

Leseprobe zu



Wassermeyer/Baumhoff (Hrsg.)

Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen

2014, ca. 1562 Seiten, Monographie / Praxisbuch / Ratgeber, 16 x 24cm

ISBN 978-3-504-26046-0

Verfügbarkeit: erscheint im Juni 2014

198,00 €

rechnet werden können.¹ Da sich die Verrechnungsform der Kostenumlage nach den VWG-Umlage auf alle Leistungskategorien erstreckt und nicht mehr auf (typische) gewerbliche Dienstleistungen beschränkt ist, ist diese Unterscheidung praktisch ohnehin bedeutungslos.

Da diese Leistungen ex definitione Gegenstand des Dienstleistungsaustausches zwischen Fremden sind und aufgrund ihrer Transparenz und hohen Standardisierbarkeit i.d.R. eindeutig abgrenzbar und messbar sind, kommt hierfür in der überwiegenden Zahl der Fälle ohnehin nur die Einzelabrechnung in Frage (Rz. 6.146 ff.). In Anlehnung an die OECD-Leitlinien (bzw. die diesen zeitlich vorlagerten OECD-Berichte) gliedern die VWG 1983 doch letztlich trotz der dargestellten begrifflichen Schwierigkeiten den Dienstleistungsaustausch in die zwei Bereiche der **gesellschafts- und der schuldrechtlichen Leistungsbeziehungen**² und geben damit die traditionelle Dreiteilung der Dienstleistungen in Management-, Kontroll- und Assistenzleistungen (Rz. 6.96 ff.) auf. Auch sollte die in den VWG 1983 vorgenommene begriffliche Trennung der Dienstleistungen im Konzern zwischen gewerblichen, FuE- und verwaltungsbezogenen Dienstleistungen wegen der zuvor angeführten Nachteile nicht aufrechterhalten werden. Stattdessen sollte analog der Vorgehensweise der OECD-Leitlinien³ nur noch unterschieden werden zwischen nicht entgeltpflichtigen Dienstleistungen, die vor dem Hintergrund gesellschaftsrechtlicher Beziehungen erbracht werden, und solchen Leistungen, die schuldrechtlichen Charakter besitzen und deshalb dem Leistungsempfänger in Rechnung zu stellen und bei diesem abzugsfähig sind. Hierzu ist eine Prüfung der Verrechnung dem Grunde nach erforderlich. Danach ist im Rahmen der Verrechnung der Höhe nach festzustellen, welches Entgelt im Einzelfall angemessen ist.

IV. Dienstleistungsverrechnung dem Grunde nach

1. Allgemeines

Leistungsaustausch bei Dienstleistungen. Nach der zuvor vorgenommenen Klassifizierung des Dienstleistungsaustausches in gesellschafts- und schuldrechtliche Leistungsbeziehungen ist im Folgenden zunächst zu prüfen, ob eine Dienstleistungsverrechnung **dem Grunde nach** überhaupt gerechtfertigt bzw. notwendig ist, oder ob die Leistungen der Obergesellschaft „ihren Rechtsgrund in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen“⁴ haben, ein echter Leistungsaustausch im betrieblichen Bereich also gar nicht stattgefunden hat. Eine Prüfung der Verrechnung von Dienstleistungen dem Grunde nach ist somit immer dann erforderlich, wenn eine

6.108

1 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 3.3.1.

2 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.1., 6.2.1. und 6. 3. 2.

3 Vgl. Tz. 7.9 und 7.10 OECD-Leitlinien 2010.

4 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.1.

Gesellschaft in ihrer Eigenschaft als **Gesellschafterin** am Leistungsaustausch beteiligt ist, oder wenn eine andere Gesellschaft im Unternehmensverbund **Gesellschafteraufgaben** im Auftrag der Obergesellschaft wahrnimmt. Eine Verrechnung von Dienstleistungen kommt nur in Betracht, soweit ein echter Dienstleistungsaustausch **im betrieblichen Bereich** vorliegt und damit eine **schuldrechtliche Beziehung** zwischen leistendem und dem die Leistung empfangenden Verbundunternehmen besteht.¹ Gleichzeitig stellt sich dabei die Frage nach der Höhe des Verrechnungspreises für diese Leistung. Hierfür kommt je nach Art der Leistung sowie der Anzahl und Funktion der am Leistungsaustausch beteiligten Konzernunternehmen grundsätzlich die Verrechnungsform der **Einzelverrechnung** (Rz. 6.332 ff.) in Betracht, und zwar in Gestalt der **direkten** und der **indirekten Methode**. Die **Kostenumlage** (Rz. 6.342 ff.) stellt demgegenüber nach dem Verständnis der Umlage-VWG 1999 – im Gegensatz zu Tz. 7. der VWG 1983 – gemäß dem dort verwendeten „Poolkonzept“ immer einen innerbetrieblichen Vorgang auf gesellschaftsvertraglicher Ebene dar, so dass ein schuldrechtlicher Leistungsaustausch nicht stattfindet (Rz. 6.342). Nichts anderes gilt nach der Neufassung des Begriffs der Geschäftsbeziehung durch das AmtshilfeRLUMsG.² Nach § 1 Abs. 4 Satz 1 AStG sind Geschäftsbeziehungen nicht mehr – wie nach § 1 Abs. 5 AStG a.F. – als „jede schuldrechtliche Beziehung“, sondern als „*einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (Geschäftsvorfälle)*“ definiert. Ausgenommen sind jedoch weiterhin „gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen“, wie sie der Umlagevertrag als gesellschaftsvertragliche Grundlage des Pools als Innengesellschaft darstellt (Rz. 6.426). Dementsprechend ist auch die in § 1 Abs. 4 Satz 2 AStG geregelte gesetzliche Fiktion, dass „*voneinander unabhängige ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter [...] bestehende Rechtspositionen geltend machen würden*“ nicht anwendbar, da sie eine Geschäftsbeziehung voraussetzt.

2. Abgrenzungskriterium der betrieblichen Veranlassung

- 6.109 **Gesellschaftsrechtliche vs. schuldrechtliche Veranlassung.** Erbringt eine Muttergesellschaft gegenüber ihren Tochtergesellschaften Dienstleistungen, ist zunächst zu prüfen, ob die Leistungen auf gesellschaftsrechtlicher oder schuldrechtlicher Basis erbracht werden. Eine Verrechnung von Dienstleistungen dem Grunde nach ist insoweit erforderlich, als ein echter Dienstleistungsaustausch auf **schuldrechtlicher Basis** vorliegt, der zumindest mittelbar geeignet ist, die betrieblichen Interessen des dienstleistungsempfangenden Konzernunternehmens zu fördern. Demgegenüber scheidet die Verrechnung eines Entgelts aus, wenn die Leistung ihre Rechtsgrundlage in den gesellschaftsrechtlichen Beziehungen der beteiligten Unternehmen findet und somit die Interessen des leistenden Konzern-

¹ Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.2.

² Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (AmtshilfeRLUMsG) v. 26.6.2013, BGBl. I 2013, 1809.

unternehmens (Muttergesellschaft) im Vordergrund der Leistungserbringung stehen.¹

Mit der Frage der Verrechenbarkeit von Dienstleistungen geht die Frage nach der **steuerlichen Abzugsfähigkeit** der durch die Dienstleistung verursachten Aufwendungen bei der leistungsempfangenden Konzernunternehmung einher. Der Prüfung der Verrechenbarkeit der Dienstleistung aus Sicht der leistenden Konzerngesellschaft und der Abzugsfähigkeit der entsprechenden Aufwendungen als Betriebsausgaben aus Sicht der leistungsempfangenden Konzerngesellschaft sind dabei einheitliche Kriterien zugrunde zu legen. Mithin ist diese Fragestellung unter Fremdvergleichsgesichtspunkten („dealing at arm's length“) danach zu beurteilen, ob die Dienstleistung unter vergleichbaren Verhältnissen auch unter fremden Dritten vereinbart und vergütet worden wäre² bzw. ob ein ordentlicher Geschäftsleiter die Leistungserbringung als Eigenleistung veranlasst oder die Leistung gegen Entgelt angenommen hätte.

Betriebliche Veranlassung. Der Grundsatz des Fremdvergleichs konkretisiert sich in diesem Zusammenhang – nach deutschem Steuerrecht – in der Frage, ob eine **betriebliche Veranlassung** i.S. des § 4 Abs. 4 EStG gegeben ist.³ Liegt eine solche vor, sind die beim Leistungsempfänger für die Inanspruchnahme der Dienstleistung entstehenden Aufwendungen als Betriebsausgaben steuerlich abzugsfähig (Rz. 2.67). Angesichts des systematisch – jedenfalls innerhalb einer Rechtsordnung – zwingenden Gleichlaufs⁴ der Abgrenzungskriterien beim leistungsempfangenden wie beim leistungserbringenden Unternehmen ist die **betriebliche Veranlassung als das maßgebliche Abgrenzungskriterium** für die Dienstleistungsverrechnung dem Grunde nach anzusehen.⁵ Infolgedessen ist die zu beurteilende Dienstleistung aus Sicht des leistenden Konzernunternehmens zu verrechnen und hier als Einnahme/Ertrag zu erfassen. Denn wenn eine Leistung beim Leistungsempfänger betrieblich veranlasst ist, ist sie aus der Sicht des Leistenden verrechnungsfähig und nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs auch verrechnungspflichtig. Ist die Leistung hingegen beim Leistungsempfänger nicht betrieblich veranlasst, muss deren betriebliche Veranlassung entweder beim Leistenden selbst oder bei seinem

1 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.1.

2 Vgl. Tz. 7.6, 7.14 u. 7.29 OECD-Leitlinien 2010; BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.2.1; *Kroppen* in *Kroppen*, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, O Tz. 7.6 Anm. 4; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 18.158.

3 Vgl. auch BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 1.4.1.

4 Vgl. etwa auch § 160 Abs. 1 AO.

5 Vgl. *Becker* in *Kroppen*, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, V Anm. zu Tz. 1.4.1, 6.1 u. 6.3 VWG; *Becker/Kroppen* in *Kroppen*, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, O Tz. 7.5 Anm. 3; *Engler* in V/B/E, Verrechnungspreise³, M Rz. 57; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 18.158; *Kurzewitz*, Die Wahl der geeigneten Verrechnungspreismethode zur Verringerung von Doppelbesteuerungsproblemen, 204 f.

Auftraggeber gegeben sein, so dass der entsprechende Aufwand bei diesen abzugsfähig ist.

Aufwendungen gelten bei einem verbundenen Unternehmen als betrieblich veranlasst, wenn sie in einem **objektiven Zusammenhang** mit dessen Betrieb stehen.¹ Bei einer Vielzahl von Leistungen ist allerdings ein direkter, objektiver Zusammenhang mit dem Betrieb des Leistungsempfängers nicht erkennbar, so dass es an einer unmittelbaren betrieblichen Veranlassung fehlt. Folglich ist eine zweifelsfreie Zuordnung von Aufwendungen bestimmter Leistungen zur gesellschafts- oder schuldrechtlichen Sphäre nicht immer möglich. Die betriebliche Veranlassung kann jedoch nicht nur i.S. einer kausalen Notwendigkeit verstanden werden. Daher gelten nicht nur solche Aufwendungen als betrieblich veranlasst, die unmittelbar, d.h. objektiv für jeden erkennbar, durch den Betrieb verursacht wurden, sondern auch solche, die nur **mittelbar** mit dem Betrieb zusammenhängen. In solchen Fällen kommt es entscheidend auf die subjektiven Erwägungen des Steuerpflichtigen an,² d.h. der Steuerpflichtige muss mit den entsprechenden Aufwendungen den Betrieb subjektiv fördern wollen.

Im Ergebnis wird damit die Qualifizierung von Aufwendungen als Betriebsausgabe bei nur mittelbarer betrieblicher Veranlassung allein durch die **subjektive Zweckbestimmung des ordentlichen Geschäftsführers** (Rz. 3.134) bestimmt. Er beurteilt letztlich im Rahmen seines Entscheidungsspielraums die betriebliche Veranlassung bestimmter Aufwendungen, wobei diese Aufwendungen nicht unmittelbar der betrieblichen Nutzenerzielung dienen müssen. Vielmehr reicht bereits die **Möglichkeit** aus, dass die Aufwendungen zukünftig, wenn auch nur mittelbar, dem Unternehmen einen diesen Aufwendungen entsprechenden wirtschaftlichen Vorteil bringen können bzw. dazu geeignet sind, die Geschäftstätigkeit der Unternehmung zu fördern.

3. Ergänzende Hilfskriterien

- 6.111 **Indizien der betrieblichen Veranlassung.** Angesichts der offensichtlich bestehenden Unschärfen in Verständnis und Anwendung des Veranlassungszusammenhangs³ stellt die Finanzverwaltung indizielle **Hilfskriterien** zur Konkretisierung der betrieblichen Veranlassung als Kriterium der Verrechenbarkeit von Dienstleistungen im Konzern zur Verfügung.⁴ Hiernach ist eine Dienstleistung verrechenbar (und entgeltspflichtig), wenn sie

1 Vgl. BFH v. 21.11.1983 – GrS 2/82, BStBl. II 1984, 160 = FR 1984, 177; *Stapperfend* in H/H/R, § 4 EStG Rz. 792.

2 Vgl. *Stapperfend* in H/H/R, § 4 EStG Rz. 806 ff.

3 Vgl. hierzu etwa *Bauer*, Neuausrichtung der internationalen Einkunftsabgrenzung im Steuerrecht, 61 ff.

4 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.2.2.

- eindeutig abgrenzbar und messbar ist,
- im Interesse der leistungsempfangenden Unternehmung erbracht wird, wovon auszugehen ist, wenn sie einen Vorteil erwarten lässt und eigene Kosten erspart, und
- auch von einem unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen in Anspruch genommen würde.

