

# Verrechnungspreise

Betriebswirtschaft, Steuerrecht

von

Dr. Alexander Vögele, Dr. Thomas Borstell, Dr. Gerhard Engler, Dr. Dirk Brüninghaus, Dr. Arwed Crüger, Claudia Diessner, Mag. Alexandra Dolezel, Dr. Dirk Elbert, Prof. Dr. Wolfgang W. Fischer, Dr. Ulf Freytag, Hendrik Fügemann, Eduard Herda, Thomas Hülster, Nicole Looks, Kay Masorsky, Jürgen Raab, Bernd Schmitt, Richard Sedlmayr, Christian Sterzinger, Patricia Gruchalla-Wesierski, von, Oliver Wehnert, Wolf Witt, Chunyu Zhang

4. Auflage



Verlag C.H. Beck München 2015

Verlag C.H. Beck im Internet:

[www.beck.de](http://www.beck.de)

ISBN 978 3 406 64037 7

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei [beck-shop.de](http://beck-shop.de) DIE FACHBUCHHANDLUNG

Vorschrift über die **Gesellschafterfremdfinanzierung** gem. § 8a KStG aF Die bedeutendste Änderung stellt die erhebliche **Ausweitung des Anwendungsbereichs** dar, wonach jetzt auch inländische Sachverhalte, in jedweder Rechtsform geführte Betriebe sowie Finanzierungen durch fremde Dritte erfasst werden. Auch wird gem. der neuen Regelung nicht mehr hinsichtlich der **Finanzierungsbedingungen** oder der **Art der Vergütung** unterschieden. Aus der Anwendung der Vorschrift resultierende **Korrekturen** finden nunmehr nur noch einseitig auf **Ebene des Darlehensnehmers** statt, so dass zumindest vorübergehend eine wirtschaftliche Doppelbesteuerung eintritt. Die Umqualifizierung des Zinsaufwands ist nicht mehr definitiv, sofern ein **Zinsvortrag** in künftigen Wirtschaftsjahren genutzt werden kann. Andererseits wird gem. der Zinsschranke jeglicher Zinsaufwand als nicht abziehbar behandelt, nicht nur die an Anteilseigner bzw. die an Anteilseignern nahe stehenden Personen gezahlten Vergütungen.

Der **Fremdvergleich** ist unter der Zinsschrankenregelung irrelevant. Ein solcher wäre auch kaum in der Praxis umsetzbar, da auch durch fremde Dritte begebene Darlehen Gegenstand der Begrenzung des Zinsabzugs sind.

Die **Funktionsweise** der Zinsschranke ist demzufolge grundsätzlich anders 330 als dies unter der Vorgängerregelung des § 8a KStG aF der Fall war. Einige der daraus resultierenden Effekte veranschaulicht das folgende Beispiel:

**Beispiel:** Konzerngesellschaft A AG erhält zur Finanzierung ihres Geschäftsbetriebes von der niederländischen Konzernholding H NV für eine Laufzeit von 48 Monaten ein Darlehen in Höhe von € 100 Mio. Es handelt sich hierbei um die einzige von A AG in Anspruch genommene Finanzierung. Für das Darlehen wird über die gesamte Laufzeit ein Zinssatz von 8% vereinbart, so dass bei A AG ein Zinsaufwand in Höhe von € 8 Mio p. a. anfällt. Der vereinbarte Darlehenszinssatz ist als fremdvergleichskonform anzusehen. Jedoch ist A AG nicht in der Lage, einen Nachweis zu erbringen, dass ein fremder Dritter unter vergleichbaren Umständen das Darlehen ebenfalls gewährt hätte. Die Eigenkapitalquote der A AG ist regelmäßig um mehr als zwei Prozentpunkte niedriger als die des konsolidierten Gesamtkonzerns.

