

- 93 **Voraussetzung der Umqualifizierung.** Eine solche (Um-)Qualifizierung richtet sich (zumindest aus dt. Sicht) auch nach dem Zivilrecht des anderen Vertragsstaates, das sich aus dem Gesellschaftsstatut des Unternehmens ergibt (BFH v. 30.5.90 I R 97/88, BStBl. II 1990, 875). Zugleich dürfte sich eine solche Umqualifizierung auch erst dann ergeben, wenn der Darlehensnehmer von Anfang an nicht in der Lage war, das Darlehen zu bedienen und mithin eine Rückzahlung nicht ernstlich gewollt war. In einem solchen Fall wäre der „Darlehensnehmer“ allerdings wohl auch als zahlungsunfähig gem. § 17 Abs. 2 InsO einzustufen. Die Umqualifizierung bezieht sich daher nicht auf eine wie auch immer festzustellende fremdübliche Fremdkapitalausstattung des Unternehmens. Wohl unstreitig sind jedoch Finanzierungsbeziehungen, wie Darlehen, Garantien, Bürgschaften etc., als solche erfasst.
- 94 **Orientierung an § 1 AStG.** Nach BT-Drucks. VI/2883 S. 17 und 23 sollte mit § 1 AStG eine den Art. 9 Abs. 1 ausfüllende Gewinnkorrekturvorschrift in das innerstaatliche dt. Steuerrecht eingefügt werden. Dies spricht dafür, die Formulierungen des § 1 AStG zu Auslegungszwecken ergänzend heranzuziehen. § 1 Abs. 1 AStG regelt Einkünfteverlagerungen „aus Geschäftsbeziehungen“; eine Definition findet sich in § 1 Abs. 4 AStG und sollte den kaufmännischen und finanziellen Beziehungen entsprechen (so wohl auch *Becker* in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, Art. 9 Rn. 20); damit werden aber auch gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen ausgeklammert, die unmittelbar zu einer rechtlichen Änderung der Gesellschafterstellung führen.

4. Bindung an vereinbarte oder auferlegte Bedingungen

- 95 **a) Allgemeines.** Die Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle und/oder dem Kapital allein rechtfertigt noch keine Gewinnberichtigung. Es müssen vereinbarte oder auferlegte Bedingungen hinzutreten, die nicht dem *Dealing at arm's length*-Prinzip entsprechen und sich daher eine Auswirkung auf den Gewinn ergibt. Demzufolge muss man mit der Beteiligung die Möglichkeit haben, auf diese Bedingungen einzuwirken. Nach dt. innerstaatlichen Steuerrecht müssen Umstände hinzutreten, aus denen sich ein Veranlassungszusammenhang zw. einer der Beteiligungsformen und den vom Fremdvergleich abweichenden vereinbarten oder auferlegten Bedingungen ergeben. Im dt. Steuerrecht wird der entspr. Veranlassungszusammenhang widerlegbar vermutet, wenn die Beziehungen zw. einer KapGes. und ihrem Gesellschafter nicht dem Fremdverhaltensmaßstab eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters entsprechen (BFH v. 17.10.2001 I R 103/00, BStBl. II 2004, 171).
- 96 **b) Vereinbarte oder auferlegte Bedingungen.** Unter dem Ausdruck „vereinbarte Bedingungen“ ist alles zu verstehen, was Gegenstand einer unmittelbar zw. verbundenen Unternehmen abgeschlossenen Vereinbarung sein kann. Der Begriff ist in einem weiten Sinne zu verstehen (vgl. *Becker* in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, Art. 9 Rn. 22; *Eigelshoven* in V/L⁶ Art. 9 Rz. 50).

Diese Bedingungen müssen nicht schriftlich, sie können auch mündlich oder stillschweigend vereinbart sein und im Handeln der Beteiligten zum Ausdruck kommen.

Auswirkung auf den Gewinn. Oftmals erfolgt eine Reduzierung auf das vereinbarte Entgelt, den Preis, von Geschäftsbeziehungen (u.a. BFH v. 24.6.2015 I R 29/14, BStBl. II 2016, 258; BFH v. 17.12.2014 I R 23/13, BStBl. II 2016, 261). So wird aber bspw. in Tz. 1.7 der TPG 2017 angeführt, dass es sich unter anderem um Preise handeln kann; sie sind aber nicht die einzig zu beachtende Bedingung. Zugleich wird in Art. 9 Abs. 1 mit keinem Wort „Preis“ erwähnt. Es geht damit um die gesamten Bedingungen der kaufmännischen und finanziellen Beziehungen zw. verbundenen Unternehmen, die eine Auswirkung auf die Gewinne der beiden Unternehmen haben. 97

Faktische Beherrschung. Die vereinbarten Bedingungen werden von den verbundenen Unternehmen normalerweise „ausgehandelt“. Dabei steht es der Annahme „vereinbarter Bedingungen“ nicht entgegen, wenn eines der beiden verbundenen Unternehmen bei dem Abschluss der Vereinbarung seinen beherrschenden Einfluss durchsetzt. Äußerstenfalls werden dadurch aus den „vereinbarten Bedingungen“ auferlegte Bedingungen. Die Abgrenzung zw. den beiden Begriffen ist jedoch fließend. Die „auferlegten Bedingungen“ stehen abkommensrechtl. den vereinbarten Bedingungen gleich. Das Auferlegen setzt keine bestimmte gesellschaftsrechtliche Position der Person voraus, die die Bedingungen auferlegt. Es genügt eine faktische Beherrschungsmöglichkeit. Die Beherrschung muss keine generelle sein. Es genügt die Beherrschung bezogen auf vertragliche Bedingungen. Die vereinbarten oder auferlegten Bedingungen müssen die verbundenen Unternehmen als Vertragspartner binden. Deshalb muss jedoch die Person, die die Bedingungen auferlegt, nicht an der Geschäftsbeziehung beteiligt sein. Man denke nur an eine MutterGes., die ihren beiden TochterGes. bestimmte Geschäftsbeziehungen auferlegt. Unverbindliche Bedingungen sind keine solchen iSd. Art. 9 Abs. 1. Angebote sind noch keine vereinbarten oder auferlegten Bedingungen. 98

Ökonomisches Sollverhalten. Die zw. den beiden verbundenen Unternehmen vereinbarten oder auferlegten Bedingungen rechtfertigen nur dann eine Gewinnkorrektur, wenn sie von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen unter sonst gleichen Bedingungen miteinander vereinbaren würden. Welche Bedingungen unabhängige Unternehmen ausgehandelt hätten, ist durch Nachdenken und nicht notwendigerweise durch Beweiserhebung zu ermitteln. Es ist auf ein ökonomisch vernünftiges Sollverhalten untereinander unabhängiger Unternehmen abzustellen. Unabhängige Unternehmen sind solche, die iSd. Art. 9 Abs. 1 Buchst. a und b nicht miteinander verbunden sind. Hier kommt dann der Beantwortung der Frage, wie das fremdübliche Verhalten zweier voneinander unabhängiger Unternehmen ermittelt werden soll, eine besondere Bedeutung zu (so auch *Becker* in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, Art. 9 Rn. 25). Unter anderem hierzu hat die OECD die TPG 99

als einen „Standard“ entwickelt. Allerdings kommt es hier mehr auf einen (standardisierten) Vergleich als auf das ökonomische Nachdenken an.