Eine ähnliche Konkretisierung der betrieblichen Veranlassung als Maßstab der Dienstleistungsverrechnung dem Grunde nach nimmt die OECD im Rahmen des sog. „**Benefit-Test**“ vor. Nach diesem sind Dienstleistungen grundsätzlich verrechenbar, wenn beim leistungsempfangenden Unternehmen ein Nutzen oder Vorteil entstanden ist bzw. wenn dieser zum Zeitpunkt der Dienstleistungserbringung zu erwarten war.¹ Darüber hinaus wird darauf abgestellt, ob ein unabhängiges Unternehmen für die betreffenden Dienstleistungen ein Entgelt entrichtet oder die Dienstleistung selbst durchgeführt hätte.² Die Abgrenzungskriterien des **Nutzens, Vorteils bzw. Interesses** sind schließlich nur dann als solche geeignet, wenn entsprechend dem allgemein anerkannten **Grundsatz der Ex-ante-Betrachtung**³ auf den **erwarteten Vorteil** und nicht auf den tatsächlich realisierten Vorteil abgestellt wird.⁴ Hiervon ist auszugehen, wenn im Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistungen eine Förderung der Geschäftstätigkeit der leistungsempfangenden Konzernunternehmung vernünftigerweise erwartet werden kann. Die Dienstleistung ist in diesem Fall auch dann verrechenbar, wenn sich der mögliche und erwartete Vorteil später nicht einstellt bzw. sich aus der Dienstleistung sogar ein Nachteil ergibt.

Eindeutige Abgrenzbarkeit und Messbarkeit der Leistung. Die Forderung, die Verrechenbarkeit einer Dienstleistung auch von ihrer Abgrenzbarkeit und Messbarkeit abhängig zu machen, beruht auf dem Grundsatz der **Einzelerfassung** internationaler Leistungstransfers. Sie ist insbesondere deshalb ebenso notwendig wie sachgerecht, weil eine Verrechenbarkeit zunächst einer **mengenmäßigen Konkretisierung** bedarf, da nur messbare Dienstleistungen verrechnet werden können.⁵ Die praktische Durchsetzung dieser Forderung erscheint jedoch aufgrund der Immaterialität einer Dienstleistung besonders problematisch, da eine Abgrenzbarkeit und Messbarkeit immer voraussetzt, dass sich die Dienstleistung überhaupt erfassen und in einem bestimmten Mindestmaß definieren und standardisieren lässt. Diese Schwierigkeiten erhöhen sich für den Bereich der kon-

6.112

1 Vgl. Tz. 7.6 OECD-Leitlinien 2010.

2 Vgl. Tz. 7.2 u. 7.8 OECD-Leitlinien 2010; siehe auch BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.3.1.

3 Vgl. *Baumhoff* in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen⁴, Rz. 3.123, 3.225 und 3.288.

4 Vgl. auch BMF v. 30.12.1999 – IV B 4 - S 1300 - 14/99 – VWG-Umlageverträge, BStBl. I 1999, 1122 Tz. 3.1.

5 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.2.2.

zerninternen, nicht marktgängigen und marktfähigen Leistungen mit zunehmendem Grad der Spezifität der Dienstleistung, während demgegenüber für marktgängige Leistungen aufgrund des Vorhandenseins klarer Vergleichs- und Wertmaßstäbe eine Abgrenzung und Messung i.S. der Ermittlung eines Mengengerüsts der Dienstleistung weniger problematisch sein dürfte.

6.113 Konkretisierung und Quantifizierung der Leistungsbereiche. Oft lässt sich im Bereich der Verwaltung, des Managements, der Kontrolle, der Beratung oder ähnlicher Aufgaben nur ein **Leistungsfluss** feststellen, innerhalb dessen die Einzelleistung kaum mehr nachzuweisen ist. Vielfach dürfte es sogar schwierig sein, überhaupt einen oder mehrere Leistungsnutzer eindeutig zu identifizieren. In Fällen, in denen sich Art und Umfang einer Dienstleistung nicht exakt abgrenzen bzw. von anderen Leistungsbereichen isolieren lassen, bleibt nur die Möglichkeit, die für eine Verrechnung erforderliche Konkretisierung und Quantifizierung **sukzessive** zu erreichen. Eine solche Vorgehensweise, die zwar theoretisch durchaus denkbar, in der praktischen Durchführung allerdings besonders aufwendig, langwierig und schwerfällig ist, setzt folgende **Maßnahmen** voraus:

1. Beschreibung, Konkretisierung und Definition der betreffenden Dienstleistung.
2. Bestimmung des Konzernbereichs bzw. der Konzerngesellschaft und der Kostenstelle, die mit der Erbringung dieser Leistung beauftragt ist. Sind mehrere Bereiche damit beschäftigt, so ist deren Zusammenwirken zu analysieren und deren Teilleistung festzulegen.
3. Aufzeichnungen über die zur Leistungserstellung beanspruchten Kapazitäten (z.B. Stunden- bzw. Tagesaufzeichnungen) sowie aller benötigten Einsatzfaktoren.
4. Bestimmung der Mengenkomponente der Dienstleistung durch Multiplikation der beanspruchten Kapazitäten und Einsatzfaktoren mit den entsprechenden Bezugseinheiten und deren Zusammenfassung.

Im Einzelfall können jedoch auch theoretische Lösungsansätze trotz systematischer Analyse aufgrund fehlender inhaltlicher, körperlicher und technischer Erfassbarkeit der Leistung keine eindeutige und exakte Abgrenzung und Messung von Dienstleistungen garantieren. Dies gilt insbesondere für die Wahrnehmung von Managementfunktionen, die zwar zweifelsfrei im Interesse der die Leistung empfangenden Unternehmung erbracht werden, für die jedoch oft eine genaue Messung und Abgrenzung von Einzelleistungen entweder überhaupt nicht oder nur mit großen Kosten und technischen Schwierigkeiten durchführbar sein wird. Angesichts der geschilderten Schwierigkeiten wird daher vielfach zu Recht verlangt, die **Anforderungen** nach eindeutiger Abgrenzbarkeit und Messbarkeit **nicht zu hoch zu stellen**, und diese in besonderen Fällen bereits dann als erfüllt anzusehen, wenn es gelingt, die Dienstleistung angemessen zu konkretisieren, zu schätzen, einen Leistungsfluss durch Einzelbelege nachzuweisen, zumindest aber plausibel bzw. glaubhaft zu machen. Ne-

ben der Anwendung solcher Schätz- und Näherungslösungen sollte allerdings nicht die Möglichkeit übersehen werden, statt auf Einzelleistungen auf ganze **Leistungsbereiche** abzustellen, und so die Forderung nach eindeutiger Abgrenzbarkeit und Messbarkeit zu erfüllen. Dieser Alternative kommt im Rahmen der Einzelverrechnung die **indirekte Methode** (als besondere Form der Konzernumlage auf der Basis des „Leistungsaustauschkonzepts“, Rz. 6.333) insofern in hohem Maße entgegen, als sie gerade in Fällen, in denen sich Schwierigkeiten bei einer Leistungsabgrenzung ergeben, als indirekte (pauschale) Verrechnungsform anstelle direkt (einzeln) berechneter Leistungsentgelte zu einer Lösung verhelfen soll (Rz. 6.333).