	Jahr 1	Jahr 2	Jahr 3	Jahr 4
verrechenbares EBITDA von A AG (in Mio. €)	9,0	10,0	14,0	6,0
Zinsertrag von A AG (in Mio. €)	2,8	2,2	1,6	1,2
Nettozinsaufwand von A AG (in Mio. €)	5,2	5,8	6,4	6,8
Verhältnis Fremd- zu Eigenkapital bei A AG	1,5:1	2,0:1	3,0:1	5,0:1
<b>Ergebnis:</b>				
Steuerlich abzugsfähiger Zinsaufwand gem. § 8a KStG aF (in Mio. €)	8,0	6,0	4,0	2,4
Steuerlich abzugsfähiger Zinsaufwand gem. Zinsschranke (in Mio. €)	5,5	5,2	5,8	3,0

331 Gem. § 8a KStG aF beträgt in obigem Beispiel der steuerlich abzugsfähige Zinsaufwand der Jahre 1 bis 4 insgesamt **€ 20,4 Mio.**, der restliche Zinsaufwand iHv € 11,6 Mio. wird als **vGA** umqualifiziert. Gem. der Zinsschranke beträgt der steuerlich abzugsfähige Zinsaufwand im gleichen Zeitraum insgesamt **€ 19,5 Mio.**, der restliche Zinsaufwand wird in den betreffenden Jahren bei A AG als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe qualifiziert. Jedoch steht gem. der Zinsschranke am Ende des Jahres 4 ein **Zinsvortrag** iHv € 12,5 Mio. zur Verfügung, der als Zinsaufwand in künftigen Jahren mit dem EBITDA verrechnet werden kann.

Wandelt man das Beispiel ab und unterstellt eine Darlehensvergabe durch eine in Deutschland ansässige Konzerngesellschaft oder durch eine nicht konzernzugehörige und nicht wesentlich an A AG beteiligte Bank an Stelle der H NV, wäre gem. § 8a KStG aF der gesamte Zinsaufwand iHv € 8,0 Mio. p.a. bei A AG als Betriebsausgabe abzugsfähig. Das Ergebnis gem. Zinsschranke bliebe bei dieser Konstellation jedoch unverändert von dem in obiger Tabelle gezeigten.

332 Das Beispiel zeigt neben dem erweiterten **Anwendungsbereich** auch die im Vergleich zu § 8a KStG aF deutlich erhöhte **Komplexität der Zinsschranke**. Es ist nicht mehr nur ein Faktor (das Verhältnis von Fremd- zu Eigenkapital) primär für die Höhe des abzugsfähigen Zinsaufwandes maßgeblich, sondern eine Kombination aus Ertrag und Nettozinsergebnis. Dabei ist die Ermittlung zumindest des Faktors „EBITDA“ als uU aufwändig anzusehen. Die **Überwachung** drohender Beschränkungen des Zinsabzuges im Verlauf des Wirtschaftsjahres und ein entsprechendes Handeln vor dessen Ablauf werden hierdurch deutlich erschwert. Auch die **Prüfung** etwaiger Befreiungsmöglichkeiten erscheint unter der Zinsschranke – mit Ausnahme der Freigrenze des § 4h Abs. 2 S. 1 Buchst. a) EStG – aufwändiger, insbesondere in Konzernfällen als praktisch kaum durchführbar.

333 Inwiefern sich die Zinsschranke im Vergleich zu § 8a KStG aF **für ein Unternehmen vorteilhaft oder nachteilig** auswirkt, ist in erster Linie von den individuellen Umständen des Einzelfalls abhängig. **Konzernfinanzierungsgesellschaften** sollten tendenziell profitieren, denn diese haben häufig einen hohen Fremdkapitalanteil mit entsprechenden Einschränkungen unter § 8a KStG aF, verdienen aber eine stabile Marge auf den eigenen Refinanzierungsaufwand mit dem Ergebnis eines Nettozinsertrages, so dass der Zinsaufwand unter der Zinsschranke in voller Höhe abzugsfähig ist. Problematisch ist die Zinsschranke hingegen für **Start-Up-Unternehmen**, für **niedrigfunktionale Unternehmen** mit hohem Kapitaleinsatz und vergleichsweise geringem EBITDA (zB Auftragsfertiger) sowie für **Holdinggesellschaften**, deren Erträge zum überwiegenden Teil aus nur zu 5% in den steuerlichen Gewinn eingehenden Dividendenzahlungen bestehen und üblicherweise hoher Finanzierungsaufwand anfällt.

