1992, S. 141 - 206.

**Mankowski, Peter:** (Rechtswahl)

Überlegungen zur sach- und interessengerechten Rechtswahl für Verträge des internationalen Wirtschaftsverkehrs, RIW 2003, S. 2 - 15.

**Maren, Konrad:** (Erfolgsabgrenzung)

Erfolgs- und Vermögensabgrenzung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte nach dem Functionally Separate Entity-Ansatz, IStR 2003, S. 786 - 792.

**Marten, K.-U./Klopsch, E.:** (Steuerbilanzpolitik)

Steuerbilanzpolitik – Darstellung empirischer Ergebnisse anhand einer Fallstudie, DStR 1994, S. 1910 - 1918.

**McClintock, Martin/Ward, Stephen:** (Opportunities)

International tax and business planning opportunities through commissionaire arrangements, ITJ 1996, S. 55 - 67.

**McDaniel, Paul R.:** (Apportionment)

NAFTA and Formulary Apportionment: An Exploration of the Issues, International Tax Review 1994, S. 105 - 111.

**McLure, Charles E.:** (Taxation)

Coordinating Business Taxation in the Single European Market: the Ruding Committee Report, EC Tax Review 1992, S. 13 - 21.

**Meeser, Joachim:** (Vertragshändlervertrag)

Der Vertragshändlervertrag, INF 1997, S. 431 - 435.

**Meffert, Heribert:** (Marketing)

Marketing: Grundlagen der Absatzpolitik, 9. überarb. u. erw. Aufl., Wiesbaden 2000.

**Meffert, Heribert/Bolz, Joachim:** (Marketing-Mangement)

Internationales Marketing-Management, 3. Aufl., Wiesbaden 1998.

**Menck, Thomas:** (Steuerrecht)

in Mössner et al. (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen. Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, 2. völlig überarb. u. erw. Aufl., Köln 1998, S. 494 - 546.

**Menck, Thomas:** (Unternehmensbesteuerung)

Unternehmensbesteuerung in Europa – ein Strategie-Papier der EG-Kommission, FR 2002, S. 269 - 273.

**Mihaly, Stephen A.:** (Best Method Rule)

How to escape the wrath of Thrasylbulus sword and establish royalty rates in intercompany licensing of intangibles under the "Best Method Rule" of the new section 482 regulations, BIFD 1993, S. 307 - 322.

**Moebus, Ulrich:** (Verrechnungspreise)

Verrechnungspreise bei Fehlen vergleichbarer Marktpreise, Landesbericht Deutschland, IFA-Kongreß in Cancun, CDFI 1992, Bd. LXXVIIa, S. 403 - 428.

**Moebus, Ulrich:** (Marktpreise)

Verrechnungspreise bei Fehlen vergleichbarer Marktpreise, IWB, Fach 1, S. 1303 - 1316.

**Möller, Marius/Bartl, Harald:** (Verrechnungspreise)

in Oestreicher (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise, Herne/Berlin 2003, S. 262 - 285.

**Mössner, Jörg M.:** (Steuerrecht)

in Mössner et al. (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, 2. völlig überarb. u. erw. Aufl., Köln 1998, S. 51 - 156.

**Mössner, Jörg M.:** (EStG-Kommentar)

in Kirchhof/Söhn, EStG – Kommentar, München, Loseblatt, Stand: September 2003.

**Moxter, Adolf:** (Bilanzrechtsprechung)

Bilanzrechtsprechung, 5., ergänzende Aufl., Tübingen 1999.

**Müller, Herbert:** (Globalisierung)

Steuermanagement auf dem Weg der Globalisierung – Globalisierung, Integration, Shareholder Value, IStR 1996, S. 452 - 456.

**Müller, Herbert et al.:** (Steuerplanung)

in Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin 2000, S. 253 - 269.

**Müller, J.:** (Mitteilung)

Mitteilung der Europäischen Kommission zur Unternehmensbesteuerung in der EU, IWB 2001, Fach 11 Gruppe 2, S. 475 - 478.

**Müller, Rolf:** (Konzernsteuerquote)

Die Konzernsteuerquote – Modephänomen oder ernst zu nehmende neue Kennziffer, DStR 2002, S. 1684 - 1688.

**Musgrave, Peggy B.:**(Coordination)

Interjurisdictional coordination of taxes on capital income, BIFD 1988, S. 297 f.

**OECD:** (Verrechnungspreise)

Verrechnungspreise und Multinationale Unternehmen. Drei steuerliche Sonderprobleme, Bericht des OECD-Steuerausschusses 1984, übersetzt vom Bundesministerium der Finanzen, Köln 1985.

**OECD:** (OECD-Bericht 1995/99)

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 1995, Stand: 2001.

**OECD:** (OECD-Bericht 1979)

Verrechnungspreise und Multinationale Unternehmen, Bericht des Steuerausschusses der OECD 1979, übersetzt vom Bundesministerium der Finanzen in Abstimmung mit dem DIHT und dem BDI, Köln 1981.

**OECD:** (OECD-Richtlinie 1995/96)

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Part I: Principles and Methods, Text as of 13 July 1995.

**OECD:** (OECD-MK)

OECD-Musterabkommen 2000 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, Kommentar, abgedruckt in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Stand: März 2001.

**OECD:** (OECD-MA)

OECD-Musterabkommen 2000 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen, BStBl. I 2001, S. 72.

**OECD:** (Tax Burdens)

Tax Burdens: Alternative Measures, OECD Tax Policy Studies No. 2, Paris 2000.

**OECD:** (Electronic Commerce)

The Economic and Social Impact of Electronic Commerce, Paris 1999.

**Oestreicher, Andreas:** (Konzern-Gewinnabgrenzung)

Konzern-Gewinnabgrenzung, Gewinnabgrenzung – Gewinnermittlung – Gewinnaufteilung, München 2000.

**Oestreicher, Andreas:** (Konzernbesteuerung)

Konzernbesteuerung in Europa, Zum Vorschlag einer konsolidierten körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit in der EU, StuW 2002, S. 342 - 347.

**Oestreicher, Andreas:** (Verrechnungspreise)

Internationale Verrechnungspreise, Herne/Berlin 2003.

**Oestreicher, Andreas/Spengel, Christoph:** (Anwendung)

Anwendung von IAS in der EU – Zukunft des Maßgeblichkeitsprinzips und Steuerbilanz, RIW 2001, S. 889 - 894.

**Oestreicher, Andreas/Vormoor, Christoph:** (Verrechnungspreisanalyse)

Verrechnungspreisanalyse mit Hilfe von Unternehmensdatenbanken – Vergleichbarkeit und Datenlage, IStR 2004, S. 95 - 106.

**Oetker, Hartmut,** (Handelsrecht)

Handelsrecht, 2. überarb. u. aktualisierte Aufl., Berlin 1999.

**Pach-Hanssenheimb, Ferdinand:** (Steuerplanung)

in Grotherr (Hrsg.), Handbuch der internationalen Steuerplanung, Herne/Berlin 2000, S. 129 - 152.