Leistungen im Interesse des Leistungsempfängers. Die VWG 1983 machen die Verrechenbarkeit einer Dienstleistung auch davon abhängig, ob sie im **Interesse** des die Leistung empfangenden Unternehmens erbracht wird, wovon immer dann auszugehen ist, wenn die Leistungen „**einen Vorteil erwarten lassen und eigene Kosten ersparen**“¹. Dies entspricht im Wesentlichen den OECD-Leitlinien, die in Tz. 7.6, 7.23 und 7.27 ebenfalls fordern, dass eine verrechenbare Dienstleistung zum **Nutzen**, im **Interesse** oder zum **Vorteil** der die Leistung empfangenden Konzerngesellschaft erbracht wird.² Grundsätzlich lassen sich die Merkmale „Interesse/Vorteil/Nutzen“ **synonym** verwenden, da es im Grunde das Gleiche bedeutet, wenn man fordert, eine entgeltpflichtige bzw. -fähige Dienstleistung müsse zum Nutzen, im Interesse, zum Vorteil der empfangenden Konzerngesellschaft erbracht werden oder sie müsse ihr dienen, zumal diese Kriterien lediglich als Indizien für die betriebliche Veranlassung einer Leistung fungieren sollen³. 6.114

Zu erwartender Vorteil oder Nutzen des Leistungsempfängers. Bei den Kriterien **Vorteil** oder **Nutzen**, die als inhaltlich deckungsgleich angesehen werden und dem – u.a. in den OECD-Leitlinien verwendeten – Begriff „benefit“ entsprechen,⁴ handelt es sich um **international bekannte und gebräuchliche Abgrenzungsmerkmale**. Die gedankliche Verbindung zum Kriterium „Interesse“ besteht insofern, als grundsätzlich alle Leistungen, von denen sich ein Leistungsempfänger einen Vorteil verspricht, gleichzeitig auch in dessen Interesse erbracht werden. Nach allgemein anerkannter Auffassung erweist sich das Kriterium „Vorteil“ allerdings nur dann als Abgrenzungsmerkmal geeignet, wenn, entsprechend dem **Grundsatz der „Ex-ante“-Betrachtung** (Rz. 3.100) statt auf einen tatsächlich realisierten Vorteil auf einen zu erwartenden Vorteil abgestellt wird. Hiervon wird immer dann auszugehen sein, wenn durch die Dienstleistung eine Förderung der Geschäftstätigkeit der die Leistung empfangenden Unternehmung erwartet werden kann, bzw. wenn zum Zeitpunkt der Erbringung der Dienstleistungen vernünftigerweise zu erwarten war, dass sie 6.115

1 BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.2.2.

2 Vgl. Tz. 7.6, 7.23 und 7.27 OECD-Leitlinien 2010.

3 Vgl. auch Engler in V/B/E, Verrechnungspreise³, M Rz. 68; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷, 779.

4 Vgl. z.B. Tz. 7.4, 7.12f., 7.17 OECD-Leitlinien 2010.

dem betreffenden Unternehmen dienen würden, selbst wenn sich der mögliche und erwartete Vorteil später doch nicht eingestellt oder sich daraus sogar ein Nachteil ergeben hat. Dennoch darf nicht übersehen werden, dass selbst ein so verstandener Vorteilsbegriff mit dem Betriebsausgabenbegriff des § 4 Abs. 4 EStG nicht vollkommen identisch ist und zu Anwendungsproblemen führen kann. So können z.B. Kontrolltätigkeiten, die eine Obergesellschaft eindeutig in ihrer Eigenschaft als Gesellschafterin bei ihren Untergesellschaften ausführt, durchaus für die Untergesellschaften von Vorteil sein, obwohl solche Tätigkeiten ausschließlich bei der Spitzeneinheit betrieblich veranlasst und deshalb nicht verrechenbar sind. Daneben stellt sich bei Verwendung des Vorteilsbegriffs als Abgrenzungskriterium, insbesondere in Fällen, in denen die Leistungen eindeutig zum Vorteil mehrerer Konzernunternehmen erbracht werden, die Problematik der Erfassung, Quantifizierung und Zurechnung des zu erwartenden Vorteils. Will man dies anhand der (tatsächlich) ersparten Aufwendungen der die Leistung empfangenden Unternehmen feststellen, so scheitert diese Lösung in all den Fällen, in denen sich das Ergebnis der betreffenden Leistung als **Fehlmaßnahme** und damit als Ursache zusätzlicher Aufwendungen herausstellt. Berücksichtigt man allerdings neben der Möglichkeit einer Vorteilerzielung zusätzlich die betrieblichen Notwendigkeiten, Verantwortlichkeiten, Funktionen und die Ergebnisse der am Leistungsaustausch beteiligten Unternehmen sowie das gesamte Spektrum der Leistungsbeziehungen, so lassen sich die genannten Schwierigkeiten bei der Anwendung dieser Kriterien beträchtlich vermindern und eindeutigere Aussagen über die Verrechenbarkeit dem Grunde nach machen.

- 6.116 **Ersparte Kosten beim Leistungsempfänger.** Die Eignung des Kriteriums der ersparten Kosten¹ als Abgrenzungsmerkmal erscheint aus mehreren Gründen **problematisch**. Grundsätzlich gilt, dass Dienstleistungen, die beim Leistungsempfänger Tätigkeiten ersetzen und deshalb dort zu ersparten eigenen Aufwendungen führen, immer zu dessen Vorteil und somit in dessen Interesse erbracht werden. Insofern ist festzustellen, dass es sich bei der Forderung, die Leistung müsse zu erspartem Aufwand geführt haben, nur um eine andere Formulierung des Grundsatzes handelt, dem die Leistung empfangenden Unternehmen müsse durch die Leistung ein Nutzen erwachsen.² Dieser logische Zusammenhang zwischen Kostenersparnis einerseits und Vorteil bzw. Interesse andererseits gilt jedoch nicht gleichermaßen im umgekehrten Fall. Dienstleistungen können nämlich auch dann zum Vorteil bzw. im Interesse der die Leistung empfangenden Unternehmung erbracht werden, wenn sie bei diesem nicht zu ersparten eigenen Aufwendungen, sondern zu **höheren Erträgen** führen. Die Diskrepanz zwischen den beiden Kriterien wird außerdem an den unterschiedlichen Betrachtungszeitpunkten deutlich. Wie bereits fest-

¹ Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.2.2.

² So *Kumpf*, Steuerliche Verrechnungspreise im internationalen Konzern, 245.

gestellt, gilt bei der Prüfung, ob die Aufwendungen für eine Leistung betrieblich veranlasst sind oder zum Vorteil des Leistungsempfängers führen, grundsätzlich die „**Ex-ante**“-**Betrachtung** (Rz. 6.115). Demgegenüber ist das Kriterium „Kostenersparnis“ sowohl im Rahmen einer „Ex-ante“- als auch im Rahmen einer „**Ex-post**“-**Betrachtung** anwendbar. Bei einer „Ex-post“-Betrachtung wird erst nach Erbringung der Dienstleistung objektiv festgestellt, ob hierdurch beim Leistungsempfänger tatsächlich eine Ersparnis eingetreten ist. Ausgeschlossen bleiben hierbei somit alle durch die Leistung hervorgerufenen Fehlmaßnahmen, die trotz erwarteter Vorteile statt zu ersparten zu erhöhten Aufwendungen geführt haben. Hier wird deutlich, dass dem Merkmal „Kostenersparnis“ zur Feststellung der betrieblichen Veranlassung einer Leistung lediglich **untergeordnete Bedeutung** zukommt und es keinesfalls als alleiniges Indiz für die Beurteilung des „objektiv Erforderlichen“ in Frage kommt. Dies gilt umso mehr, als eine betriebliche Veranlassung nicht unbedingt eine Leistungsanforderung voraussetzt, sondern statt dessen auch aus den zivilrechtlichen Grundsätzen der **Geschäftsführung ohne Auftrag** – jedoch im mutmaßlichen Interesse des Geschäftsherrn – und den **Grundsätzen ungerichtfertiger Bereicherung** abgeleitet werden kann. Dies wird auch von der Finanzverwaltung nicht (mehr) bestritten. Es kommt vielmehr letztlich darauf an, ob die Leistung tatsächlich erbracht wurde.¹ Selbst wenn das die Leistung empfangende Unternehmen deshalb keine eigenen Aufwendungen erspart, weil ein und dieselbe Dienstleistung mehrfach – z.B. durch ein fremdes oder das die Leistung empfangende Unternehmen selbst – erbracht wird, kann dies **nicht zu einer generellen Versagung** der Verrechenbarkeit der betreffenden Leistung führen.

