

Deutsche Gewinnkorrekturnormen im Kontext internationaler Verrechnungspreise

Vielfach wird zum Ende einer Betriebsprüfung im Bereich Verrechnungspreise die Frage diskutiert, ob die Einkünftekorrektur im Rahmen des § 1 AStG oder als verdeckte Gewinnausschüttung („vGA“) bzw. verdeckte Einlage („vE“) erfolgen soll. Die Konsequenzen für den Steuerpflichtigen sind hierbei unterschiedlich. Der folgende Beitrag erörtert den rechtssystematischen Zusammenhang dieser deutschen Einkünftekorrekturnormen und wie diese insbesondere bei internationalen Sachverhalten anzuwenden sind.

Rechtssystematik des § 1 AStG

Grundlage für die Anwendung des § 1 AStG ist zum einen das Vorliegen einer Geschäftsbeziehung mit einer nahe stehenden Person im Ausland und zum anderen das tatsächliche bzw. hypothetische Verhalten Dritter (Fremdvergleichsgrundsatz). § 1 AStG greift daher nur in Bezug auf verbundene Unternehmen mit Auslandsbeziehungen und kann auch unabhängig von einem Gesellschaftsverhältnis zur Anwendung kommen, da es nach § 1 Abs. 2 AStG ausreichend ist, wenn gleichgerichtete Interessen vorliegen oder ein beherrschender Einfluss ausgeübt wird.

Aus dem Gesetzeswortlaut des § 1 Abs. 1 S.1 AStG „...unbeschadet anderer Vorschriften...“ ist eine Subsidiarität des § 1 AStG gegenüber anderen Korrekturvorschriften wie der vGA und der vE abzulesen. Hierdurch stellt der Gesetzgeber klar, dass der § 1 AStG nachrangig zu anderen Korrekturvorschriften anzuwenden ist und vielmehr eine Auffangvorschrift zur Vermeidung von Besteuerungslücken darstellt.

Eine detaillierte Auseinandersetzung mit dem Verhältnis von § 1 AStG zu den Korrekturvorschriften der vGA und vE vermitteln die folgenden Abschnitte (vgl. Vögele/Raab, Verrechnungspreise 4. Auflage 2015, Rn. 358-360).

Verhältnis von § 1 AStG und verdeckter Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG)

Grundsätzlich sind die Korrekturnormen § 1 AStG und die vGA in Bezug auf die Tatbestandsvoraussetzungen teilweise identisch, weisen aber auch Unterschiede auf. Zu den wesentlichen Unterschieden gehören in erster Linie die folgenden Aspekte:

Ein erster Unterschied, der sich aus dem Gesetzeswortlaut ableiten lässt, ist der in § 1 Abs. 2 AStG definierte Begriff der nahe stehenden Person. Voraussetzung ist in erster Linie das Vorliegen einer wesentlichen Beteiligung in Höhe von mindestens 25%. Die vGA hingegen kennt eine solche Beteiligungshöhe nicht und ist demnach weiter gefasst. Ein weiteres entscheidendes Tatbestandsmerkmal der vGA ist, ob eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist anzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (vgl. BFH, Urteile v. 23.10.2013 – I R 89/12, DStR 2014, 637, BFH/NV 2014, 797; v. 15.02.2012 – I R 19/11, BFHE 236, 452, BFH/NV 2012, 885).

Während die vGA an dieser Stelle von der Figur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters als Maßstab ausgeht, soll gem. § 1 AStG ausdrücklich auf die Bedingungen abgestellt werden, die fremde Dritte unter sonst gleichen Verhältnissen vereinbart hätten (Fremdvergleichsgrundsatz). Obwohl der Grundsatz durch das Handeln des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters konkretisiert wird, kann es durchaus zu einer unterschiedlichen Interpretation der beiden Maßstäbe und damit zu unterschiedlichen Bewertungen kommen.

Ein weiterer Unterschied besteht zudem darin, dass § 1 AStG das Vorliegen einer „Geschäftsbeziehung“ als Voraussetzung für eine Gewinnkorrektur verlangt. Für die vGA hingegen ist eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ausreichend. Die vGA ist daher grundsätzlich weiter gefasst.

Verhältnis von § 1 AStG und verdeckte Einlage (§ 8 Abs. 3 S. 3 KStG)

Aufgrund der Ermangelung einer Einkünfterminderung bei der vE, welche Tatbestandsmerkmal des § 1 AStG ist, besteht keine Normenkonkurrenz zwischen einer vE und § 1 AStG. Folglich steht die vE nur in Konkurrenz zu § 1 AStG, falls ein im Inland steuerpflichtiger Gesellschafter in eine ausländische Gesellschaft einlegt. In diesem Fall ist allerdings noch zu prüfen, ob die vE gleichzeitig auch eine Geschäftsbeziehung sein kann, was aber in der Regel eher nicht der Fall sein wird (vgl. Flick/Wassermeyer/Baumhoff, AStG, § 1 Anm. 90, 91).

