

## Kapitel II

### Verrechnungsmethoden

#### Literatur

AHAMADOV, The „Most Appropriate Method“ as the New OECD Transfer Pricing Standard: Has the Hierarchy of Methods Been Completely Eliminated?, *International Transfer Pricing Journal*, May/June 2011, 184 ff.; ACKERMAN/STOCK/HALBACH, Angemessenheitsdokumentation unter Berücksichtigung der ex-ante und ex-post Sicht, DB 2014, 567 ff.; AMERICAN BAR ASSOCIATION 2012, comments and recommendations for guidance pertaining to the transfer pricing of related party guarantees; AVI-YONAH, Splitting the Unsplittable: Towards A Formulary Approach to Allocating Residuals Under Profit Split, Michigan Law, Public Law and Legal Theory Research Paper Series, Paper No. 378, 2013; BATTERSBY/GRIMES, Licensing Royalty Rates, New York 2011; BAUMHOFF, Die Behandlung der Kostenaufschlagsmethode im neuen OECD-Bericht zu Verrechnungspreisen, *IStR* 1996, 53 ff.; BAUMHOFF, Internationale Verrechnungspreise – Die „Palettenbetrachtung“, eine Weiterentwicklung des Vorteilsausgleichs?, *IStR* 1994, 593 f.; BAUMHOFF u.a., Verrechnungspreise und Verrechnungspreisdokumentation – Zweifelsfragen und Praxishinweise, WpG-Sonderheft 2006, 153; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Die Dokumentation internationaler Verrechnungspreise nach den „Verwaltungsgrundsätze-Verfahren“, *DStR* 2005, 1549 ff.; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Angemessenheit von Verrechnungspreisen gegenüber inländischen Vertriebsgesellschaften – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 6.4.2005, *I R* 22/04, *IStR* 2005, 592 ff.; BAUMHOFF/DITZ/GREINERT, Auswirkungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 auf die Ermittlung internationaler Verrechnungspreise, *DStR* 2007, 1461 ff.; BAUMHOFF/GREINERT, Aufteilung von Standortvorteilen bei der Verrechnungspreisermittlung gegenüber Lohnfertigern – Anmerkungen zum Urteil des FG Münster vom 16.3.2006, *IStR* 2006, 789 ff.; BAUMHOFF/SIEKER, Ausgewählte Verrechnungspreisprobleme im Lichte des neuen OECD-Berichts, *IStR* 1995, 517 ff.; BECKER, Die Bedeutung der verbundenen Unternehmen in Art. 9 OECD-MA, *IWB* 2003, Fach 10 International, Gruppe 2, 1705 ff.; BELLSTEDT, Die verdeckte Gewinnausschüttung – neue Definition, neue Tendenzen, internationale Auswirkungen, *FR* 1990, 65 ff.; BERNHARDT/ACKERMANN/SCHMISCHKE, Die Kapitalverzinsung als Renditekennziffer bei der Bestimmung steuerlich angemessener Verrechnungspreise, *BB* 2011, 1185 ff.; BICKENBACH/RUBART, Jahresendankpassungsklauseln bei Verrechnungspreisen, *IWB* 2012, 88 ff.; BITTNER/JANN, Capital Adjustments in Transfer Pricing Analysis: OECD Example of Working Capital Adjustments, *International Transfer Pricing Journal*, January/February 2011, 14 ff.; BONERTZ, Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben als Bestandteil von Verrechnungspreisen nach der „cost plus method“ und bei Kostenumlagen, *DStR* 2013, 426 ff.; BOGENSCHÜTZ, Bedeutung der Gewinnvergleichsmethoden, *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht* 1997/98, 655 ff.; BOOS/REHKUGLER/TUCHA, Internationale Verrechnungspreise – Ein Überblick, *DB* 2000, 2389 ff.; BORSTEL/PRICK, Grundsatzentscheidung zu anonymen Vergleichsdaten in der Prüfung von Verrechnungspreisen, *IStR* 1999, 304 ff.; BREM/TUCHA, Aus dem Controlling heraus zu angemessenen Verrechnungspreisen: Reporting, Analyse und Monitoring, *DStR* 2008, 2332 ff.; BUSSE VON COLBE/PELLENS, *Lexikon des Rechnungswesens*, 5. Aufl., München/Wien 2011; CADAS DE SA, Brazil: Developments regarding the transfer pricing method for exports of commodities, *ITPJ* January/February 2015, 22 ff.; CASLEY, The Basic Framework of the Cost-Plus Method, *ITPJ* March/April 1999, 38 ff.; CASLEY/WLAZLOWSKI et al., BEPS Action Plan poses challenges for oil and gas commodity transactions, *TNI* 2015, 153 ff.; CECCHINI/LEITCH/STROBEL, Multinational transfer pricing: A transaction cost and resource based view, *Journal of Accounting Literature* 2013, 31 ff.; CHAND/WAGH, The Profit Split Method: Status Quo and Outlook in Light of the BEPS Action Plan, *ITPJ* 2014, 402 ff.; CHANDLER/FORTIER, Testing versus setting transfer prices, *International Tax Review*, No. 28, 2006; COENBERG, *Kostenrechnung und Kostenanalyse*, 8. Aufl., Stuttgart 2009; CRESPO/CLARK, Analyzing

the Determinants of Profitability: Evidence from European Distributors, Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 20, No 13, 11/3/2011; CRESPO/CLARK, Analyzing the Determinants of Profitability, Part 2: Evidence from European service Companies, Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 21, No 2, 5/17/2012; CRESPO/CLARK, Analyzing the Determinants of Profitability, Part 3: Evidence from European Manufacturers, Tax Management Transfer Pricing Report, Vol. 21, No 6, 7/12/2012; CURTIS/RUHASYANKIKO, Risk Adjustments to the Comparables Range, TMTR 2003, Vol. 12, No. 5, 176 ff.; CURTIS/RUHASYANKIKO, Transfer Pricing Analysis Reliability: Econometric Approaches, TMTR 2005, Vol. 13, No. 22, 1148 ff.; DAWID/DORNER, Anpassungsrechnungen bei Anwendung der Preisvergleichsmethode im Rahmen der Bestimmung konzerninterner Verrechnungspreise, IWB 2002, Fach 10 International, Gruppe 2, 1549 ff.; DAWID/SCHWERDT/STUMPF, Verrechnungspreise für immaterielle Wirtschaftsgüter, IWB 2014, 910 ff.; DEFUSCO u.a., Quantitative Methods for Investment Analysis, Charlottesville 2001; DELOITTE ECONOMISTS DEBT PRICING GROUP, BNA Tax Management Transfer Pricing Report Vol. 20, No. 17, 2012; DIEMER, Verrechnungspreise und indirekte Steuern – Abriss der Themen aus Sicht der EU-Kommission, IStR 2007, 587 ff.; DITZ, Praxisfall einer Funktionsverlagerung unter besonderer Berücksichtigung der Funktionsverlagerung, IStR 2011, 125 ff.; DITZ/BÄRSCH/KLUGE, Verrechnungspreise in der Unternehmenspraxis – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung, IStR 2015, 819 ff.; DITZ/EBERENZ, Verrechnungspreise im Spannungsfeld zwischen betriebswirtschaftlicher Steuerung und steuerrechtlichen Anforderungen, DB 2015, 2592 ff.; DORNER/DAWID, Die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise, IWB 2002, Fach 10 International, Gruppe 2, 1563 ff.; DÜRRFELD/WINGENDORF, Lizenzierung von Markenrechten im Konzern, IStR 2005, 464 ff.; DUSIC/BILLINGS, Establishing Interest Rates in an Intercompany Context, ITPJ 2004, 247 ff.; DRÜEN (HRSG.), Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 2011/2012, Bochum; EIGELSHOVEN, Germany's Draft Law on Business Restructurings, TMTR 2007, Vol. 15, No. 22, 841 ff.; EIGELSHOVEN/EBERING/SCHMIDTKE, Der OECD Diskussionsentwurf vom 6.6.2012, IWB 2012, 487 ff.; EIGELSHOVEN/MANK, Der Ausgleichsanspruch des Handelsvertreters bei grenzüberschreitenden Vertreterverträgen, IWB 2008, Fach 10 International, Gruppe 2, 2021 ff.; EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Die Dokumentation angemessener Verrechnungspreise nach den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren: Eine kritische Analyse, DB 2005, 1184 ff.; EIGELSHOVEN/NIENTIMP, German Versus OECD Transfer Pricing Principles – A Recipe for Double Taxation?, TNI 2005, Vol. 39, No. 8, 22. August 2005, 725 ff.; EIGELSHOVEN/NIENTIMP, Internationale Verrechnungspreise und formale Kriterien beim Institut der verdeckten Gewinnausschüttung, DB 2003, 2307 ff.; EIGELSHOVEN/TOTZEK, Anpassungsrechnungen für Länder- und Inflationsrisiken bei der Verrechnungspreisanalyse, IStR 2015, 540 ff.; EIMERMANN/McLEAN, Die neuen U.S.-Verrechnungspreisrichtlinien – auf OECD-Kurs?, IStR 1994, 537 ff.; ENGLER, Änderung von Verrechnungspreisen in der Rezession, IStR 2009, 685 ff.; FIEHLER, Vergütungsformen von funktions- und risikoarmen Vertriebsgesellschaften, IStR 2007, 464 ff.; FINSTERWALDER, Bemessung von Verrechnungspreisen bei grenzüberschreitenden Know-how-Überlassungen im Konzern, IStR 2006, 355 ff.; FÖRSTER, Der Entwurf zur Aktualisierung der Kapitel I und III der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, IStR 2009, 720 ff.; FÖRSTER, Die allgemeinen Verrechnungspreisgrundsätze des § 1 Abs. 3 AStG – Vergleich mit den aktualisierten Verrechnungspreisrichtlinien der OECD, IStR 2011, 20 ff.; FRISCHMUTH, UntStRefG 2008 und Verrechnungspreise nach § 1 AStG n.F., IStR 2007, 485 ff.; GANGEMI in KLEIN/STIHL/WASSERMAYER, FS Flick, 627; Treasury Department and International Revenue Service, White Paper, 1988, 98 ff.; GILL, Intercompany Loan Guarantees – Pricing Approaches and the Looming Wave of Controversy, TMTR 2007, Vol. 16, No. 13, 532 ff.; GOSCH, Internationale und nationale Gewinnkorrekturvorschriften, in Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS für Klaus Korn, Bonn/Berlin 2005, S. 391 ff.; GREINERT/METZNER, Neuere Entwicklungen bei der Anerkennung nachträglicher Verrechnungspreisanpassungen, DB 2014, 622 ff.; GROSS/ROHRER, Lizenzgebühren, 3. Aufl., Heidelberg 2012; GRÜTZNER, Ermittlung von Verrechnungspreismethoden unter Fremdvergleichs Gesichtspunkten, StuB 2005, 612 ff.; GRÜTZNER, Probleme bei der Bestimmung angemessener Verrechnungspreise bei grenzüberschreitenden Beziehungen –

Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 17.10.2001, *StuB* 2001, 1189 ff., *StuB* 2002, 22 ff.; GÜNTHER, Unternehmenswertorientiertes Controlling, 2. Aufl., München 2013; HAGEMANN/KAHLENBERG, Sperrung innerstaatlicher Korrektornormen durch Art. 9 OECD-MA, *PIStB* 2015, 150 ff.; HAMMAMI/FREIN, Integration of the profit-split transfer pricing method in the design of global supply chains with a focus on offshoring context, *Computers & Industrial Engineering* 2014, S. 243 ff.; HANKEN/KLEINHIEPASS, Verrechnungspreise im Spannungsfeld von Controlling und Steuern, 1. Aufl. 2014; HERR/JAIN, Using Simulation Tools to Establish Transfer Pricing Policies, *Tax Management Transfer Pricing Report* 562, 11/15/2007; HERVÉ/ACKERMANN/STOCK, Berücksichtigung von Risiko bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen, *BB* 2013, 619; HERVÉ/BODENSTEIN/STOCK, Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis – Teil I: Kostenaufschlagsmethode, *BC* 2005, 169 ff.; HERVÉ/BODENSTEIN/STOCK, Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis – Teil II: Preisvergleichsmethode, *BC* 2005, 195 ff.; HERVÉ/BODENSTEIN/STOCK, Dokumentation der Angemessenheit von Verrechnungspreisen in der Praxis – Teil III: Wiederverkaufspreismethode, *BC* 2005, 221 ff.; HICKMAN/BROWN/LUCAS, Aligning transfer pricing outcomes with value creation, *ITR* 2016, 35 ff.; HOFFMANN/SCHNITZER, Globale Gewinnsschätzung im Außensteuerbereich, *IStR* 1999, 69 ff.; HÜLSHORST/KUZMINA, Verschärfung des Betriebsprüfungsklimas bei konzerninternen Darlehen am Beispiel Kanada, *IWB* 2007, *IWB-Aktuell*, Heft 7, 355 ff.; HÜLSHORST/KUZMINA/NOLDEN, Verrechnungspreisgestaltung der konzerninternen Darlehenstransaktionen – Auswirkungen der Krise auf den internationalen Kreditmärkten, *IWB* 2007, *IWB-Aktuell*, Heft 21, 1115 ff.; IDW, IDW Arbeitshilfe zur Verrechnungspreisdokumentation, Beiheft zu FN-IDW 4/2006; HÜLSHORST/KUZMINA/WEHKE, Fremdübliche Methodenwahl beim Cash Pooling, *DB* 2014, 1887 ff.; IRS, Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements v. 30.3.2015; IRS, Announcement and Report concerning Advance Pricing Agreements v. 29.3.2011; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung, 8. Aufl. München 2016; JONAS, Internationale Verrechnungspreise – Deutsche „Verwaltungsgrundsätze“, *DStR* 1983, 218 ff.; KAMINSKI, Verrechnungspreisbestimmung bei fehlendem Fremdvergleichspreis, *Neuwied/Krifel* 2001; KAMINSKI/STRUNK, Analyse der aktuellen Rechtsprechung des BFH zur Verrechnungspreisbestimmung, *BB* 2005, 2379 ff.; KAMINSKI/STRUNK, Auswirkungen des BFH-Urteils vom 17.10.2001 auf die Verrechnungspreisbestimmung, *IWB* 2002, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, 1831 ff.; KAUT/FREUDENBERG/FOTH, Verrechnungspreismethodik: Ausgleichszahlungen als Instrument der Ergebnissteuerung bei Routineunternehmen, *BB* 2007, 1665 ff.; KIRCHNER/MOLL, BFH bestätigt Sperrwirkung des abkommensrechtlichen Fremdvergleichsmaßstabs gegenüber nationalen Sonderbedingungen. Zugleich eine Analyse möglicher Auswirkungen auf die Praxis, *DStR* 2013, 1111 ff.; KLOCK/SIEBEN/SCHILDBACH/HOMBURG, Kosten- und Leistungsrechnung, 10. Aufl., Stuttgart, 2008; KOLLER/GOEDHART/WESSELS, Valuation: Measuring and Managing the Value of Companies, 4. Edition, 2005; KORFF, Dienstleistungsverrechnung zwischen deutsch-US-amerikanischen Konzernunternehmen, *IStR* 2008, 44 ff.; KROPPEN/DAWID/SCHMIDTKE, Profit Split, the Future of Transfer Pricing? Arm's Length Principle and Formulary Apportionment Revisited from a Theoretical and a Practical Perspective; KROPPEN/EIGELSHOVEN, Die Bestimmung angemessener Verrechnungspreise mit Hilfe des externen Betriebsvergleichs, *IWB* 2000, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, 1587 ff.; KROPPEN/EIGELSHOVEN, Tax Court Ruling on Transfer Prices and External Gross Margin Analyses, *ITPJ* July/August 2000, 156 ff.; KROPPEN/EIGELSHOVEN, Transfer Pricing Planning in Germany, *TMTR* 1998, Vol. 7, No. 4, 104 ff.; KROPPEN/EIGELSHOVEN, Commentary on German Transfer Pricing, *IBFD* 2014; KROPPEN/RASCH, Immaterielle Vermögenswerte – Neudefinition des Fremdvergleichsgrundsatzes, *IWB* 2015, 828 ff.; KROPPEN/RASCH, Aktuelle Verrechnungspreisentwicklungen in den Niederlanden, Anmerkungen zum Urteil des „Hooge Raad“ vom 28.6.2002 und zur Zulässigkeit sog. Palettenbetrachtung-, *IWB* 2002, Fach 5 Niederlande, Gruppe 2, 351 ff.; KROPPEN/RASCH, Interpretation of the Arm's Length Principle under Art. 9 of the OECD Model Tax Treaty: Does the Arm's Length Principle Cover Formal Requirements?, *ITPJ* January/February 2004, 26 ff.; KROPPEN/RASCH, Letter from Ministry of Finance: Cooperation Issues Regarding Transfer Pricing, *ITPJ* September/October

2004, 222 ff.; KROPPEN/RASCH/ROEDER, Bedeutende Entscheidung des BFH in Verrechnungspreisfragen – Anmerkungen zum Urteil vom 17.10.2001 – I R 103/00, IWB 2001, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, 1787 ff.; KROPPEN/SCHREIBER/ROEDER, Funktionsverlagerung in Kroppen (Hrsg.), Handbuch Internationale Verrechnungspreise; KRÜGER, Die verrechnungspreisrechtliche Problematik der Werthaltigkeit von Dachmarken, IStR 2015, 650 ff.; KURZEWITZ, Aufgabe des strikten Anwendungsvorrangs der Standardmethoden zur Verrechnungspreisbestimmung?, IWB 2010, 95 ff.; KUSSMAUL/RUINER, Die sog. Standardmethoden zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise – Einordnung und Arten der Vergleichbarkeit unter besonderer Berücksichtigung der Unternehmenssteuerreform 2008, IStR 2010, 497 ff.; KUSSMAUL/RUINER, Die sog. Standardmethoden zur Ermittlung fremdvergleichskonformer Verrechnungspreise – Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode und Kostenaufschlagsmethode, IStR 2010, 605 ff.; KURZEWITZ, IWB 2010, Aufgabe des strikten Anwendungsvorrangs der Standardmethoden zur Verrechnungspreisbestimmung?, IWB, 95 ff.; KUCKHOFF, Quo vadis Fremdvergleich?, IStR 1999, 513 ff.; KÜPPER/WAGENHOFER (Hrsg.), Handwörterbuch Unternehmensrechnung und Controlling, 4. Aufl., Stuttgart 2002; KÜTING, Saarbrücker Handbuch der Betriebswirtschaftlichen Beratung, 4. Aufl., Herne/Berlin 2007; LAHODNY-KARNER in Gassner/Lang/Lechner, Aktuelle Entwicklungen im Internationalen Steuerrecht, 108; LEVY u.a., Economics and the New Transfer Pricing Regulations, TMTR 1996, Vol. 4, No. 2, Special Report; LLINARES/MERT-BEYDILLI, How to determine trade marks royalties, ITR 2006, No. 32, 28 ff.; LOOKS/KÖHLER, Hypothetischer Fremdvergleich und Funktionsverlagerungen: Mittelwert des Einigungsbereichs und spieltheoretische Verhandlungsmodelle, StB, Heft 9, September 2009, 317 ff.; LUCKHAUPT/OVERESCH/SCHREIBER, The OECD Approach to Transfer Pricing: A Critical Assessment and Proposal in SCHÖN, KONRAD (eds.). Fundamentals of International Transfer Pricing in Law and Economics, Heidelberg 2012; MAIER-FRISCHMUTH, Verwendung entgeltpflichtiger Datenbanken bei der Angemessenheitsdokumentation nach § 90 Abs. 3 AO i.V.m. der GAufzV, IWB 2003, Fach 3 Deutschland, Gruppe 1, 1989 ff.; MANDLER, Internationale Konzernverrechnungspreise, WISU 2002, 929 ff.; MACHO/STEINER/REUSS, Verrechnungspreise kompakt, Transfer Pricing in der Gestaltung- und Prüfungspraxis, Wien 2011; MANK/NIENTIMP, Formale Kriterien zur Anerkennung internationaler Verrechnungspreise, DB 2007, 2163 ff.; MÄNNEL, Preiskalkulation auf Vollkostenbasis oder nach den Grundsätzen der Deckungsbeitragsrechnung?, DB 1981, 593 ff.; MEENAN/DAWID/HÜLSHORST, Europe as One Market: A Transfer Pricing Economic Analysis of Pan-European Comparables Sets, TMTR 2004, Vol. 12, No. 23, Special Report; MILEWSKA/HURTADO DE MENDOZA, The Increasing Importance of Intangibles Assets and the Rise of Profit Split Methods, International Transfer Pricing Journal, March/April 2010, 162 ff.; MÖLLER, Verrechnungspreis und Zollwert, Freiburg/Witten 2004; MÜLLER/WINKELJOHANN, Beck'sches Handbuch der GmbH, 4. Aufl., München 2009; MUN, Applied Risk Analysis: Moving Beyond Uncertainty in Business, 2004; NAUMANN, Seminar E: Gewinnaufteilungsmethoden und Fremdvergleichsgrundsatz, IStR 2013, 616 ff.; NASH, Two-Person Cooperative Games, Econometrica, Vol. 21, No. 1, 1953; NASH, The Bargaining Problem, Econometrica, Vol. 18, No. 2, 1950; NESTLER, Angemessene Lizenzbewertung anhand der Profit-Split-Methode: Was man von der Knoppe-Formel lernen kann, BB 2013, 2028 ff.; NIENTIMP, Steuerliche Gewinnabgrenzung in internationalen Konzernen, Bochum/Köln 2003; NIENTIMP/ROEDER, Global Trading, ITPJ November/December 2005, 306 ff.; OESTREICHER, Die Bedeutung von Datenbankinformationen bei der Dokumentation von Verrechnungspreisen, StuW 2006, 243 ff.; OESTREICHER, Entwicklung und Rechtfertigung des Arm's length principle, in Oestreicher (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise, Herne/Berlin 2002, S. 1 ff.; OESTREICHER, Konzernbesteuerung in Europa – Zum Vorschlag einer konsolidierten körperschaftssteuerlichen Bemessungsgrundlage für die grenzüberschreitende Unternehmenstätigkeit in der EU, StuW 2002, 342 ff.; OESTREICHER, Konzern-Gewinnabgrenzung, München 2000; OESTREICHER/VORMOOR, Verrechnungspreisanalyse mit Hilfe von Unternehmensdatenbanken – Vergleichbarkeit und Datenlage, IStR 2004, 95 ff.; ORSINI/MARCONDES, Brazil: Ruling issued on transfer pricing applicable to commodities, ITPJ, November/December 2015, 369 ff.; OSBORNE/RUBINSTEIN, Bargain-