- 100 **c) Fremdvergleich als Sollverhalten oder als Marktvergleich.** Der Fremdvergleich iSd. Art. 9 Abs. 1 erfasst einerseits das Verhalten beider verbundenen Unternehmen. Er fordert die fiktive Annahme ihrer Unabhängigkeit bei einem Fortbestand der Vergleichbarkeit der übrigen Verhältnisse. Deshalb beginnt die Prüfung idR bei dem Verbundensein zweier Unternehmen. Fehlt sie, so ist abkommensrechtl. eine wirtschaftl. DBest. verbundener Unternehmen mit der Folge zu verneinen, dass jeder Vertragsstaat die wirtschaftl. DBest. nur nach Maßgabe seines innerstaatlichen Rechts vermeiden kann.
- 101 **Vergleich.** Der Fremdvergleichsgrundsatz erfordert damit einen Vergleich der Bedingungen zw. verbundenen Unternehmen zu den Bedingungen zw. fremden Dritten in einer vergleichbaren Situation und die Analyse der Auswirkung auf den Gewinn. Die USA erließen 1968 Regelungen, die auf einem solchen Vergleich aufbauten (*Koomen* ITPJ 2015, 141, 142). Fraglich ist nun, ob für diesen Vergleich auf eine vergleichbare Markttransaktion abzustellen ist (market approach; auch konkreter Fremdvergleich) oder ob hypothetische Überlegungen (gedachtes ökonomisches Sollverhalten; auch hypothetischer Fremdvergleich, aber nicht im Sinne des § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG) basierend auf den internen Daten anzustellen sind (zur Thematik sehr umfassend *Pichhadze* WTJ 2015, No. 3; auch *Piccio* Accounting, Organizations and Society 1992, 759ff.). Verlangt wird zumindest ein Vergleich basierend u. a. auf den kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen. Demzufolge gilt es, den tatsächlichen Sachverhalt festzustellen, der dann zu vergleichen bzw. zu würdigen ist.
- 102 **Marktdaten.** Sollten Marktdaten existieren, könnten diese einen überprüf- baren und objektiven Wertmaßstab bilden. So hat auch der BFH in seinem Urteil v. 6.4.2005 (I R 22/04, BStBl. II 2007, 658) angeführt, dass es richtig sei, „dass der steuerrechtlich maßgebliche Fremdvergleich nach Möglichkeit aus konkret festgestellten Vergleichswerten abgeleitet werden muss.“ Scheinbar waren die USA 1968 und die OECD in ihrem Bericht von 1979 von der An- nahme ausgegangen, dass verlässliche Vergleichswerte in ausreichender An- zahl gefunden werden könnten. Es stellt sich aber die Frage der Vergleichbarkeit der Daten. Zur Überprüfung der Fremdüblichkeit von Verrechnungspreisen werden mitunter Renditekennziffern vergleichbarer unabhängiger Unterneh- men mit den Renditekennziffern des betreffenden Unternehmens verglichen. Zur Bestimmung dieser Renditekennziffern von unabhängigen Unternehmen werden öffentlich zugängliche Datenbanken verwendet. Die Benchmark- analysen lassen jedoch eine mehr oder weniger große und mitunter willkürliche Bandbreite von Vergleichswerten zu (siehe beispielhaft zu Datenbankana- lysen und den resultierenden Bandbreiten *Krüger/Nientimp/Schwarz* Ubg 2016, 221, 222f.; *Schwarz/Stein/Holinski* DB 2016, 2307, 2308ff.; *Schwarz/Stein/ Holinski/Hoffmann* DB 2016, 2857, 2860f.; *Schwarz/Stein/Holinski/Hoffmann* Ubg 2017, 149, 152).

So führte schon *Wassermeyer* in früheren Ergänzungslieferungen (Rz. 125) an: Nach der einen Methode müssen durch Beweisaufnahme zwei vergleichbare Unternehmen ermittelt und ihre Unabhängigkeit untereinander sowie die zw. ihnen vereinbarten oder auferlegten Beziehungen festgestellt werden. In der Praxis funktioniert diese Methode nicht, weil sich entweder zwei vergleichbare Unternehmen, die untereinander Beziehungen unterhalten, nicht feststellen lassen oder weil bezüglich der Vergleichbarkeit der Unternehmen ernstliche Zweifel bestehen. Die FinVerw. kann häufig ihre Vergleichsunternehmen aus Gründen des Steuergeheimnisses nicht benennen. In diesem Zusammenhang wird gelegentlich die Branchenüblichkeit als Fremdverhaltensmaßstab erwähnt. In der Praxis lassen sich jedoch die Branchen nicht eindeutig voneinander abgrenzen. Viele Unternehmen sind in mehreren Branchen tätig. Auch verhalten sich innerhalb derselben Branche große Unternehmen anders als kleine. Vor allem aber handelt nicht jeder, dessen Verhalten von dem branchenüblichen abweicht, deshalb immer betriebswirtschaftl. unvernünftig. Häufig liegt gerade in dem vom Branchenüblichen abweichenden Verhalten das Geheimnis des Erfolges eines Unternehmens. Die Bestimmung des Fremdvergleichspreises auf Basis von Marktdaten ist mit umfassenden Schwierigkeiten verbunden. Die detaillierte Beurteilung von qualitativen Faktoren sowie Mengeneffekten machen es mitunter unmöglich, die Vergleichbarkeit von Vergleichsunternehmen oder -waren mit Sicherheit festzustellen und die Auswirkungen auf den Gewinn zu bemessen (wohl auch *Picciotto Accounting, Organizations and Society* 1992, 759, 775).

