

Inhaltsübersicht

Kapitel 1 - Problemstellung – Untersuchungsgrundlage - Gang der Untersuchung

A. Problemstellung	1
B. Untersuchungsgrundlage	6
C. Gang der Untersuchung	12

Kapitel 2 - Grundlegungen

A. Begriffsbestimmung	15
B. Umlagen als Beitrag zur Konzernfinanzierung	37
C. Verrechnungspreise und gesetzliche Vorgaben	41

Kapitel 3 - Rechtsgrundlagen zentraler Dienstleistungserbringung

A. Vertrag	49
B. Konzernleitungsmacht	50
C. Fehlen und Unwirksamkeit einer vertraglichen Vereinbarung	51
D. Zusammenfassung	71

Kapitel 4 - Normative Vorgaben des Steuerrechts

A. Grundlagen der Besteuerung von Leistungsbeziehungen einer inländischen Gesellschaft mit verbundenen Unternehmen	73
B. Normative Grenzen der Gestaltung – Einkunftsabgrenzung	101
C. Rechtsformunabhängige Betrachtung konzerninterner Dienstleistungserbringung	136

Kapitel 5 - Normative Vorgaben der Gesellschaftsrechts

A. Kapitalgesellschaften	167
B. Personengesellschaften	276
C. Rechtsformunabhängige Betrachtung konzerninterner Dienstleistungserbringung	291

Kapitel 6 - Rechtsrahmen für die Gestaltung zentraler Dienstleistungserbringung

A. Errichtung eines konzerninternen Systems der Dienstleistungserbringung	294
B. Zuordnung der Dienstleistungen dem Grunde nach	304
C. Zuordnung des Dienstleistungsentgelts der Höhe nach	355
D. Rolle des unternehmerischen Ermessens	400
E. Rechtsfolgen	402

Kapitel 7 - Exkurs: Gesellschaftsrechtliche Implikationen bei der Gestaltung kooperativer Leistungserbringung

A. Zivilrechtliche Einordnung des Poolvertrages	411
B. Zentrale Unterschiede zwischen Leistungsumlagen und Poolumlagen	416
Ergebnisse der Untersuchung	423
Literaturverzeichnis	429

Inhaltsverzeichnis

Kapitel 1 - Problemstellung – Untersuchungsgrundlage - Gang der Untersuchung

A. Problemstellung	1
B. Untersuchungsgrundlage	6
I. „Konzern“ als Leistungsumfeld	6
II. Dienstleistung als Leistungsgegenstand	6
III. Inländische Gesellschaft als Anknüpfungspunkt der Untersuchung	8
1. Leistungsbeziehungen unter Beteiligung inländischer Gesellschaften	8
2. Folgen für den Anknüpfungspunkt der Untersuchung	9
3. Behandelte Gesellschaftsformen	10
C. Gang der Untersuchung	12

Kapitel 2 - Grundlegungen

A. Begriffsbestimmung	15
I. Der Begriff der konzerninternen Dienstleistung	15
II. Der Begriff der Umlage	16
1. Umlage und Verrechnungspreis	16
2. Einzel- und Pauschalverrechnung	18
3. Umlagen, Kosten, Entgelte und Gebühren	19
4. Zentral und kooperativ erbrachte Leistungen – Pool und Leistung	20
a. Umlagen für zentral erbrachte Leistungen	22
b. Umlagen für kooperativ erbrachte Leistungen	22
5. Direkte und indirekte Methode, Konzern- und Kostenumlagen	24
6. Steuerumlagen	25
7. Stellungnahme und Begriffe in dieser Arbeit	26
III. Dienstleistungsklassifizierung	27
1. Klassische Dreiteilung nach <i>Felix</i>	28
2. Abweichende Einteilung	29
a. Verwaltungsgrundsätze des BMF	29
b. Richtlinien der OECD	31
c. Leistungen in Zentral- und Gliedfunktion – Abgrenzung nach Interessenkreisen	32
d. EU Joint Transfer Pricing Forum	34
3. Stellungnahme	35
B. Umlagen als Beitrag zur Konzernfinanzierung	37
I. Konzerninterne Innenfinanzierung	38

