

Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung (Teil 1)

FAST/StB Dr. Falko Tappen, Associate im Frankfurter Büro der Sozietät DLA Piper UK LLP, Frankfurt am Main

Verrechnungspreise spielen eine bedeutende Rolle beim konzerninternen Leistungsaustausch. Sie dienen der Erfolgsmessung, der Koordination und Lenkung des Konzerns, der Unternehmens- und Investitionsplanung, der Erfolgsabgrenzung für Zwecke des externen Rechnungswesens aber auch der Steueroptimierung im Konzern. Aus Sicht des deutschen Fiskus besteht gerade wegen des zuletzt genannten Aspekts die Gefahr, dass Unternehmen ihre Gewinne über Verrechnungspreise zu Lasten des deutschen Steueraufkommens ins Ausland transferieren. Um dem entgegenzuwirken, wurde § 1 AStG geschaffen, der eine Einkünfteberichtigung bei unzutreffenden Verrechnungspreisen erlaubt. § 1 AStG fragt daher danach, ob bei Geschäftsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen angemessene (Verrechnungs-)Preise zugrunde gelegt wurden. Gegenstand der Bewertung können dabei einzelne materielle oder immaterielle Wirtschaftsgüter sein (*Einzelbewertung*), oder aber ganze „Transferpakete“, die neben den einzelnen Wirtschaftsgütern u.a. auch mit diesen verbundene (zukünftige) Chancen und Risiken berücksichtigen (*Gesamtbewertung*). Der nachfolgende 1. Teil des Beitrages beschäftigt sich mit den Grundlagen der Einzelbewertung i.R. des § 1 AStG. Der zu einem späteren Zeitpunkt folgende 2. Teil betrachtet darauf aufbauend das Konzept der Gesamtbewertung im Rahmen einer Funktionsverlagerung und geht auf die erforderlichen Aufzeichnungspflichten sowie auf die Folgen eines Verstoßes gegen diese ein.

1. Funktionsweise des § 1 AStG

1.1 Sinn und Zweck von § 1 AStG

Sinn und Zweck von § 1 AStG ist es, vor dem Hintergrund eines Leistungsaustausches zwischen nahestehenden Personen die zutreffende Besteuerung im jeweiligen Veranlagungsjahr beim Steuerpflichtigen sicherzustellen. Es handelt sich dabei um eine der Grundnormen im deutschen Steuerrecht, mittels derer eine Korrektur von Einkünften erfolgen kann. Auch wenn im Folgenden der Schwerpunkt der Betrachtung auf § 1 AStG liegen wird, so darf nicht übersehen werden, dass weitere wichtige Korrekturvorschriften im Rahmen eines internationalen Leistungsaustauschs relevant werden können, so z.B. die Regelung der verdeckten Gewinnausschüttung (vgl. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG), die Regelungen zu verdeckten Einlagen (vgl. H 40 „Einlagefähiger Vermögensvorteil“ KStH) und zur verdeckten Entnahme (§ 4 Abs. 1 Satz 2 EStG).

1.2 Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 AStG

1.2.1 Einkünfte eines Steuerpflichtigen: § 1 Abs. 1 AStG

§ 1 AStG erfasst in persönlicher Hinsicht Einkünfte sowohl von unbeschränkt als auch beschränkt Steuerpflichtigen. Ob die Geschäftsbeziehung sich auf DBA-Staaten oder Staaten ohne DBA mit Deutschland bezieht bzw. ob und ggf. in welcher Höhe es im Ausland zu einer Steuerbelastung des Steuerpflichtigen kommt, ist dabei unerheblich. Erforderlich ist jedoch, dass es zu einer Minderung der Einkünfte gekommen ist. Demnach kann es also nur einseitig

zu Lasten des Steuerpflichtigen zu einer Berichtigung auf der Grundlage von § 1 Abs. 1 AStG kommen (vgl. Kraft, in: Kraft, AStG [2009] § 1 Rz. 66).