**Pannen, Michael/Meinhövel, Harald:** (Medien)

in Gummert/Trapp (Hrsg.), Neue Medien im Steuerrecht, München 2001, Rz. 490 - 650.

**Picot, Arnold et al.:** (Unternehmung)

Die grenzenlose Unternehmung, Wiesbaden 2001.

**Pieper, Manfred:** (Einführung)

Einführung in das institutionelle System der europäischen Gemeinschaft, SteuerStud 1994, S. 399 - 410.

**Piltz, Detlev:** (DBA-Vertreter-Betriebsstätte)

Wann liegt eine DBA-Vertreter-Betriebsstätte vor?, IStR 2004, S. 181 - 187.

***Pinkernell, Reimar:*** (Behandlung)

Ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung des grenzüberschreitenden Softwarevertriebs über das Internet, StuW 1999, S. 281 - 294.

***Pinkernell, Reimar/Ditz, Xaver:*** (Betriebsstättenbegriff)

Betriebsstättenbegriff, Einkünftequalifikation und Gewinnabgrenzung beim Online-Vertrieb elektronischer Produkte, FR 2001, S. 1193 - 1206 und S. 1271 - 1279.

***Portner, Rosemarie:*** (Gewinnabgrenzung)

Zwischenstaatliche Gewinnabgrenzung – Profit Split in Sonderbereichen, IStR 1995, S. 356 - 360.

***Portner, Rosemarie:*** (Verrechnungspreisbestimmung)

Verrechnungspreisbestimmung bei Internet-Transaktionen, IStR 1998, S. 549 - 551.

***Portner, Rosemarie:*** (Betriebsstätte)

Betriebsstätte durch grenzüberschreitende Internet-Transaktionen? IStR 1998, S. 549 - 551.

***Preißner, Andreas/Engel, Stefan:*** (Marketing)

Marketing, 3. Aufl., München 1999.

***PriceWaterhouseCoopers:*** (Transfer Pricing)

International Transfer Pricing, London 2001.

***PriceWaterhouseCoopers:*** (E-business)

E-business Technology forecast, USA 1999.

***PriceWaterhouseCoopers:*** (Shared Service Center)

International Shared Service Center Group, Belgium, Shared Service Centers, ITPJ 1998, S. 213 - 232.

***Priester, Hans-Joachim:*** (Befreiung)

Befreiung vom Wettbewerbsverbot und GmbH-Satzung – Öffnungsklausel oder konkrete Regelung?, DB 1992, S. 2411 f.

***Prinz, Ulrich:*** (Vertriebsstrukturen)

Steuroptimierte Vertriebsstrukturen im Outbound-Geschäft, FR 1997, S. 517 - 523.

***Prinz, Ulrich:*** (Vertriebsmodelle)

Besteuerungsfragen inländischer Vertriebsmodelle bei international tätigen Unternehmen, FR 1996, S. 479 - 485.

**Raber, Hans Georg:** (Einkünfteabgrenzung)

in Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Internationale Einkünfteabgrenzung, Forum der Internationalen Besteuerung, Köln 2003, S. 19 - 34.

**Rädler, Albert:** (Stellungnahme)

Stellungnahme zu dem Entwurf des OECD-Berichts über Verrechnungspreise, IStR 2003, S. 139 - 144.

**Rättig, Horst/Protzen, Peer Daniel:** (Entwurf)

Die im Entwurf eines Gesetzes zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts vorgesehenen Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung der §§ 7-14 AStG, IStR 2001, S. 602 - 610.

**Rättig, Horst/Protzen, Peer Daniel:** (Holdingbesteuerung)

Holdingbesteuerung nach derzeit geltendem und kommenden Außensteuerrecht, IStR 2000, S. 548 - 557.

**Raupach, Arndt:** (Verrechnungspreissysteme)

in Raupach (Hrsg.), Praxis des Internationalen Steuerrechts 1997, Verrechnungspreissysteme multinationaler Unternehmen in betriebswirtschaftlicher, steuer- und gesellschaftsrechtlicher Sicht, Arbeitstagung vom 10.-12.11.1997 in München, Berlin 1999, S. 127 - 132.

**Raupach, Arndt:** (Steuermanagement)

„Steuermanagement“ zwischen „Globalisierung“ und „Regionalisierung“, 2. Steuergünstige Arbeits- und Funktionsteilung zwischen in- und ausländischen Konzerneinheiten bei der Produktion, JbFSt 1997/98, S. 416 - 438.

**Raupach, Arndt:** (Umbruch)

in Theisen (Hrsg.), Der Konzern im Umbruch. Organisation, Besteuerung, Finanzierung und Überwachung, Stuttgart 1998, S. 59 - 167.

**Raupach, Arndt:** (Gedächtnisschrift)

in Schön (Hrsg.), Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk, Köln 1997, S. 702 - 728.

**Rehkugler, Heinz/Vögele, Alexander:** (Quantitative Verfahren)

Quantitative Verfahren der Prüfung von Verrechnungspreisen – Perspektiven und offene Fragen, BB 2002, S. 1937 - 1945.

**Reuter, Hans Peter:** (Einzelfragen)

Einzelfragen der Verwaltungsgrundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 1129 - 1142.

**Richter, Frank:** (Konzeption)

Konzeption eines marktwertorientierten Steuerungs- und Monitoringsystems, Frankfurt a.M. 1996.

**Richter, Horst:** (Besteuerung)

Die Besteuerung internationaler Geschäftsbeziehungen, München 1993.

**Riecker, Andreas:** (Körperschaftbesteuerung)

Körperschaftbesteuerung in der Europäischen Union und das US-amerikanische Modell der Unitary Taxation, Baden-Baden 1997.

**Ritter, Wolfgang:** (Beweisrecht)

Beweisrecht bei internationalen Verrechnungspreisen, FR 1985, S. 34 - 44.

**Ritter, Wolfgang:** (Prüfung)

Steuerliche Prüfung internationaler Verrechnungspreise, Verwaltungsgrundsätze, Prüfungsrahmen und Grenzen des Fremdvergleichs, BB 1983, S. 1677 - 1687.

**Ritter, Wolfgang:** (Diskussion)

Diskussion (2. Teil), DStJG 1985, S. 266 - 267.

**Rödder, Thomas:** (Steuerplanung)

Unternehmenspolitische und im Steuerrecht begründete Grenzen der Steuerplanung, FR 1988, S. 355 - 360.

**Rödder, Thomas:** (Problemfälle)

Aktuelle Problemfälle verdeckter Gewinnausschüttung im Konzern: Produktionsverlagerung, Markterschließung, Verlagerung von Vertriebsfunktionen, Steuerberater-Jahrbuch 1997/98, S. 115 - 138.

**Rödder, Thomas:** (Steuerplanung 2003)

in Grotherr (Hrsg.) et al., Handbuch der internationalen Steuerplanung, 2. Aufl., Herne/Berlin 2003, S. 1651 - 1663.

**Rödder, Thomas/Schumacher, Andreas:** (Steuervergünstigungsabbaugesetz)

Das Steuervergünstigungsabbaugesetz, DStR 2003, S. 805 - 819.