Unternehmen in einer **finanziellen Krise** werden iRd Zinsschranke potentiell zusätzlich belastet. Dies haben auch die Erfahrungen der globalen Finanzkrise der Jahre 2007ff. gezeigt, worauf mit einer Anpassung der gesetzlichen Regelung reagiert werden musste. Auch nach dieser gesetzlichen Anpassung ist jedoch bei der Möglichkeit des Zinsvortrages und der damit verbundenen Nachholung des Zinsabzugs in einem späteren Wirtschaftsjahr wiederum die Abzugsbeschränkung im jeweiligen Wirtschaftsjahr zu beachten. Ertragsschwa-

## V. Begrenzung d. Betriebsausgabenabzugs f. Zinsaufwendungen 334–336 A

che Unternehmen, die in Zeiten einer schlechten Konjunkturlage einen Großteil der Steuerpflichtigen bilden, werden daher meist über mehrere Jahre einen **vortragsfähigen Zinsaufwand** akkumulieren, anstatt diesen mit Zinserträgen bzw. Gewinnen ausgleichen zu können. Als einer der Folgeeffekte kann auch die Werthaltigkeit eines **aktiven latenten Steuerpostens** fragwürdig sein, denn es bedarf hierzu eines begründeten Nachweises über die spätere Abzugsfähigkeit der in einem Wirtschaftsjahr nicht abzugsfähigen Zinsaufwendungen.<sup>573</sup>

Weiterhin ist zu beachten, dass ein Vortrag von Zinsaufwand nur möglich 334 ist, soweit es sich um den gleichen Rechtsträger handelt. Diese Einschränkung ist insbesondere für die Finanzierung von **Projektgesellschaften** problematisch, denn ein in der Projektierungsphase aufgebauter Zinsvortrag wird meist endgültig verfallen.

Kaum überschaubar sind die Konsequenzen der Zinsschranke für **Private Equity-Gesellschaften** bzw. **Venture Capital-Gesellschaften**. Häufig werden diese Gesellschaften zusammen mit den von ihnen erworbenen Beteiligungen einen Konzern iSd Zinsschranke bilden. Da das Finanzierungselement von erheblicher Bedeutung für solche Gesellschaften ist, kann nicht ausgeschlossen werden, dass deren Geschäftsmodell durch die Zinsschranke in Frage gestellt wird.

Projekt- bzw. Private Partnership-Modelle mit **Beteiligung der öffentlichen Hand** sind von der Anwendung der Zinsschranke nicht ausgenommen. Zu einigen dieser Modelle und ihrer Behandlung für Zwecke der Zinsschranke äußert sich die FinVerw. explizit unter dem Oberbegriff „**Öffentliche Private Partnerschaften**“.<sup>574</sup>

Im Hinblick auf **Gemeinschaftsrecht** beseitigt die Zinsschranke wohl die 335 für § 8a KStG aF festgestellte Problematik der Beschränkung von durch den AEUV garantierten **Grundfreiheiten**. Unbestritten ist dies jedoch trotz der besonderen Berücksichtigung dieses Aspekts bei der Entwicklung einer gesetzlichen Folgeverordnung und der folgerichtigen Ausweitung des Anwendungsbereichs auf inländische Sachverhalte nicht.<sup>575</sup> Zweifel werden u. a. geäußert aufgrund der Nichtanwendung der Abzugsbegrenzung bei Finanzierungen innerhalb einer **Organschaft**. Dass eine Organschaft nach derzeitigem Gesetzesstand<sup>576</sup> in **grenzüberschreitenden Fällen** nach wie vor nicht in gleicher Weise wie bei **Inlandssachverhalten** gebildet werden kann, stellt einen potentiellen Verstoß gegen EU-Recht dar,<sup>577</sup> der sich ggf. auf die Organschaftsregelung der Zinsschranke erstrecken könnte.

Bereits vor dem Wirksamwerden der neuen Regelung wurden intensiv 336 Zweifel an der **Verfassungsmäßigkeit** der Zinsschranke geäußert,<sup>578</sup> v. a.

<sup>573</sup> Vgl. hierzu IAS 12 und IAS 37 sowie ausführlich *Kirsch* PiR, 237 ff.

<sup>574</sup> Vgl. BMF-Zinsschranke, Tz. 84–90.

<sup>575</sup> Kritisch äußert sich hierzu bspw. *Führich* IStR 2007, 341.