Zwar wird man im Allgemeinen die Abzugsfähigkeit eines Dienstleistungsentgelts bestreiten müssen, wenn ein Konzernunternehmen einem anderen Konzernunternehmen eine **Dienstleistung mit „Verdoppelungseffekt“**² erbringt, z.B. weil sich das die Leistung empfangende Unternehmen diese Leistung selbst erbracht oder von einem fremden Dritten bezogen hat. Dennoch kann in bestimmten **Ausnahmefällen** z.B. die doppelte oder sogar mehrfache Erbringung einer Beratungsleistung zur Erhöhung der Entscheidungssicherheit des die Leistung empfangenden Konzernunternehmens beitragen (z.B. bei Erhebung einer zweiten Rechtsmeinung in derselben Angelegenheit, „**Second Opinion**“), was zu einem unmittelbaren Vorteil führt, damit in deren betrieblichem Interesse liegt und so letztlich als betrieblich veranlasst angesehen werden muss.³

1 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.2.3.

2 So Tz. 7.11 OECD-Leitlinien 2010.

3 So ausdrücklich Tz. 7.11 OECD-Leitlinien 2010.

4. Verrechenbare und nicht verrechenbare Dienstleistungen

a) Gesellschafteraufwand/Stewardship-Expenses

- 6.117 **Gesellschafteraufwand.** Verwendet man die **betriebliche Veranlassung** als das **Hauptkriterium** für die Verrechenbarkeit von Leistungen, sind letztlich alle Maßnahmen, die eine Muttergesellschaft trifft, um ihre Rechte als Gesellschafterin gegenüber ihrer Tochtergesellschaft wahrzunehmen bzw. um deren Tätigkeit zu überwachen, unzweifelhaft bei der Muttergesellschaft betrieblich veranlasst. Infolgedessen sind die daraus resultierenden Aufwendungen nur bei der Muttergesellschaft als Betriebsausgaben abzugsfähig. Die OECD spricht in diesem Fall zutreffend von einem „**Gesellschafteraufwand**“.¹ Dieser ist im Rahmen der Gesellschaftereigenschaft der Muttergesellschaft regelmäßig nicht verrechenbar, da er bei einer gesellschaftsrechtlichen Unabhängigkeit der Tochtergesellschaft nicht erforderlich wäre und ihm daher kein echter Leistungsaustausch zugrunde liegt.² Vielmehr verfolgt die Muttergesellschaft in diesem Zusammenhang ihre eigenen Interessen, um die zielkonforme Führung ihrer Tochtergesellschaft einschließlich ihrer Verwaltung und Kontrolle zu gewährleisten.
- 6.118 **Qualifikationskonflikte.** Allerdings gehen die deutsche Finanzverwaltung und die OECD in ihrem Verständnis vom Umfang des Gesellschafteraufwands auseinander. Die OECD – und mit ihr eine Reihe wesentlicher Industriestaaten, z.B. Japan, Großbritannien und Frankreich³ – reduziert den nicht verrechnungsfähigen Gesellschafteraufwand auf diejenigen Aktivitäten, die mit dem Erwerb und der Verwaltung der Beteiligungen im Zusammenhang stehen, d.h. die im ausschließlichen Beteiligungsinteresse der Muttergesellschaft ausgeführt werden, und den Rückhalt im Konzern.⁴ Demgegenüber rechnet die deutsche Finanzverwaltung explizit zum nicht verrechenbaren Gesellschafteraufwand bestimmte zentrale Management- und Kontrolltätigkeiten, weil sie aufgrund ihres Charakters nur von der Konzernleitung vorgenommen werden können und deshalb bei dieser betrieblich veranlasst sind.⁵ Nach Tz. 7.10 der OECD-Leitlinien zählen etwa die hierunter fallende Tätigkeit des Vorstands, die Produktions- und Investitionssteuerung, die Revision sowie die Planung und Koordinierung zu den Leistungskategorien, die einer Verrechnung grundsätzlich zugänglich sind.⁶

1 Vgl. Tz. 7.9 OECD-Leitlinien 2010; siehe ferner BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.1 u. 6.2.1; BFH v. 19.3.1969 – I R 31/67, BStBl. II 1969, 497.

2 Vgl. Tz. 7.10 OECD-Leitlinien 2010; BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.3.2.

3 Vgl. *Kurzewitz*, Wahl der geeigneten Verrechnungspreismethode zur Verringerung von Doppelbesteuerungsproblemen, 201 m.w.N.

4 Vgl. Tz. 7.9 OECD-Leitlinien 2010.

5 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.3.2.

6 Siehe hierzu etwa *Becker/Kroppen* in *Kroppen*, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, O Tz. 7.9 Anm. 6f. sowie Tz. 7.10 Anm. 1 ff.; *Kurzewitz*, Wahl

b) Beispiele für nicht verrechenbare Dienstleistungen

Nicht verrechenbare Dienstleistungen. Zu den gesellschaftsrechtlich veranlassten und somit **nicht verrechenbaren Dienstleistungskategorien** gehören insbesondere:¹ 6.119