II. Umlagen als Finanzierungsinstrumente	38
1. Zentralisierungsvorteile	38
2. Funktion der Verrechnungspreise	39
a. Erfolgsermittlungsfunktion	39
b. Kontroll- und Vereinfachungsfunktion	40
c. Koordinations- oder Lenkungsfunktion	40
C. Verrechnungspreise und gesetzliche Vorgaben	41
I. Maßgaben der Zweckverfolgung	41
II. Systemwahl als unternehmerische Entscheidung	42

Kapitel 3 - Rechtsgrundlagen zentraler Dienstleistungserbringung

A. Vertrag	49
B. Konzernleitungsmacht	50
C. Fehlen und Unwirksamkeit einer vertraglichen Vereinbarung	51
I. Rechtsgrundlage für Steuerumlagen außerhalb vertraglicher Vereinbarungen	52
II. Folgen für Leistungsumlagen	52
1. Geschäftsführung ohne Auftrag	53
a. Anwendbarkeit im Konzernrecht	53
b. Tatbestand	54
aa. „Fremdes Geschäft“	54
aaa. Konzerndienstleistungsgesellschaft als Geschäftsführer	54
bbb. Obergesellschaft als Geschäftsführer	57
bb. Ohne Auftrag oder sonstige Berechtigung	58
cc. Unwirksamer Umlagevertrag	60
c. Rechtsfolge	61
aa. Berechtigte Geschäftsführung ohne Auftrag	63
bb. Unberechtigte Geschäftsführung ohne Auftrag	66
2. Bereicherungsrecht	66
a. Unwirksamer Umlagevertrag	66
b. Verweis aus dem Recht der Geschäftsführung ohne Auftrag	68
III. Leistung als Grundvoraussetzung	69
D. Zusammenfassung	71

Kapitel 4 - Normative Vorgaben des Steuerrechts

A. Grundlagen der Besteuerung von Leistungsbeziehungen einer inländischen Gesellschaft mit verbundenen Unternehmen	73
I. Leistungsbeziehungen einer inländischen Kapitalgesellschaften	73
II. Leistungsbeziehungen einer inländischen Personengesellschaft	74
1. Mitunternehmerschaft	75

2. Anerkennung von Leistungsbeziehungen	76
a. Sondervergütungen	77
b. Mittelbare Rechtsbeziehungen	80
aa. Schwestergesellschaften	80
bb. Zwischenschaltung	81
cc. Doppelstöckige Personengesellschaften	82
3. Grenzüberschreitende Beteiligung	83
a. Nationales Recht	83
b. Abkommensrecht	84
aa. Personengesellschaft im Abkommensrecht	84
bb. Dienstleistungserbringung	85
aaa. Einkunftsartenzuordnung	86
aaaa. Sondervergütungen im Allgemeinen	86
bbbb. Konzerninterne Dienstleistungserbringung im Besonderen	91
bbb. Einkünftezurechnung	92
aaaa. Zurechnungsmöglichkeiten	93
bbbb. Zurechnung	95
4. Zwischenergebnis	100
B. Normative Grenzen der Gestaltung – Einkunftsabgrenzung	101
I. Einkunftsabgrenzung bei Kapitalgesellschaften	102
1. Notwendigkeit einer Einkunftsabgrenzung	102
2. Rechtsgrundlagen der Einkunftsabgrenzung	104
a. Verdeckte Gewinnausschüttung	104
aa. Tatbestand	104
bb. Rechtsfolge	107
b. verdeckte Einlage	109
c. § 1 AStG	110
d. Erweiterter Empfängerkreis	113
aa. Verdeckte Gewinnausschüttung und verdeckte Einlage	113
bb. § 1 AStG	115
3. Auswirkungen einer Organschaft	116
4. Ergebnis für die Einkunftsabgrenzung bei Kapitalgesellschaften	117
II. Einkunftsabgrenzung bei Personengesellschaften	118
1. Notwendigkeit einer Einkunftsabgrenzung	118
2. Rechtsgrundlagen der Einkunftsabgrenzung	120
a. Verdeckte Entnahme – verdeckte Einlage	120
b. § 1 AStG	125
aa. Art. 7 Abs. 2 OECD-MA 2010 – Authorised OECD Approach	125
bb. Anwendungsbereich	126