1.2.2 Grenzüberschreitende Geschäftsbeziehung: § 1 Abs. 5 AStG

Gemäß § 1 Abs. 5 AStG ist eine Geschäftsbeziehung jede den Einkünften zugrundeliegende schuldrechtliche Beziehung, die keine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung ist und die entweder beim Steuerpflichtigen oder bei der nahestehenden Person Teil einer Tätigkeit ist, auf die die §§ 13, 15, 18 oder 21 EStG anzuwenden sind oder im Fall eines ausländischen Nahestehenden anzuwenden wären, wenn die Tätigkeit im Inland ausgeübt würde. Ob und ggf. welche Einkunftsart ein

Tappen: Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung (Teil 1) (SteuK 2010, 267)

268



schlägig ist, richtet sich dabei ausschließlich nach deutschem Steuerrecht.

Danach fällt unter den Begriff der „Geschäftsbeziehung“ nunmehr jede „schuldrechtliche“ Beziehung, die keine gesellschaftsrechtliche Vereinbarung ist. Erfasst werden damit sowohl alle vertraglichen als auch alle gesetzlichen Beziehungen, soweit sie im zweiten Buch des Bürgerlichen Gesetzbuchs ihren Niederschlag finden. Nicht dazu sollten daher familienrechtliche und erbrechtliche Fälle zählen.

Beachte: Die Geschäftsbeziehungen müssen **zum** Ausland unterhalten werden, so dass Geschäftsbeziehungen **im** Ausland grundsätzlich nicht in den Anwendungsbereich des § 1 AStG fallen (vgl. die beispielhafte Aufzählung von grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen in Tz. 1.4.3 des BMF-Schreibens v. 14.05.2004, IV B 4 – S 1340 – 11/04, BeckVerw 051455).

1.2.3 Nahestehende Person: § 1 Abs. 2 AStG

Dabei wird nicht jede grenzüberschreitende Geschäftsbeziehung dem Anwendungsbereich des § 1 AStG unterworfen, sondern nur eine solche, die zu „**nahestehenden Personen**“ zu Bedingungen vereinbart wurde, die von denjenigen abweichen, die üblicherweise mit sonstigen fremden Dritten vereinbart werden. Zu diesen Bedingungen zählen insbesondere die der Geschäftsbeziehung zugrunde gelegten „Preise“ (**Verrechnungspreise**). Wann eine Person dem Steuerpflichtigen nahesteht, wird in Abs. 2 durch eine abschließende Aufzählung definiert. Stichwortartig lassen sich folgende Fälle des „Nahestehens“ feststellen:

- § 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG: Nahestehen durch **wesentliche Beteiligung**,
- § 1 Abs. 2 Nr. 1 und 2 AStG: Nahestehen durch **beherrschenden Einfluss**,
- § 1 Abs. 2 Nr. 2 AStG: Nahestehen mittels **einer dritten Person**,
- § 1 Abs. 2 Nr. 3 1. Alt. AStG: **Geschäftsfremde Einflussmöglichkeit** zwischen nahestehender Person und Steuerpflichtigem,
- § 1 Abs. 2 Nr. 3 2. Alt. AStG: **Interessenidentität**.

Beachte: Die Definition der „nahestehenden Person“ für Zwecke des AStG darf nicht mit der Definition der beherrschenden Gesellschafterstellung bei einer verdeckten Gewinnausschüttung verwechselt werden (vgl. H 36 III. Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis („nahestehende Person“) KStH). Beide Definitionen sind vor einem unterschiedlichen Regelungshorizont zu verstehen und sind daher nicht deckungsgleich.