Weiterhin besteht ebenfalls keine Normenkonkurrenz zwischen vE und § 1 AStG bei Nutzungszuwendungen und dem Erbringen von Dienstleistungen eines inländischen Steuerpflichtigen an eine ausländische Gesellschaft, da sich diese Leistungen nicht als einlagefähiger Vermögensvorteil qualifizieren lassen. Hieraus entstehende Mindereinnahmen -aufgrund von fremdunüblichen Verrechnungspreisen- können ausschließlich über § 1 AStG korrigiert werden.

Weitergehende Korrektur gemäß § 1 Abs. 1 S. 4 AStG sog. „Wertauffüllerklausel“)

Gemäß § 1 Abs. 1 S. 4 AStG ist die Anwendung der vE ebenso wie die vGA vorrangig zu der Anwendung des § 1 AStG. Dementsprechend soll im Sinne einer Meistbegünstigung zugunsten der Finanzverwaltung die aus der Sicht des Fiskus weitergehende Rechtsfolge Anwendung finden (sog. „Wertauffüllerklausel“) (vgl. Baumhoff/Kluge/Liebchen: Überschießende Verrechnungskorrekturen gemäß § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG?, IStR 2014, 515). Demnach ergibt sich ein Stufenverhältnis, bei dem zunächst eine Korrektur gemäß vGA oder der vE vorzunehmen ist. Falls die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 AStG erfüllt sind, kann anschließend auch eine weitergehende Korrektur erfolgen insoweit der Korrekturumfang der vorrangigen Korrektornormen geringer ist als der gemäß § 1 AStG. Fraglich ist jedoch, ob nach einer vorrangigen Korrektur nach vGA überhaupt noch die Tatbestandsvoraussetzungen des § 1 AStG gegeben sind, da für dessen Einschlägigkeit das (Fort-)Bestehen einer Einkünfterminderung gegeben sein muss. Ergibt sich also aus einer Korrektur nach vGA ein Verrechnungspreis, der am günstigsten Rand einer Fremdvergleichsbandbreite liegt, so kann faktisch eine weitergehende Korrektur auf den Median nicht erfolgen, da die Voraussetzung einer Vermögensminderung nicht mehr vorliegt (vgl. Baumhoff/Kluge/Liebchen: Überschießende Verrechnungskorrekturen gemäß § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG?, IStR 2014, 515).

Ebenso ist auch bei der vE eine nachgelagerte, zusätzliche Korrektur durch § 1 AStG möglich. § 1 AStG kommt dann zur Anwendung, wenn die Korrektur der Einkünfte nach dem Fremdvergleichsgrundsatz eine weitergehende Berichtigung als die Korrektur gemäß einer vE ermöglicht. Geht man von einer Bewertung der vE zum Teilwert bzw. Anschaffungs- und Herstellungskosten aus, ist die Durchführung einer zusätzlichen Korrektur auf den Fremdvergleichspreis notwendig. Diese noch bestehende Differenz zwischen Teilwert und Fremdvergleichswert wird üblicherweise der Gewinnaufschlag sein, welcher im Rahmen des Teilwerts unberücksichtigt bleibt (Bernhardt, van der Ham, Kluge: Das Verhältnis von § 1 AStG n.F. und verdeckter Einlage – Können Wirtschaftsgüter grenzüberschreitend noch immer ausschließlich verdeckt eingelegt werden?, IStR 2007, 717).

Gleichwohl wird die nachgelagerte Korrektur nach § 1 AStG kontrovers diskutiert, da insbesondere strittig ist, ob die Tatbestandsvoraussetzungen einer Einkünfterkorrektur auf den Median vorliegen. Die OECD-Richtlinien konstatieren vielmehr, dass jeder Punkt innerhalb der Bandbreite von Fremdvergleichswerten dem Fremdvergleichsgrundsatz genügt (OECD Guidelines 2010, Tz. 3.60). Diese Rechtsauffassung ist ebenso im Einklang mit BFH Rechtsprechung (vgl. BFH v. 17.10.2001, I R 103/00), welche nur eine Einkünfterkorrektur auf den für den Steuerpflichtigen günstigsten Wert der Fremdvergleichsbandbreite zulässt.

Steuerliche Konsequenzen der Korrektornormen

Der Vorteil einer Korrektur gem. § 1 AStG gegenüber der vGA besteht darin, dass keine Quellensteuern auf Ebene der ausschüttenden Gesellschaft anfallen. Eine vollständige Freistellung ist im In- und Ausland nicht immer gegeben, sodass es unter Umständen zu einer insgesamt höheren steuerlichen Belastung kommen kann. Ob eine teilweise oder sogar vollständige Erstattung möglich ist, hängt von den jeweiligen Regelungen des Doppelbesteuerungsabkommens ab. Zudem sind Dividenden im In- und Ausland möglicherweise nicht von der Besteuerung vollständig freigestellt. Der Vorteil einer Korrektur gem. § 1 AStG ggü. einer Korrektur durch eine vGA ist, dass keine zusätzlich Steuerlast wie beispielsweise die Kapitalertragsteuer von dem Steuerpflichtigen zu entrichten ist.

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.