<sup>576</sup> Vgl. § 14 Abs. 1 S. 1 und S. 1 Nr. 2 S. 1 KStG, § 17 S. 1 KStG. § 2 Abs. 2 S. 2 GewStG.

<sup>577</sup> Hierzu u. a. BFH 29.1.2003, BStBl. II 2004, 1043; *Micker* DB 2003, 2734 ff.; Vertragsverletzungsverfahren der EU Nr. 2008/4909 gegen die Bundesrepublik Deutschland.

<sup>578</sup> Vgl. beispielhaft *Rödter/Stangl* DB 2007, 482 ff.; *Hey* BB 2007, 1303 ff.; *Kessler/Köhler/Knörzner* IStR 2007, 422; *Köhler* in Ernst&Young/BDI, Die Unternehmensteuerreform 2008, 110.

aufgrund des vermuteten Verstoßes gegen das **objektive Nettoprinzip**.<sup>579</sup> Die Frage der Verfassungsmäßigkeit hat dementsprechend auch schon mehrfach die Finanzgerichte beschäftigt, soweit erkennbar allerdings bislang nur im Wege des **vorläufigen Rechtsschutzes**. So hat der BFH in einem dieser vorläufigen Verfahren ernstliche Zweifel an der Verfassungsmäßigkeit von § 8a Abs. 2 Alt. 3 KStG (Rückausnahme von der Konzernklausel bei schädlicher Gesellschafterfremdfinanzierung) geäußert,<sup>580</sup> dabei aber nicht die Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke insgesamt beurteilt.

337 Unabhängig von der Frage der Europarechtskompatibilität und der Verfassungsmäßigkeit der Zinsschranke hat der vom deutschen Gesetzgeber eingeschlagene Weg die **internationale Steuerplanung** im Bereich der Fremdfinanzierung von Unternehmen erschwert. Denn eine pauschalisierend wirkende Zinsschranke ohne alternative Nachweismöglichkeit des fremdvergleichsüblichen Verhaltens steht dem international akzeptierten „**Arm’s Length Principle**“ entgegen. Die Einseitigkeit der Korrektur alleine beim Darlehensnehmer (und nicht auch beim Darlehensgeber) erhöht das Risiko einer wirtschaftlichen Doppelbesteuerung. Auch die Komplexität der Regelung und die Schwierigkeiten bei der Steuerung ihrer Auswirkungen wirken sich für die Unternehmen nachteilig aus.

338–349 (einstweilen frei)

## VI. Verhältnis zwischen den Korrekturvorschriften

### 1. Ausgangsfrage und Grundsätze

350 § 1 AStG kommt als **Korrekturvorschrift** dann zur Anwendung, wenn die Einkünfte eines inländischen Steuerpflichtigen aus einer Geschäftsbeziehung mit einem ihm nahe stehenden Geschäftspartner im Ausland dadurch gemindert werden, dass für diese Geschäftsbeziehung Bedingungen vereinbart werden, die nicht den Bedingungen entsprechen, die voneinander unabhängige Dritte unter vergleichbaren Verhältnissen vereinbart hätten. In der **Rechtsfolge** sind die Einkünfte des inländischen Steuerpflichtigen „... unbeschadet anderer Vorschriften so anzusetzen, wie sie unter den zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen angefallen wären.“<sup>581</sup> Grundlage für eine Korrektur der Einkünfte gem. § 1 AStG ist somit das tatsächliche bzw. hypothetische Verhalten Dritter, maW der **Fremdvergleichsgrundsatz** (Rn. 160f.).

351 Das deutsche Steuerrecht sieht neben § 1 AStG weitere Vorschriften vor, die ebenfalls eine Korrektur der Einkünfte des Steuerpflichtigen hin zu einem steuerlich als angemessen vermuteten Ergebnis zum Ziel haben. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang insbesondere die Institute der **vGA** und der **verdeckten Einlage** sowie § 42 AO. Die **Begrenzung des steuerlichen Abzugs von Schuldzinsen** (Rn. 300ff.) ist eine weitere nationale Korrektornorm, die jedoch eine primär formelhaft schematische Grundlage aufweist

<sup>579</sup> So u. a. *Loschelder* in Schmidt, § 4h EStG, Rn. 3.