- **Die Leitung und Organisation des Konzerns, die Festlegung der Konzernpolitik sowie die Finanzplanung für den Gesamtkonzern:** Hierzu zählen Aufwendungen im Rahmen der dispositiven Tätigkeit des Konzern-Vorstandes, des Konzern-Aufsichtsrates sowie der Gesellschafterversammlung der Konzernspitze. Ferner betreffen sie Leistungen im Zusammenhang mit der Festlegung von Unternehmenszielen und der Unternehmenspolitik einschließlich der Erarbeitung zielorientierter Konzeptionen und Strategien, wie z.B. die rechtliche Organisation des Konzerns, die Unternehmens- und Bereichsdiversifizierung, Maßnahmen zur Risikostreuung, die Gründung neuer Gesellschaften oder eine Kapitalbedarfsplanung für den Gesamtkonzern.
- Die Planung von Investitions-, Produktions-, Forschungs- und Absatzmaßnahmen im Gesamtkonzernbereich sowie deren zentrale Koordination: Solche Aufgaben können aufgrund ihres Charakters nur von der Konzernspitze bearbeitet werden und erfolgen ausschließlich im Interesse der Gesamtunternehmung. Eine umfassende Unternehmensplanung und vollständige Integration aller Leistungs- und Unternehmensbereiche sind Bestandteil einer effektiven Unternehmensführung und unabdingbar zur Nutzung möglicher Synergieeffekte im Konzern.
- **Die Dokumentation der Konzernergebnisse sowie alle Kontrollmaßnahmen zur Überwachung der Aktivitäten der Untergesellschaften:** Bei diesen typischen Aufgaben der Konzernspitze geht es im Einzelnen um die Einführung und Überwachung eines einheitlichen Rechnungs- und Berichtswesens, die Konsolidierung des Konzernergebnisses, die Aufstellung einer Weltbilanz und deren Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer. Zu den Kontrollmaßnahmen zählt man die Überwachung der Geschäftsführung der Tochtergesellschaften einschließlich der Analyse und Kontrolle ihres Rechnungswesens, die Innenrevision durch konzernerneigene oder fremde Prüfer sowie Informationsbesuche von Vertretern der Konzernspitze bei den Untergesellschaften.
- **Der sog. Rückhalt im Konzern:** Für die Vorteile, die einer Tochtergesellschaft aus der reinen Konzernzugehörigkeit in Form der rechtlichen, finanziellen und organisatorischen Eingliederung in den Unternehmensverbund bei völliger Passivität der Konzern-Spitzeinheit erwachsen, darf kein Dienstleistungsentgelt verrechnet werden. Hierzu

der geeigneten Verrechnungspreismethode zur Verringerung von Doppelbesteuerungsproblemen, 205f. m.w.N.

¹ Vgl. Tz. 7.10 OECD-Leitlinien 2010; BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.3.2; *Baumhoff* in Mössner u.a., Steuerrecht international tätiger Unternehmen⁴, Rz. 3.306; *Jacobs*, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷, 781f.; *Engler* in V/B/E, Verrechnungspreise³, M Rz. 110; *Schaumburg*, Internationales Steuerrecht³, Rz. 18.159.

zählen bspw. die erhöhte Kreditwürdigkeit, verbilligte Einkaufsmöglichkeiten, die Risikostreuung, das Recht auf Führung des Konzernnamens (Rz. 6.133) sowie günstigere Absatzmöglichkeiten, die einer Konzerngesellschaft im Rahmen ihrer bloßen Zugehörigkeit zum Konzern zur Verfügung stehen.¹ Mangels schuldrechtlichen Leistungsaustausches sind Aufwendungen, die in diesem Zusammenhang stehen, nicht verrechenbar. Davon zu unterscheiden sind allerdings Vorteile einer Tochtergesellschaft, die aus unmittelbaren aktiven Handlungen der Muttergesellschaft bzw. Konzernspitze resultieren (z.B. Marketing-Kampagnen, zentralisierter Einkauf, Cash-Pooling [Rz. 6.538 ff.] etc.).² Hierbei handelt es sich um abgrenzbare Einzelleistungen, die nach dem Grundsatz des Fremdvergleichs zu verrechnen sind (Rz. 6.132).

c) Beispiele für verrechenbare Dienstleistungen

- 6.120 **Verrechenbare Dienstleistungen.** Den nicht verrechenbaren Dienstleistungen steht die Gruppe der eindeutig beim Leistungsempfänger betrieblich veranlassten und damit **verrechenbaren Leistungen** gegenüber. Hierzu zählen insbesondere die folgenden Dienstleistungen:³
- **Gewerbliche Dienstleistungen:** Hierunter fallen marktgängige Leistungen, z.B. Leistungen im Bereich des Transportwesens, der Informations- und Nachrichtenübermittlung, der Instandhaltung, der Reinigung und der Bewachung.
 - **Unterstützungs- und Beratungsleistungen** in wirtschaftlichen, rechtlichen und technischen Angelegenheiten: Dazu gehören etwa Beratungsleistungen im Bereich der EDV, des Rechnungswesens, des Marketings sowie die zeitlich begrenzte Überlassung von Arbeitskräften im Rahmen einer Dienst- oder Werkleistungsverpflichtung.⁴
 - **Geschäftsführungs- und Managementleistungen:** Hierbei handelt es sich um Aufgaben, die von der Tochtergesellschaft selbst – z.B. im Rahmen ihrer Geschäftsführungsorgane – erfüllt werden müssten, jedoch von der Obergesellschaft mit dem Ziel erbracht werden, die Tochtergesellschaft zu entlasten oder deren Organe zu ergänzen oder zu ersetzen. Dazu gehören z.B. die konkrete Investitions- und Finanzplanung, die Festlegung des Produktionsprogramms, die Personal- und Beschaffungspolitik, die Erstellung von Marketingkonzepten etc.
 - **Aus- und Fortbildungsleistungen:** Hierunter fallen Leistungen der Betreuung, Aus- und Fortbildung von Personal.

1 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.3.2 Bsp. 1.

2 Vgl. auch Tz. 7.13 OECD-Leitlinien 2010 mit einer Unterscheidung zwischen aktiven (verrechenbaren) und passiven (nicht verrechenbaren) Konzerneffekten.

3 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.3.1; Tz. 7.2, 7.8, 7.14 u. 7.16 OECD-Leitlinien 2010.

4 Vgl. BMF v. 9.11.2001 – IV B 4 - S 1341 - 20/01 – VWG-Arbeitnehmerentsendung, BStBl. I 2001, 769 Tz. 2.1 Abs. 2.

- **Überwachungs- und Kontrollleistungen:** Solche Leistungen sind nur dann verrechenbar, wenn sie in den Aufgaben- und Zuständigkeitsbereich der Tochtergesellschaft fallen und insoweit eigene Kosten vermieden werden. Dies betrifft bspw. die Kontrolle der Produktqualität, der Arbeitsproduktivität, die Erstellung von Rentabilitätsrechnungen, die Einrichtung und Überwachung eines unternehmensspezifischen internen Kontrollsystems etc., sofern diese im Auftrag und im Interesse der Tochtergesellschaft durchgeführt werden.
- **Spezielle Forschungsleistungen:** Dazu gehört insbesondere die Auftragsforschung (Rz. 6.168) sowie die Durchführung von Markt- und Verbraucheranalysen.
- **Leistungsbereitschaft auf Abruf:** Grundsätzlich ist eine innerkonzernliche Dienstleistung nur verrechenbar, wenn sie tatsächlich erbracht wird. Dies schließt indessen nicht aus, dass die Verfügbarkeit einer Dienstleistung i.S. einer Bereitschaftsleistung – zusätzlich zur tatsächlichen Leistungserbringung – verrechnet wird. Voraussetzung einer Verrechnung ist allerdings, dass die Leistungsbereitschaft in angemessenem Umfang innerhalb eines überschaubaren Zeitraumes tatsächlich abgerufen wird und auch ein unabhängiges Unternehmen ein Entgelt für die „auf Abruf“ zur Verfügung stehende Dienstleistung entrichten würde¹ (Rz. 6.126).