1.2.4 Abweichen vom Fremdvergleichsgrundsatz

§ 1 AStG folgt dem im internationalen Steuerrecht für die Einkunftsabgrenzung allgemein anerkannten Grundsatz des Fremdvergleichs (*Dealing at arm's length*, vgl. Art. 9 Abs. 1 OECD-MA). Der Fremdvergleichsgrundsatz stellt damit den materiellen Kern des Regelungsbereichs des § 1 AStG dar. Problematisch ist, dass seit der Unternehmensteuerreform 2008 der Gesetzgeber in § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG verlangt, dass bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes von der Kenntnis aller wesentlichen Umstände der Geschäftsbeziehung durch die unabhängigen Dritten auszugehen ist. Hierin unterscheidet sich die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach nationalem Recht (§ 1 AStG) und nach international anerkannten Regeln.

Der Fremdvergleichsgrundsatz wird immer dann verletzt, wenn die Interessen der beteiligten Parteien nicht wie bei fremden Dritten gegeneinander abgewogen werden. Bei der Beurteilung, ob auch fremde Dritte entsprechende Konditionen vereinbart hätten, ist im Wesentlichen auf folgende Kriterien abzustellen: (1) Angemessenheit des Entgelts, (2) Üblichkeit einer bestimmten Vereinbarung, (3) Ernsthaftigkeit der Vereinbarung, (4) Vorhandensein klarer, von vornherein abgeschlossener, rechtswirksamer und tatsächlich vollzogener Vereinbarungen.

Der Fremdvergleich zeichnet sich durch zwei wesentliche Merkmale aus: der Fremdheit (d.h. *Unabhängigkeit*) der Geschäftspartner und der *Vergleichbarkeit* der Verhältnisse. Von der Unabhängigkeit des Dritten kann grundsätzlich dann ausgegangen werden, wenn keine der beiden Vertragsparteien in der Lage ist, auf die Geschäftsführung der anderen Vertragspartei einzuwirken. Bei der Beurteilung der Frage, ob die maßgeblichen Verhältnisse von Drittgeschäften „vergleichbar“ sind, kommt es dagegen darauf an, ob keiner der Unterschiede in den als relevant beurteilten Verhältnissen die methodisch untersuchte Bedingung (z.B. Preis, Gewinnmarge) wesentlich beeinflussen kann. Dabei kann allerdings die Vergleichbarkeit auch erst durch entsprechende Anpassungsrechnungen hergestellt werden (vgl. *Kraft*, in: *Kraft*, AStG [2009] § 1 Rz. 106 m.w.N.).

1.2.5 Vorteilsausgleich

Jeder einzelne wirtschaftliche Vorgang ist separat zu beurteilen (z.B. Lieferung von Waren, Gewährung von Darlehen), so dass der Steuerpflichtige ggf. darlegen kann, dass Nachteile, die aus dem einen Geschäft resultieren, durch Vorteile aus einem anderen Geschäft wieder ausgeglichen werden, vgl. BMF-Schreiben vom 23.02.1983 (IV C 5 – S 1341 – 4/83, Beck-Verw 027721, Tz. 2.3; im folgenden „**Verwaltungsgrundsätze 1983**“). Gelingt der Nachweis, unterbleibt eine Einkommenskorrektur gemäß § 1 Abs. 1 AStG. Grundsätzlich hat ein Ausgleich zwischen (für den Steuerpflichtigen) vorteilhaften und nachteiligen Geschäften dann zu erfolgen, wenn Fremde bei ihren Geschäften untereinander einen solchen Ausgleich ebenfalls vorgenommen hätten. Nach Ansicht der Verwaltung setzt ein Vorteilsausgleich voraus (vgl. Verwaltungsgrundsätze 1983 Tz. 2.3.2):

1. Die Geschäfte müssen in einem inneren Zusammenhang stehen, der den Schluss zulässt, dass die Geschäfte auch unter Fremdbedingungen von dem Steuerpflichtigen mit derselben Person abgeschlossen worden wären.
2. Vor- und Nachteile bei dem einzelnen Geschäft müssen sich mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters quantifizieren lassen und
- 3.

die Vorteilsverrechnung muss vereinbart worden sein oder zur Geschäftsgrundlage des nachteiligen Geschäftes gehören.