<sup>580</sup> Vgl. BFH 13.3.2012, BStBl. II 2012, 611.

<sup>581</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 S. 1 AStG.

und nur sekundär auch Elemente des Fremdvergleichs berücksichtig. Schließlich sind auch die allgemeinen **Einlage- und Entnahmenvorschriften** bei der steuerlichen Ergebnisermittlung zu berücksichtigen.

Neben diesen nationalen Vorschriften ist deren Verhältnis zu den internationalen Korrektornormen zu beachten, dabei vor allem das **Arm's Length Principle** gemäß den Art. 9 OECD-MA folgenden bilateralen Vereinbarungen Deutschlands mit anderen Staaten.

Aus der Existenz verschiedener Einkünfteermittlungs- und Korrekturvorschriften entsteht eine **Normenkonkurrenz** hinsichtlich der Anwendung dieser Vorschriften. Auf die Notwendigkeit der Abgrenzung weist schon der Gesetzeswortlaut „... unbeschadet anderer Vorschriften ...“ in § 1 Abs. 1 S. 1 AStG hin. Sie ergibt sich aber auch aus den unterschiedlichen Rechtsfolgen der verschiedenen Vorschriften. 352

Die konkrete Ausgestaltung dieser Normenkonkurrenz war jedoch bei Einführung des AStG und einige Zeit danach nicht eindeutig geklärt. Entsprechend wurden hinsichtlich der Anwendung des § 1 AStG sowie dessen Verhältnis zu anderen Vorschriften unterschiedliche Auffassungen diskutiert. Hierbei ist zu unterscheiden zwischen dem **Vorrang in der Anwendung** einerseits und der **Rechtsfolge** andererseits. Zu den diskutierten Lösungen gehören der **gegenseitige Ausschluss** von § 1 AStG und vGA, Entnahme und verdeckter Einlage,<sup>582</sup> die **Verdrängung anderer Vorschriften durch § 1 AStG**<sup>583</sup> versus die **Verdrängung von § 1 AStG durch andere Vorschriften**<sup>584</sup> sowie die **Idealkonkurrenz** von § 1 AStG mit den anderen Vorschriften.<sup>585</sup>

Bei dessen Einführung wurde § 1 AStG wohl zunächst als **Spezialvorschrift** verstanden.<sup>586</sup> Die Spezialität von § 1 AStG ergibt sich daraus, dass dies die einzige Vorschrift ist, die den Fremdvergleichsgrundsatz als Maßstab für die Korrektur der Einkünfte kodifiziert.<sup>587</sup> Gemäß dieser Interpretation wäre § 1 AStG als grundlegende Spezialvorschrift für die Korrektur der Einkünfte in grenzüberschreitenden Sachverhalten bei der Anwendung vorrangig gegenüber allen anderen (allgemeineren) Korrekturvorschriften. 353

Die **deutsche FinVerw.** hatte sich in den VGr 1983 zunächst dahingehend festgelegt, dass die **allgemeinen Vorschriften zur Ermittlung der Einkünfte vorrangig gegenüber den Korrekturvorschriften** anzuwenden seien.<sup>588</sup> Weiterhin seien „... die Abgrenzungsregeln ... nach ihren Rechtsvoraussetzungen voneinander unabhängig und nebeneinander anwendbar ...“.<sup>589</sup> Insoweit entsprach die Verwaltungsmeinung dem allgemeinen Verständnis des Wortlauts von § 1 AStG. Hinsichtlich des Anwendungsvorrangs der Korrekturvorschriften bzw. Abgrenzungsregeln zueinander sah die deutsche FinVerw. jedoch einen **Vorrang der verdeckten Einlage und der** 354

<sup>582</sup> Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Rn. 89–95.

<sup>583</sup> Bspw. Vogel DB 1972, 1402.

<sup>584</sup> Vgl. VGr 1983, Tz. 1.1.3.

<sup>585</sup> Vgl. Wassermeyer in Wassermeyer/Baumhoff, Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, Rn. 76 ff.

<sup>586</sup> Vgl. Ebling StBp 1971, 218 ff.; Vogel DB 1972, 1402.

<sup>587</sup> So auch Baumhoff in Mössner u. a., Rn. C 258.