Ökonomisch fundierte Analyse. Eine Begrenzung auf diesen Marktansatz erscheint daher nicht unbedingt zielführend. Auch das ökonomische Nachdenken und, damit einhergehend, die Anwendung ökonomisch fundierter und in der Fachöffentlichkeit anerkannter Vorgehensweisen darf einem nicht verwehrt werden, um darzulegen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz eingehalten wurde. Sind die betroffenen Unternehmen iSd. Art. 9 Abs. 1 miteinander verbunden, so belegt der Ausdruck „vereinbaren würden“, dass der vorzunehmende Fremdvergleich auf einem hypothetischen Denkmodell aufbaut. Es wird gedanklich eine Unabhängigkeit angenommen, die tatsächlich nicht besteht. Dies geht jedoch nicht soweit, dass ignoriert werden dürfte, dass die verbundenen Unternehmen zu einer Unternehmensgruppe gehören. Lediglich der „Interessengegensatz“ ist herzustellen. Sodann werden die kaufmännischen oder finanziellen Beziehungen ermittelt, die untereinander unabhängige Unternehmen vereinbart hätten. Dies geschieht im Grundsatz durch Nachdenken und nicht durch Beweisaufnahme. Das Nachdenken orientiert sich an einem Sollverhalten unabhängiger Unternehmen, die Beziehungen untereinander zum Zwecke der Gewinnmaximierung bzw. zur Erzielung einer nachhaltigen Wertschöpfung unterhalten. Das Sollverhalten orientiert sich vor allem an dem betriebswirtschaftl. Vernünftigen. Man kann von Hilfskriterien sprechen, die den Rückschluss auf ein betriebswirtschaftl. vernünftiges Handeln zulassen, wobei das Abweichen von dem betriebswirt-

schaftl. vernünftigen Handeln als widerlegbarer Anhaltspunkt (Vermutung) für ein durch das Verbundeneisen veranlassetes Handeln angesehen wird.

105 Transaktionsorientierte Gewinnaufteilungsmethode. Ein Schritt in diese Richtung wird mit der transaktionsorientierten Gewinnaufteilungsmethode unternommen (s. Rz. 310 ff.). Sie basiert vornehmlich auf internen Daten und innerhalb dieser Methode können auch sog. Bewertungstechniken, wie Ertragswert- oder DCF-Verfahren, angewandt werden. Da anscheinend die Besorgnis vorherrscht, dass die Anwendung dieser Methode (und der Bewertungstechniken) zu eher unverlässlicheren Resultaten führe und sie ggf. auch nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar sei, wurde diese Methode nur nach umfangreichen Diskussionen in die TPG aufgenommen. Sie steht zwar auf einer Stufe mit den anderen Verrechnungspreismethoden, da gem. den TPG die „most appropriate method“ zu verwenden ist, aber sie soll insbes. dann die am besten geeignete Methode sein, wenn keine Marktdaten vorliegen bzw. einzigartige und wertvolle Beiträge geleistet werden, für die Vergleichswerte nicht existieren. Diese Besorgnis erscheint jedoch unbegründet: Die Anwendung von ökonomischen Bewertungsmethoden oder der Gewinnaufteilungsmethode mag zwar subjektiv sein, ist jedoch objektivierbar und damit nachvollziehbar. Der scheinbar objektive Marktansatz ist demgegenüber entspr. subjektiv. Zum einen ist die Auswahl von Vergleichswerten mit subjektiven Entscheidungen verbunden, zum anderen ist (meist) unbekannt, wie der entsprechende Preis zustandekam.

106 Auch erfordert der Fremdvergleich nach dem Wortlaut von Art. 9 Abs. 1 keinen Vergleich mit Fremddaten. Es geht um einen Vergleich von Bedingungen, „die von denen abweichen, die unabhängige Unternehmen miteinander vereinbaren würden“ (engl.: *differ from those which would be made between independent enterprises*). Durch die Verwendung des Konjunktivs und die fehlende Bezugnahme auf einen Markt werden beide Ansätze parallel nebeneinander ermöglicht. Entsprechend scheint auch die OECD dieser Ansicht zu sein, ansonsten hätte sie die Gewinnaufteilungsmethode nicht in die TPG als gleichrangig anzuwendende Methode aufgenommen.

107 Internationale Rechnungslegung. Ein Blick in die internat. Rechnungslegung erscheint in diesem Zusammenhang aufschlussreich: So entspricht gem. IFRS 13 bspw. der beizulegende Zeitwert (*fair value*) dem Preis, der in einem geordneten Geschäftsvorfall zw. Marktteilnehmern am Bemessungsstichtag für den Verkauf eines Vermögenswertes eingenommen bzw. für die Übertragung einer Schuld gezahlt würde. Im IFRS 13 ist eine dreistufige *Fair value*-Hierarchie vorgesehen, die sich aus sog. *Input*-Faktoren der Stufen 1 bis 3 ergibt: Auf erster Ebene (*Level 1-Inputs*) sind notierte Preise an aktiven Märkten für identische Vermögenswerte und Verbindlichkeiten heranzuziehen. Hier wird einem *Market-to-Market*-Ansatz gefolgt. Die zweite Ebene (*Level 2-Inputs*) steht für direkt oder indirekt beobachtbare Bewertungsparameter, bspw. Zinssätze, Wechselkurse, *Credit Spreads*. Zur dritten Ebene (*Level 3-Inputs*) zählen nicht beobachtbare Bewertungsparameter. Hier fehlen konkrete Preise, so dass die Daten mithilfe von Modellen (Bewertungsverfahren) zu

ermitteln sind; sog. *Mark-to-Model* (*Merket* in Baumbach/Hopt, HGB, 38. Aufl. 2018, § 255, Rn. 26). Eine solche Hierarchie ist zwar nicht in Art. 9 Abs. 1 vorgesehen. Jedoch zeigt die Vorgehensweise in den IFRS auf, dass eben nicht nur Marktdaten von Relevanz sind, um eine Bewertung vorzunehmen.

Ein Vergleich mit am Markt vorhandenen Vergleichsdaten kann die Führung des Fremdvergleichs ggf. vereinfachen, sofern eindeutige Vergleichswerte gegeben sind. Aber auch ein ökonomisches Nachdenken und damit die Anwendung von in der Wirtschaftswissenschaft anerkannten Prinzipien (so auch *Koomen ITPJ* 2015, 230 [243]) können ausreichend sein. Ordentliche voneinander unabhängige Dritte würden bei einem gedachten Sollverhalten ebenfalls ökonomisch fundiert handeln. Anderweitig wäre in dem Fall, dass Marktdaten oder ein vergleichbares Handeln voneinander unabhängiger Dritter nicht festgestellt werden können, eine Transaktion immer als fremdunüblich zu qualifizieren.