1.2.6 Rechtsfolge

Sofern die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 AstG vorliegen, sind die Einkünfte des Steuerpflichtigen so anzusetzen, wie sie unter den zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären, d.h. die Einkünfte sind um die erreichten Minderungen zu berichtigen. Es kommt dabei nicht darauf an, ob das Verhältnis zur nahestehenden Person tatsächlich kausal für die Einkünfterminderung war. Besteuert wird damit im Grunde ein Sollgewinn (vgl. *Menck*, in: Blümich, AstG, 104. Aufl. September 2009, § 1 AstG Rz. 35).

Die Berichtigung nach § 1 AstG ist mittels eines Zuschlages außerhalb der Bilanz vorzunehmen. Die Höhe des Korrekturbetrages entspricht der eingetretenen Einkünfterminderung und hat in dem Veranlagungszeitraum zu erfolgen, in dem die Minderung eingetreten ist. Ist eine Berichtigung über mehrere Beteiligungsstufen erforderlich, so ist der Zuschlag bei der Gesellschaft vorzunehmen, die die Einkunfts-minderung erlitten hat.

Beachte: Da sich eine Korrektur auf der Grundlage von § 1 AstG nicht bilanziell (durch eine Erhöhung des Buchwertes bzw. der Anschaffungskosten) auswirkt, droht im Ergebnis eine Doppelbesteuerung. Zur Vermeidung dieser Doppelbesteuerung ist ein außerbilanzieller Merkposten anzusetzen. Er entspricht betragsmäßig dem Korrekturbetrag. Eine Gegenrechnung zum Merkposten erfolgt (aus Billigkeitsgründen) immer dann, wenn der inländische Steuerpflichtige die steuerliche Einkunftsberichtigung nachgeholt hat, die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft veräußert wird oder die ausländische Gesellschaft liquidiert wird (vgl. BMF v. 12.04.2005, IV B 4 S 1341, BeckVerw 063381, Tz. 5.5.1f. im folgenden „**Verwaltungsgrundsätze Verfahren**“).

§ 1 AstG dient der Ergänzung anderer Vorschriften, die ggf. ebenfalls eine Berichtigung der erzielten Einkünfte zulassen. So sind z.B. bei der Beurteilung von Auslandssachverhalten die verdeckte Gewinnausschüttung, die Vorschriften hinsichtlich Entnahmen oder verdeckter Einlagen idealkonkurrierend anzuwenden, d.h. es gilt im Grunde das Prinzip der Meistbegünstigung zu Gunsten des Fiskus, vgl. § 1 Abs. 1 Satz 3 AstG.

Beispiel:

Die inländische M-AG gewährt ihrer ausländischen Tochtergesellschaft ein unverzinsliches Darlehen i.H. von 1.000.000 Euro. Von einem fremden Darlehensnehmer hätte die M-AG Zinsen i.H. von 8% verlangt.

Die M-AG ist Gesellschafterin der Tochtergesellschaft, sodass geprüft werden muss, ob eine verdeckte Einlage durch die M-AG vorliegt. Allerdings stellt eine unentgeltliche Darlehensgewährung gerade keinen einlagefähigen Vermögensvorteil dar, vgl. H 40 „Einlagefähiger Vermögensvorteil“ KStH. In diesem Fall ist das Einkommen der M-AG nach § 1 AstG um 80.000 Euro zu erhöhen, vgl. Tz. 1.3.1.2 Verwaltungsgrundsätze 1983.