ning and Markets, Academic Press, 1990; PFAFF/OSTERRIEHT, Lizenzverträge, 3. Aufl., München 2010; PFEIFFER, Kostenbasierte oder verhandlungsorientierte Verrechnungspreise? Weiterführende Überlegungen zur Leistungsfähigkeit der Verfahren, ZfB 2002, 1269 ff.; PRZYSUSKI, Secret Transfer Pricing Comparables Still Popular in Some Jurisdictions, TPTP, July 2005, 11 ff.; RAFIQ u.a., Financial Services Transfer Pricing Trends and Developments, TMTR 2007, Vol. 15, No. 24, 897 ff.; RASCH, Möglichkeiten und Grenzen für „year end adjustments“ in Verrechnungspreissystemen, ISR 2013, 431 ff.; RASCH/CHWALEK, Sperrwirkung des DBA gegenüber nationalen Einkünftekorrekturen – Zugleich Anmerkung zum BFH-Urteil vom 17. Dezember 2014 (Az. I R 23/13), IWB 2015, 377 ff.; RASCH/FEISTLE, OECD-Entwurf der überarbeiteten Verrechnungspreisrichtlinien, IWB Nr. 20 2009, 982 ff.; RASCH/FISCHER, Die neuen Final and Temporary US-Regulations zu konzerninternen Dienstleistungen, DB 2007, 878 ff.; RASCH/RETTINGER, Aktuelle Fragen der Verrechnungspreisdokumentation: Unternehmenscharakterisierung und Methodenauswahl in den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren, BB 2007, 353 ff.; REAUD/CHWALEK, Gestaltungsmöglichkeiten und -notwendigkeiten für Verrechnungspreissysteme in Krisensituationen, IWB 2014, 812 ff.; RENZ/KERN, Verrechenbarkeit einer Konzernmarke dem Grunde nach, IStR 2015, 132 ff.; RITTER, Steuerliche Prüfung internationaler Verrechnungspreise – Verwaltungsgrundsätze, Prüfungsrahmen und Grenzen des Fremdvergleichs, BB 1983, 1677 ff.; REHKUGLER/VÖGELE, Quantitative Verfahren der Prüfung von Verrechnungspreisen – Perspektiven und offene Fragen, BB 2002, 1937 ff.; REYNEVELD/GOMMERS/LUND, Pan-European Comparables Searches – Analysing the Search Criteria, ITPJ 2007, 79 ff.; ROSENBLUM, Estimating an Arm’s-Length Interest Rate on Intercompany Loans, TMTR 2002, Vol. 11, No. 12, 602 ff.; ROTH, Bargaining Experiments in Kagel/Roth, The Handbook of Experimental Economics, 1995, 253 ff.; RUNGE, Quo vadis, internationaler Verrechnungspreis, cui bono, neuer OECD-Verrechnungspreisbericht?, IStR 1995, 505 ff.; SAMUELSON/NORDHAUS, Volkswirtschaftslehre, Frankfurt/Wien 1998; SCHILLING, Fremdvergleichsübliche Zinssätze bei grenzüberschreitenden Konzernfinanzierungen i.S.d. § 1 Abs. 3 AStG, DB 2015, 2171 ff.; SCHILLING/GREIL, Grenzüberschreitende Finanzierungen zwischen nahestehenden Personen im Rahmen von Betriebsprüfungen, DStR 2015, 2342 ff.; SCHMALENBACH, Kostenrechnung und Preispolitik, Wiesbaden 1982; SCHMIDTKE/WEIGERT, Die Verwendung von Kapitalanpassungsrechnungen zur Überprüfung von grenzüberschreitenden Verrechnungspreisen, IWB 8/2010, 292 ff.; SCHNEIDER, Wider Marktpreise als Verrechnungspreise in der Besteuerung internationaler Konzerne, DB 2003, 53 ff.; SCHNIEDER, Der „beherrschende Gesellschafter“ und Artikel 9 des OECD-Musterabkommens, IStR 1999, 65 ff.; SCHNORBERGER, Unzulässigkeit gewinnvergleichender Verrechnungspreismethoden in Deutschland?, IStR 1999, 523 ff.; SCHNORBERGER/BECKER, Sperrwirkung des abkommensrechtlichen Vergleichsmaßstabs „dealing at arm’s length“ gegenüber Sonderbedingungen für die Festlegung einer vGA bei beherrschenden Gesellschaftern“, IStR 2013, 109 ff.; SCHOLZ, Bestimmung von Verrechnungspreisen anhand der angemessenen Kapitalverzinsung, IStR 2004, 209 ff.; SCHOLZ, Die Ökonomie der Bestimmung steuerlicher Verrechnungspreise, SteuerStud 2001, 315 ff.; SCHOLZ/HERDA, Cash Pools in deutschen Betriebsprüfungen, IStR 2014, 472 ff.; SCHOLZ, Verrechnungspreisbestimmung bei funktionsschwachen Unternehmen, BB 2011, 1515 ff.; SCHOPPE, Konzerndienstleistungsverträge in der (steuerlichen) Praxis, BB 2012, 1251 ff.; SCHREIBER, Verrechnungspreise bei Verlagerung von Funktionen, in Oestereicher (Hrsg.), Internationale Verrechnungspreise, Herne/Berlin 2002, 285; SCHREIBER/BUBECK, Fremdvergleich beim internationalen Cash Pool, DB 2014, 980 ff.; SCHRÖDER, Grenzüberschreitender Liefer- und Leistungsverkehr zwischen verbundenen Unternehmen im Außensteuerrecht, StBp 1981, 6 ff.; SEER, Verrechnungspreisdokumentation bei verbundenen Unternehmen, IWB 2012, 350 ff.; SHAPIRO/MITRA/HENSHALL/SIERRA, The OECD Discussion Draft on Intangibles, tax notes international, Vol. 66, No. 13, 2012, 1245 ff.; SIEBEN/MALTRY, Kostenbasierte Kalkulation von Netznutzungsentgelten am Beispiel der Stromindustrie, DB 2003, 729 ff.; SIEKER, Verluste als Nachweis für Gewinnverlagerung? – Anmerkung zum BFH-Urteil vom 17.2.1993 – I R 3/92, BB 1993, 917, BB 1993, 2424 ff.; SILBERZTEIN, Transfer Pricing Disputes and Their Causes, Asia-Pacific Tax Bulletin, November/Decem-

ber 2010, 439 ff.; STOWE/ROBINSON/PINTO/MCLEAVEY, Analysis of Equity Investments: Valuation, 2002; TAPPEN, Verrechnungspreise und Funktionsverlagerung (Teil 1), *SteuK* 2010, 267 ff.; TARASSOV/TSIPOPOULOS, Transfer Pricing and the Halo Effect, *BNA Transfer Pricing Report* 846, 2012; TAETZNER, Rendite bei jeder Marktlage – das Comeback der Kapitalverzinsung als Gewinnuntergrenze für Vertriebsgesellschaften, *IStR* 2004, 726 ff.; TEI 2015, Reply to Public Discussion Draft on BEPS Action 10: Commodity Transactions; TUCHA, Der Einsatz von Unternehmensdatenbanken im Rahmen von Verrechnungspreisanalysen: Möglichkeiten und Grenzen, *IStR* 2002, 745 ff.; VAN DER HAM/RETZER, Zur Verrechenbarkeit des Konzernnamens, *IStR* 2014, 240 ff.; VÖGELE/BORCK, Quantifizierung von Risiken zur Verrechnungspreisbestimmung, *IStR* 2002, 176 ff.; VOGEL, Die Schranken- und Sperrwirkung des Fremdvergleichsgrundsatzes der Doppelbesteuerungsabkommen, *StuB* 2015, 590 ff.; WAHL/PREISSER, Möglichkeiten und Grenzen von Datenbankanalysen zur Bestimmung von Verrechnungspreisen, *IStR* 2008, 51 ff.; WASSERMEYER, Aktuelle Rechtsprechung des I. Senats des BFH – Inhalt und Auswirkungen, *WPg* 2002, 10 ff.; WASSERMEYER, Mehrere Fremdvergleichsmaßstäbe im Steuerrecht?, *StBJB* 1998/99, 157; WEHNERT u.a., Dokumentation von Verrechnungspreislisen: Ausgewählte Aspekte der Verwaltungsgrundsätze Verfahren (Teil I), *IStR* 2005, 714 ff.; WEHNERT/STALBERG, Grundsatzentscheidung des BFH zur Bestimmung von Verrechnungspreisen im internationalen Konzern, *IStR* 2002, 141 ff.; WELLENS, Fremdvergleichsgrundsatz nach OECD und nach deutschem Recht – Gleichzeitig Vorstellung des Diskussionsentwurfs der OECD hinsichtlich der Überarbeitung der Kapitel I und III der OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, *IStR* 2010, 153 ff.; WERRA, Der 1995-OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen (Teil I), *IStR* 1995, 457 ff.; WERRA, Der 1995-OECD-Bericht zu den Verrechnungspreisen (Teil II), *IStR* 1995, 511 ff.; WERRA, Neue Richtlinien zur steuerlichen Prüfung von Verrechnungspreisen in den USA vom Januar 1993 – Rückkehr zum arm's-length-Grundsatz?, *DB* 1993, 704 ff.; WIECHERS, Dokumentationspflichten für internationale Verrechnungspreise, *StuB* 2006, 693 ff.; WILKINS/BARBERA/PONIKVAR, Distributor Losses: Consistent with the Arm's-Length Standard? *TMTR* 2006, Vol. 14, No. 22, 955 ff.; WIRTH/SEROKH, How transfer pricing methods have developed for asset management, *International Tax Review* 2010, Vol. 21, No. 3, 26 ff.; WITTENDORF, Transfer Pricing Timing Issues Revisited, *tax notes international*, Vol. 68, No. 1, 2012, 87 ff.; WÖHE/DÖRING, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 24. Aufl., München 2010; ZECH, Funktionsverlagerung auf einen Eigenproduzenten und auf ein Routineunternehmen – Anmerkungen zum Beitrag von Dietz, *IStR* 2011, 131 ff.; ZIERFAS, Ausgewählte Planungsansätze bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen, in Oestereicher (Hrsg.), *Internationale Verrechnungspreise*, Herne/Berlin 2002, S. 243.

## Teil I: Auswahl der Verrechnungspreismethode

### A. Auswahl der für die Umstände des Einzelfalls am besten geeigneten Verrechnungspreismethode

#### Zu Tz. 2.1

Kapitel II der OECD-Leitlinien beschäftigt sich mit den Verrechnungspreismethoden. Während Teil I des Kapitels sich der Auswahl der Verrechnungspreismethoden widmet, beschäftigt sich Teil II mit den „geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden“ und Teil III mit den „geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden“. Sowohl die Standardmethoden als auch die Gewinnmethoden sind geschäftsvorfallbezogene Methoden, denen „grundsätzlich das jeweilige Geschäft mit dem Nahestehenden zugrunde zu legen“ ist.<sup>1</sup> Klares Unterscheidungsmerkmal zwischen den Standardmethoden in Teil II und den Gewinnmethoden in Teil III ist die Gewinnorientierung letzterer. Während die Preisbestimmung anhand der Standardmethoden theoretisch<sup>2</sup> unabhängig vom Nettogewinn/EBIT stattfindet, ist der Nettogewinn bei der Anwendung der anderen Methoden in Kapitel II Teil III der bestimmende Faktor.

Zu den Standardmethoden in Teil II gehören die Preisvergleichsmethode (comparable *uncontrolled price method* – CUP), die Wiederverkaufspreismethode (*resale minus method*) und die Kostenaufschlagsmethode (*cost plus method*). Die in Teil III erläuterten Gewinnmethoden umfassen die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode (*transactional net margin method*) und die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (*transactional profit split*). Einige Staaten wenden statt der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode auch die Gewinnvergleichsmethode (*comparable profit method* – CPM) an. Der Unterschied liegt hierbei im Wesentlichen in der betrachteten Aggregationsebene. Im Gegensatz zur Betrachtung einzelner Geschäfte wird bei der Gewinnvergleichsmethode auf den Gewinn eines Unternehmens bzw. eines Unternehmensteils abgestellt.<sup>3</sup>

1 Vgl. BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 – Tz. 2.1.2 (Verwaltungsgrundsätze).

2 In der Praxis kommt dem Unternehmensgewinn auch bei der Anwendung der Standardmethoden erhebliche Bedeutung zu. Einerseits sehen in- und ausländische Finanzverwaltungen Verluste insbesondere bei Routineunternehmen äußerst kritisch und werten diese häufig als Indiz für die Unangemessenheit der Verrechnungspreise, vgl. dazu OECD-Kap. II, Tz. 2.3 Anm. 19. Andererseits ist es in der Praxis zumeist schwierig, aus Datenbanken andere verlässliche Vergleichsdaten als Nettorenditen zu ermitteln, vgl. dazu OECD-Kap. II, Tz. 2.35 Anm. 168.