Rechtsfiktion. Art. 9 spricht es zwar nicht direkt an, aber Maßstab des Fremdvergleichs ist das Verhalten eines doppelt ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (s. dazu u. a. BFH v. 17.5.95 I R 147/93, BStBl. II 1996, 204; *Thier* IStR 2012, 495). Sowohl der Marktansatz als auch das gedachte Sollverhalten zielen hierauf ab. Beim Marktansatz sind immer mindestens zwei unabhängige Parteien beteiligt und bei ökonomischen Erwägungen sind ebenfalls immer beide Parteien einzubeziehen.

108

Die Staatengemeinschaft ist und die jeweiligen Staaten sind zudem auch darin frei, zu definieren was als fremdvergleichskonform anzusehen ist. Der Fremdvergleichsgrundsatz wird allerdings in Art. 9 nicht definiert. Als Leitlinie kommen zwar die TPG infrage, aber nach Ansicht der OECD (und iÜ auch der UN) sind Verrechnungspreisregelungen als „Umsetzungsnorm“ für Art. 9 Angelegenheit des jeweiligen Staates. Damit kann aber auch der Ausspruch *“when I use the words ‘arm’s length’, it means just what I choose it to mean – neither more nor less”* (*Schrotenboer Tax Notes* 2004, 265, 272; *Kleinbard* zitiert in *Shepard*, *TNI* 2008, 970, 971) gelten. Einerseits hat dieser Ausspruch den Charme, dass sich die ständige Frage bzw. der ständige Verweis darauf, was fremde Dritte in einer vergleichbaren Situation getan hätten (engl. *“what independent enterprises would have done in comparable circumstances”*), erübrigen könnte. Empirisch ist ein solches Verhalten kaum eindeutig feststellbar und ein Sollverhalten ist durch Nachdenken zu ermitteln. Beides führt immer zu Wertungsbandbreiten. Bei einer strikten Vorgabe könnten diese Wertungsbandbreiten auf ein Minimum reduziert werden, was wiederum Steuergestaltungsmöglichkeiten mit Verrechnungspreisen verringern könnte. Andererseits würde eine genaue Vorgabe, was als Fremdvergleich gilt, zur Loslösung von Marktdaten oder vom Sollverhalten führen. Dies würde ein mit dem Fremdvergleichsgrundsatz verbundenes Ziel konterkarieren: Die Gleichstellung und Schaffung gleicher Wettbewerbsbedingungen zw. verbundenen und unverbundenen Unternehmen. Für Erstere würden pauschale Vorgaben gelten und für Letztere wäre der Markt entscheidend. Allerdings ist auch zuzugestehen, dass der Ausspruch schon heute angewandt wird: Der Fremdvergleich ist nichts anderes als eine

Rechtsfiktion, welche weitere Fiktionen beinhaltet und auf diesen aufbaut (siehe auch *Petruzzi* Transfer Pricing in a Post-BEPS World, 10 mwN; *Borges/Takano* Intertax 2017, 841, 844) mwN; *Rasch* Konzernverrechnungspreise, 163).

109 Unüblichkeit als Indiz. Die Unüblichkeit ist jedoch nur ein Indiz. Sie führt im Ergebnis zu einer Verlagerung der Darlegungslast. Derjenige, der sich unüblich verhält, muss darlegen, dass sein Verhalten dennoch wirtschaftl. sinnvoll ist. Es geht letztlich um die im Einzelfall zu treffende Feststellung, ob unübliche Bedingungen den Rückschluss auf eine Veranlassung durch das Verbundensein erlaubt.

110 d) Die Bedeutung der Konzernzugehörigkeit. Der Fremdvergleichsgrundsatz erfordert einen Vergleich der Bedingungen zw. verbundenen Unternehmen zu den Bedingungen zw. fremden Dritten in einer vergleichbaren Situation und die Analyse der Auswirkung auf den Gewinn. Dies erfordert aber nicht, dass die Zugehörigkeit eines Unternehmens zu einer Unternehmensgruppe ignoriert würde. In diesem Zusammenhang von besonderer Bedeutung ist der sog. „Rückhalt im Konzern“ (*Implicit Group Support*). Was genau aber ein „**Rückhalt im Konzern**“ ist, erscheint diskutabel und wird in Lit. (zB *Engler/Wellmann* in *Vögele*, Kap. N, Rn. 108; *Ditz* Verrechnungspreise international verbundener Unternehmen, S. 772 ff.), Rechtsprechung (BFH v. 17.12.2014 I R 23/13, BFHE 248, 170; BFH v. 21.12.94 I R 65/94, BFHE 176, 571) und Verwaltung (BMF v. 29.3.2011, BStBl. I 2011, 277) unterschiedlich verstanden (s. dazu *Greil/Wargowske* IStR 2016, 272 ff.).

111 Passive Konzernwirkungen. Die Vorteile im Konzern, die sich allein aus der Zugehörigkeit zum Unternehmensverbund bei völliger Passivität der Konzernleitung ergeben, sollten nicht als ein Konzernrückhalt aufzufassen sein. Sie sind vielmehr terminologisch als passive Konzernwirkungen zu verstehen, die sich lediglich aufgrund der Eingliederung in einen Konzern ergeben (so schon *Moxter* ZHfF 1961, 646). Hierzu gehören unter anderem eine bessere Kreditwürdigkeit des einzelnen Unternehmens, günstigere Beschaffungsmöglichkeiten von Waren sowie eine Verbesserung der Stellung des Unternehmens im Absatzmarkt (*Moxter* ZHfF 1961, 646). So werden beispielsweise fremde Darlehensgeber zwar prinzipiell auf das einzelne Unternehmen abstellen, aber wohl grds. auch die Eingliederung in den Konzern als qualitatives Merkmal bei der Prüfung der Kreditwürdigkeit des betreffenden Unternehmens berücksichtigen. Mithin könnten bei der Beschaffung von Darlehen von fremden Dritten aufgrund der Eingliederung in einen Konzern und einer etwaig damit unterstellten besseren Kreditwürdigkeit des einzelnen Unternehmens möglicherweise bessere Darlehensbedingungen – etwa ein günstigerer Zinssatz – in Anspruch genommen werden. Diese Vorteile vermögen eine Vergütungspflicht jedoch nicht zu begründen (siehe auch Tz. 1.164 ff. TPG 2017). Weder sind diese Konzernwirkungen eindeutig zu qualifizieren noch zu quantifizieren. Sie lassen sich insbes. auch nicht als Ansprüche, Forderungen und/oder Rechte

verstehen. Schließlich findet zudem kein Leistungsaustausch zw. den Gesellschaften statt, der es rechtfertigen würde, eine Vergütung zu verlangen. Schließlich existieren keine auferlegten oder vereinbarten Bedingungen zw. den verbundenen Unternehmen, die eine Auswirkung auf den Gewinn hätten.