d) Mischleistungen und Aufteilung

Aufteilungsgrundsatz. Den beiden Gruppen der nicht verrechenbaren bzw. verrechenbaren Dienstleistungen stehen die sog. **Mischleistungen** gegenüber. Bei diesen handelt es sich um Dienstleistungen, die sowohl im Interesse der Muttergesellschaft bzw. des Gesamtkonzerns als auch im Interesse einer oder mehrerer Konzerngesellschaften erbracht werden.² Aufgrund der Notwendigkeit der Zuordnung solcher Dienstleistungen entweder zur gesellschaftsrechtlichen oder schuldrechtlichen Sphäre entsteht die Schwierigkeit, darüber zu entscheiden, welchem Unternehmen die Dienstleistungen Vorteile gebracht haben bzw. in welchem Verhältnis der Vorteil auf die beteiligten Unternehmen entfällt.³ Infolgedessen ist eine **Aufteilung** in einen verrechenbaren und einen nicht verrechenbaren Teil vorzunehmen. Dies entspricht den Empfehlungen des EU-JTPF zu konzerninternen Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung, wonach

6.121

¹ Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.3.1 Bsp. 5; Tz. 7.16 OECD-Leitlinien 2010; *Stock/Kaminski*, DB 1997, 1054; *Baumhoff* in Mössner u. a., *Steuerrecht international tätiger Unternehmen*⁴, Rz. 3.308; *Becker/Kroppen* in *Kroppen*, *Handbuch Internationale Verrechnungspreise*, O Tz. 7.16 Anm. 1 ff.

² Vgl. *Becker/Kroppen* in *Kroppen*, *Handbuch Internationale Verrechnungspreise*, O Tz. 7.6 Anm. 6 m.w.N.

³ Vgl. *Becker/Kroppen* in *Kroppen*, *Handbuch Internationale Verrechnungspreise*, O Tz. 7.6 Anm. 6.

bei Mischleistungen ausdrücklich von einer Kostenaufteilung ausgegangen wird.¹

6.122 Keine Verrechnung als Ausnahme. Angesichts der Individualität und Vielfalt konzerninterner Dienstleistungen erweist sich die **betriebliche Veranlassung** (Rz. 6.110) im Rahmen von Mischleistungen häufig als zu undifferenziert, um eine zweifelsfreie Trennung zwischen verrechenbaren und nicht verrechenbaren Dienstleistungen zu ermöglichen. Daher ist es sinnvoll und zulässig, die bereits erwähnten Hilfskriterien der VWG 1983² (Rz. 6.111 ff.) (Forderung nach einer **Abgrenzbarkeit und Messbarkeit** der Leistung sowie das **Interesse des Leistungsempfängers** in Form eines erwarteten Vorteils) in den Mittelpunkt der Betrachtung zu stellen. Diese ergänzenden Hilfskriterien erleichtern die Entscheidung über die Frage, bei welchem Unternehmen die Dienstleistung betrieblich veranlasst ist. Im Übrigen betonen auch die OECD-Leitlinien, dass die Erzielung eines mittelbaren, indirekten, kaum greifbaren oder „*nebenbei entstehenden*“ Vorteils die Verrechnung einer Dienstleistung nicht rechtfertigt.³ Diese Feststellung erscheint allerdings insofern zu pauschal, als bereits festgestellt wurde, dass bei **nur mittelbarer betrieblicher Veranlassung** die subjektive Zweckbestimmung eines ordentlichen Geschäftsleiters im Rahmen seines Ermessensspielraums darüber entscheidet, ob er eine Leistung als durch seinen Betrieb veranlasst und für diesen geeignet ansieht oder nicht (Rz. 6.110). Daher sollte eine Verrechnung bei mittelbarer oder unbedeutender Vorteilszuwendung nur für den Fall ausgeschlossen bleiben, in dem auch ein ordentlicher Geschäftsleiter solche Vorteile als nicht entgeltfähig betrachten würde.⁴ In der Praxis der steuerlichen Betriebsprüfung stellen diese Mischleistungen, die letztlich eine Aufteilung in verrechenbaren und nicht verrechenbaren Aufwand erfordern, die typischen Kompromissfälle dar.

6.123 Praktische Bedeutung. Angesichts des international unterschiedlichen Verständnisses vom Umfang des Gesellschafteraufwands wird zwangsläufig sowohl das Vorliegen sog. Mischleistungen als auch die praktische Bedeutung einer Aufteilung international uneinheitlich beurteilt. In Deutschland ist der nicht verrechenbare Gesellschafteraufwand durchaus weit gefasst und bezieht insbesondere zentrale Management- und Kontrolltätigkeiten ein, da sie aufgrund ihres Charakters nur von der Konzernspitze wahrgenommen werden können und deshalb ausschließlich dort betrieblich verlasst sind (Rz. 6.119). Naturgemäß bestehen deshalb größere Überschneidungsbereiche zu verrechenbaren Dienstleistungen. Demgegenüber ist der Bereich des Gesellschafteraufwands in den OECD-Leitlinien und nach den Verrechnungspreisgrundsätzen wesentlicher In-

¹ Vgl. KOM (2011) 16 endgültig, Rz. 47.

² Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83 – VWG, BStBl. I 1983, 218 Tz. 6.2.2.

³ Vgl. Tz. 7.12 OECD-Leitlinien 2010.

⁴ Gl.A. Becker/Kroppen in Kroppen, Handbuch Internationale Verrechnungspreise, O Tz. 7.6 Anm. 6.

dustriestaaten deutlich eingeengt (Rz. 6.118). Zumeist schließt ein konkreter, quantifizierbarer Nutzen in Gestalt eines wirtschaftlichen oder kommerziellen Werts, den die Leistung erwarten lässt, das Vorliegen von Gesellschafteraufwand aus und führt zu einer Verrechnungspflicht. Praktisch sind Mischleistungen deshalb kaum von Bedeutung.¹ Für Deutschland bleibt abzuwarten, ob die anstehende Verordnung zur Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes und die Revision der VWG 1983 in Bezug auf Gesellschafteraufwand zu einer Annäherung an Rz. 7.9 OECD-Leitlinien² führen werden.

e) Übersicht

Leistungskategorien. Die folgende Aufstellung nimmt eine Kategorisierung von Leistungen in verrechenbar („ja“) und nicht verrechenbar („nein“) vor. Die Aufstellung ist idealtypisch und sollte hinsichtlich ihrer Übertragbarkeit auf den Einzelfall geprüft werden³.