3 Die deutsche Finanzverwaltung geht davon aus, die Gewinnvergleichsmethode führe „nicht zu fremdvergleichskonformen Ergebnissen“ und will diese daher nicht anerkennen, vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 – Tz. 3.4.10.3 d (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren). In diesem Zusammenhang sei allerdings darauf hingewiesen, dass diese Methode bei der zulässigen Aggregation von Geschäftsvorfällen (nach 3.4.13 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren bzw. Tz. 1.42 OECD-Leitlinien) in der Praxis zumeist zu den gleichen Ergebnissen führt wie die TNMM; vgl. dazu auch EIGELSHOVEN/NIENTIMP, DB 2005, 1186, die empfehlen, das Wort „CPM“ in diesem Fall durch „TNMM“ zu ersetzen.

- 3 Im Gegensatz zu den geschäftsvorfallbezogenen Methoden steht die **globale formelhafte Gewinnaufteilung**. Hierbei werden die konsolidierten weltweiten Gewinne eines multinationalen Konzerns auf die verbundenen Unternehmen in verschiedenen Staaten mit Hilfe einer im Vorhinein festgelegten starren Formel aufgeteilt (s. Tz. 1.17 OECD-Leitlinien). Sowohl die OECD als auch die deutsche Finanzverwaltung gehen davon aus, dass eine solche globale Gewinnaufteilung dem Fremdvergleichsgrundsatz widerspricht und ordnen diesen Ansatz als unzulässig ein.<sup>1</sup> Die globale formelhafte Aufteilung darf nicht mit den geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden (TNMM, CPM oder profit split) verwechselt werden. Die globale formelhafte Gewinnaufteilung würde eine Formel verwenden, die zur Gewinnaufteilung für alle Steuerpflichtigen im Voraus ermittelt wird. Die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden hingegen stellen den Gewinn eines oder mehrerer verbundener Unternehmen den Gewinnen gegenüber, die vergleichbare unabhängige Unternehmen erzielen (s. Tz. 1.18 OECD-Leitlinien). Wird eine zulässige Gewinnvergleichsmethode angewendet, so muss sie den Anforderungen der OECD-Leitlinien an die Vergleichbarkeit bezüglich der TNMM genügen (s. Tz. 2.56 OECD-Leitlinien). Es müssen also Gewinne verbundener Unternehmen den Gewinnen gegenübergestellt werden, die vergleichbare unverbundene Unternehmen unter vergleichbaren Verhältnissen angestrebt hätten.
- 4 Die in Kapitel II OECD-Leitlinien diskutierten Verrechnungspreismethoden „können dazu verwendet werden, um festzustellen, ob die in den **kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen zwischen verbundenen Unternehmen** festgelegten Bedingungen mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sind.“ Ziel der Verrechnungspreismethoden ist es, einen Marktpreis anhand interner und/oder externer Vergleichsdaten zu ermitteln bzw. einen Marktpreis zu imitieren.<sup>2</sup> Die Verrechnungspreismethoden bieten ein Hilfsmittel, den steuerlich angemessenen Verrechnungspreis zu ermitteln, indem der Fremdvergleichspreis auf Basis „fremdüblicher Grundgedanken“ zur Preisgestaltung hergeleitet wird.
- 5 Die OECD greift in den Leitlinien den Wortlaut des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA auf und nimmt direkten Bezug auf das „arm’s length principle“ bzw. den Fremdvergleichsgrundsatz. Wenn verbundene Unternehmen „in ihren kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen gebunden sind“, die nicht den Bedingungen des freien Marktes entsprechen und daher die Bücher eines Unternehmens tatsächlich entstandene steuerliche Gewinne nicht ausweisen, so ist der betroffene Ver-

---

1 S. Tz. 1.16 OECD-Leitlinien. Eine detaillierte Auseinandersetzung mit den Gegenargumenten zur globalen formelhafte Gewinnaufteilung findet sich bei SIEKER/WASSERMEYER/SCHWENKE in Wassermeyer, Art. 9 OECD-MA Rz. 227 ff.

2 KRAFT stellt die These auf, dass ein tatsächlicher Fremdvergleich nur bei einem innerbetrieblichen Vergleich möglich ist. Das ist u.E. nicht zutreffend. Der Fremdvergleich verlangt schon dem Wortlaut nach den Vergleich zweier Geschäfte und nicht die Identifizierung identischer Geschäfte; s. KRAFT in Kraft, § 1 AStG Rz. 217.



tragsstaat zur Berichtigung der Bücher befugt. Im Sinne der OECD-Leitlinien ist ein „verbundenes Unternehmen“ ein Unternehmen, das die in Art. 9 Abs. 1 Buchst. a und b OECD-MA genannten Bedingungen erfüllt.<sup>1</sup> Ein verbundenes Unternehmen liegt demnach vor, wenn

- a) ein Unternehmen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt ist (Art. 9 Abs. 1 Buchst. a OECD-MA), oder
- b) dieselben Personen unmittelbar oder mittelbar an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens des anderen Vertragsstaats beteiligt sind (Art. 9 Abs. 1 Buchst. b OECD-MA).<sup>2</sup>

Tz. 1 des OECD-Musterkommentars zu Art. 9 Abs. 1 OECD-MA konkretisiert den Begriff der unmittelbaren oder mittelbaren Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital eines Unternehmens als „Mutter- und Tochtergesellschaften“ und stellt damit klar, dass lediglich Fälle gesellschaftsrechtlicher Verflechtungen oder Einflussnahmen von Art. 9 OECD-MA erfasst sein sollen.

Einstweilen frei.

6

Einstweilen frei.

7

Weder das Musterabkommen oder der OECD-Musterkommentar noch die OECD-Leitlinien definieren die in Art. 9 OECD-MA verwendeten Begriffe näher. Die Ausfüllung und Auslegung des in Art. 9 OECD-MA (und in den entsprechenden Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen) vorgegebenen Rahmens obliegt dem nationalen Gesetzgeber.<sup>3</sup> Weder die Regelungen in den OECD-Leitlinien noch die dem Art. 9 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften sind eigenständige **Einkommenskorrekturvorschriften**. Den OECD-Leitlinien selber kommt lediglich politischer Charakter innerhalb der OECD-Staaten zu (vgl. OECD-Leitlinien Tz. 16 Vorwort).<sup>4</sup> Es handelt sich um keine nationalen oder internationalen Rechtsnormen, die Rechte oder Pflichten eines Steuerpflichtigen oder der Finanzverwaltung begründen oder beschränken können. Die Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen sind zwar völkerrechtliche Rechtsnormen, sie sind aber nach herrschender Auffassung **keine „self-executing-Normen“**, die ein inländisches Besteuerungsrecht oder ein inländisches Recht zur Einkommenskorrektur begründen können.<sup>5</sup> Vielmehr haben die dem Art. 9 OECD-MA nach-

8

1 Vgl. Tz. 11 Vorwort der OECD-Leitlinien.

2 Die Behandlung von Betriebstätten schließt die OECD ausdrücklich aus dem Anwendungsbereich der Leitlinien aus und verweist auf nachstehende Ausführungen. Diese sind in Form des OECD-Berichts zur Gewinnaufteilung bei Betriebstätten erfolgt, vgl. OECD, Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments, December 2006.

3 Vgl. EIGELSHOVEN in V/L<sup>6</sup>, Art. 9 OECD-MA Rz. 37 m.w.N.

4 Siehe dazu auch RASCH in G/K/G, Art. 9 OECD-MA Rz. 33 ff.

5 So u.a. EIGELSHOVEN in V/L<sup>6</sup>, Art. 9 OECD-MA Rz. 3; ferner WASSERMAYER in Wassermeyer, Art. 9 OECD-MA Rz. 18; DITZ in Schönfeld/Ditz, Art. 9 OECD-MA Rz. 4; RASCH, IWB 2012, 198 (200); vgl. auch ANDRESEN/IMMENKÖTTER/FROHN, DB 2013, 534 (536).

gebildeten Regelungen zur Gewinnberichtigung den Zweck, das Besteuerungsrecht dem Vertragsstaat zuzuweisen, in dem die zu versteuernden Gewinne wirtschaftlich entstanden sind und zu vermeiden, dass dieselben Einkünfte in mehreren Staaten besteuert werden (vgl. Vorwort und insbesondere Tz. 4 dort). Art. 9 steht damit im engen Zusammenhang mit Art. 7 OECD-MA:<sup>1</sup> Gewinne können entsprechend Art. 7 Abs. 1 OECD-MA nur in dem Staat besteuert werden, in dem das Unternehmen seinen Sitz hat, es sei denn, das Unternehmen übt seine Geschäftstätigkeit im anderen Staat durch eine dort belegene Betriebsstätte aus.

- 9 Dies kann nur dann sichergestellt werden, wenn beide Vertragsstaaten sich an einem verbindlichen Berichtigungsmaßstab orientieren. Die dem Art. 9 OECD-MA entsprechenden Regelungen sind **Erlaubnisnormen**, die den Vertragsstaaten einen Rahmen vorgeben, den diese durch ihre nationalen Korrekturvorschriften ausfüllen können.<sup>2</sup> Sie „erlauben“ eine Korrektur durch einen Vertragsstaat bis zu der durch den völkerrechtlichen Vertrag vereinbarten Grenze. Nachdem in einem Vertragsstaat gemäß nationalen steuerlichen Korrektornormen eine Einkommenskorrektur festgestellt wurde, ist zu prüfen, ob es dem Vertragsstaat nach den Normen des jeweiligen Doppelbesteuerungsabkommens auch erlaubt ist, die Korrektur vorzunehmen oder ob das Besteuerungsrecht für den Korrekturbetrag beim anderen Vertragsstaat liegt. Die dem Art. 9 OECD-MA nachgebildeten Regelungen zur Gewinnberichtigung beschränken also das nationale Besteuerungsrecht des einen Vertragsstaats, indem sie das Besteuerungsrecht dem anderen Vertragsstaat zuweisen (so genannte „**Sperrwirkung**“ bzw. „**Schrankenwirkung**“). Diese Sperrwirkung gilt allerdings nur für Transaktionen zwischen verbundenen Unternehmen, nicht für Gewinnkorrekturen sonstiger Art.<sup>3</sup> Gewinne von Unternehmen **aus Transaktionen mit verbundenen Unternehmen**<sup>4</sup> können daher nur auf Grund nationaler Steuervorschriften berichtigt werden, wie z.B. in Deutschland nach den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung oder (verdeckten) Einlage und Entnahme oder nach den Regelungen in § 1 AStG oder § 42 AO. Sobald bei Korrekturen nach nationalen Regelungen der Anwendungsbereich der dem Art. 9 OECD-MA

1 Siehe dazu auch EIGELSHOVEN in V/L<sup>6</sup>, Art. 9 OECD-MA Rz. 2; RASCH in G/K/G, Art. 9 OECD-MA Rz. 1, 10; WASSERMAYER in Wassermeyer, Art. 9 OECD-MA Rz. 2.

2 Vgl. BFH v. 12.3.1980 – I R 186/76, BStBl. 1980, 531; v. 21.1.1981 – I R 153/77, BStBl. II 1981, 517; BECKER, IWB 2003, Fach 10 International, Gruppe 2, 1705 ff.; EIGELSHOVEN in V/L<sup>6</sup>, Art. 9 OECD-MA Rz. 18 ff.; EIGELSHOVEN/NIENTIMP, DB 2003, 2307 (2309), Fn. 21; GOSCH in FS für Klaus Korn, S. 391 (395); KUCKHOFF/SCHREIBER, Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung, Rz. 21; MANK/NIENTIMP, DB 2007, 2163 (2164).