Qualifizierte passive Konzernwirkungen. Von diesen einfachen passiven Konzernwirkungen sollten qualifizierte passive Konzernwirkungen unterschieden werden. Diese liegen dann vor, wenn neben den reinen passiven Konzernwirkungen eine „passiv gewährte Sicherheit“ besteht. Eine solche existiert insbes. dann, wenn die Möglichkeit der (konkreten) Einflussnahme des Darlehensgebers auf den Darlehensnehmer besteht. Über eine solche verfügt jedenfalls der beherrschende Gesellschafter betreffs „seiner“ KapGes. So kann ein solcher Gesellschafter insbes. dafür Sorge tragen, dass seine Forderungen gegen die Kapitalgesellschaft durch diese erfüllt werden. Ferner ist eine Darlehenshingabe im Konzern auch nur dann zulässig, wenn den ausgereichten Darlehen werthaltige Vermögenswerte gegenüberstehen (*Priester AnwZert InsR* 6/2015 Anm. 3. So ist die Auszahlung zu verweigern, wenn ein konkretes Ausfall- oder Liquiditätsrisiko besteht; vgl. BGH v. 1.12.2008 II ZR 102/07, BGHZ 179, 71). Damit liegt es letztlich so, dass als „Sicherheit“ die Möglichkeit der Einflussnahme des Darlehensgebers auf den Darlehensnehmer angesehen werden kann, soweit dem ein werthaltiger „Posten“ in Form entsprechender Vermögenswerte oder Ansprüche ggü. Dritten beim Darlehensnehmer gegenübersteht. Ob und wie dies bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu berücksichtigen ist, gilt es freilich zu diskutieren: Bei der Durchführung des Fremdvergleichs wird zwar vom Nahestehen abstrahiert, aber gleichwohl weiterhin unterstellt, dass das Darlehen nehmende Unternehmen zu einem Konzern gehört. Wird also das Nahestehen hinfortgedacht und unterstellt, ein fremder Dritter gebe einer zu einem Konzern zugehörigen Gesellschaft ein Darlehen, so mangelt es diesem Darlehensgeber aber an der Möglichkeit der Einflussnahme. Daher kann eine solche Möglichkeit der Einflussnahme in der Konsequenz keine positive Auswirkung bspw. auf den Zinssatz haben. Liegen jedoch ausreichend Vermögenswerte bzw. werthaltige „Posten“ in Form entsprechender Vermögenswerte vor, kann von einer faktischen Besicherung ausgegangen werden, die einen positiven Einfluss auf den Zinssatz haben kann; mithin ist ein faktisch besichertes Darlehen anzunehmen.

„Rückhalt im Konzern“ (Rückhalt in einer Unternehmensgruppe) sollte aber schließlich insbes. bedeuten, dass der Konzern oder die Obergesellschaft des Konzerns für einen etwaigen Ausfall von Darlehensverbindlichkeiten von konzernzugehörigen Unternehmen einsteht und die konzernzugehörigen Gesellschaften unterstützt, sodass diese ihre Verpflichtungen ggü. Dritten erfüllen. Der Rückhalt wird daher erst im spezifischen Einzelfall durch eine aktive Tätigkeit hergestellt und ergibt sich nicht lediglich aus einer Eingliederung in den Konzern. Er wird zum Beispiel seitens des Konzerns oder einer Konzerngesellschaft durch Sicherheiten in Form etwa einer Bürgschaft, eines

112

113

Kreditauftrags, eines Schuldbeitritts, einer Konzernverrechnungsklausel, einer Garantieverklärung oder einer Patronatserklärung vermittelt (*Janssen* RIW 1998, 312f.). Der Rückhalt im Konzern stellt damit grds. eine Sicherheit dar, auf die sich grds. auch ein Dritter berufen kann. Damit liegt es aber auch so, dass im Falle des aktiven Tätigwerdens einer Konzerngesellschaft für eine andere Konzerngesellschaft – etwa durch die Abgabe eines Bürgschaftsversprechens – eine Pflicht zur Vergütung zu bejahen ist, die grds. mit einem angemessenen Entgelt – Avalzins – zu entgelten ist (s. aber auch EuGH-Urteil in der Rs. *Hornbach* unter Rz. 22).

- 114 Darüber hinaus besteht – den angeführten Grundsatz ergänzend – innerhalb eines Konzerns regelmäßig eine indirekte Unterstützung für die konzernzugehörigen Gesellschaften, sodass diese ihre Verpflichtungen ggü. Dritten erfüllen können. Dies kann als **wirtschaftlicher oder finanzieller Rückhalt** zur Stabilisierung der betreffenden Gesellschaften und somit des Konzerns aufgefasst werden. Es liegt regelmäßig nicht im Konzerninteresse, dass einzelne Gesellschaften insolvenzgefährdet sind, weil dies eine negative Auswirkung auf den Konzern haben könnte. So ist auch im Deutschen Corporate Governance Kodex (Tz. 4.1.1 und Tz. 4.1.4) vorgesehen, dass der Vorstand das Unternehmen (was auch die Konzernunternehmen umfasst) mit dem Ziel nachhaltiger Wertschöpfung in eigener Verantwortung im Unternehmensinteresse leitet und für ein angemessenes Risikomanagement und Risikocontrolling sorgt. Demzufolge wird es im Interesse des Konzerns sein, die einzelnen Gesellschaften des Konzerns derart (indirekt finanziell) zu unterstützen, dass sie ihren Verpflichtungen ggü. Dritten nachkommen. Damit kann auch im Fremdvergleich angenommen werden, dass eine indirekte Unterstützung und damit ein Rückhalt solange bestehen, wie die betreffende Darlehensnehmende Gesellschaft nicht in wirtschaftliche Schwierigkeiten gerät und der Konzern diese Gesellschaft (indirekt) unterstützt. Werden fremde Dritte bedient, wird also ggü. fremden Dritten der Kapitaldienst erbracht, und damit die Zahlung ggü. fremden Dritten (indirekt) sichergestellt, ist ein zum Konzern zugehöriges Unternehmen im Fremdvergleich nicht anders zu behandeln. Ansonsten würden nahestehende und nicht nahestehende Personen unterschiedlich behandelt werden, obwohl „nur“ das Nahestehen wegzudenken ist. Erst wenn ggü. fremden Dritten Zahlungsschwierigkeiten auftreten, sind diese auch für den Fremdvergleich beachtlich. Damit verbleibt im Fremdvergleich bis dahin kein Raum für eine Teilwertabschreibung. Solche (indirekten) Unterstützungsmaßnahmen ergeben sich aus einer Vielzahl von vergütungspflichtigen Maßnahmen, wie die Bereitstellung von Fremdkapital oder die Gewährung von Sicherheiten, aber auch bspw. durch nicht vergütungsfähige Vorgänge, wie die Zuführung von Eigenkapital.