1.2.7 Europarechtliche Bedenken

In der Rechtsprechung und Literatur sind wiederholt Bedenken gegen die europarechtliche Zulässigkeit von § 1 AStG geäußert worden (vgl. BFH v. 21.06.2001, I B 141/00, BeckRS 2001, 24000471). Kürzlich (vgl. EuGH v. 21.01.2010, C-311/08, BeckRS 2010, 90056) hat der EuGH zu einer dem § 1 AStG vergleichbaren Vorschrift belgischen Rechts allerdings entschieden, dass Art. 43 EGV Rechtsvorschriften nicht grundsätzlich entgegensteht, wonach ein außergewöhnlicher oder unentgeltlicher Vorteil bei der gebietsansässigen Gesellschaft besteuert wird, wenn er einer unmittelbar oder mittelbar verflochtenen und in einem anderen Mitgliedstaat niedergelassenen Gesellschaft gewährt worden ist, während ein solcher Vorteil nicht besteuert werden kann, wenn dieser einer gebietsansässigen Gesellschaft gewährt worden ist. Dabei hat der EuGH jedoch explizit darauf hingewiesen, dass der Grundsatz der Verhältnismäßigkeit in jedem Einzelfall gewahrt sein muss. § 1 AStG sollte damit grundsätzlich europarechtskonform sein (vgl. Anm. Korn, GWR 2010, 72).

2. Methoden der Erfolgsabgrenzung: § 1 Abs. 3 AStG

2.1 Darstellung der „Standardmethoden“ zur Erfolgsabgrenzung

Der Verrechnungspreis ist vorrangig nach bestimmten *transaktionsbezogenen* Methoden – den sogenannten Standardmethoden – zu ermitteln, vgl. § 1 Abs. 3 AStG. Diese Standardmethoden sind:

1. Preisvergleichsmethode (sog. „*comparable uncontrolled price method*“/CUP+),
2. Wiederverkaufspreismethode (sog. „*resale price method*“/RPM),
3. Kostenaufschlagsmethode (sog. „*cost plus method*“/C+).

2.1.1 Preisvergleichsmethode (sog. *comparable uncontrolled price method*)

Bei der Anwendung der Preisvergleichsmethode vergleicht man den zwischen den nahestehenden Unternehmern vereinbarten Preis mit den Preisen, die bei vergleichbaren Geschäften zwischen Fremden am Markt vereinbart wurden. Dies kann geschehen durch **äußeren** Preisvergleich (Vergleich mit Preisen aus Abschlüssen unter von einander unabhängigen Dritten) oder durch **inneren** Preisvergleich (Vergleich mit marktentstandenen Preisen, die der Steuerpflichtige oder ein Nahestehender mit Fremden vereinbart hat).

Beispiel:

Eine deutsche Tochtergesellschaft einer niederländischen Muttergesellschaft liefert dieser feinmechanische Bauteile zum Preis von 12 Euro. Die Tochtergesellschaft hat zu diesem Preis auch Vertragsabschlüsse mit unabhängigen Fremden vereinbart. Sie kann daher den

Tappen: Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung (Teil 1) (SteuK 2010, 267)

270 ▲
▼

Preis von 12 Euro als angemessenen Fremdpreis gegenüber ihrer niederländischen Muttergesellschaft ansetzen (innerer Preisvergleich).

2.1.2 Wiederverkaufspreismethode (sog. *resale price method*)

Die Wiederverkaufspreismethode geht von dem Preis aus, zu dem eine bei einem Nahestehenden gekaufte Ware an einen unabhängigen Abnehmer weiterveräußert wird. Von diesem Preis werden marktübliche Margen abgezogen, die der Funktion und dem Risiko des Wieder-

verkäufers entsprechen. Insbesondere eine etwaige Verarbeitung oder Veränderung durch den Wiederverkäufer ist durch Abschläge zu berücksichtigen, um so im Ergebnis auf den zwischen nahestehenden Unternehmen angemessenen Verrechnungspreis zu kommen.

Beachte: Je mehr verbundene Unternehmen in die Verkaufskette einbezogen sind bzw. je mehr Bearbeitungsvorgänge bei dem/den Wiederverkäufer(n) vorgenommen wurden, umso schwieriger wird die Anwendung der Wiederverkaufsmethode.