3 Siehe dazu auch RASCH in G/K/G, Art. 9 OECD-MA Rz. 1 m.w.N.

4 Unerheblich ist dabei die Rechtsform des Unternehmens. Für das Verhältnis zwischen Betriebsstätten und Stammhaus und für Personengesellschaften, die als Betriebsstätten angesehen werden, ist jedoch Art. 7 OECD-MA bzw. die entsprechend nachgebildeten Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen die anwendbare Rechtsnorm. Siehe dazu auch EIGELSHOVEN in V/L<sup>6</sup>, Art. 9 OECD-MA Rz. 11 und 22; RASCH in G/K/G, Art. 9 OECD-MA Rz. 3.

entsprechenden Vorschriften in den Doppelbesteuerungsabkommen eröffnet ist, ist die nationale Korrektur durch den in den Doppelbesteuerungsabkommen gesetzten Rahmen begrenzt bzw. beschränkt.<sup>1</sup> Eine Korrektur nach nationalen Vorschriften, die über diesen Rahmen hinausgeht, ist nicht möglich.<sup>2</sup> Dabei darf im Hinblick auf die Schrankenwirkung der Regelungen in den Doppelbesteuerungsabkommen für das nationale Recht eine „kaufmännische oder finanzielle Beziehung“ nicht lediglich auf Grund innerstaatlicher Kriterien „dem Grunde nach“ ausgeschlossen und damit eine Prüfung „der Höhe nach“ abgeschnitten werden. Eine andere Auslegung würde zu dem Ergebnis führen, dass der Vorschrift des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA kein erkennbarer Regelungsgehalt zukäme<sup>3</sup> und der eigentliche Sinn und Zweck des Fremdvergleichs, nämlich die Feststellung einer angemessenen Vergütung, verloren ginge. Den Vertragsstaaten ist es nicht gestattet, die abkommensrechtliche Schrankenwirkung durch eine nationale zweistufige Ermittlung der verdeckten Gewinnausschüttung nach „Grund“ und „Höhe“ zu unterlaufen. So erlaubt Art. 9 OECD-MA beispielsweise nicht, einer gesellschaftsrechtlich veranlassten Leistung den Charakter einer „kaufmännischen oder finanziellen Beziehung“ dem Grunde nach abzusprechen und die Prüfung einer verdeckten Gewinnausschüttung schon beim „Grund“ abzubrechen, ohne die „Höhe“ zu überprüfen. Vielmehr wird aus dem Wortlaut des Art. 9 OECD-MA – der von „auferlegten“ oder „vereinbarten“ Bedingungen spricht – deutlich, dass es unerheblich ist, ob die Bedingungen, welche der Beziehung zwischen verbundenen Unternehmen zu Grunde liegen, durch gesellschaftsrechtliche Einflussnahme entstanden sind. Auch zufällige oder diktierte Bedingungen können der Höhe nach fremdüblich und angemessen sein.<sup>4</sup> Selbst wenn ein beherrschendes Unternehmen eine Bedingung im Geschäftsverkehr mittels Weisung vorgibt und eine Vereinbarung mittels Weisung durchsetzt, liegt eine „kaufmännische und finanzielle Beziehung“ i.S.d. dem Art. 9 OECD-MA nachgebildeten Abkommensvorschriften vor.

Dass in einem **DBA-Fall mit einer dem Art. 9 OECD-MA** entsprechenden Vorschrift letztendlich nur auf die Höhe des Preises, d.h. auf seine Fremdüblichkeit ankommt, ist mittlerweile gefestigte **Rechtsprechung**. Bereits im

9.1

1 Vgl. FG Hamburg v. 31.10.2011 – K 179/10, EFG 2012, 351; vgl. dazu auch RASCH, IWB 2012, 198. FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 647/03, rkr., EFG 2008, 161 ff.; NIENTIMP in Mössner/Fuhrmann<sup>2</sup>, § 1 AStG Rz. 22 ff.

2 Vgl. BÖHMER, IStR 2013, 270 (272); EIGELSHOVEN in V/L<sup>6</sup>, Art. 9 OECD-MA Rz. 3; EIGELSHOVEN/NIENTIMP, DB 2003, 2307 (2309); GOSCH in FS für Klaus Korn, S. 391 (396); KIRCHER/MOLL, DStR 2013, 1111 (1112); MANK/NIENTIMP, DB 2007, 2163 (2164); MANK/NIENTIMP, DB 2007, 2163 (2164 f.); PULS, IStR 2013, 704 (704 f.); RASCH, IWB 2012, 198 (200 f.); RASCH/CHWALEK, IWB 2015, 377; SCHNORBERGER/BECKER, IStR 2013, 109 (112); KROPPEN/RASCH, ITPJ January/February 2004, 26; a.A. offensichtlich BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 – Tz. 1.2 (Verwaltungsgrundsätze), die Art. 9 OECD-MA nur eine deklaratorische Bedeutung beimessen.

3 So auch: BECKER, IWB 2003, Fach 10 International, Gruppe 2, 1705 (1714); KROPPEN/RASCH, ITPJ January/February 2004, 26; SCHNIEDER, IStR 1999, 65 (66).

4 Vgl. MANK/NIENTIMP, DB 2007, 2163 (2164) m.w.N.

Jahr 2007 stellte das FG Köln in seinem rechtskräftigen Urteil<sup>1</sup> fest, dass eine verdeckte Gewinnausschüttung, die auf einer Vereinbarung beruht, die gegen das „Rückwirkungsverbot“ verstößt, im Geltungsbereich einer dem Art. 9 OECD-MA inhaltsgleichen Vorschrift nur insoweit hinzugerechnet werden kann, als das Entgelt für die Leistung unangemessen ist. Mit Urteil vom 11.10.2012<sup>2</sup> nahm dann der BFH erstmals ausdrücklich und umfassend zu der Frage Stellung, inwieweit eine dem Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechende Abkommensklausel eine Sperrwirkung gegenüber einer nationalen Einkünftekorrekturvorschrift entfaltet. Er hatte über die Verrechnung einer Kostenumlage ohne vorherige, klare und eindeutige Vereinbarung zu entscheiden, die das Finanzamt als verdeckte Gewinnausschüttung gewertet hatte. Der BFH bestätigte das vorinstanzliche Urteil des FG Hamburg vom 31.10.2011.<sup>3</sup> Danach entfaltet Art. 6 Abs. 1 des DBA Deutschland/Niederlande 1959 (bzw. der damit vergleichbare Art. 9 Abs. 1 OECD-MA) eine abkommensrechtliche Sperrwirkung gegenüber möglichen einschlägigen innerstaatlichen Sonderbedingungen zur Annahme einer vGA zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter. Diese Auffassung bestätigte der BFH in seinem Urteil vom 17.12.2014<sup>4</sup> und dehnt die Sperrwirkung ausdrücklich auch auf § 1 Abs. 1 AStG (a.F.) aus. In dem zu Grunde liegenden Sachverhalt hatte eine deutsche GmbH ihrer US-amerikanischen Tochtergesellschaft ein mit jährlich 5 v.H. verzinstes, unbesichertes Darlehen gewährt. Bereits in dem jeweiligen Jahr ihrer Hingabe wurden die Darlehensforderungen einzelwertberichtigt. Das zuständige deutsche Finanzamt erkannte die Wertberichtigungen der Darlehensforderungen dem Grunde nach zwar an, rechnete sie aber unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 29. März 2011<sup>5</sup> gem. § 1 AStG wieder hinzu. Der BFH stellt ausdrücklich fest, dass der maßgebliche abkommensrechtliche Vergleichsmaßstab des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA keine Prüfung in einem zweistufigen Verfahren erfordert, eine Prüfung der Gewinnkorrektur „dem Grunde“ ist dem Fremdvergleich i.S.d. Art 9 Abs. 1 OECD-MA fremd. Dieser sieht lediglich vor, die Sachverhaltsumstände zu berücksichtigen, die sich auf die „wirtschaftlichen oder finanziellen“ Bedingungen auswirken, und damit auf die Überprüfung der Angemessenheit „der Höhe nach“ beschränken.<sup>6</sup> Unter „*wirtschaftlichen oder finanziellen*“ bzw. „*kaufmänn-*

1 FG Köln v. 22.8.2007 – 13 K 647/03, rkr., EFG 2008, 161 ff., zustimmend KAMINSKI in S/K/K, § 1 AStG Rz. 117; RASCH, IWB 2012, 198.

2 BFH v. 11.10.2012 – I R 75/11, BStBl. II 2013, 1046; siehe dazu KIRCHNER/MOLL, DStR 2013, 1111 ff.; SCHNORBERGER/BECKER, IStR 2013, 109 ff.

3 FG Hamburg v. 31.10.2011 – K 179/10, EFG 2012, 351; vgl. dazu auch RASCH, IWB 2012, 198.

4 BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13, DStR 2015, 466, vgl. dazu die umfassenden Ausführungen von HAGEMANN/KAHLENBERG, PIStB 2015, 150 ff.; RASCH/CHWALEK, IWB 2015, 377; siehe auch HAGEMANN/KAHLENBERG, PIStB 2015, 150 ff.; VOGEL, StuB 2015, 590 ff.

5 BMF v. 29.3.2011 – IV B 5 - S 1341/09/10004 – DOK 2011/0203248, BStBl. I 2011, 277.

6 So schon BFH v. 17.12.2014 – I R 23/13, DStR 2015, 466, Rz. 19.

nischen oder finanziellen“ Bedingungen (je nach DBA) kann nur die Angemessenheit von Geschäftsbedingungen verstanden werden. Zwar ist nach dem BFH unter dem Ausdruck der „vereinbarten Bedingungen“ in Art. 9 Abs. 1 OECD-MA grundsätzlich alles zu subsumieren, was Gegenstand des konkreten schuldrechtlichen Leistungsaustauschs zwischen den verbundenen Unternehmen ist, d.h. neben dem Preis auch sämtliche anderen Geschäftsbedingungen. Allerdings wirken sich diese im Lichte des – aus Art. 9 Abs. 1 OECD-MA abgeleiteten – Prüfungsmaßstabs allenfalls dahingehend aus, als dass sie den Preis „nach oben“ oder „nach unten“ beeinflusst. Der Leitsatz des BFH in seinem Urteil vom 14.12.2014 lautet wie folgt: *„Der abkommensrechtliche Grundsatz des „dealing at arm’s length“ nach Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk [...] ermöglicht eine Einkünftekorrektur nach nationalen Vorschriften der Vertragsstaaten (hier nach § 1 Abs. 1 AStG i.d.F. des StVergAbG vom 16. Mai 2003) nur dann, wenn der zwischen den verbundenen Unternehmen vereinbarte Preis (hier: ein Darlehenszins) seiner Höhe, also seiner Angemessenheit nach dem Fremdvergleichsmaßstab nicht standhält. Er ermöglicht indessen nicht die Korrektur einer Abschreibung, die (nach § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG 2002) auf den Teilwert der Forderung auf Rückzahlung der Darlehensvaluta und auf Zinsrückstände vorzunehmen ist, weil die inländische Muttergesellschaft das Darlehen ihrer ausländischen (hier: US-amerikanischen) Tochtergesellschaft in fremdunüblicher Weise unbesichert begeben hat (Abweichung vom BMF-Schreiben vom 29. März 2011, BStBl. I 2011, 277, dort Rz. 3).<sup>1</sup>*

Die deutsche Finanzverwaltung versucht erstaunlicherweise immer wieder, den Anwendungsbereich des Art. 9 OECD-MA über den Befugnisrahmen hinaus zu beschränken. So stellt sie in Tz. 6.1.1 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren<sup>2</sup> fest, dass Leistungen an einen beherrschenden Gesellschafter ohne vorherige, klare und eindeutige Vereinbarung von Art. 9 OECD-MA nicht erfasst sein sollen. Sie erweitert und konkretisiert damit die schon in der Körperschaftssteuer-Richtlinie 2004 (R 36 KStR) dargestellte Auffassung, nach der Leistungen an einen beherrschenden Gesellschafter ohne vorherige, klare und eindeutige Vereinbarung **in der Regel** eine verdeckte Gewinnausschüttung indizieren sollen. Diese Auffassung möchte die Finanzverwaltung offensichtlich weiterhin vertreten. In der am 3.2.2016 vom Bundeskabinett verabschiedeten und am 18.3.2016 vom Bundesrat gebilligten Körperschaftsteuer-Richtlinie 2015 (KStR 2015)<sup>3</sup> ist der Wortlaut der R 36 K aus 2004 nun in R 8.5 enthalten. Dort heißt es in Absatz 2: *Im Verhältnis zwischen Gesellschaft und beherrschendem Gesellschafter ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis in der Regel auch dann anzunehmen, wenn es an einer zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung*

9.2

1 Fettdruck durch die Verfasser hervorgehoben.

2 BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren).

3 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015, BR-Drucks. 76/16.