**Rose, Gerd:** (Unternehmenspolitik)

in Federmann (Hrsg.), Betriebswirtschaftslehre, Unternehmenspolitik und Unternehmensbesteuerung, Berlin 1993, S. 182 - 269.

**Rose, Gerd:** (Steuerplanung)

Steuerrechtssprünge und Betriebswirtschaftliche Steuerplanung, in John (Hrsg.), Besteuerung und Unternehmenspolitik. Festschrift für Günter Wöhe, München 1989, S. 289 - 308.

**Rose, Gerd/Glorius, Cornelia:** (Unternehmensformen)

Unternehmensformen und –verbindungen, 2. Aufl., Köln 1995.

**Roser, Frank:** (Ausgleichsanspruch)

Der Ausgleichsanspruch der Vertriebstochtergesellschaft bei Änderung der Vertriebsstrukturen, FR 1996, S. 577 - 582.

**Roser, Frank:** (Hinzurechnungsbesteuerung)

Erforderliche Änderungen der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2000, S. 78 - 80.

**Roser, Frank:** (Steuerfolgen)

in Schaumburg/Piltz (Hrsg.), Steuerfolgen von Produktion und Vertrieb im Ausland, Köln 2000, S. 139 - 169.

**Ruchelmann, Steven C.:** (Transfer Pricing)

Transfer Pricing regulations issued in the United States, BIFD 1993, S. 187 - 201.

**Runge, Berndt:** (Unternehmensbesteuerung)

in Maßbaum et al. (Hrsg.), Die deutsche Unternehmensbesteuerung im europäischen Binnenmarkt, Besteuerungsgrundlagen und grenzüberschreitende Steuerplanung in Deutschland, Neuwied/Kriftel/ Berlin 1994, S. 934 - 1021.

**Runge, Berndt:** (Verrechnungspreis)

Quo vadis, internationaler Verrechnungspreis, cui bono, neuer Verrechnungspreisbericht?, IStR 1995, S. 505 - 511.

**Runge, Berndt:** (Betriebsstättenenerlaß)

Der neue Betriebsstättenenerlaß, in Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Köln 2001, S. 131 - 146.

**Salzgeber, Wolfgang:** (Konzernbesteuerung)

Unitary Taxation – Vorbild für eine Konzernbesteuerung in der Europäischen Union?, IStR 1999, S. 97 - 103.

**Schaumburg, Harald:** (Diskussion)

Diskussion – Besteuerung von Unternehmensgewinnen und Kapitalerträgen, DStJG 2001, S. 285 - 299.

**Schaumburg, Harald:** (Steuerrecht)

Internationales Steuerrecht, 2. völlig überarb. u. erw. Aufl., Köln 1998.

**Schaumburg, Harald:** (Verrechnungspreise)

Internationale Verrechnungspreise zwischen Kapitalgesellschaften, Köln 1994.

**Scheffler, Wolfram:** (Besteuerung)

Die Besteuerung der grenzüberschreitenden Unternehmenstätigkeit, München 1995.

**Schelle, Diether/Gross, Ekkehard:** (AStG)

Kommentierung zu § 1 AStG, in Wöhrle/Schelle/Gross, Außensteuergesetz. Kommentar, Stuttgart.

**Schick, Rainer/Nolte, Alexander:** (Bilanzierung)

Bilanzierung von Internet-Auftritten nach Handels- und Steuerrecht, DB 2002, S. 541 - 547.

**Schierenbeck, Henner:** (Betriebswirtschaftslehre)

Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 9. Aufl., München 2004.

**Schild, Claus:** (Auswirkungen)

Auswirkungen langjähriger Verluste, JbFStR 1997/98, S. 663 - 667.

**Schmalenbach, Eugen:** (Verrechnungspreise)

Über Verrechnungspreise, ZfhF 1907/1908, S. 165 - 185.

**Schmidt, Andreas:** (Unternehmensbewertung)

Unternehmensbewertung ausländischer Gesellschaften, DB 1994, S. 1149 - 1155.

**Schmidt, Jörg:** (Vertragsfreiheit)

Vertragsfreiheit und EG-Handelsvertreterrichtlinie, ZHR 1992, S. 512 - 516.

**Schmidt, Peter J.:** (Verwaltungsgrundsätze)

Die Verwaltungsgrundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen, DB 1983, S. 1389 - 1394.

**Schmidt, Karsten:** (Handelsrecht)

Handelsrecht, 4. neu bearbeitete und erw. Aufl., Köln/Berlin/Bonn/ München 1999.

**Schmittmann, Jens:** (Rechtsfragen)

Rechtsfragen bei der Bilanzierung und Bewertung einer Domain nach HGB, IAS und US-GAAP, StuB 2002, S. 105 - 114.

**Schneeloch, Dieter:** (Bilanzpolitik)

Bilanzpolitik und Grundsätze der Maßgeblichkeit, DStR 1990, S. 96 - 104.

**Schneider, Helmut:** (Wettbewerbsverbot)

Wettbewerbsverbot und verdeckte Gewinnausschüttung, DB 1993, S. 1992 - 2002.

**Schneider, Dieter:** (Marktpreise)

Wider Marktpreise als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne, DB 2003, S. 53 - 58.

**Schnorberger, Stefan:** (Verrechnungspreis-Dokumentation)

Verrechnungspreis-Dokumentation und StVergAbG – Offene Fragen und Probleme, DB 2003, S. 1241 - 1247.

**Schnorberger, Stefan:** (Unzulässigkeit)

Unzulässigkeit gewinnvergleichender Verrechnungspreismethoden in Deutschland? IStR 1999, S. 523 - 527.

**Schön, Wolfgang:** (Hinzurechnungsbesteuerung)

Hinzurechnungsbesteuerung und Gemeinschaftsrecht, DB 2001, S. 940 - 947.

**Scholten, Gerd:** (Transfers)

Market Transfers from a German Tax Point of View – Compensatory Claim of a Marketing Company Due to a change of the Distribution Structure, Intertax 1998, S. 280 - 293.

**Schreiber, Rolf:** (Aufzeichnungspflichten)

Aufzeichnungspflichten für internationale Verrechnungspreise – Notwendigkeit und Zweifelsfragen, Stbg 2003, S. 474 - 488.

**Schreiber, Rolf:** (Indizien)

Indizien zum Nachweis verdeckter Gewinnausschüttungen bei Dauergewinnlosigkeit der inländischen Konzernvertriebsgesellschaft, IStR 1994, S. 315 - 319.

**Schreiber, Ulrich:** (Unternehmensbesteuerung)

Unternehmensbesteuerung im Europäischen Binnenmarkt, StuW 1994, S. 238 - 245.

**Schreiber, Rolf/Morlock, Günter:** (Aufzeichnungspflichten)

in Baumhoff et al., Aufzeichnungspflichten für internationale Verrechnungspreise – Notwendigkeit und Zweifelsfragen, Vortragsunterlagen beim Seminar des Deutschen Steuerberaterinstituts e.V. am 14. November 2003 in Düsseldorf.