- 115 **Konzernüblich vs. fremdüblich.** Fraglich ist allerdings, ob ein solch verstandener Rückhalt als Sicherheit aufgefasst werden kann. So ist es in einem Konzern bzw. in einer Unternehmensgruppe nicht üblich und bisweilen nicht zweckdienlich, Darlehen zu besichern. Die Beantwortung der Frage iÜ, ob ein Darlehen zu besichern gewesen wäre, weil ein ordentlicher

und gewissenhafter Geschäftsleiter dies wohl auch getan hätte, ist im Fremdvergleich grds. unerheblich. Fraglich ist schließlich nur, ob eine Gewinnminderung eintritt. Die Nichtbesicherung führt grds. zu höheren Risikoprämien, die entspr. zu berücksichtigen wären. Wird aber ein Darlehen begeben, was von Beginn an nicht hätte bedient werden können, können die Bedingungen des Darlehens von Bedeutung sein. So hat auch der BFH in seinen Urteilen v. 21.12.94 I R 65/94, BFHE 176, 571 und v. 29.10.97 I R 24/97, BStBl. II 1998, 574 entschieden, dass Darlehensgewährungen im Konzern nicht allein deshalb als vGA beurteilt werden dürfen, weil für sie keine Sicherheiten vereinbart wurden. Ob damit allerdings die Aussage verbunden werden kann, dass konzernübliche Bedingungen iS von fremdüblichen Bedingungen verstanden werden können, dürfte den BFH-Entscheidungen nicht zweifelsfrei zu entnehmen sein.

Als Äquivalent für die fehlende Besicherung gilt der Rückhalt in der Unternehmensgruppe jedenfalls dann, wenn ausreichend Vermögenswerte vorhanden sind. Der Rückhalt stelle jedenfalls in diesem Fall für sich genommen eine ausreichende Sicherheit dar (vgl. in Bezug auf den „Konzernrückhalt“ auch zB BFH v. 17.12.2014 I R 23/13, BStBl. II 2016, 261; *Benz/Böing* Ubg 2012, 440, 448; *Looks/Birmans/Persch* DB 2011, 2110 ff.; *Roser GmbH* HR 2011, 841, 845). Auch die FinVerw. erkennt den Rückhalt in Unternehmensgruppen als fremdübliche Sicherheit bei der Beurteilung der Fremdvergleichskonformität für Zwecke des § 1 AStG an (BMF v. 29.3.2011, BStBl. I 2011, 277 – Tz. 13). Der BFH hat hierzu im Urteil vom 24.6.2015 I R 29/14, BStBl. II 2016, 258 (Rn. 13) ausgeführt, dass damit noch nicht ausgemacht sei, ob der Rückhalt im Besicherungsfall tatsächlich und uneingeschränkt greife. Gerade dann, wenn die Darlehensnehmerin auf die Inanspruchnahme des Rückhaltes angewiesen sei, um Drittgläubiger zu befriedigen, sei vielmehr davon auszugehen, dass die Darlehensverbindlichkeit ggü. der Darlehensgeberin nicht bedient werde. Diese Auffassung dürfte mit dem Fremdvergleichsgrundsatz nur schwer vereinbar sein.

So hat aber das FG Köln in zwei Urteilen vom 8.5.2013 10 K 1172/12 und vom 29.6.2017 10 K 771/16 (Rev. BFH I R 62/17, insbes. wegen der Frage des sog. Rückhalts im Konzern auf die Höhe des Zinssatzes zugelassen) auch entschieden, dass für die Höhe des fremdüblichen Zinssatzes die Rechtsfigur des sog. Rückhalts im Konzern zumindest bei Darlehensgewährungen von der Mutter- an die TochterGes. keine Rolle spiele, sodass diese Rechtsfigur bei der Ermittlung des fremdüblichen Zinssatzes außen vor bleiben müsse.

Wirkung des Rückhalts. Wie man den Rückhalt nun berücksichtigt, ist diskutabel. Unter Berücksichtigung der vorhergehenden Ausführungen (insbes. Rz. 114) kann der Rückhalt dazu führen, dass er eine positive Auswirkung auf den Zinssatz für Darlehen hat; sei es indem man eine Sicherheit unterstellt oder iRd Bonitätseinschätzung auf die Unternehmensgruppe abstellt (siehe dazu umfassend *Greil/Schilling* Der Konzern 2016, 329; *dies.* DStR 2016, 2352).

- 118 **e) Beachtung der jeweils geltenden Rechtsordnung und von behördlichen Maßnahmen.** Zugleich gilt es, die jeweils geltende Rechtsordnung im Fremdvergleich zu beachten. Dies wiederum bedeutet, dass Regelungen im Fremdvergleich zu beachten sind, die selbst nur für Unternehmensgruppen gelten. Diese haben ggfs. eine Auswirkung auf den Gewinn, aber diese Auswirkung wird jedoch nicht hervorgerufen durch auferlegte oder vereinbarte Bedingungen, die durch die unmittelbare oder mittelbare Beteiligung an der Geschäftsleitung, der Kontrolle oder dem Kapital resultieren. So ist bspw. festzustellen, dass durch § 39 Abs. 1 Nr. 5 InsO in der Fassung des Gesetzes zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen (MoMiG) der Nachrang von Forderungen aus Gesellschafterdarlehen und wirtschaftlich gleichwertigen Rechtshandlungen normiert wurde (zu Nachrangdarlehen s. u. a. *Zwirner/Heyd/Zieglmaier* StuB, Beilage 7/2018, 15 ff.). Diese Nachrangigkeit kann auch nicht durch die Gewährung von Sicherheiten umgangen werden. Da die geltende Rechtsordnung auch im Fremdvergleich von Bedeutung ist, wäre dies zumindest ein Anhaltspunkt dafür, dass das Gesellschafterdarlehen ggü. dem Bankdarlehen risikobehafteter sein könnte. Liegen jedoch ausreichend Vermögenswerte bzw. werthaltige „Posten“ in Form entsprechender Vermögenswerte vor, kann von einer faktischen Besicherung ausgegangen werden, die einen positiven Einfluss auf den Zinssatz haben kann; mithin ist dann ein faktisch besichertes Darlehen anzunehmen. Sollte in beiden Staaten dieselbe Regelung gelten, ergibt sich wohl grds. auch kein Problem. Diskutabel wird es dann, wenn die betreffende Regelung nur in einem Staat gilt. Dennoch müsste es sich abschließend um auferlegte oder vereinbarte Bedingungen handeln, die aufgrund der Beteiligung resultieren und nicht aufgrund eines Gesetzes, das an ein Verbundensein anknüpft.
- 119 **Behördliche Maßnahmen.** Die OECD hingegen betont bspw. im Zusammenhang mit behördlichen Maßnahmen, die nur Geschäftsvorfälle zw. verbundenen Unternehmen betreffen, dass es keine einfache Lösung dieses Problems gäbe. Ein möglicher Ansatz möge darin liegen, den Fremdvergleichsgrundsatz so anzuwenden, dass dieser Eingriff als eine Bedingung anzusehen ist, die die Vertragsbestimmungen des Geschäftsvorfalles beeinflusst (Tz. 1.132 ff. TPG 2017). Sollten allerdings spezifische steuerliche Regelungen für verbundene Unternehmen gelten, die bspw. erfordern, dass bei Dienstleistungen immer ein Kostenaufschlag von mind. 25 vH zu erheben ist und unstrittig ein anderer Prozentsatz, zB 5–10 vH, fremdüblich ist, sind die spezifischen steuerrechtlichen Regelungen für den Fremdvergleich unbeachtlich. Hier ist dann eher über die Sperrwirkung des Art. 9 Abs. 1 zu entscheiden.
- 120 **Wertpapierdienstleistungen.** Gemäß § 70 Abs. 1 WpHG¹ darf ein Wertpapierdienstleistungsunternehmen im Zusammenhang mit der Erbringung von Wertpapierdienstleistungen oder Wertpapiernebenleistungen keine Zuwendungen von Dritten, auch von verbundenen Unternehmen im Sinne des