<sup>588</sup> Vgl. VGr 1983, Tz. 1.1.2.

<sup>589</sup> Vgl. VGr 1983, Tz. 1.1.3 S. 1.

**vGA gegenüber § 1 AStG.**<sup>590</sup> Beide Auffassungen hat die deutsche FinVerw. in einem späteren Anwendungsschreiben zum Außensteuergesetz<sup>591</sup> sowie in den VGr-Verfahren<sup>592</sup> bestätigt. Darüber hinaus wurde in dem Anwendungsschreiben und in den VGr-Verfahren eine **Idealkonkurrenz** von § 1 AStG gegenüber den Vorschriften der Entnahme und der verdeckten Einlage in eine Kapitalgesellschaft definiert.

Spätestens seit der ersten Veröffentlichung der deutschen FinVerw. in den VGr 1983 entwickelte sich auch die veröffentlichte Literaturmeinung und es überwog zunehmend die Annahme einer **Subsidiarität** gegenüber der zuvor bevorzugten **Spezialität** von § 1 AStG. Gemäß der Subsidiaritätstheorie sollten die Korrekturvorschriften der vGA, der (verdeckten) Einlage und der Entnahme in der Anwendung vorgehen und § 1 AStG eine **Auffangvorschrift** zur Vermeidung von Besteuerungslücken darstellen.<sup>593</sup> U. a. auch von der Rechtsprechung gestützt setzte sich zunehmend das Konzept der **Idealkonkurrenz** durch.<sup>594</sup>

**355** Die **Rechtsfolge einer Idealkonkurrenz** bedeutet, dass die jeweils die höchsten Anpassungen zulassende(n) Vorschrift(en) anzuwenden sind. In Bezug auf § 1 AStG blieb allerdings unklar, ob die weitergehende Korrektur aus Sicht der FinVerw. oder des Steuerpflichtigen zu bestimmen ist.<sup>595</sup>

**356** Um weitere Unsicherheiten hinsichtlich des Konkurrenzverhältnisses von § 1 AStG zu anderen Korrekturvorschriften zu beenden, erfolgte iRd **UStRG 2008**<sup>596</sup> eine gesetzliche Präzisierung und Erweiterung. Demnach sind die sich aus der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes gem. § 1 AStG ergebenden „... weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen.“<sup>597</sup> Damit sollte klargestellt werden, dass § 1 AStG **nachrangig zu anderen Korrekturvorschriften** anzuwenden ist und sicherstellen soll, dass Korrekturen auf den **Fremdvergleichspreis** auf Basis einer gesetzlichen Grundlage durchgeführt werden können, soweit dies in Anbetracht eines gegebenen Sachverhalts geboten ist.<sup>598</sup> Damit schloss sich der Gesetzgeber der Meinung der FinVerw. und der inzwischen wohl herrschenden Auffassung zur Funktion von § 1 AStG an als **subsidiär zu anderen Korrekturvorschriften** hinsichtlich der Anwendung und als **Idealkonkurrenz** in der Rechtsfolge.<sup>599</sup> Im Ergebnis erfolgt eine Korrektur der Einkünfte immer in Höhe des maximal möglichen Betrages, die weitest mögliche Korrektur wird jedoch nur einmal durchgeführt. Eine **Duplizierung** von Korrekturen der Einkünfte soll nicht erfolgen.

Damit sollten auch potenzielle Konflikte aus der **parallelen Anwendung mehrerer Korrekturvorschriften** für die Zukunft ausgeschlossen sein. Vor

<sup>590</sup> Vgl. VGr 1983, Tz. 1.1.3 S. 2.

<sup>591</sup> Vgl. BMF 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sondernummer 1, Tz. 1.1.2.

<sup>592</sup> Vgl. VGr-Verfahren, Tz. 5.3.3.

<sup>593</sup> Vgl. *Woerner* BB 1983; *Pohl* in Blümich, AStG § 1, Rn. 17.

<sup>594</sup> Vgl. zB FG Düsseldorf v. 8.12.1998, IStR 1999, 311 (auszugsweise); *Borstell/Brüninghaus/Dworaczek* IStR 2001, 757.

<sup>595</sup> Vgl. *Wassermeyer* BB 1984, 1501 f.