**Schröder, Ernst:** (Organisation)

in Glaser/Schröder/v. Werder, Organisation im Wandel der Märkte, Wiesbaden 1998, S. 386 - 412.

**Schröder, Siegfried:** (Leistungsverkehr)

Grenzüberschreitender Lieferungs- und Leistungsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen im Außensteuerrecht, StBp 1981, S. 6 - 11.

**Schröder, Siegfried:** (Steuerrecht)

in Mössner u.a. (Hrsg.), Steuerrecht international tätiger Unternehmen, Handbuch der Besteuerung von Auslandsaktivitäten inländischer Unternehmen und von Inlandsaktivitäten ausländischer Unternehmen, 2. völlig überarb. u. erw. Aufl., Köln 1998, S. 235 - 343.

**Schuch, Josef:** (Meistbegünstigungsklauseln)

Werden die Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht zu Meistbegünstigungsklauseln?, in Gassner/Lang/Lechner (Hrsg.), Doppelbesteuerungsabkommen und EU-Recht, Wien 1996.

**Seltenreich, Stephan:** (Warenlager)

Inländisches Warenlager ausländischer Gesellschaften, IStR 2004, S. 589 - 595.

**Sieker, Klaus:** (Konsequenzen)

Ertragsteuerliche Konsequenzen der Gründung internationaler Joint-Ventures für inländische Unternehmen, IStR 1997, S. 385 - 393.

**Sieker, Klaus:** (Abgrenzung)

Profit Split zur Abgrenzung der Einkünfte aus Global Trading, IStR 1994, S. 432 f.

**Sieker, Klaus:** (Gewinn)

Ist einer Vertreterbetriebsstätte ein Gewinn zuzurechnen?, BB 1996, S. 981 - 986.

**Sieker, Klaus:** (Betriebsstättengewinn)

Betriebsstättengewinn und Fremdvergleichsgrundsatz, DB 1996, S. 110 - 113.

**Sieker, Klaus:** (Steuervergünstigungsabbaugesetz)

Steuervergünstigungsabbaugesetz: Vorgesehene Verschärfung der Rechtsfolgen der Hinzurechnungsbesteuerung, IStR 2003, S. 78 - 84.

**Sieker, Klaus:** (Doppelbesteuerung)

in Debatin/ Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Band I: Systematik und Kommentierung des OECD-MA, Loseblattsammlung, München, Stand: Sept. 2000.

**Sieker, Klaus:** (Gewinnverlagerung)

Verlust als Nachweis für Gewinnverlagerungen?, BB 1993, S. 2424 - 2426.

**Sonnenschein, Jürgen/Weitemeyer, Birgit:** (HGB-Kommentar)

in Heymann (Hrsg.), Handelsgesetzbuch – Kommentar, Berlin u.a. 2. Aufl., 1996.

**Spatschek, Rainer:** (Steuern)

Steuern im Internet, Köln 2000.

**Spengel, Christoph:** (Belastungsvergleich)

Höhe und Struktur der Unternehmensbesteuerung in Europa – Ein Belastungsvergleich auf der Basis eines Unternehmensmodells, in Jacobs/Spengel (Hrsg.), Aspekte der Unternehmensbesteuerung in Europa, Baden-Baden 1996, S. 37 - 84.

**Spengel, Christoph:** (Konzernsteuerquoten)

Konzernsteuerquoten im internationalen Vergleich – Bestimmungsfaktoren und Implikationen für die Steuerpolitik, Vortrag im Rahmen der Ringvorlesung „Internationale Steuerplanung“ an der Georg-August-Universität Göttingen am 5.6.2003.

**Spengel, Christoph:** (Unternehmensbesteuerung)

International Accounting Standards und Unternehmensbesteuerung in der Europäischen Union (Teil 1), IStR 2003, S. 29 - 36.

**Spengel, Christoph et al.:** (Unternehmensbesteuerung)

Europarechtliche Beurteilung des Gesetzentwurfs zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung, IStR 2000, S. 257 - 262.

**Spengel, Christoph/Lammersen, Lothar:** (Methoden)

Methoden zur Messung und zum Vergleich von internationalen Steuerbelastungen, StuW 2001, S. 222 - 238.

**Spicer, B.H./Balew, V.:** (Management)

Management accounting systems and the economics of internal organizations, AO&S 1983, S. 73 - 96.

**Steimel, Frank:** (E-Commerce)

Generalthema I: Besteuerung der Erträge aus E-Commerce, IStR 2001, S. 522 - 526.

**Stobbe, Ludwig:** (Qualifikationsprobleme)

Qualifikationsprobleme und –konflikte bei der internationalen Einkommenbesteuerung, DStZ 1989, S. 241 - 245.

**Storck, Alfred:** (Betriebsstätten)

Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht, Frankfurt 1980.

**Streit, Joachim:** (OECD-Diskussionsentwurf)

OECD-Diskussionsentwurf zur Überarbeitung des Verrechnungspreisberichts 1979, IWB, Fach 10, Gruppe 2, S. 987 - 1032.

**Strobl, Jakob/Kellmann, Christof:** (Verbindungsbüros)

Beschränkte Steuerpflicht durch Verbindungsbüros?, AWD-BB 1969, S. 405 - 411.

**Strunk, Günther:** (E-Commerce-Aktivitäten)

Einkünftezurechnung zwischen Stammhaus und Betriebsstätte bei E-Commerce-Aktivitäten, IWB Fach 10, Gruppe 2, S. 1527 - 1536.

**Strunk, Günther:** (E-Business)

in Kaminski (Hrsg.), Rechtshandbuch E-Business, Köln 2002, S. 541 - 607.

**Strunk, Günther:** (Internet-Server)

Ist es wirklich wichtig, ob der Internet-Server eine Betriebsstätte begründet?, BB 1998, S. 1824 - 1826.

**Strunk, Günther/Zöllkau, York:** (Electronic Commerce)

in Strunk (Hrsg.), Steuern und Electronic Commerce, Neuwied 2000, S. 48 - 62.

**Strunk, Günther/Zöllkau, York:** (Steuerpflicht)

Die beschränkte Steuerpflicht nach § 49 EStG in einer virtuellen Geschäftswelt, INF 1998, S. 609 - 612.

**Stumpf, Herbert/Groß, Michael:** (Lizenzvertrag)

Der Lizenzvertrag, 6. Aufl., Heidelberg 1993.

**Swoboda, Bernhard:** (Handelsmanagement)

Globale Transaktionen und Wertschöpfung durch Electronic Commerce, in Zentes/Swoboda (Hrsg.), Globales Handelsmanagement, Stuttgart 1998.

**Telkamp, Heinz-Jürgen:** (Betriebsstätte)

Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft im Ausland? Steuerpolitische Entscheidungsgrundlagen für die Wahl der statutarischen Struktur ausländischer Grundeinheiten einer deutschen internationalen Unternehmung, Diss. Wiesbaden 1975.