Der wesentliche Anwendungsbereich der Wiederverkaufspreismethode ist die Verrechnungspreisüberprüfung von Unternehmen, die hauptsächlich im Vertriebsbereich tätig sind.

Beispiel:

Der inländische Automobilhersteller H-AG gründet eine ausländische Vertriebsgesellschaft für den Vertrieb der hergestellten Fahrzeuge (V-GmbH). Der Marktpreis eines Fahrzeugs beträgt 25.000 Euro. Die Controlling-Abteilung der V-GmbH hält u.a. folgende Zahlen vor: Verwaltungs- und Vertriebskosten: 2.500 Euro, Gewinn: 2.500 Euro.

Nach der Wiederverkaufsmethode wird der Wiederverkaufspreis um die marktüblichen Abschläge berichtigt, die der Wiederverkäufer (V-GmbH) kalkuliert:

Marktpreis: 25.000 Euro

./. angemessener Gewinn der V-GmbH (Vertreiber): 2.500 Euro

./. Kosten der V-GmbH (Vertreiber): 2.500 Euro = Fremdpreis: 20.000 Euro.

2.1.3 Kostenaufschlagsmethode (sog. cost plus method)

Diese Methode setzt bei den Kosten des Herstellers oder Leistenden an, wenn Lieferungen oder Leistungen zwischen Nahestehenden erfolgen. Maßgeblich sind diejenigen Kalkulationsmethoden, die der Liefernde oder Leistende auch bei seiner Preispolitik gegenüber Fremden zugrunde legt. Die entsprechenden Kosten werden dann um einen in dem jeweiligen Geschäftszweig üblichen Gewinnaufschlag erhöht. In der Regel erkennt die Finanzverwaltung alle Kostenrechnungsmethoden als Grundlage für eine Kostenaufschlagsmethode an, soweit das Verfahren auch für die Kalkulation gegenüber unabhängigen Dritten eingesetzt wird oder jedenfalls anerkannten betriebswirtschaftlichen Grundsätzen entspricht.

Beachte: Bei der Kostenaufschlagsmethode kommt es zu praktischen Schwierigkeiten bei der Bestimmung des üblichen Gewinnaufschlags und der maßgeblichen Kosten. Wiederum kann der Gewinnaufschlag grundsätzlich mittels branchenüblichen Werts (externer Vergleich) oder mittels Vergleichsgeschäft mit einem Unabhängigen (interner Vergleich) ermittelt werden. Alternativ ist auch ein fester Gewinnaufschlag von 5% bis 10% denkbar (BMF v. 24.12.1999, IV B 4 – S 1300 – 111/99, BeckVerw 027468, Tz. 3.1.2 Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätze).

Die Kostenaufschlagsmethode ist in erster Linie auf Produktions- und Dienstleistungsunternehmen zugeschnitten.

Beispiel:

Die inländische M-AG veräußert 100 Mio. Einheiten eines bestimmten Produkts A an ihre niederländische Tochtergesellschaft T-BV. Die Ermittlung des Verrechnungspreises von 2,09 Euro pro Einheit ergibt sich aus der nachfolgenden Tabelle.

Lösung (in EUR):

Verrechnungspreis für 100 Einheiten = [b]+[M-AG	T-BV	Konzern
---	------	------	---------

c]+[h] = 209			
a. Umsatz (100 Einheiten)	209	1000	1000
b. Wareneinsatz	(160)	(209)	(160)
c. Sonst. betriebl. Aufwand	(30)	(91)	(121)
d. Zu versteuerndes Einkommen	19	700	719
e. Steuersatz	Ca. 30% (KStG+ GewSt)	25,5%	25,61
f. Steueraufwand	5,7	178,5	184,2
g. Direkte und indirekte Kosten	190		
h. Gewinnaufschlag = 10%	19		

2.1.4 Weitere Methoden zur Ermittlung der Verrechnungspreise

Zu den sonstigen Verrechnungspreismethoden gehören die *gewinnbezogenen* Methoden. Diese ermitteln die Angemessenheit des Verrechnungspreises durch Rückschluss aus einer betriebswirtschaftlich angemessenen Gewinnaufteilung. Die Finanzverwaltung lässt diese Verrechnungspreismethoden (z.B. die geschäftsvorfallsbezogene Nettomargenmethode – *transactional net margin method*) nur in eingeschränktem Umfang zu.

