

## TP Perspectives – Newsflash

Liebe Leserinnen und Leser,

am 14. Juli 2021 hat das Bundesministerium der Finanzen (im Folgenden: „BMF“) auf seiner Homepage neue **Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise - Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG** veröffentlicht (IV B 5 - S 1341/19/10017 :001) (im Folgenden: „VWG 2021“).<sup>1</sup> Die VWG 2021 sind ab sofort von der Finanzverwaltung auf alle offenen Fälle anzuwenden und ersetzen diverse bis dato für Verrechnungspreise einschlägige BMF-Schreiben (z.B. Verwaltungsgrundsätze 1983, Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005 und Namensnutzung im Konzern).

### Überblick

Die neuen VWG 2021 orientieren sich dabei auf 44 Seiten stark an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 (im Folgenden: „OECD VPL“)<sup>2</sup>, die den VWG 2021 als Anlage 1 beigelegt sind und durch deren Anwendung gemäß Finanzverwaltung eine einheitliche internationale Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes sichergestellt sowie Doppelbesteuerung vermieden werden sollte. Die VWG 2021 konkretisieren auf der einen Seite die OECD VPL als Handlungsanweisung für die deutsche Finanzverwaltung, weichen jedoch auf der anderen Seite (trotz des grundsätzlichen Bekenntnisses zu den OECD VPL) teilweise - und mitunter auch ohne deutsche gesetzliche Grundlage - von diesen ab. Wichtige Punkte, die von den OECD VPL in die VWG 2021 übernommen wurden, sind bspw. die Anwendung des DEMPE-Konzepts bei Geschäftsvorfällen mit immateriellen Wirtschaftsgütern (Lizenzierung, Übertragung),<sup>3</sup> der Risikokontrollansatz im Rahmen der Funktions- und Risikoanalyse sowie die Vereinfachungsregelungen für sog. Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung („low value-adding services“). Neben den OECD VPL finden sich in den VWG 2021 zudem Verweise auf Berichte des EU Joint Transfer Pricing Forums (im Folgenden: „EU JTPF“) sowie einen Verweis auf das (nicht bindende) UN Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries (im Folgenden: „UN TP Manual“) im Hinblick auf Schwellen- und Entwicklungsländer.

Auch wenn die VWG 2021 für Gerichte und Steuerpflichtige rechtlich nicht bindend sind, enthalten diese dennoch für Steuerpflichtige viele praxisrelevante Hinweise u.a. für laufende und zukünftige steuerliche Außenprüfungen, in denen das Thema Verrechnungspreise häufig eine zentrale Rolle spielt.

---

<sup>1</sup> Verfügbar unter: [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2021-07-14-verwaltungsgrundsaeetze-verrechnungspreise.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=4](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2021-07-14-verwaltungsgrundsaeetze-verrechnungspreise.pdf?__blob=publicationFile&v=4), letzter Zugriff am 19. Juli 2021.

<sup>2</sup> Diese Fassung enthält auch das am 11.02.2020 veröffentlichte Kapitel X zu Konzernfinanzierungstransaktionen sowie die aktualisierten Empfehlungen zur Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode.

<sup>3</sup> Die deutsche Finanzverwaltung war auch schon vor Veröffentlichung der VWG 2021 davon ausgegangen, dass das (mittlerweile auch in § 1 Abs. 3c AStG verankerte) DEMPE-Konzept aus deutscher Verrechnungspreissicht anzuwenden sei und dies nur klargestellt wurde.