**The Corporate Intelligence Group:** (Cross-Border)

Cross-Border Retailing in Europe, London 1991.

**Thommen, Jean-Paul:** (Betriebswirtschaftslehre)

Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, Wiesbaden 1991.

**Thume, Karl-Heinz:** (Handelsvertreter)

Neues zum Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters und des Vertragshändlers, BB 1994, S. 2358 - 2363.

**Timmermanns, Sandra:** (Vertragshändler)

Wechsel vom Vertragshändler zum Kommissionär innerhalb eines internationalen Konzerns, IWB Fach 3 Gruppe 2, S. 805 - 812.

**Tipke, Klaus / Kruse, Heinrich W.:** (AO-Kommentar)

Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Kommentar zur AO 1977 und FGO (ohne Steuerstrafrecht), 16. Aufl., Köln Loseblatt, Stand: November 2003.

**Tipke, Klaus/Lang, Joachim:** (Steuerrecht)

Steuerrecht, 17. völlig überarb. Aufl., Köln 2002.

**Träger, Sebastian/Nassua, Thomas:** (Handelsmanagement)

in Zentes/Swoboda (Hrsg.), Globales Handelsmanagement, Stuttgart 1998, S. 26 -58.

**Trzaskalik, Christoph:** (AO-Kommentar)

in Hübschmann/Hepp/Spitaler, (Hrsg.), Abgabenordnung – Finanzgerichtsordnung: Kommentar, Köln, Loseblatt, Stand: April 2002.

**Tucha, Thomas:** (Unternehmensdatenbanken)

Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, IStR 2002, S. 745 - 752.

**Ulmer, Peter:** (Vertragshändler)

Der Vertragshändler, Tatsachen und Rechtsfragen kaufmännischer Geschäftsbesorgung beim Absatz von Markenwaren, München 1969.

**Utescher, Tanja:** (Internet)

Internet und Steuern: Electronic Commerce und Telearbeit, Düsseldorf 1999.

**van Raad, Kees:** (Anerkennung)

in IFA (Hrsg.), Anerkennung der steuerrechtlichen Rechtsfähigkeit ausländischer Unternehmen (Generalbericht), IFA-Kongreß in Amsterdam, CDFI 1988, Bd. LXXIIIa, S. 113 - 161.

**Vera, Antonio:** (Organisation)

Organisation von Steuerabteilungen und Einsatz externer Steuerberatung, Diss. Köln 2000.

**Veltins, Michael:** (Ausgleichsanspruch)

Zur analogen Anwendung von § 89b HGB auf den Ausgleichsanspruch des Vertragshändlers, NJW 1984, S. 2063 - 2067.

**Verlinden, Charles/Boone, Marc:** (Shared Service Center)

The Belgian Service Center Régine: E-citing Opportunities in an E-Business Environment, TPITP 2000, S. 3 - 7.

**Vögele, Alexander:** (Rechtsverordnung)

Die neue Rechtsverordnung zu § 90 Abs. 3 AO: Systematik zu Aufbau und Struktur der Verrechnungspreisdokumentation, IStR 2004, S. 48 - 53.

**Vögele, Alexander/Brem, Markus**

in Vögele, Handbuch der Verrechnungspreise, München 2004, S. 589 - 788.

**Vögele, Alexander/Juchens, Alexander:** (Fremdvergleich)

Fremdvergleich zur Rechtfertigung von Verrechnungspreisen: Auswahl von Kriterien und Wirkung auf die Stichprobe der Vergleichsunternehmen, IStR 2000, S. 713 - 718.

**Vögele, Alexander/Bader, William:** (Systematik)

Systematik der Schätzung von Verrechnungspreisen, IStR 2002, S. 354 - 360.

**Vogel, Klaus:** (DBA-Kommentar)

Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen, Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen, 3. völlig neubearbeitete Aufl., München 1996.

**Vogel, Klaus:** (Diskussion)

Diskussion, 2. Teil, DStJG 1985, S. 264.

**Vogel, Klaus:** (Verluste)

Verbot des Verlustausgleichs für bestimmte ausländische Verluste, BB 1983, S. 180 - 188.

**Vogel, Klaus/Prokisch, Rainer:** (Auslegung)

Die Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen (Generalbericht), IFA-Kongreß in Florenz, CDFI 1993, Bd. LXXVIIa, S. 19 - 53.

**Volk, Gerrit:** (Ertragskennzahlen)

„Neue“ Jahresabschluss- bzw. Ertragskennzahlen: Arten; Aussagekraft und Verwendungsmotivation, StuB 2002, S. 521 - 524.

**von der Osten, Dinnies:** (Wettbewerbsverbot)

Das Wettbewerbsverbot von Gesellschaftern und Gesellschafter-Geschäftsführern in der GmbH, GmbHR 1989, S. 450 - 455.

**von Werder, Axel:** (Organisationsstruktur)

Organisationsstruktur und Rechtsnorm, Wiesbaden 1986.

**Wachter, Thomas:** (Zweigniederlassungen)

Errichtung, Publizität, Haftung und Insolvenz von Zweigniederlassungen ausländischer Kapitalgesellschaften nach „Inspire Art“, Rechtliche Anleitung und Wegweisung, GmbHR 2003, S. 1254 - 1257.

**Wagenhofer, Alfred:** (Standards)

International Accounting Standards, 3., aktualisierte und erw. Aufl., Wien 2001.

**Wassermeyer, Franz:** (Außensteuerrecht)

in Flick/Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.), Außensteuerrecht Kommentar, Köln 1999.

**Wassermeyer, Franz:** (Betriebsstättenbesteuerung)

in Piltz/Schaumburg (Hrsg.), Internationale Betriebsstättenbesteuerung, Köln 2001, S. 25 - 38.

**Wassermeyer, Franz:** (Anmerkungen)

Anmerkungen zum BFH-Urteil v. 14.9.1994 – I R 116/93, IStR 1995, S. 132 - 134.

**Wassermeyer, Franz:** (Tatbestandsmerkmal)

Der Fremdvergleich als Tatbestandsmerkmal der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 1994, S. 1105 - 1109.

**Wassermeyer, Franz:** (Duplik)

Duplik, IStR 1999, S. 8 f.

**Wassermeyer, Franz:** (DBA-Kommentar)

in Debatin/Wassermeyer (Hrsg.), Doppelbesteuerung, Kommentar zu allen deutschen Doppelbesteuerungsabkommen, Loseblattsammlung, München, Stand: Sept. 2003.

**Wassermeyer, Franz:** (Hinzurechnungsbesteuerung)

Der Scherbenhaufen „Hinzurechnungsbesteuerung“, EuZW 2000, S. 513.

**Wassermeyer, Franz:** (Steuersenkungsgesetz)

Die Hinzurechnungsbesteuerung aus Sicht des Entwurfs des Unternehmenssteuerreform- und Steuersenkungsgesetzes, IStR 2000, S. 193 - 196.

**Wassermeyer, Franz:** (Einkünftekorrekturnormen)

Einkünftekorrekturnormen im Steuersystem, IStR 2001, S. 633 - 638.