*darüber fehlt, ob und in welcher Höhe ein Entgelt für eine Leistung des Gesellschafters zu zahlen ist, oder wenn nicht einer klaren Vereinbarung entsprechend verfahren wird. Die beherrschende Stellung muss im Zeitpunkt der Vereinbarung oder des Vollzugs der Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung vorliegen.* Der Körperschaftssteuerrichtlinie folgend wird in einem ersten Schritt bei einem vertraglichen Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter (unabhängig von der Angemessenheit der Verrechnungspreise) „dem Grunde nach“ eine Korrektur auf Basis formaler Kriterien geprüft. Fehlt es an einer „*zivilrechtlich wirksamen, klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung*“ wird das Verhalten der verbundenen Parteien als „dem Grunde nach“ fremdunüblich eingestuft. Die kritische Frage ist in internationalen Sachverhalten, ob trotz der Eröffnung des Tatbestands von Art. 9 OECD-MA bzw. der entsprechenden Normen im Doppelbesteuerungsabkommen die Überprüfung „der Höhe nach“, auf Grund der nationalen formalen Kriterien umgangen werden kann. Leider enthält auch die neue Körperschaftssteuerrichtlinie 2015 keinen klarstellenden Hinweis darauf, dass es in „Art. 9 DBA-Fällen“ lediglich auf die Angemessenheit der Verrechnungspreise ankommt. Dabei ist sich die Finanzverwaltung seit langem bewusst, dass sie internationale Gewinnkorrekturen nicht lediglich auf Grund von formalen innerstaatlichen Kriterien gegenüber anderen Finanzverwaltungen durchsetzen kann. Dies zeigt sich unter anderem daran, dass trotz der Regelung in Tz. 6.1.1 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren ein Verständigungsverfahren möglich sein soll, in dem dann nach Tz. 6.2.1 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren darzustellen ist, inwieweit die vom Steuerpflichtigen vorgenommene Leistung der Höhe nach dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.

### Zu Tz. 2.2

- 10 Ziel der Wahl einer Verrechnungspreismethode ist es jeweils die für den Einzelfall am besten geeignete Methode zu identifizieren, d.h. es soll die Methode angewendet werden, mit deren Hilfe der fremdübliche Preis am besten festgelegt werden kann. Der Steuerpflichtige soll bei seiner Methodenwahl alle entscheidenden Aspekte berücksichtigen. Hierzu zählen:
- Die Vor- und Nachteile der einzelnen Methoden,
  - die Angemessenheit der Methode im Hinblick auf die Art des konzerninternen Geschäftsvorfalles,
  - die Ergebnisse der Funktionsanalyse,
  - die Verfügbarkeit von Fremddaten und weiterer relevanter Informationen,
  - der Grad der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäften und Fremddaten, und
  - Zuverlässigkeit von Anpassungsrechnungen.

Der Steuerpflichtige hat die Wahl der Verrechnungspreismethode und die Abwägung der verschiedenen Aspekte im Rahmen seines **Ermessensspielraums** vorzunehmen und die Eignung der angewandten Verrechnungspreismethode aus seiner Sicht im Rahmen seiner Verrechnungspreisdokumentation zu begründen.<sup>1</sup>

Weder ist eine Verrechnungspreismethode für alle denkbaren Situationen geeignet, noch muss der Steuerpflichtige nachweisen, dass eine bestimmte Methode unter den betreffenden Umständen ungeeignet ist. Die Auswahl der anzuwendenden Verrechnungspreismethode trifft das Unternehmen. Gem. Tz. 3.4.12.1 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren<sup>2</sup> muss der Steuerpflichtige aus seiner Sicht die Eignung der tatsächlich angewandten Verrechnungspreismethode begründen. Die Anwendbarkeit der vom Steuerpflichtigen ausgewählten Methode bedarf keiner Widerlegung, ihre Auswahl obliegt der geschäftlichen Dispositionsfreiheit des Steuerpflichtigen.<sup>3</sup> Der Verrechnungspreisprüfung durch Finanzverwaltung und Finanzgericht ist der tatsächliche Sachverhalt und die vom Steuerpflichtigen tatsächlich angewendete Methode zu Grunde zu legen.<sup>4</sup> Die Prüfung durch Verwaltung und Gericht ist darauf beschränkt, ob die Methodenwahl des Steuerpflichtigen nach Art und Anwendung sachgerecht war oder ob ein Ermessensmissbrauch vorliegt. Die Finanzverwaltung oder das Finanzgericht können der gewählten Methode insbesondere nicht ihre eigene, davon abweichende Methodenwahl entgegensetzen, solange die gewählte Methode sachgerecht ist.

Um die „richtige Methode“ zu ermitteln, wird der Steuerpflichtige zunächst eine Analyse der Wertschöpfungskette und insbesondere der durch die verbundenen Unternehmen übernommenen Funktionen und Risiken vornehmen. Die damit ermittelte Unternehmenscharakterisierung kann er dann der Wahl der Verrechnungspreismethode zu Grunde legen.<sup>5</sup> Diese Funktions- und Risikoanalyse ist Teil der Verrechnungspreisdokumentation.<sup>6</sup>

1 Vgl. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 – Tz. 3.4.12.1 (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren); ENGELER/KACHUR in Vögele/Borstel/Engler, Verrechnungspreise<sup>4</sup>, Kapitel O, Rz. 78; SIEKER in Wassermeyer, Art. 9 OECD-MA Rz. 177, 285.

2 BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren).

3 Im Detail siehe dazu SIEKER in Wassermeyer, Art. 9 OECD-MA Rz. 177 und Rz. 285.

4 BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 – Tz. 2.4.1 (Verwaltungsgrundsätze); BOGENSCHÜTZ, Bedeutung der Gewinnvergleichsmethoden, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1997/98, S. 655 (657); JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>8</sup>, 5. Teil, 1. Kapitel C. II. 2. (b); NIENSTIMP, Steuerliche Gewinnabgrenzung in internationalen Konzernen, S. 142; WERRA, IStR 1995, 457 (459).

5 Im Detail zu den methodischen Grundlagen s. BREM/TUCHA, DStR 2008, 2332 (2333 ff.); WAHL/PREISSER, IStR 2008, 52 ff.; SIEKER in Wassermeyer, Art. 9 OECD-MA Rz. 177 ff.; VÖGELE/WITT in Vögele/Borstel/Engler, Verrechnungspreise<sup>4</sup>, Kapitel G, Rz. 2 ff.

6 Vgl. § 4 Nr. 3 GAufzV, s. dazu auch SEER, IWB 2012, 351.

## Zu Tz. 2.3

- 13 An dieser Stelle wird deutlich zum Ausdruck gebracht, dass die **geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden grundsätzlich Vorrang**<sup>1</sup> vor den anderen geschäftsvorfallbezogenen Methoden haben sollen, wenn sowohl eine geschäftsvorfallbezogene Standardmethode als auch eine geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethode gleichermaßen zuverlässig angewendet werden können. Ob dies der Fall ist, soll der Steuerpflichtige unter Berücksichtigung der in Tz. 2.2 beschriebenen Kriterien entscheiden. Die Kriterien umfassen Vor- und Nachteile der einzelnen Methoden, Angemessenheit der Methode im Hinblick auf die Art des konzerninternen Geschäftsvorfalles, Ergebnisse der Funktionsanalyse, Verfügbarkeit von Fremddaten und weiterer relevanter Informationen, Grad der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäften und Fremddaten und Zuverlässigkeit von Anpassungsrechnungen.
- 14 Der Grundsatz entspricht der Gesetzeslage in Deutschland. Gem. § 1 Abs. 3 Satz 1 AStG „ist der Verrechnungspreis vorrangig nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode oder der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen“.<sup>2</sup> Dies gilt allerdings einschränkend nur dann, „wenn Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, die nach Vornahme sachgerechter Anpassungen“ [...] **uneingeschränkt vergleichbar** sind. Trotz der Verwendung des Plurals („Fremdvergleichswerte“) kann eine uneingeschränkte Vergleichbarkeit auch bei nur einem einzigen Fremdvergleichswert vorliegen.<sup>3</sup> „Sind solche Fremdvergleichswerte nicht zu ermitteln“, sind nach dem Wortlaut des § 1 Abs. 1 Satz 2 AStG „eingeschränkt vergleichbare Werte nach Vornahme sachgerechter Anpassungen der Anwendung einer **geeigneten Verrechnungspreismethode**<sup>4</sup> zugrunde zu legen“. Mangels genauer gesetzlicher Definition ist davon auszugehen, dass eine „geeignete Verrechnungspreismethode“ sowohl eine der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden als auch eine der anderen geschäftsvorfallbezogenen Methoden oder auch eine „Mischmethode“ sein kann<sup>5</sup>. § 1 AStG definiert nicht, wann Werte uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbar sind, die Verwaltungsgrundsätze Verfahren<sup>6</sup> verwenden allerdings die gleiche Terminologie in Tz. 3.4.12.2.<sup>7</sup>

1 S. Tz. 2.4 OECD-Leitlinien für Situationen, in denen die OECD die gewinnbezogenen Methoden für geeigneter hält.

2 S. hierzu auch BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 – Tz. 3.4.10 (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren).

3 KRAFT in Kraft, § 1 AStG Rz. 2; POHL in Blümich, § 1 AStG Rz. 76.

4 Durch die Verfasser hervorgehoben.

5 Vgl. POHL in Blümich, § 1 AStG Rz. 101.

6 S. hierzu auch BMF 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren).

7 Umfassende Ausführungen zur „eingeschränkten Vergleichbarkeit“ und „uneingeschränkten Vergleichbarkeit“ finden sich bei NIENTIMP in Mössner/Fuhrmann<sup>2</sup>, § 1 AStG Rz. 167 ff. und bei RASCH in G/K/G, Art. 9 OECD-MA Rz. 119.



Tz. 2.52 OECD-Leitlinien beschäftigt sich darüber hinaus mit der **Hierarchie** innerhalb der geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden. Die OECD stellt fest, dass wenn die Preisvergleichsmethode, Wiederverkaufspreismethode und Kostenaufschlagsmethode unter Berücksichtigung der in Tz. 2.2 beschriebenen Kriterien gleichermaßen zuverlässig Anwendung finden können, die Preisvergleichsmethode vorzuziehen ist. Dieser – für die OECD-Leitlinien 2010 neu gewählte – Wortlaut ist weitaus deutlicher als die vorherige Formulierung, nach der die tatsächlich mit oder zwischen fremden Dritten abgeschlossene Geschäfte den direktesten und verlässlichsten Ansatz darstellen, um die Fremdüblichkeit von Bedingungen zwischen verbundenen Unternehmen zu untersuchen. Auch die neue Formulierung ändert allerdings nichts an der **Gleichberechtigung der Standardmethoden** untereinander.<sup>1</sup> Die Feststellung macht lediglich deutlich, dass bei Vorliegen tatsächlicher (interner oder externer) Vergleichspreise die Preisvergleichsmethode wegen der großen tatsächlichen Marktnähe unter ökonomischen Gesichtspunkten häufig die direkteste Methode ist, um Marktpreise darzustellen.<sup>2</sup> Die beiden anderen Standardmethoden können eine geringere empirische Transparenz bei der Herleitung aufweisen, wenn Bruttomargen schwerer zu beobachten und zu messen sind als Preise. Beim Fehlen von vergleichbaren beobachtbaren Preisen kann die Imitation von Marktpreisen immer nur eine Annäherung an die nicht vorhandenen tatsächlichen „Marktpreise“ sein. Den bei der Wiederverkaufspreismethode und Kostenaufschlagsmethode herangezogenen Indizien (wie Bruttogewinnspannen und Kostenaufschlägen) wird daher weniger Aussagekraft zugesprochen als dem vergleichbaren Preis im Rahmen der Preisvergleichsmethode.