<sup>596</sup> UStRG 2008, 14.8.2007, BGBl. I 2007, 1933.

<sup>597</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 S. 4 AStG idF d. AmtshilfeRLUmG.

<sup>598</sup> S. hierzu die Regierungsbegründung, BR-Drucks. 220/07, 143.

<sup>599</sup> Vgl. *Pohl* in Blümich, AStG § 1, Rn. 18.

der gesetzlichen Klarstellung war es u.a. Gegenstand der Diskussionen, inwieweit das Risiko einer **mehrfachen Korrektur** auf Basis verschiedener Vorschriften im Rahmen des gleichen Sachverhaltes bestehen könnte, obwohl dies aus inhaltlichen<sup>600</sup> und verfassungsrechtlichen<sup>601</sup> Gründen abzulehnen wäre. Andererseits kann die neue gesetzliche Situation systematisch nicht vollends überzeugen, da § 1 AStG in der Anwendung zwar grundsätzlich subsidiär ist, in der Rechtsfolge jedoch uU andere Korrekturvorschriften überlagert.<sup>602</sup>

Eine detaillierte Auseinandersetzung mit dem Verhältnis von § 1 AStG 357 zu den wichtigsten anderen Korrekturvorschriften sowie der verschiedenen Korrekturvorschriften zueinander vermittelt der folgende Teil dieses Abschnitts.

## 2. Verhältnis des § 1 AStG zur verdeckten Gewinnausschüttung

Die deutsche FinVerw. vertritt seit einiger Zeit die Auffassung, dass die 358 **verdeckte Gewinnausschüttung § 1 AStG verdrängt**, soweit die Voraussetzungen der jeweiligen Vorschriften gleichzeitig gegeben sind.<sup>603</sup> Dieser Auffassung folgte auch die hM in der Literatur.<sup>604</sup> Durch die Erweiterung von § 1 Abs. 1 S. 3 AStG iRd UStRG 2008 (in der aktuellen Fassung § 1 Abs. 1 S. 4 AStG) sollte dieser Anwendungsvorrang der vGA ebenso auf gesetzlicher Basis geklärt sein wie die Rechtsfolge der Durchführung einer Korrektur der Einkünfte auf den Fremdvergleichspreis, sofern und soweit dies zu einer höheren Korrektur führt als die Korrektur gemäß dem Institut der vGA. Eine Korrektur auf Basis einer vGA und zusätzlich eine Korrektur iHd Fremdvergleichspreises gem. § 1 AStG ist nicht durchzuführen.

Noch nicht abschließend geklärt ist, ob bei Feststellen eines höheren 359 Fremdvergleichspreises eine **unmittelbare und vollständige Korrektur** der Einkünfte gem. § 1 AStG erfolgt oder ob sich die **Korrektur in zwei Schritten** vollzieht, dh zunächst Durchführung der Korrektur gemäß vGA und anschließend die zusätzliche Korrektur gem. § 1 AStG bis zur Höhe des Fremdvergleichspreises. Nach der hier vertretenen Auffassung spricht der Wortlaut des Gesetzes „... **neben** den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften ...“<sup>605</sup> für die Durchführung von zwei Korrekturschritten.<sup>606</sup>

Im Regelfall sollten aber ohnehin Korrekturen auf Basis einer vGA zum gleichen Korrekturbetrag führen wie solche auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes gem. § 1 AStG.<sup>607</sup>

<sup>600</sup> Vgl. *Debatin* RIW 1975, 596 ff.; *Wassermeyer* in FWBS, § 1 AStG, Anm. 42.

<sup>601</sup> Vgl. BVerfG 25.9.1992, 2 BvL 14/91, BVerfGE 87, 153.

<sup>602</sup> Vgl. *Hofacker* in Haase, § 1 AStG, Rn. 30.

<sup>603</sup> Erstmals in den VGr 1983, Tz. 1.1.3 S. 2.

<sup>604</sup> Vgl. *Hellwig* DStZ/A 1973, 13; *Wassermeyer* in FWBS, § 1 AStG, Anm. 81; *Baranowski*, Besteuerung (1. Aufl.), 201; *Wöerner* BB 1983, 845; *Wassermeyer* IStR 2001, 633.