**Wassermeyer, Franz:** (Fortentwicklung)

Die Fortentwicklung der Besteuerung von Auslandsbeziehungen – Anmerkungen zu den derzeitigen Überlegungen zur Reform des Außensteuerrechts, IStR 2001, S. 113 - 117.

**Wassermeyer, Franz:** (Dokumentationspflichten)

Dokumentationspflichten bei internationalen Verrechnungspreisen – Zum zweiten Entwurf einer Verordnung zu § 90 Abs. 3 AO, DB 2003, S. 1535 - 1538.

**Wassermeyer, Franz:** (Steuerrechtsprechung)

Steuerrechtsprechung, Steuergesetz, Steuerreform, in Festschrift Klaus Offermann zum 65. Geburtstag, Köln 1999.

**Wauschkuhn, Ulf/Meese, Jon Marcus:** (Abdingbarkeit)

Die standardvertragliche Abdingbarkeit zwingender Vorschriften des Handelsvertreterrechts, RIW 2002, S. 301 - 304.

**Weiss, Wolfgang:** (Herausforderungen)

Herausforderungen durch die endgültigen US-Verrechnungspreisrichtlinien – insbesondere deren Dokumentationspflichten, DBW 1997, S. 252 - 265.

**Wellisch, Dietmar:** (Verrechnungspreise)

Internationale Verrechnungspreise, Neutralität und die Gewinne multinationaler Unternehmen, in Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik 2003, Band 223, Heft 3.

**Welge, Martin/Holtbrügge, Dirk:** (Management)

Internationales Management, Landsberg/Lech 1998.

**Wendel, Dirk:** (Einkunftsabgrenzung)

Vereinfachte Einkunftsabgrenzung bei Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen, IStR 2004, S. 122 - 125.

**Wengler, Wilhelm:** (Privatrecht)

Zum internationalen Privatrecht des Handelsvertretervertrags, ZHR 1982, S. 30 - 35.

**Wenz, Martin:** (Einsatzmöglichkeiten)

Einsatzmöglichkeiten einer Europäischen Aktiengesellschaft in der Unternehmerpraxis aus betriebswirtschaftlicher Sicht, AG 2003, S. 185 - 191.

**Werra, Matthias:** (Richtlinien)

Neue Richtlinien zur steuerlichen Prüfung von Verrechnungspreisen in den USA vom Januar 1993 – Rückkehr zum arm's-length Grundsatz?, DB 1993, S. 704 - 710.

**Werra, Matthias:** (Kompromiß I)

Der 1995-OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen (Teil I), Ein mühsamer Kompromiß und seine praktische Bedeutung für die international tätige Wirtschaft, IStR 1995, S. 457 - 464.

**Werra, Matthias:** (Unternehmenssteuerreform)

Unternehmenssteuerreform – Aspekte des nationalen und internationalen Konzernsteuerrechts, FR 2000, S. 645 - 650.

**Wiater, Ulrike/Bosch, Hans-Gerd:** (Steuerentstrickung)

National bestimmbare Steuerentstrickung unternehmerischer Erträge durch Nutzung des Internets?, IStR 1998, S. 757 - 760.

**Widmann, Siegfried:** (Zurechnungsänderungen)

Zurechnungsänderungen und Umqualifikationen durch das nationale Recht in ihrem Verhältnis zum DBA-Recht, DStJG 1985, S. 235 - 257.

**Wied, Edgar:** (Kommentar)

in Blümich (Hrsg.), EStG-KStG-GewStG Einkommensteuer Körperschaftsteuer Gewerbesteuer Kommentar, München, Loseblatt, Stand Oktober 2002.

**Wilke, Kay-Michael:** (Vertreterbetriebsstätte)

Die Vertreterbetriebsstätte im internationalen Steuerrecht, PStB 2001, S. 22 - 25.

**Williamson, Oliver E.:** (Institution)

The Economic Institution of Capitalism. Firms, Markets, Relational Contracting, New York 1985.

**Wingert, Karl Dieter:** (Anmerkung (a))

Anmerkung zum BFH-Urteil I R 3/92 vom 17.2.1993, IWB, Fach 3a, Gruppe 1, S. 362.

**Wingert, Karl Dieter:** (Anmerkung (b))

Anmerkung zum BFH-Urteil I R 116/93 vom 14.9.1994, IWB, Rechtsprechung, Gruppe 1, S. 452.

**Winkelmann, Peter:** (Vertriebskonzeption)

Vertriebskonzeption und Vertriebssteuerung – Die operativen Elemente des Marketing, München 2000.

**Winnefeld, Robert:** (Vertreter)

Zum Begriff des ständigen Vertreters im Sinne des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG bei selbständigen Gewerbetreibenden, FR 1970, S. 245 - 247.

**Winnefeld, Robert:** (Bilanz-Handbuch)

Bilanz-Handbuch, Handels- und Steuerbilanz, rechtsformspezifisches Bilanzrecht, bilanzielle Sonderfragen, Sonderbilanzen, München 1997.

**Wöhe, Günter:** (Einführung)

Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 21. Aufl., München 2002.

**Wolters, A.:** (Wirtschaftsrecht)

in Pelka (Hrsg.), Beck'sches Wirtschaftsrechts-Handbuch, 2. Aufl., München 1995, Rz. 121 - 225.

**Zacharias, Erwin/Weisert, Hartmut:** (Aspekte)

Steuerrechtliche Aspekte zur Errichtung einer Basisgesellschaft in einem Niedrigsteuerland, NJW 1988, S. 1421 - 1426.

**Zehetmair, Martin/Vassel, Anja:** (Kooperation)

Grenzüberschreitende Kooperation deutscher Unternehmen aus steuerrechtlicher Sicht, DSWR 2002, S. 2 - 6.

**Zehetner, Ulf:** (Betriebsstätte)

in Gassner/Lang/Lechner, Die Betriebsstätte im Recht der Doppelbesteuerungsabkommen, Wien 1998, S. 98 - 135.

**Zentes, Joachim/Swoboda, Bernhard:** (Handelsmanagement)

in Zentes/Swoboda (Hrsg.), Globales Handelsmanagement, Stuttgart 1998, S. 1 - 121.

**Zitzelsberger, Heribert:** (Steuerreform)

Zum Generalthema II: Die Deutsche Steuerreform im internationalen Kontext, IStR 2001, S. 527 - 533.