6.124

		ja	nein
1.	Konzernleitung		
	a) Vorstand, Geschäftsführung, Aufsichtsrat und Gesellschafterversammlung der Muttergesellschaft (Tz. 6.3.2 VWG 1983)		x
	b) Rechtliche Organisation des Gesamtkonzerns (Tz. 6.3.2 VWG 1983)		x
	c) Produktions- und Investitionssteuerung im Gesamtkonzern (Tz. 6.3.2 VWG 1983)		x
	e) Schutz und Verwaltung der Beteiligungen (Tz. 6.3.2 VWG 1983)		x
	f) Konzernführung und Führungsaufgaben nachgeordneter Unternehmen, die die Konzernspitze an sich gezogen hat		x
	g) Zentrale Planung und Koordination der Investitions-, Produktions-, Finanz- und Absatzplanung des Gesamtkonzerns		x
	h) Gründung von Tochtergesellschaften oder Erwerb von Beteiligungen		x
	i) Kapitalerhöhung		x
2.	Koordination und allgemeines Management		
	a) Horizontale Koordination von konkreten Maßnahmen zwischen Tochtergesellschaften, z.B. Produktion und Verkauf	x	

1 Vgl. Engler in V/B/E, Verrechnungspreise³, M Rz. 110.

2 Vgl. Tz. 7.9 OECD-Leitlinien 2010.

3 Vgl. auch Übersichten bei Engler in V/B/E, Verrechnungspreise³, M Rz. 110; Jacobs, Internationale Unternehmensbesteuerung⁷, 781 f.

		ja	nein
	b) Vertikale Koordination zwischen Mutter- und Tochtergesellschaften (Kostenteilung)	x	x
	c) Unterstützung der Tochtergesellschaften gegenüber Behörden zur Erlangung erforderlicher Genehmigungen, z.B. für Export-, Devisentransfer- oder Aufenthaltsgenehmigungen, etwa bei Gesellschaftsgründungen	x	x
3.	Kosten für Unterstützung im Personalbereich		
	a) Einrichtung und Durchführung von (Management-) Trainingsprogrammen (ggf. nein, falls Vorstand/Geschäftsführer)	x	(x)
	b) Unterstützung bei der Auswahl und Einstellung von (leitenden) Angestellten	x	
	c) Entwicklung von Richtlinien für die Entlohnung	x	
	d) Beratung betreffend Personalpolitik und Personalverwaltung	x	
4.	Kosten für Finanz- und Rechnungswesen		
	a) Übernahme von Buchhaltungsarbeiten	x	
	b) Konzernbuchhaltung, -budgetierung, -finanzierung		x
	c) Konzernabschluss, Holdingabschluss		x
	d) Deutscher Teilkonzernabschluss	x	
	e) Erarbeitung von Rechnungslegungsgrundsätzen	(x)	x
	f) Unterstützung bei Erstellung des Budgets	x	
	g) Einführung eines neuen EDV-Systems	x	(x)
	h) Unterstützung bei der Finanzplanung, Kreditaufnahme	x	
	i) Interne Revision (ja, wenn Ersatz für eigene Revision)	(x)	x
	j) Konzernweite Führungs- und Reporting-Systeme für Sparten-/Unternehmensbereichsorganisationen	x	
	k) Unterstützung bei der Kostenrechnung	x	
	l) Unterstützung bei der Inventur	x	
	m) Erstellung von Kosten- und Preisanalysen	x	
	n) Rechnungserstellung oder Factoring	x	
5.	Kosten für Rechts-, Steuer- und Unternehmensberatung		
	a) Entwicklung von Verträgen	x	
	b) Beratung in allgemeinen rechtlichen Fragen, z.B. Exportgenehmigung, Kundeninsolvenz, Versicherungsfragen etc.	x	
	c) Gründung der Tochtergesellschaft sowie Kapitalerhöhung/-herabsetzung, Liquidation, Verschmelzung, Formwechsel oder Spaltung		x

B. Dienstleistungen

		ja	nein
	d) Unterstützung der Tochter-/Schwestergesellschaft beim Erwerb, Verkauf oder der Reorganisation von Beteiligungen		x
	e) Patentanmeldungen, Markenschutz etc.		x
	f) Kartellrechtliche Verfahren	x	(x)
	g) Beratung beim Abschluss von Versicherungen	x	
	h) Steuerliche Beratung	x	(x)
	i) Unternehmensberatung und -bewertung	x	
	j) Betriebswirtschaftliche Untersuchungen	x	
6.	Kosten für Produktion		
	a) Errichtung einer neuen Produktionsstätte einschließlich Planung des Produktionsprozesses und Durchführung		x
	b) Unterstützung bei der Planung neuer Produktionsanlagen (anders ggf. bei Neugründung)	x	(x)
	c) Unterstützung bei der Produktplanung im Hinblick auf Wettbewerb und Kundenakzeptanz	x	
	d) Technische Einweisung in Produktionsprozesse	x	
	e) Unterstützung bei technischen Problemen einschließlich Rufbereitschaft	x	
	f) Bau- oder Ingenieurleistungen (anders bei Neugründung)	x	(x)
	g) Maßnahmen zur Steigerung der Produktivität (anders, wenn nur Kontrolle)	x	(x)
	h) Assistenz bei der Entwicklung von Qualitätskontrollen und Testverfahren	x	
	i) Überwachende Qualitätskontrolle	(x)	x
	j) Wartung, Reinigung, Überholung, Reparatur	x	
	k) Unterstützung beim Erwerb von Rohstoffen	x	
	l) Auftragsfertigung, Lohnveredelung	x	
	m) Auftragsverpackung	x	
7.	Kosten für Marketing und Vertrieb	x	
	a) Strategische Gesamtplanung der Gruppe		x
	b) Informationen über Markt- und Produktentwicklungen	x	
	c) Marktstudien, z.B. für Exportmärkte	x	
	d) Unterstützung bei der Werbung (Einstellung von Werbefilmen, Prospekten, Beratung etc.)	x	(x)
	e) Entwurf von Etiketten, Gebrauchsanweisungen, Übersetzungen	x	
	f) Preisstudien betreffend Wettbewerbsprodukte und die Preisfestsetzung	x	

		ja	nein
	g) Unterstützung bei Verkaufsproblemen	x	
	h) Beratung und Schulung betreffend Verkaufstechniken	x	
	i) Öffentlichkeitsarbeit/Konzernöffentlichkeitsarbeit	x	(x)
	j) Bildung einer Corporate Identity	x	(x)
	k) Veranstaltung von Messen/Ausstellungen	x	
	l) Transport	x	
	m) Lagerhaltung	x	
	n) Vermittlung von Kunden	x	
	o) Vermittlung als Handelsvertreter oder Kommissionär	x	
8.	Kosten für Forschung und Entwicklung		
	a) Grundlagenforschung	x	
	b) Spezielle Produktforschung, Neuentwicklung, Anwendungsforschung	x	
	c) Weiterentwicklung, Produkt- oder Verfahrensalternativen	x	
	d) Unterstützung von Laborkontrollen	x	
	e) Auftragsforschung	x	
9.	Nutzungsüberlassung, Darlehensgewährung und sonstige Leistungen		
	a) Nutzung des Konzernnamens (Tz. 6.3.2 VWG 1983)		x
	b) Rückhalt im Konzern (Tz. 6.3.2 VWG 1983)		x
	c) Überlassung materieller Wirtschaftsgüter	x	
	d) Überlassung immaterieller Wirtschaftsgüter	x	
	e) Überlassung finanzieller Mittel	x	
	f) Übernahme von Bürgschaften oder Zahlungsgarantien	x	
	g) Sonstige Finanzdienstleistungen	x	

5. Problembereiche der Dienstleistungsverrechnung

a) Schwierigkeit der eindeutigen Beurteilung

- 6.125 **Uneindeutige Leistungsarten.** In der Praxis der Dienstleistungserbringung im Konzern wird oft über Leistungsarten und deren Verrechenbarkeit diskutiert, die aufgrund ihrer Konzernspezifität eine eindeutige Beurteilung hinsichtlich ihrer Verrechenbarkeit nicht zulassen. Hierzu werden exemplarisch im Folgenden vier Leistungsbereiche dargestellt.