2.2 Anwendung der Methoden der Erfolgsabgrenzung: das Stufenmodell

Die Anwendung der dargestellten Methoden setzt voraus, dass Fremdvergleichswerte ermittelt werden können. Werden mehrere Fremdvergleichswerte festge

Tappen: Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung (Teil 1) (SteuK 2010, 267)

271

stellt, so liegt nach § 1 Abs. 3 Satz 1, 2. Halbsatz AStG eine Preisbandbreite vor. Ob die Standardmethoden gewählt werden können und welchen Wert der Steuerpflichtige aus einer etwaigen Bandbreite von Fremdvergleichswerten auswählen soll, macht der Gesetzgeber davon abhängig, ob **uneingeschränkt** oder **eingeschränkt** vergleichbare Werte vorliegen.

1. Stufe: Liegen (ausnahmsweise) **uneingeschränkt** vergleichbare Fremdvergleichspreise vor, ist der Verrechnungspreis vorrangig nach den Standardmethoden zu bestimmen. Dabei darf eine etwaige Bandbreite von Fremdvergleichswerten voll (zu Gunsten des Steuerpflichtigen) ausgenutzt werden. Das Problem hierbei ist jedoch, dass das Gesetz faktisch den Einsatz von Unternehmensdatenbanken unterstellt. Die Datenbanknutzung ist teuer und in mittelständischen Unternehmen nur im Ausnahmefall nutzbar. Darüber hinaus ist im Einzelnen oft unklar, was „uneingeschränkt vergleichbar“ im konkreten Fall bedeutet.

2. Stufe: Können auch nach Vornahme sachgerechter Anpassungen keine uneingeschränkten Fremdvergleichswerte festgestellt werden, wird vom Steuerpflichtigen gefordert, einge-

schränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte für die Anwendung einer geeigneten Verrechnungspreismethode zu verwenden. Eine etwaige Bandbreite von Fremdvergleichswerten ist dabei einzuengen, vgl. § 1 Abs. 3 Satz 3 AStG. Kann die Bandbreite weder durch Kontrollrechnungen noch mit Plausibilitätserwägungen eingeengt werden, so kann die Einengung durch die mathematische Methode der sog. „*Interquartile Range*“ erfolgen (vgl. Tz. 3.4.12.5 Buchst. d Verwaltungsgrundsätze Verfahren).

3. Stufe: Lassen sich auch keine eingeschränkt vergleichbaren Werte finden, erfolgt auf einer letzten Stufe ein *hypothetischer Fremdvergleich*, der zu einem Einigungsbereich zwischen den beiden (gedachten) Verhandlungspartner führt, vgl. § 1 Abs. 3 Satz 5f. AStG. Anzusetzen ist schließlich derjenige Preis, der dem Fremdvergleichsgrundsatz mit der höchsten Wahrscheinlichkeit entspricht. Kann ein Nachweis dieser „höchsten Wahrscheinlichkeit“ nicht erbracht werden, ist der Mittelwert des Einigungsbereichs anzusetzen.

3. Fazit

Im ersten Teil des Beitrags sollte ein erster Einblick in die Welt der Verrechnungspreise vermittelt werden. In dem nach Veröffentlichung der bislang nur im Entwurf vorliegenden Verwaltungsgrundsätze zur Anwendung der Funktionsverlagerung folgenden zweiten Teil des Beitrages wird auf die steuerliche Behandlung von Funktionsverlagerungen näher eingegangen.