## II. Rechtsprechungsverzeichnis

Datum	Aktenzeichen	Fundstelle
<b>Bundesverfassungsgericht</b>		
20.04.1998	2 BvR 62/92	www.bundesverfassungsgericht.de/cgi-bin/link.pl?entscheidungen
<b>Bundesgerichtshof</b>		
05.06.1975	II ZR 23/74	BGHZ 65, S. 18
16.01.1989	I ZR 223/83	DB 1986, S. 1069.
17.04.1996	VIII ZR 5/95	NJW 1996, S. 2159.
10.07.1996	VIII ZR 16/96	NJW 1990, S. 2889.
<b>Reichsfinanzhof</b>		
12.02.1930	IV A 899/27	RStBl 1930, S. 444
30.04.1935	I A 13/35	RStBl 1935, S. 842
13.07.1938	I 369/36	RStBl 1938, S. 863
09.06.1939	I 254/38	RStBl 1939, S. 788
10.11.1942	I 170/42	RStBl 1943, S. 538.
<b>Bundesfinanzhof</b>		
09.03.1962	I B 156/58 S	BStBl. III 1962, S. 227.
27.11.1963	I 335/60 U	BStBl. III 1964, S. 76.
27.07.1965	I 110/63 S	BStBl. III 1966, S. 24.
12.10.1965	I B 282/62 U	BStBl. III 1965, S. 690.
07.06.1966	I B 124/64	BStBl. III 1966, S. 548.
01.02.1967	I 220/64	BStBl. III 1967, S. 495.
17.07.1968	I 121/64	BStBl. II 1968, S. 695.
23.09.1969	I R 71/67	BStBl. II 1970, S. 87.
05.08.1970	I R 180/66	BStBl. II 1970, S. 2152.

16.09.1970	I R 196/67	BStBl. II 1971, S. 175.
21.01.1972	III R 57/71	BStBl. II 1972, S. 374.
02.02.1972	I R 54-55/70	BStBl. II 1972, S. 397.
28.06.1972	I R 35/70	BStBl. II 1972, S. 785.
14.02.1973	I R 89/71	BStBl. II 1973, S. 580.
13.09.1973	IV R 5/70	BStBl. II 1973, S. 846.
19.09.1973	I R 170/71	BStBl. II 1973, S. 873.
30.10.1973	I R 50/71	BStBl. II 1974, S. 107.
27.03.1974	I R 44/73	BStBl. II 1974, S. 488.
26.02.1975	I R 72/73	BStBl. II 1976, S. 13.
30.04.1975	I R 152/73	BStBl. II 1975, S. 626.
18.03.1976	IV R 168/72	BStBl. II 1976, S. 365.
17.03.1977	IV R 218/72	BStBl. II 1977, S. 595.
12.04.1978	I R 136/77	BStBl. II 1978, S. 496.
12.03.1980	I R 186/76	BStBl. II 1980, S. 531.
21.01.1981	I R 153/77	BStBl. II 1981, S. 517.
21.07.1982	I R 56/78	BStBl. II 1982, S. 761.
24.11.1982	I R 123/78	BStBl. II 1983, S. 113.
28.04.1983	IV 122/79	BStBl. II 1983, S. 566.
23.09.1983	III R 76/81	BStBl. II 1984, S. 94.
26.10.1983	I R 200/78	BStBl. II 1984, S. 258.
28.03.1985	IV R 80/82	BStBl. II 1985, S. 405.
25.06.1986	II R 213/83	BStBl. II 1986, S. 785.
26.11.1986	I R 256/83	BFH/NV 1988, S. 82.
19.02.1987	IV R 72/83	BStBl. II 1987, S. 570.
24.03.1987	I R 202/82	BStBl. II 1987, S. 705.
01.04.1987	II R 186/80	BStBl. II 1987, S. 550.
26.10.1987	GrS 2/86	BStBl. II 1988, S. 348.
28.10.1987	I R 110/83	BStBl. II 1988, S. 301.
02.03.1988	I R 63/82	BStBl. II 1989, S. 590.
24.02.1988	I R 95/84	BStBl. II 1988, S. 663.
20.07.1988	I R 49/84	BStBl. II 1989, S. 140.
27.07.1988	I R 68/84	BStBl. II 1989, S. 57.
13.10.1988	IV R 136/85	BStBl. II 1989, S. 7.

09.11.1988	I R 335/83	BStBl. II 1989, S. 510.
07.12.1988	I R 25/82	BStBl. II 1989, S. 248.
01.02.1989	I R 73/85	BStBl. II 1989, S. 522.
22.02.1989	I R 9/85	BStBl. II 1989, S. 631.
22.02.1989	I R 44/85	BStBl. II 1989, S. 475.
09.08.1989	I B 118/88	BStBl. II 1990, S. 175.
09.08.1989	I R 4/84	BStBl. II 1990, S. 237.
11.10.1989	I R 77/88	BStBl. II 1990, S. 166.
11.10.1989	I R 12/87	BStBl. II 1990, S. 89.
24.01.1990	I R 157/85; I R 145/86	BStBl. II 1990, S. 645.
14.03.1990	I R 6/89	BStBl. II 1990, S. 795.
28.03.1990	II R 30/89	BStBl. II 1990, S. 569.
16.05.1990	I R 16/88	BStBl. II 1990, S. 1049.
25.07.1990	X R 111/88	BStBl. II 1991, S. 218.
28.09.1990	III R 77/89	BStBl. II 1991, S. 361.
18.12.1990	X R 82/89	BStBl. II 1991, S. 395.
26.03.1991	IX R 162/85	BStBl. II 1991, S. 704.
05.09.1991	IV R 40/90	BStBl. II 1992, S. 192.
23.10.1991	I R 40/89	BStBl. II 1992, S. 1026.
06.11.1991	XI R 12/87	BStBl. II 1992, S. 415.
29.04.1992	I R 21/90	BStBl. II 1992, S. 851.
10.06.1992	I R 105/89	BStBl. II 1992, S. 1029.
01.07.1992	I R 6/92	BStBl. II 1993, S. 222.
01.07.1992	I R 78/91	BStBl. II 1992, S. 975.
29.07.1992	II R 39/89	BStBl. II 1993, S. 63.
29.07.1992	I R 18/91	BStBl. II 1993, S. 139.
03.02.1993	I R 80-81/91	BStBl. II 1993, S. 462.
17.02.1993	I R 3/92	BStBl. II 1993, S. 457.
10.03.1993	I R 51/92	BStBl. II 1993, S. 635.
19.05.1993	I R 80/92	BStBl. II 1993, S. 655.
09.11.1993	IX R 81/90	BStBl. II 1994, S. 289.
02.02.1994	I R 78/92	BStBl. II 1994, S. 479.
29.06.1994	I R 137/93	BFHE 175, S. 347.
14.09.1994	I R 116/93	BStBl. II 1995, S. 238.