¹ Art. 24 Abs. 9 Directive 2014/65/EU (MiFID II), Amtsbl. EU L 173/349.

Art. 9, annehmen oder an Dritte gewähren, die nicht Kunden dieser Dienstleistung sind oder nicht im Auftrag des Kunden tätig werden, es sei denn, da bestimmte Voraussetzungen vorliegen. Zuwendungen im Sinne dieser Vorschrift sind Provisionen, Gebühren oder sonstige Geldleistungen sowie alle nicht monetären Vorteile (§ 70 Abs. 2 WpHG). Als Geschäftsvorfälle kommen bspw. die Anlagenvermittlung oder der Vertrieb von Finanzinstrumenten in Betracht.

Folglich könnten Verrechnungspreise im Einzelfall Zuwendungen nach § 70 Abs. 1 WpHG sein, wenn sie von einem Unternehmen im Zusammenhang mit einer Wertpapier(neben)dienstleistung gezahlt werden, und das gewährende Unternehmen nicht Kunde dieser Dienstleistung ist. Sofern aber die Wertpapier(neben)dienstleistungen an andere verbundene Unternehmen erbracht werden, sollte eine fremdvergleichskonforme Vergütung durch dieses Unternehmen als Kunden keine Zuwendung darstellen. Entsprechend ist diese auf dem Unionsrecht basierende Regelung im Fremdvergleich zu beachten.

Namensnutzung im Konzern. Die Nutzung von Namen in multinationalen Unternehmensgruppe ist Gegenstand kontrovers geführter Diskussionen. Dies insbes. im Hinblick auf eine etwaige Vergütungspflicht für die Einräumung einer solchen Nutzung durch ein Unternehmen innerhalb der Unternehmensgruppe, zumeist durch eine Obergesellschaft (*Gosch* in *Gosch*, KStG § 8 Rn. 935; *Jacobs/Endres/Spengel* in *Jacobs*, Int. Unternehmensbesteuerung, 8. Auflage 2016, Kap. 3, 735 ff.; *Baumhoff* in *FS Gosch*, 7; *Borstell/Wéhnert* IStR 2001, 127; *Siemer/Zimmermann* StBp 2013, 65; *Ditz/Bärsch* IStR 2014, 492; *Schulz-Trieglaff* IStR 2014, 596; *Haverkamp* ISR 2014, 191; *List* IStR 2014, 94; *van der Ham/Retzer* IStR 2014, 240; *Renz/Kern* IStR 2015, 132; *Krüger* IStR 2015, 650; *Holinski/Schwarz/Stein* Der Konzern 2016, 316).

Die Nutzung von Namen bei verbundenen Unternehmen betrifft grds. nur die Firma im Sinne von § 17 HGB. Die Nutzung von Namen darf daher nicht mit deren von Marken im Sinne der §§ 1 Nr. 1, 3 MarkenG vermergt werden, da Marken sich auf die Waren und Dienstleistungen eines Unternehmens beziehen.

Entgeltfähigkeit des Namens. Aus einer bloßen Zugehörigkeit zu einem Unternehmensverbund lässt sich eine vergütungsfähige Nutzungsüberlassung eines Namens weder fingieren noch ableiten. Daraus kann aber auch nicht geschlossen werden, dass eine solche Überlassung des Namens zwingend stets entgeltfrei zu erfolgen hat. So kann ein Rückhalt in Unternehmensgruppen durch eine aktive Tätigkeit in Form des Tuns oder aber des Duldens herbeigeführt werden (Rz. 113). Als aktives Tätigwerden kann die ausdrückliche Gestattung der Nutzung eines Namens, insbes. einer Firma als geschäftliche Bezeichnung im Sinne von § 5 MarkenG, des einen verbundenen Unternehmens an ein anderes verbundenes Unternehmen verstanden werden. Schließlich könnten eine solche Gestattung grds. auch Dritte erlangen – Einräumung eines Nutzungsrechts. Zum anderen kann aber auch die Duldung der Nutzung eines Namens durch ein anderes zum Unternehmensverbund zugehöri-