cc. Einkünfterminderung eines Steuerpflichtigen im Inland	127
dd. Geschäftsbeziehung zum Ausland mit einer nahestehenden Person	128
aaa. Nahestehende Person.....	128
aaaa. Dienstleistungserbringung an ausländischen Gesellschafter.....	128
bbbb. Dienstleistungserbringung an ausländische verbundene Konzerngesellschaften	130
bbb. Geschäftsbeziehung.....	131
3. Kapitalgesellschaft & Co.	135
4. Auswirkungen einer Organschaft.....	135
5. Ergebnis für die Einkunftsabgrenzung bei Personengesellschaften.....	136
C. Rechtsformunabhängige Betrachtung	
konzerninterner Dienstleistungserbringung.....	136
I. Abgrenzungsmaßstab auf Tatbestandebene.....	137
1. Veranlassungsprinzip und Fremdvergleich	137
2. Einheitliche Methodik des Fremdvergleichs	139
a. Unabhängigkeit der Geschäftspartner.....	140
b. Materieller Fremdvergleich.....	143
aa. Tatsächlicher und hypothetischer Fremdvergleich.....	143
bb. Interner und externer Fremdvergleich	148
cc. Stufen des Fremdvergleichs: „dem Grunde nach“ und „der Höhe nach“ ...	150
dd. Beidseitiger Fremdvergleich	150
c. Formeller Fremdvergleich.....	152
d. Funktion des Fremdvergleichs	157
3. Zwischenergebnis	159
II. Korrekturmaßstab auf Rechtsfolgeebene	159
1. Beschaffungsgeschäft	160
2. Leistungsgeschäft	161
III. Anwendungsbereich der Abgrenzungs- und Korrekturnormen	162
1. Beschaffungsgeschäft	162
2. Leistungsgeschäft	163
IV. Ergebnis	164
 Kapitel 5 - Normative Vorgaben der Gesellschaftsrechts	
A. Kapitalgesellschaften	167
I. Faktische Verbundenheit	168
1. Aktiengesellschaft	168
a. Verbot verdeckter Vermögenszuwendungen – § 57 Abs. 1 Satz 3 Var. 2 AktG	168
aa. Anwendungsbereich.....	170