17.05.1995	I R 147/93	BStBl. II 1996, S. 204.
08.02.1996	III R 126/93	BStBl. II 1996, S. 542.
16.02.1996	I R 43/95	BStBl. II 1997, S. 128.
16.02.1996	I R 46/95	BStBl. II 1996, S. 588.
05.06.1996	VIII ZR 7/95	DB 1996, S. 2330.
10.07.1996	I R 4/96	BStBl. II 1997, S. 15.
24.07.1996	I R 115/95	BStBl. II 1997, S.138.
30.10.1996	II R 12/92	BStBl. II 1997, S. 12.
18.12.1996	I R 139/94	BStBl. II 1997, S. 301.
29.05.1997	I R 15/94	BStBl. II 1997, S. 57.
02.07.1997	I R 32/95	BStBl. II 1998, S. 176.
17.12.1998	I B 101/98	BFH/NV 1999, S. 753.
19.02.1999	I R 105-107/97	BStBl. II 1999, S. 321.
21.07.1999	I R 110/98	BStBl. II 1999, S. 812.
12.10.1999	VIII R 21/97	BStBl. II 2000, S. 220.
19.01.2000	I R 94/97	BFH/NV 2000, S. 778.
19.01.2000	I R 117/97	BFH/NV 2000, S. 824.
07.08.2000	GrS 2/99	BStBl. II 2000, S. 632.
29.11.2000	I R 85/99	BStBl. II 2002, S. 720.
10.05.2001	I S 3/01	BFHE 194, S. 360.
17.10.2001	I R 103/00	BFHE 197, S. 68.
04.04.2002	I B 140/01	BFH/NV 2002, S. 1179.
04.09.2002	I R 7/01	Haufe-Index 875346.

### **Oberlandesgerichte**

OLG Hamm		
v. 13.1.1998	4 U 135/97,	NJW-CoR 1998, S. 175.
OLG Frankfurt/Main		
v. 4.5.2000	6 U 81/99,	CR 2000, S. 698.

**Finanzgerichte**

FG Hamburg	17.10.1969	II 362/66E	FG 1970, S. 174 f.
FG Berlin	03.12.1969	VI 86/69,	EFG 1970, S. 327.
FG München	08.10.1980	IX 69/77 E	EFG 1981, S. 357.
FG Hamburg	12.02.1981	II 149/78,	EFG 1981, S. 479 f.
FG München.	24.11.1982,	I 349/79 E	EFG 1983, S. 353.
FG Köln	23.01.1985	XI 145/82 E	EFG 1985, S. 439.
FG Hessen	17.10.1988	IV 293/82	EFG 1989, S. 200 f.
FG Rheinland-Pfalz	09.10.1989	5 K 169/87	EFG 1990, S. 296.
FG Niedersachsen	04.07.1991	VI 480/89	RIW 1991, S. 1057.
FG Köln	07.07.1993	6 K 493/87,	EFG 1994, S. 139 f.
FG München	28.05.1998	7 V 1/98,	EFG 1998, S. 1491.
FG Hamburg,	20.07.1999	II 337/97,	EFG 2000, S. 14.

**III. Verzeichnis der Verwaltungserlasse und Verfügungen**

<b>Datum</b>	<b>Aktenzeichen</b>	<b>Fundstelle</b>
--------------	---------------------	-------------------

**Erlasse des Bundesministeriums der Finanzen**

23.02.1983	IV C 5 – S 1341 – 4/83	BStBl. I 1983, S. 218.
10.04.1984	IV C 6 – S 2293 – 11/84	BStBl. I 1984, S. 252.
12.02.1990	IV B 2 - S 2135 - 4/90	BStBl. I 1990, S. 72.
12.02.1990	IV C 5 - S 1300 - 21/90	BStBl. I 1990, S. 72.
18.08.1992	IV B 7 – S 2742 – 59/92	WPg 1992, S. 625 f.
15.12.1992	IV B 7 – S 2742 – 123/92	BStBl. I 1993, S. 24.
29.06.1993	IV B 7 – S 2742 – 54/93	BStBl. I 1993, S. 556.
02.12.1994	IV C 7 – S 1340 – 20/94	BStBl. I 1995, Sondernr. 1–Tz. 8.1.4.1.2.
23.01.1996	IV B 4 – S 2303 – 147/95	BStBl. I 1996, S. 89.
16.12.1996	IV B 3 - S 2211 - 69/96	BStBl. I 1996, S. 1442.
20.01.1997	IV C 5 – S 1300 – 176/96	BStBl. I 1997, S. 99.

24.12.1999	IV B 4 – S 1300 – 111/99,	BStBl. I 1999, S. 1076.
30.12.1999	IV B 4 - S 1341 - 14/99,.	BStBl. I 1999, S. 1122.

### **Erlasse der Finanzminister der Länder**

NRW v. 27.12.1996	S 1301 – 85 – VC1	FR 1997, S. 549.
-------------------	-------------------	------------------

### **Verfügungen der Oberfinanzdirektion**

#### *OFD Köln*

4.9.1997	S 0315 - 1 - St 221 /S 0319 - 2 - St 221	BB 1997, S. 2160;
----------	---	-------------------

#### *OFD München*

26.1.1998,	S 0030 – 1/44 St 312	BB 1998, S. 741
------------	----------------------	-----------------

#### *OFD Karlsruhe*

11.11.1998	S 1301 A – St 332,	IStR 1999, S. 439.
------------	--------------------	--------------------

#### *OFD München*

28.5.1998	S 2303 – 34/11 St 41/42	DB 1998, S. 1307.
-----------	-------------------------	-------------------

### **IV. Sonstige Rechtsquellen**

EG-Richtlinie des Rates vom 23.7.1990 über das gemeinsame Steuersystem der Mutter- und Tochtergesellschaften verschiedener Mitgliedstaaten, 90/435/EWG, EG-Amtsblatt Nr. L 225 vom 20.8.1990, S. 6 ff., berichtigt durch EG-Amtsblatt Nr. L 266 vom 28.9.1990, S. 20.

EG-Verordnung Nr. 2790/1999 der Kommission vom 22.12.1999 über die Anwendung von Art. 81 Abs. 3 EGV auf Gruppen von vertikalen Vereinbarungen und aufeinander abgestimmten Verhaltensweisen, BB 2000, S. 1685.

Österreichischer Verwaltungsgerichtshof v. 25.9.2001, 99/14/0217, SWI 2001, S. 456.

### **V. Gesetzestexte**

Abgabenordnung vom 16.3.1976 (BGBl.. I 1976, S. 613, berichtigt BGBl.. I 1977, S. 269), zuletzt geändert durch Gesetz vom 21.8.2002 (BGBl.. I 2002, S. 3344).

Einkommensteuergesetz, in der Fassung der Bekanntmachung vom 16.4.1997 (BGBl. I 1997, S. 821), zuletzt geändert durch Gesetz vom 19.9.2002 (BGBl. I 2002, S. 3651).

Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz), vom 8.9.1972 (BGBl. I 1972, S. 1713), zuletzt geändert durch Gesetz vom 20.12.2001 (BGBl. I 2001, S. 3858).

Gewerbsteuergesetz, in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002 (BGBl. I 2002, S. 4167).

Handelsgesetzbuch, vom 10.5.1897, zuletzt geändert durch Gesetz vom 24.8.2002 (BGBl. I 2002, S. 4167).

Körperschaftsteuergesetz, in der Fassung der Bekanntmachung vom 15.10.2002, BGBl. I 2002, S. 4144).

Steuervergünstigungsabbaugesetz (Gesetzesbeschluss des deutschen Bundestages vom 21.3.2003), Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen, BR-Drucksache 120/03, URL: <http://www.bundesfinanz-ministerium.de/Anlage17025/Steuervergünstigungsabbaugesetz-StVergAbG-BT-Beschluss-vom-21.2.2003.pdf>