<sup>605</sup> Vgl. § 1 Abs. 1 S. 4 AStG idF d. AmtshilfeRLUmG.

<sup>606</sup> Wohl aa *Wassermeyer* in FWBS, § 1 AStG, Anm. 77. Danach ist die jeweils weitergehende Korrekturmöglichkeit vorrangig anzuwenden.

<sup>607</sup> So bspw. auch *Schaumburg* Internationales Steuerrecht, Rn. 18.81.



**360** Im Verhältnis zwischen § 1 AStG und der vGA ergeben sich aber auch eine Reihe von Sachverhalten, bei denen **keine Normenkonkurrenz** besteht:<sup>608</sup>

1. Reine **Auslandssachverhalte** werden weder von § 1 AStG noch vom Rechtsinstitut der vGA abgedeckt.
2. Reine **Inlandssachverhalte** werden von den Regeln der vGA abgedeckt. § 1 AStG hingegen umfasst nur Geschäftsbeziehungen zum Ausland.
3. **Interessenverflechtungen** ohne gesellschaftsrechtliche Verbindung, wie sie durch § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG angesprochen werden, fallen nicht unter den Regelungsbereich einer vGA. In diesen Fällen kann nur § 1 AStG zur Anwendung kommen.
4. **Unwesentliche Beteiligungen** liegen außerhalb des Regelungsbereichs von § 1 AStG, soweit kein Fall der Interessenverflechtung nach § 1 Abs. 2 Nr. 3 AStG vorliegt. Sie unterliegen somit nur den Regeln der vGA.
5. Gegenstand einer Korrektur nach § 1 AStG sind ausschließlich Einkünfte aus **Geschäftsbeziehungen**, während das Vorliegen einer Geschäftsbeziehung keine Voraussetzung für die Annahme einer vGA ist.
6. Voraussetzung für das Rechtsinstitut der vGA ist die Verwirklichung durch eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse iSd § 1 KStG. Für die Anwendung von § 1 AStG kommt hingegen **jede Person** mit steuerpflichtigen Einkünften im Inland in Betracht.

### 3. Verhältnis des § 1 AStG zur verdeckten Einlage/verdeckten Entnahme

**361** Das Institut der verdeckten Einlage und der verdeckten Entnahme ist gesetzlich **nicht unmittelbar definiert**. Zur verdeckten Einlage wird für die Ermittlung der Einkünfte unbeschränkt Steuerpflichtiger iSd § 1 Abs. 1 KStG lediglich festgelegt, dass verdeckte Einlagen die Einkünfte nicht erhöhen.<sup>609</sup> Für das Bestehen einer Normenkonkurrenz bedarf es jedoch einer Definition der konkurrierenden Normen.

**362** Für die **verdeckte Einlage** bestand eine herrschende Auffassung in der Literatur, wonach als Rechtsgrundlage die §§ 4 Abs. 1 S. 1 und 5 EStG iVm § 8 Abs. 1 KStG zu sehen sind.<sup>610</sup> Inzwischen wird, gestützt auf BFH-Rechtsprechung und daraus abgeleiteter KStR, die verdeckte Einlage als **Spiegelbild der vGA** gem. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG aufgefasst (Rn. 131).

**363** Aus Sicht der empfangenden Gesellschaft ist eine Normenkonkurrenz der verdeckten Einlage mit § 1 AStG nicht vorstellbar. Die Einkünfte der Gesellschaft werden durch die verdeckte Einlage nicht gemindert (allenfalls erhöht), so dass § 1 AStG nicht zur Anwendung kommen kann. Jedoch ist eine verdeckte Einlage geeignet, die Einkünfte des einlegenden Gesellschafters zu mindern, so dass eine Korrektur der Einkünfte des Gesellschafters gem. § 1 AStG vorstellbar ist.

<sup>608</sup> Vgl. *Debatin* RIW 1975, 596; *Woerner* BB 1983, 845; *Wassermeyer* in FWBS, § 1 AStG, Anm. 81 f.

<sup>609</sup> Vgl. § 8 Abs. 3 S. 3 KStG.

<sup>610</sup> So bspw. *Döllerer* 126; *Höppner* StBp 1983, 121, Fn. 5; *Wassermeyer* in Steuerberater-Jahrbuch 1985/86, 213/219 f. und 230.