bb. Vollwertigkeit.....	173
cc. Deckungsgebot und Drittvergleich	174
aaa. Rechnerischer Drittvergleich	176
bbb. Weitergehende Kriterien?	178
aaaa. Grundsätzliche Zulässigkeit weitergehender Kriterien	178
bbbb. Stets gesellschaftsrechtlich bedingte Austauschverhältnisse	180
cccc. Rechtfertigung durch betriebliche Veranlassung.....	181
dddd. Verstoß aufgrund fehlender betrieblicher Veranlassung.....	183
ccc. Zwischenergebnis.....	184
dd. Subjektive Kriterien – Beweislast	185
ee. Rechtsfolgen	186
aaa. Wirksamkeit abgeschlossener Rechtsgeschäfte.....	187
bbb. Wertausgleichspflicht gem. § 62 Abs. 1 AktG	189
ff. Erweiterter Empfängerkreis	195
gg. Zwischenergebnis	197
b. Verbot der Nachteilszufügung – §§ 311, 317 AktG.....	198
aa. Nachteilsermittlung.....	199
aaa. Drittvergleich	201
bbb. Auslagerung und Konzentration von Aufgaben	206
bb. Veranlassung durch das herrschende Unternehmen	207
cc. Nachteilsausgleich	210
dd. Konkurrenz zu § 57 Abs. 1 Satz 3 Var. 2 AktG	212
c. Weitere Schutzinstrumente	213
2. GmbH.....	214
a. Verdeckte Vermögenszuwendungen	215
aa. Grundtatbestand – § 30 Abs. 1 Satz 2 Var. 2 GmbHG	216
bb. Erhaltung des Stammkapitals – § 30 Abs. 1 Satz 1 GmbHG	217
cc. Verbandsinterne Kompetenzordnung	219
dd. Gleichbehandlungsgrundsatz und Treuepflicht	221
ee. Rechtsfolgen	223
aaa. Wirksamkeit abgeschlossener Rechtsgeschäfte.....	224
bbb. Erstattungspflicht des Leistungsempfängers	227
aaaa. § 31 Abs. 1 GmbHG.....	227
bbbb. Erstattungspflicht bei Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz	231
cccc. Verhältnis der Erstattungspflichten.....	238
ff. Erweiterter Empfängerkreis	239
aaa. Reichweite der §§ 30, 31 GmbHG.....	239
bbb. Rechtslage außerhalb der §§ 30, 31 GmbHG	241

gg. Zwischenergebnis	250
b. Verbot der nachteiligen Einflussnahme	251
aa. Tatbestand	251
bb. Rechtsfolgen	255
c. Einpersonengesellschaften	258
3. Qualifiziert faktischer Konzern – existenzvernichtender Eingriff	259
II. Vertragliche Verbundenheit	261
1. Isolierter Gewinnabführungsvertrag	261
a. Suspendierung der Kapitalerhaltungsvorschriften	262
b. Weitergehender Schutz der verpflichteten Gesellschaft gem. §§ 311, 317 AktG?	265
2. Isolierter Beherrschungsvertrag	268
3. Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag	271
4. Umlagevertrag als Teilgewinnabführungsvertrag	272
B. Personengesellschaften	276
I. Haftung des Kommanditisten gem. §§ 171 Abs. 1, 172 Abs. 4 HGB	277
II. Verdeckte Vermögenszuwendungen	278
1. Sondervorteilsverbot im Innenverhältnis	278
2. Rechtsfolgen bei Verstoß	281
3. Kapitalgesellschaft & Co.	282
III. Personengesellschaft im Unternehmensverbund	284
1. Abhängige Personengesellschaft	285
a. Verbot der nachteiligen Einflussnahme	285
b. Erweiterte Mitwirkungsrechte der Minderheitsgesellschafter	286
2. Konzernierte Personengesellschaft	288
IV. Ergebnis für gesellschaftsrechtliche Grenzen bei Personengesellschaften	290
C. Rechtsformunabhängige Betrachtung konzerninterner Dienstleistungserbringung	291
Kapitel 6 - Rechtsrahmen für die Gestaltung zentraler Dienstleistungserbringung	
A. Errichtung eines konzerninternen Systems der Dienstleistungserbringung	294
I. Leistungsgegenstand und allgemeine Organisation	294
II. Einbeziehung als leistende Gesellschaft	296
III. Einbeziehung als Empfängergesellschaft	297
1. Zustimmung der Mitgesellschafter	297
2. Zulässigkeit der Fremdwahrnehmung	297
a. Grenze der Auslagerung in einer unabhängigen Gesellschaft	298
b. Auslagerung im Konzern	303