Da der Steuerpflichtige jeweils die Methode anwenden soll, die den besten Ansatz eines Fremdvergleichspreises bestimmen kann (vgl. Tz. 2.11 OECD-Leitlinien), wird er sich im Falle des Vorliegens von uneingeschränkt vergleichbaren internen oder externen Fremdpreisen der Preisvergleichsmethode bedienen müssen. Der **praktische Anwendungsbereich der Preisvergleichsmethode** ist allerdings in der Regel stark eingeschränkt. Zunächst scheitert die Preisvergleichsmethode häufig an (der ausreichenden Zahl von) internen oder externen Vergleichsgeschäften (zur Vergleichbarkeit s. Erläuterungen OECD-Kap. II, Tz. 2.14 ff. Anm. 60 ff.) mit fremden Dritten (zum „konzerninternen inneren Preisvergleich“ s. OECD-Kap. II, Tz. 2.13 Anm. 55). Daneben sind in der Praxis oft Fälle anzutreffen, in denen zwar interne oder externe Vergleichspreise potentiell verfügbar sind, deren Vergleichbarkeit aber so weit eingeschränkt ist, dass die Anwendung der Wiederverkaufspreismethode, der Kostenaufschlagsmethode oder auch einer geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethode zu besseren Ergebnisse führt. Die Methodenwahl ist daher immer eine Abwägung von Datenverfügbarkeit und Vergleichbarkeit. Der Steuerpflichtige hat diese Abwägung im Rahmen seines Ermessensspielraums

1 Siehe dazu auch ENGLER/REINERT in Vögele/Borstel/Engler, Verrechnungspreise<sup>4</sup>, Kapitel N, Rz. 220.

2 Vgl. MANDLER, WISU 2002, 929 (933).

vorzunehmen und die Eignung der angewandten Verrechnungspreismethode aus seiner Sicht im Rahmen seiner Verrechnungspreisdokumentation zu begründen.

- 17 Sowohl die **deutsche Rechtsprechung** als auch die **deutsche Finanzverwaltung** gehen von einer **fehlenden Hierarchie der Standardmethoden** aus. Die Rechtsprechung nimmt an, dass im Einzelfall die Methode anzuwenden ist, mit deren Hilfe der Fremdvergleichspreis mit der größten Wahrscheinlichkeit seiner Richtigkeit ermittelt werden kann.<sup>1</sup> Die Finanzverwaltung geht davon aus, dass ein ordentlicher Geschäftsleiter sich für die Methode entscheiden wird, die den Verhältnissen auf freien, wirtschaftlich vergleichbaren Märkten am ähnlichsten ist und bei der die Verrechnungspreise möglichst zuverlässig ermittelbar sind.<sup>2</sup> Dies entspricht der gesetzlichen Kodifizierung in **§ 1 Abs. 3 Satz 1 AStG, wonach** „[...] der Verrechnungspreis vorrangig nach der Preisvergleichsmethode, der Wiederverkaufspreismethode **oder** der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen [ist], wenn Fremdvergleichswerte ermittelt werden können, die nach Vornahme sachgerechter Anpassungen im Hinblick auf die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Wirtschaftsgüter und die übernommenen Chancen und Risiken (Funktionsanalyse) für diese Methoden uneingeschränkt vergleichbar sind“.<sup>3</sup> Die letztendlich verabschiedete Fassung unterscheidet sich damit wesentlich von der des Referentenentwurfs, nach der die Preisvergleichsmethode vorrangig anzuwenden sein sollte. Zweifel an der Gleichrangigkeit der Standardmethoden in Deutschland sollten damit durch den Gesetzgeber ausgeräumt worden sein. Aus ökonomischen Gesichtspunkten ist diese Auffassung zumindest unter Annahme eines vollkommenen Marktes zwingend, da es unter vollkommenen Bedingungen gleichbleibt, welche der verfügbaren Standardmethoden angewandt wird.<sup>4</sup> Zwar ist das theoretische Konstrukt eines vollkommenen Marktes tatsächlich in Reinform nicht anzutreffen, allerdings sind die Standardmethoden auch lediglich als ein Hilfsmittel zur Ermittlung bzw. Imitierung eines fremdüblichen Preises, d.h. eines Marktpreises oder eines hypothetischen Marktpreises, anzusehen.<sup>5</sup>

---

1 Vgl. BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 176; ebenso ausdrücklich das erstinstanzliche Urteil des FG Düsseldorf v. 8.12.1998 – 6 K 3661/93, DSStR 1999, 791; BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, BStBl. II 2007, 658; dazu BAUMHOFF/GREINERT/DITZ, IStR 2005, 592 ff.; BAUMHOFF/GREINERT, IStR 2006, 789 (790); POHL in Blümich, § 1 AStG Rz. 101; RASCH in G/K/G, Art. 9 OECD-MA Rz. 118; WASSERMAYER, WPg 2002, 10 ff.

2 BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 – Tz. 2.4.1 (Verwaltungsgrundsätze); GRÜTZNER, StuB 2002, 22 (25); JONAS, DSStR 1983, 218 (220); EIGELSHOVEN/NIENTIMP, DB 2005, 1184 ff.

3 Dazu siehe im Detail auch ENGELR/REINERT in Vögele/Borstell/Engler, Verrechnungspreise<sup>4</sup>, Kapitel N, Rz. 144 f.; RASCH in G/K/G, Art. 9 OECD-MA Rz. 117 ff.

4 Im Einzelnen vgl. dazu OESTREICHER, Konzern-Gewinnabgrenzung, S. 112. Zum „vollkommenen Markt“ und der Festlegung des relevanten Marktes s. auch OECD-Kap. II, Tz. 2.14 Anm. 67.

5 So auch SCHNEIDER, DB 2003, 53 (54).

Die Anwendbarkeit der vom Steuerpflichtigen ausgewählten Methode bedarf keiner Widerlegung. Vielmehr ist der Verrechnungspreisprüfung durch Finanzverwaltung und Finanzgericht der tatsächliche Sachverhalt und die vom Steuerpflichtigen tatsächlich angewendete Methode zu Grunde zu legen (vgl. Tz. 1.42 n.F. OECD-Leitlinien).<sup>1</sup> Die Prüfung durch Verwaltung und Gericht ist darauf beschränkt, ob die Methodenwahl des Steuerpflichtigen nach Art und Anwendung sachgerecht war oder ob ein **Ermessensmissbrauch** vorliegt. Die Finanzverwaltung oder das Finanzgericht können der gewählten Methode insbesondere nicht ihre eigene, davon abweichende Methodenwahl entgegensetzen, solange die gewählte Methode sachgerecht ist. Entsprechend Tz. 3.3.10.1 Verwaltungsgrundsätze-Verfahren ist der Steuerpflichtige zur Verprobung seiner Ergebnisse mittels anderer Methoden nicht verpflichtet. Er muss auch nicht begründen, warum er eine andere Methode für weniger geeignet hält.

18

In der Praxis zeigt sich allerdings, dass der Ermessensspielraum des Steuerpflichtigen beim Vorliegen interner und externer Preisvergleiche auch in Deutschland beschränkt ist. Besteht ein großer Anteil von Vergleichstransaktionen mit unabhängigen Dritten, kann es sich als schwierig erweisen, sachliche Argumente gegen die Anwendbarkeit der Preisvergleichsmethode zu finden und aus nachvollziehbaren Gründen eine andere Methode heranzuziehen. Sobald die deutsche Betriebsprüfung Vergleichstransaktionen identifiziert, die für den Steuerpflichtigen günstiger sind als die Transaktionen mit verbundenen Gesellschaften, vertritt sie regelmäßig die Auffassung, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die günstigeren Bedingungen auch mit verbundenen Gesellschaften vereinbart hätte. Auf der anderen Seite kann aber auch dem Gedanken, dass bei der Existenz von zwischen fremden Dritten vereinbarten Preisen das Heranziehen weiterer Preisermittlungsmethoden überflüssig ist<sup>2</sup>, aus Sicht der Praxis nicht uneingeschränkt zugestimmt werden. Der BFH betont in seinem Urteil v. 6.4.2005 den Vorrang des inneren und äußeren Preisvergleichs bei Vorliegen entsprechender Fremdvergleichsdaten.<sup>3</sup> Nur augenscheinlich verlangt der BFH damit aber die zwingende Anwendung der Preisvergleichsmethode. Erzielt eine Gesellschaft unter Anwendung der Preisvergleichsmethode **keinen (angemessenen) Gewinn**, ziehen die deutsche Finanzverwaltung und Rechtsprechung den fehlenden Gewinn als Indiz für die fehlende Vergleichbarkeit der Verhältnisse und für die Unangemessenheit der Verrechnungspreise heran.<sup>4</sup>

19

1 BMF v. 23.2.1983 – IV C 5 - S 1341 - 4/83, BStBl. I 1983, 218 – Tz. 2.4.1 (Verwaltungsgrundsätze); BOGENSCHÜTZ, JBFfStR 1997/98, S. 655 (657); SIEKER in Wassermeyer, Art. 9 OECD-MA Rz. 285; JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>8</sup>, 5. Teil, 1. Kapitel C. II. 2. (c); NIENTIMP, Steuerliche Gewinnabgrenzung in internationalen Konzernen, S. 142; WERRA, ISfR 475 (459).

2 So BAUMHOFF/GREINERT, ISfR 2006, 789 (790).

3 BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, DStR 2005, 1309.

4 Vgl. BFH v. 17.2.1993 – I R 3/92, BStBl. II 1993, 457; BFH v. 6.4.2005 – I R 22/04, DStR 2005, 1309; FG Düsseldorf v. 8.12.1998 – 6 K 3661/93, DStR 1999, 787; BMF v. 26.2.2004 – IV B 4 - S 1300 - 12/04, BStBl. II 2004, 171 („Konsequenzen der Mitwir-

- 20 Offensichtlich hält der BFH eine **gewinnorientierte Betrachtung**, die sich in **Gewinnerzielung bzw. Gewinnerzielungsabsicht**<sup>1</sup> ausdrückt, für fremdüblich. Letztendlich geht der BFH also ebenso wie die Finanzverwaltung davon aus, dass ein Anwendungsvorrang einer gewinnorientierten Betrachtung besteht. Diese pauschale Annahme ist so nicht richtig. Zumindest temporäre Verluste sind als nicht fremdunüblich einzuordnen. Auch unverbundene Unternehmen akzeptieren beispielsweise „start-up Verluste“, die je nach Produktart länger oder kürzer dauern.<sup>2</sup> Gerade in Bereichen, in denen immaterielle Wirtschaftsgüter eine große Rolle spielen (wie beispielsweise der Pharmaindustrie oder Softwareindustrie), oder bei langlebigen Wirtschaftsgütern (wie beispielsweise Industriemaschinen), sind länger andauernde Anfangsverluste auch auf dem freien Markt zu beobachten. Auch setzen Unternehmen kurzfristig häufig Preise, die für sich genommen verlustträchtig sind, um damit aber Fixkosten zu decken. Die OECD hält ausdrücklich Umstände für möglich, in denen ein unabhängiges Unternehmen im Einzelfall zwecks Erreichens anderer Ziele seine Kosten nicht decken kann. Sie verweist dabei auf die Marktseite und stellt diese als Preisobergrenze dar.<sup>3</sup> So soll beispielsweise im Einzelfall die Angemessenheit der Verrechnungspreise nicht in Frage zu stellen sein, wenn ein Unternehmen auf Grund von Konkurrenzdruck dazu genötigt wird, seine Preise zu senken und damit keine Kostendeckung mehr möglich ist (s. ausführlich dazu OECD-Kap. II, Tz. 2.43 Anm. 209). Im Gegensatz dazu verfolgt der BFH in seiner Rechtsprechung das häufig auch bei der deutschen Finanzverwaltung anzutreffende „Kostendenken“ und verprobt die übrigen Standardmethoden anhand der Kostenaufschlagmethode (zur Zulässigkeit der Verprobung und Vermischung der Standardmethoden bzw. transaktionsbezogenen Methoden s. OECD-Kap. II, Tz. 2.11 Anm. 40 f.).<sup>4</sup>