gen Unternehmens hierunter verstanden werden. Ein solcher Rückhalt in Unternehmensgruppen ist grds. vergütungsfähig. Eine tatsächliche Vergütungspflicht setzt aber voraus, dass der jeweilige Name tatsächlich einen Wert innehat, der am Markt zu erzielen ist (siehe auch BMF v. 7.4.2017, BStBl. I 2017, 701, Tz. 4). Die OECD hält hierzu in Tz. 6.81 TPG 2017 im ersten Schritt fest „As a general rule, no payment should be recognised for transfer pricing purposes for [...] the use of the group name merely to reflect the fact of group membership.“ Solange der Name aber ein ausschließliches und werthaltiges Recht gewährt, wird eine Entgeltfähigkeit den Regelfall darstellen, was anscheinend dann durch Tz. 6.82 der TPG 2017 zum Ausdruck gebracht werden soll: *“Where one member of the group is the owner of [...] other intangible for the group name, and where use of the name provides a financial benefit to members of the group other than the member legally owning such intangible, it is reasonable to conclude that a payment for use would have been made in arm’s length transactions.”* Entsprechend führt das BMF in seinem og. Schreiben vom 7.4.2017 (Tz. 6 und 7) auch aus: „Ein Indiz dafür, dass die Führung einer einheitlichen Unternehmensbezeichnung [...] innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe dem Grunde nach entgeltfähig ist, liegt vor, wenn der Namensinhaber [...] gegenüber einem Dritten das Recht oder die tatsächliche Möglichkeit hat, diesen von der Nutzung auszuschließen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde aus der Sicht des Inhabers grds. ein Entgelt dafür verlangen, dass er einem anderen die Nutzung eines solchen ausschließlichen Rechts einräumt bzw. die tatsächliche Nutzung ermöglicht. [...] Eine Entgeltfähigkeit der Höhe nach ist auch bei Entgeltfähigkeit dem Grunde nach nur dann anzunehmen, wenn der Nutzende aus einer tatsächlichen oder rechtlichen Einräumung der Nutzung [...] einen wirtschaftlichen Vorteil erwarten kann“.

- 123 **Name vs. Marke.** Entsprechendes gilt auch für die Verwendung eines Unternehmenskennzeichens sowie für die Nutzung eines Markenrechts. Name und Markenrecht sind aber voneinander zu unterscheiden (so auch BFH v. 9.8.2000 I R 12/99, BStBl. II 2001, 140; BFH v. 21.1.2016 I R 22/14, BStBl. II 2017, 336; BMF v. 7.4.2017, BStBl. I 2017, 701, Tz. 4). Sie sind unabhängig voneinander verwertbar und dementspr. im Hinblick auf die Frage der Entgeltfähigkeit dem Grunde nach getrennt zu prüfen. Demgemäß ist es dem Grunde nach unerheblich, ob ein werthaltiges Markenrecht besteht, da diese geschäftliche Bezeichnungen, also den Namen, nicht von sich heraus verdrängt. Ob ein Markenrecht oder aber eine geschäftliche Bezeichnung im Vordergrund steht, bestimmt sich – aus dem spezifischen Blickwinkel der geschäftlichen Beziehung – allein nach den Kollisionsnormen der §§ 6 iVm. 5, 15 MarkenG. Zudem sind im Weiteren die Konkurrenzen der Regelungen in §§ 5, 15 MarkenG, § 37 Abs. 2 HGB oder § 12 BGB zu beachten. Anderenfalls ließe sich der Konflikt etwa zw. einem Markenrecht und der missbräuchlichen Nutzung der Firma steuerrechtlich nicht systemgerecht auflösen. Berücksichtigte man die Konkurrenzen und insbes. die Kollisionsnormen der §§ 6 iVm. 5, 15 MarkenG steuerrechtlich nicht, so könnte es sich ergeben, dass steuerrechtlich etwa ein Markenrecht berücksichtigt wird, wel-

ches sich aber real nie gegen die prioritäre geschäftliche Bezeichnung¹ durchsetzen könnte. Dies erscheint wenig überzeugend. Ein fremder Dritter würde eben auch für das prioritär nachrangige Markenrecht nicht bzw. nicht im vollen Umfang leisten. Besteht schließlich keine Kollision zw. einem Markenrecht und einem Namen, so sind die Werte für die Marke und den Namen gesondert zu ermitteln und steuerlich zu berücksichtigen. Eine Unterscheidung in der Bewertung dürfte dabei nur schwer möglich sein, da Firma und Marke sich in einem solchen Fall grds. entsprechen dürften (s. dazu auch BMF v. 7.4.2017, BStBl. I 2017, 701, Tz. 5).

Beachtung des Markenrechts. Eine steuerliche Loslösung von den kennzeichenrechtlichen Regelungen ist daher nicht geboten. Insbesondere das MarkenG löst die Kollision zw. Marken und geschäftlichen Bezeichnungen adäquat auf. Besteht danach aber ein werthaltiger Anspruch auf Grund der Nutzung eines Namens, so ist dieser Anspruch steuerrechtlich auch zu berücksichtigen. Besteht ein solcher Anspruch nicht, gibt es eben auch keine Grundlage, diesen steuerrechtlich zu berücksichtigen (siehe umfassend dazu *Greil/Wargowske* IStR 2017, 12ff.).

Eingriffe in die Preisbildung. Staatliche Eingriffe in die Preisbildung sind zahlreich und in vielen Ländern zu beobachten. Als preisregulierende Maßnahmen seien nur genannt: Preiskontrollen, Einfuhrzölle, Importkontingente und -verbote, devisenrechtliche Bestimmungen sowie Zahlungsverbote für Zinsen und Lizenzen an ausl. verbundene Unternehmen. Solche behördlichen Maßnahmen sind als Eigenheiten der Verhältnisse des betreffenden Landes zu beurteilen. Unter diesen Bedingungen zw. unabhängigen Unternehmen vereinbarte Preise sind im Allgemeinen mangels Vergleichbarkeit der preisbildenden Umstände nicht als Maßstab für die Festsetzung und Überprüfung von Preisen zw. verbundenen Unternehmen für Geschäfte in anderen Märkten geeignet (vgl. Tz. 3.1.2.4 Nr. 4 VWG 1983). Sofern von solchen behördlichen Maßnahmen unabhängige und verbundene Unternehmen in gleicher Weise betroffen sind, gelten für die Ermittlung von angemessenen Verrechnungspreisen keine Besonderheiten. Gilt der staatliche Eingriff nur hinsichtlich Geschäftsvorfällen zw. verbundenen Unternehmen s. hierzu Rz. 118f. (zu diesem Themenbereich auch *Becker* in Haase, AStG/DBA, 3. Aufl. 2016, Art. 9 Rn 45).

5. Gewinnminderung

a) Begriff. Die vom Fremdvergleich abweichenden und zw. den verbundenen Unternehmen vereinbarten bzw. auferlegten Bedingungen müssen zu einer Gewinnminderung führen. Der Ausdruck „Gewinnminderung“ bezieht sich dabei auf den in den Büchern eines der beiden verbundenen Unternehmen ausgewiesenen Gewinn. Dieser ist zumindest aus nationaler Perspektive identisch mit dem Unterschiedsbetrag iSd. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG, wie ihn der

¹ Unter Berücksichtigung der Schranken des Schutzes gemäß §§ 20 bis 26 MarkenG.