B. Zuordnung der Dienstleistungen dem Grunde nach	304
I. Allgemeiner Zuordnungsmaßstab	307
1. Betriebliche Veranlassung der Leistung	307
a. Objektiver Zusammenhang	310
aa. Interesse und funktionale Zuordnung	310
bb. Nutzen/Vorteil, Kostenersparnis und Benefit Test	312
cc. Auftraggeber	319
dd. Eindeutige Abgrenzbarkeit und Messbarkeit der Leistung	320
ee. Klare und eindeutige Vereinbarung im Voraus	321
b. Subjektive Bestimmung	321
2. Rechtsprechung des BFH	324
3. Gesellschaftsrechtliche Kriterien	326
4. Zwischenergebnis	329
II. Ausgewählte Leistungsarten	330
1. Allgemeine Zuordnungsgrundsätze	331
2. Konzernbezogene Leistungen	332
a. Ungeeignetheit der Abgrenzung anhand des „Gesellschafteraufwands“	332
b. Zuordnung konzernbezogener Leitung, Planung und Koordination	334
aa. Funktionale Aufteilung	334
bb. Haltung der Finanzverwaltungen	340
cc. Zwischenergebnis	342
c. Zuordnung konzernbezogener Kontrolle	343
d. Sonstige funktionale Zuständigkeit der Obergesellschaft	346
3. Konzernrückhalt – passive Konzerneffekte	349
4. Leistungsbereitschaft auf Abruf (on-call Leistungen)	353
C. Zuordnung des Dienstleistungsentgelts der Höhe nach	355
I. Wahl der Verrechnungsart	356
1. Auffassungen der Finanzverwaltungen	357
2. Lösung auf materiell-rechtlicher Grundlage	360
a. Steuerrecht	360
b. Gesellschaftsrecht	362
3. Zwischenergebnis	363
II. Methodik der Entgeltermittlung	363
1. Bestimmung der Umlagemasse mit Hilfe der Verrechnungspreismethoden	364
a. Allgemeine Grundsätze zur Anwendung der Verrechnungspreismethoden	366
aa. Faktische Alternativlosigkeit der Verrechnungspreismethoden	366
bb. Rangfolge der Verrechnungspreismethoden	368

b. Anwendbarkeit einzelner Verrechnungspreismethoden zur Bestimmung der Umlagemasse	370
aa. Wiederverkaufspreismethode	370
bb. Preisvergleichsmethode	371
cc. Kostenaufschlagsmethode	374
dd. Transaktionsbezogene Nettomargenmethode	380
ee. Transaktionsbezogene Gewinnaufteilungsmethode	381
c. Nutzung der Vorteile zentraler Leistungserbringung	382
aa. Zentralisierungsvorteile	383
bb. Standortvorteile	386
d. Zwischenergebnis	387
2. Vorteilsausgleich	388
III. Umlageschlüssel	394
IV. Rechtsformabhängige Unter- und Obergrenzen	399
D. Rolle des unternehmerischen Ermessens	400
E. Rechtsfolgen	402
I. Umlagerecht und Umlagepflicht	402
II. Betriebsstätte durch Aufgabenausgliederung?	404
III. Das Verhältnis der steuer- und der gesellschaftsrechtlichen Folgen einer fehlerhaften Gestaltung	406
IV. Umlagen bei Bestehen von Unternehmensverträgen	408
Kapitel 7 - Exkurs: Gesellschaftsrechtliche Implikationen bei der Gestaltung kooperativer Leistungserbringung	
A. Zivilrechtliche Einordnung des Poolvertrages	411
I. Poolvereinbarung als Innen-GbR	411
II. Anwendbares Recht bei Auslandsbezug	415
B. Zentrale Unterschiede zwischen Leistungsumlagen und Poolumlagen	416
I. Geschäftsbeziehung trotz fehlenden Leistungsaustauschs	416
II. Teilnahmevoraussetzungen	418
1. Verfolgung gleichgerichteter Interessen	418
2. Keine Beschränkung auf Hilfsfunktionen	419
III. Poolbeitrag - Umlage	419
IV. Mitgliederwechsel und Beendigung	421
Ergebnisse der Untersuchung	423
Literaturverzeichnis	429