#### Zu Tz. 2.4

- 21 Der Vorrang der Standardmethoden ist kein starrer Grundsatz. Die OECD erkennt vielmehr an, dass es Situationen gibt, in denen sich geschäftsvorfall-

kungspflichten nach § 90 Abs. 2 AO bei der Prüfung einer inländischen Tochtervertriebsgesellschaft (Kapitalgesellschaft) bei Geschäften mit nahe stehenden Personen (§ 1 AStG) im Ausland; Anwendung des BFH-Urteils vom 17. Oktober 2001 – I R 103/00“); vgl. auch BOGENSCHÜTZ, Bedeutung der Gewinnvergleichsmethoden, Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht 1997/98, S. 655 (656); GRÜTZNER, StuB 2002, 22 (24); KAMINSKI/STRUNK, BB 2005, 2379; KRIPPEN/RASCH, ITPJ September/October 2004, 222 ff.; SIEKER, BB 1993, 2424 ff.

1 Ausführlich zur Gewinnerzielungsabsicht siehe BODE in Blümich, § 15 EStG Rz. 36 ff.

2 Siehe zu den Verlusten auch JACOBS, Internationale Unternehmensbesteuerung<sup>8</sup>, 5. Teil, 1. Kapitel C. III. 2. (c).

3 Vgl. Tz. 2.43 OECD-Leitlinien.

4 BFH v. 17.10.2001 – I R 103/00, BStBl. II 2004, 171 (177).

bezogene Gewinnmethoden als geeigneter erweisen als geschäftsvorfallbezogene Standardmethoden. Für diese Entscheidung werden die in Tz. 2.2 beschriebenen Kriterien herangezogen. Der Steuerpflichtige muss die Vor- und Nachteile der einzelnen Methoden abwägen und hat unter anderem zu berücksichtigen: die Angemessenheit der Methode im Hinblick auf die Art des konzerninternen Geschäftsvorfalles, die Ergebnisse der Funktionsanalyse, die Verfügbarkeit von Fremddaten und weiterer relevanter Informationen, den Grad der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäften und Fremddaten und die Zuverlässigkeit von Anpassungsrechnungen.

Als Beispiel diskutiert die OECD die vorrangige Anwendbarkeit der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode für Fälle mehrerer Strategieträger/Entrepreneure.<sup>1</sup> Wenn mehrere Beteiligte wertvolle und einzigartige Beiträge zum konzerninternen Geschäftsvorfall leisten oder sich in hoch integrierte Geschäftsbereiche einbringen wird es grundsätzlich nicht möglich sein verlässliche Fremddaten durch eine Standardmethode zu ermitteln (s. dazu im Detail Tz. 2.108 ff.). In einem solchen Fall ist auch nach Auffassung der deutschen Finanzverwaltung davon auszugehen, dass die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode die zweckmäßige Verrechnungspreismethode ist. 22

Die OECD erkennt auch die häufig **mangelnde Datenlage**, die dem Steuerpflichtigen die Anwendung der Standardmethoden unmöglich macht. Wenn keine oder nur begrenzt öffentlich zugängliche Informationen zu Bruttomargen Dritter zur Verfügung stehen, gestaltet sich die Anwendung der Standardmethoden schwierig und geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden (wahrscheinlich in Form der TNMM) sind als geeignetere Methoden vorzuziehen. Für Margenanalysen lassen sich beispielsweise Fremddaten aus der Erfolgsrechnung von Vergleichsunternehmen in Europa zumeist nur auf der Ebene von Nettomargen verlässlich vergleichen. Bruttomargen und Bruttokostenaufschläge sind in pan-europäischen Datenbanken auf Grund unterschiedlicher Rechnungslegungsvorschriften und -spielräume häufig verzerrt.<sup>2</sup> Die im Deloitte White Paper „Is Europe One Market – A Transfer Pricing Economic Analysis of Pan-European Comparables Sets“<sup>3</sup> enthaltene statistische Erhebung aus dem Jahr 2004 zeigt, dass von einer ausreichenden Vergleichbarkeit auf der Ebene von Nettomargen auszugehen ist. Zudem zeigt die Praxis, dass sich viele Unternehmen bei ihren Preissetzungsentscheidungen an Nettogrößen orientieren. Selbst wenn die Wiederverkaufspreismethode angewandt wird, wird in Planungsrechnungen eine bestimmte Nettomarge nach Deckung der operativen Vollkosten angestrebt. Ähnliches 23

1 Zum Begriff des Entrepreneurs bzw. Strategieträgers s. BMF v. 12.4.2005 – IV B 4 - S 1341 - 1/05, BStBl. I 2005, 570 – Tz. 3.4.10.2 (Verwaltungsgrundsätze-Verfahren).

2 S. dazu auch WAHL/PREISSER, ISr 2008, 51 (58 f.).

3 Europäische Kommission, DOC: JTPF/007/BACK/2004/EN, abrufbar unter [www.europa.eu](http://www.europa.eu); s. auch MEENAN/DAWID/HUELSHORST, TMTR 2004, Vol. 12, No. 23, Special Report.

gilt für die Kostenaufschlagsmethode. Kalkuliert wird häufig auf Vollkostenbasis, d.h. mit einem Nettogewinnaufschlag.

#### Zu Tz. 2.5

- 24 Nach Auffassung der OECD „ist es nicht angebracht“, dass geschäftsvorfallbezogene Gewinnmethoden „nur“ Anwendung finden, weil sich die Beschaffung von Daten als schwierig erweist. Die Aussage darf nicht dahingehend umgekehrt interpretiert werden, dass die Schwierigkeit bei der Beschaffung von Daten kein Grund für die Anwendung der Gewinnmethode ist. Dies zeigt sich schon in dem eindeutigen Beispiel in Tz. 2.4, in dem die OECD selber davon ausgeht, dass eine Gewinnmethode geeigneter ist, wenn die dazu erforderlichen Informationen verlässlicher und verfügbarer sind.
- 25 Aus der Formulierung der Leitlinien („nur“) kann geschlossen werden, dass besondere Datenbeschaffungsschwierigkeiten, in den Augen der OECD, mit ein Grund für die Anwendung der Gewinnmethoden durch den Steuerpflichtigen sein können. Können keine Vergleichsdaten für die geschäftsvorfallbezogenen Standardmethoden ermittelt werden, so müssen die Kriterien der Tz. 2.2 für die alternativ angewendete gewinnbezogene Methode erneut geprüft werden (d.h. Vor- und Nachteile der Methode, Angemessenheit der Methode im Hinblick auf die Art des konzerninternen Geschäftsvorfalles, Ergebnisse der Funktionsanalyse, Verfügbarkeit von Fremddaten und weiterer relevanter Informationen, Grad der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäften und Fremddaten und Zuverlässigkeit von Anpassungsrechnungen).

#### Zu Tz. 2.6

- 26 In Tz. 2.6 der OECD-Leitlinien wird die Selbstverständlichkeit festgehalten, dass auch geschäftsvorfallbezogene **Gewinnmethoden** nur insoweit akzeptiert werden können, als dass sie **mit Art. 9 OECD-MA** vereinbar sind. Hierbei zielt die OECD insbesondere auf die Vergleichbarkeit ab. Die einzigen fremdvergleichskonformen Gewinnmethoden sind nach Auffassung der OECD jene, die den Anforderungen an eine Vergleichbarkeitsanalyse genügen, wie sie in den OECD-Leitlinien beschrieben sind. „Gewinnvergleichsmethoden“ oder „modifizierte Kostenaufschlags – und Wiederverkaufspreismethoden“ werden nur insoweit akzeptiert wie sie mit den Anforderungen der OECD-Leitlinien an die Vergleichbarkeit übereinstimmen (s. OECD-Kap. II, Tz. 2.56 Anm. 261).
- 27 Die OECD fordert für die Vereinbarkeit von geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden mit Art. 9 OECD-MA, dass sie auf eine Art und Weise angewendet werden, die sich der Preisgestaltung zwischen fremden Dritten „wei-

testgehend annähert“. Diese Formulierung sollten nicht dahingehend missverstanden werden, dass bei Gewinnmethoden weniger strenge Maßstäbe an die Vereinbarkeit mit dem Fremdvergleichsgrundsatz gestellt werden. Die englische Original-Formulierung lautet „... *approximates arm's length pricing*“. Diese Formulierung ist Ausdruck des Grundverständnisses der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden. Die OECD sieht die gewinnorientierten Methoden nicht dadurch gerechtfertigt, dass sie direkt Preisvereinbarungen zwischen fremden Dritten auf die Preisgestaltung zwischen verbundenen Unternehmen überträgt. Vielmehr nehmen die gewinnorientierten Methoden einen indirekten Fremdvergleich vor, indem sie die Gewinne oder Margen untersuchen, die zwischen verbundenen Unternehmen erzielt werden. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes im Zusammenhang mit den gewinnbezogenen Methoden bedeutet die gruppeninternen Gewinne oder Margen mit vergleichbaren Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen zu vergleichen. Es werden keine Gesamtgewinne, sondern nur Gewinne aus bestimmten Geschäftsvorfällen verglichen.

#### Zu Tz. 2.7

Tz. 2.7 stellt fest, dass von Seiten der Finanzverwaltungen unterdurchschnittlich erfolgreichen Unternehmen nicht mit dem Argument ein höherer Gewinn zugeordnet werden kann, sie hätten mehr verdienen können, hätten sie nur am Markt erfolgreicher agiert. Für überdurchschnittlich verdienende Unternehmen gilt dasselbe mit umgekehrten Vorzeichen. Die geschäftsvorfallbezogenen Gewinnmethoden dürfen also nicht „zur Strafe“ verwendet werden und damit zu einer Sollgewinnbesteuerung führen.<sup>1</sup> Vielmehr sind höhere oder niedrigere Steuern für Unternehmen mit vergleichbaren Profilen zulässig, wenn ihr (Miss)erfolg auf geschäftliche Faktoren zurückzuführen ist.

28

Dies steht im krassen Widerspruch zur Praxis der deutschen Finanzverwaltung und Rechtsprechung, die einen fehlenden (angemessenen) Gewinn regelmäßig als Indiz für die Unangemessenheit der Verrechnungspreise heranziehen will (vgl. dazu die OECD-Kap. II Tz. 2.3, Anm. 19 m.w.N.). Ökonomisch erscheint eine solche pauschale Gewinnbetrachtung aus verschiedenen Gründen nicht tragfähig. Zunächst muss eine Verlustsituation eines Unternehmens nicht bedeuten, dass jede einzelne Transaktion verlustträchtig ist. Bei der Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Methoden des Kapitels II hat daher eine Zuordnung der Verluste zu einzelnen Transaktionen zu erfolgen. Daneben sind vielfältige Gründe für einen Verlust vor Steuern denkbar, die ihre Ursache nicht in den Verrechnungspreisen haben. Bei einem Nettomargen-Vergleich (*Earnings Before Interest and Taxes*,

29

<sup>1</sup> Kritisch auch SIEKER in Wassermeyer, Art. 9 OECD-MA Rz. 261.