

# Inhaltsübersicht

<b>Kapitel 1 - Problemstellung – Untersuchungsgrundlage - Gang der Untersuchung</b>	
A. Problemstellung .....	1
B. Untersuchungsgrundlage .....	6
C. Gang der Untersuchung .....	12
<b>Kapitel 2 - Grundlegungen</b>	
A. Begriffsbestimmung .....	15
B. Umlagen als Beitrag zur Konzernfinanzierung .....	37
C. Verrechnungspreise und gesetzliche Vorgaben .....	41
<b>Kapitel 3 - Rechtsgrundlagen zentraler Dienstleistungserbringung</b>	
A. Vertrag .....	49
B. Konzernleitungsmacht .....	50
C. Fehlen und Unwirksamkeit einer vertraglichen Vereinbarung .....	51
D. Zusammenfassung .....	71
<b>Kapitel 4 - Normative Vorgaben des Steuerrechts</b>	
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
<b>Kapitel 5 - Normative Vorgaben der Gesellschaftsrechts</b>	
A. Kapitalgesellschaften .....	167
B. Personengesellschaften .....	276
C. Rechtsformunabhängige Betrachtung konzerninterner Dienstleistungserbringung .....	291
<b>Kapitel 6 - Rechtsrahmen für die Gestaltung zentraler Dienstleistungserbringung</b>	
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
<b>Kapitel 7 - Exkurs: Gesellschaftsrechtliche Implikationen bei der Gestaltung kooperativer Leistungserbringung</b>	
A. Zivilrechtliche Einordnung des Poolvertrages .....	411
B. Zentrale Unterschiede zwischen Leistungsumlagen und Poolumlagen .....	416
<b>Ergebnisse der Untersuchung .....</b>	423
<b>Literaturverzeichnis .....</b>	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. Einkunftsartzuordnung .....	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. Einkünfteminderung 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
<b>C. Rechtsformunabhängige Betrachtung</b>	
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 Rechtsfolgenebene .....	159
1. Beschaffungsgeschäft .....	160
2. Leistungsgeschäft .....	161
III. Anwendungsbereich der Abgrenzungs- und Korrekturmöglichkeiten .....	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 Empfänger gesellschaft .....	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 Umlagemasche mit Hilfe der Verrechnungspreismethoden....	364
a. Allgemeine Grundsätze zur Anwendung der Verrechnungspreismethoden...366	366
aa. Faktische Alternativlosigkeit der Verrechnungspreismethoden .....	366
bb. Rangfolge der Verrechnungspreismethoden.....	368

b. Anwendbarkeit einzelner Verrechnungspreismethoden	370
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