## Key Takeaways

- Der Risikokontrollansatz der OECD VPL inkl. der DEMPE-Funktionen rückt in den Mittelpunkt der Fremdvergleichsanalyse. Hierdurch dürfte für die Steuerpflichtigen ein zusätzlicher Analyse- und Dokumentationsaufwand entstehen, da auf der einen Seite der Risikokontrollaspekt in der Funktions- und Risikoanalyse einen erheblichen Stellenwert einnehmen wird (insbesondere bei der Differenzierung und fremdüblichen Vergütung von Routineunternehmen im Vergleich zu Strategieträgern). Auf der anderen Seite sind besonders bei Geschäftsvorfällen mit immateriellen Werten die ausgeübten DEMPE-Funktionen zu analysieren und dokumentieren, wiederum auch vor dem Hintergrund, inwieweit die in die Geschäftsvorfälle involvierten nahestehenden Personen in der Lage sind, die mit den DEMPE-Funktionen zusammenhängenden Risiken zu kontrollieren.
- Hinsichtlich des Fremdvergleichsgrundsatzes führen die VWG 2021 an, dass dieser für In- und Outboundfälle gleichermaßen anzuwenden sei. Inwieweit dies praxisrelevant ist, bleibt abzuwarten. So enthalten die deutschen Verrechnungspreisregeln durchaus Bestimmungen, die einseitig zugunsten des deutschen Fiskus wirken.
- Ebenso führen die VWG 2021 aus, dass im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht die Gewinne zu ermitteln wären, die der Steuerpflichtige als gänzlich unabhängiges Unternehmen erzielt hätte. Vielmehr sollen aus Fremdvergleichssicht Gewinne erzielt werden, die der Steuerpflichtige als Teil einer Unternehmensgruppe zugehöriges Unternehmen bei Bedingungen wie zwischen fremden Dritten erzielt hätte. Dabei wird u.a. klargestellt, dass Bedingungen, die sich aus der reinen Zugehörigkeit zu einer Unternehmensgruppe ergeben, nicht zu berücksichtigen seien (z.B. Konzernrückhalt).
- Das Konzept des Mittel- bzw. Hybridunternehmens zwischen Routineunternehmen und Strategieträger aus den Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005 wird in den VWG 2021 nicht mehr verfolgt.
- Der vereinfachte Ansatz zur Vergütung von low value-adding services (d.h. Anwendung der Kostenaufschlagsmethode mit einem pauschalen, als fremdüblich anzusehenden Gewinnaufschlag i.H.v. 5 % ohne tiefergehende Angemessenheitsanalyse) wird aus den OECD VPL übernommen. Ausgenommen sind allerdings per se Tätigkeiten in den Bereichen Forschung und Entwicklung, Herstellung und Produktion, Verkauf, Marketing und Vertrieb.
- Ein Vorteilsausgleich (d.h. der Ausgleich nachteiliger Bedingungen eines Geschäftsvorfalles durch einen anderen vorteilhaften Geschäftsvorfall) ist nach den VWG 2021 grundsätzlich unter bestimmten Bedingungen zulässig (innerer Zusammenhang der Geschäftsvorfälle; Vor- und Nachteile können quantifiziert werden; der Vorteilsausgleich ist bewusst vereinbart oder gehört zur Geschäftsgrundlage des nachteiligen Geschäftsvorfalles). Einschränkend wird jedoch ausgeführt, dass die nachteiligen Bedingungen des Steuerpflichtigen (z.B. fremdunüblich niedrige Gewinne oder Verluste) nur durch einen anderen Geschäftsvorfall mit demselben Vertragspartner ausgeglichen werden können. Hieraus ist ein erheblicher administrativer Aufwand zu erwarten, wenn bspw. die Ergebnisse auf Geschäftsvorfällebene pro Vertragspartner segmentiert werden müssen.
- Für die Bestimmung von Verrechnungspreisen bei der Übertragung oder Nutzungsüberlassung von immateriellen Werten ist für die Finanzverwaltung die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs die präferierte Methode. Gleichzeitig führen die VWG 2021 jedoch für die Übertragung oder Nutzungsüberlassung von Unternehmenskennzeichen oder Marken im Speziellen an, dass die vom Bundesgerichtshof anerkannte sog. Lizenzpreis analogie, die eine Variante der externen Preisvergleichsmethode darstellt, als Ausgangspunkt der Einzelfallprüfung

dienen könne. Vor diesem Hintergrund bleibt unklar, welche Rolle weitere Verrechnungspreismethoden wie die Preisvergleichsmethode spielen sollen, insbesondere da z.B. bei der Bewertung von immateriellen Werten üblicherweise auf externe Fremdvergleichswerte (z.B. Lizenzraten) zurückgegriffen wird und diese Sicht auch vom EU JTPF geteilt wird.

- Hinsichtlich der Anwendung von Bandbreiten bei der Bestimmung fremdüblicher Verrechnungspreise bzw. Ergebniskennziffern verweisen die VWG 2021 auf die in § 1 Abs. 3a Satz 3 AStG normierte Interquartilsbetrachtung bei eingeschränkter Vergleichbarkeit. Durch die Aufhebung der Verwaltungsgrundsätze-Verfahren 2005, welche die genaue Bestimmung der Interquartilsbandbreite an einem Rechenbeispiel dargestellt hatten, bleibt jedoch offen, wie die Interquartilsbandbreite in der Praxis ermittelt werden soll. Hierdurch sind mögliche Diskussionen in steuerlichen Außenprüfungen zu erwarten. Ebenfalls bergen die von der Finanzverwaltung vorgebrachten Ausführungen vermutlich ein erhebliches Diskussionspotential, dass aus dem Abgleich von Plan-Ist-Zahlen resultierende stetige Anpassungen auf den oberen oder unteren Wert der fremdüblichen Bandbreite auf fremdunübliche Bedingungen hinweisen würden. Diese Annahme ist nicht durch eine deutsche Rechtsgrundlage bzw. die OECD VPL gedeckt.
- Die in den VWG 2021 vertretene Ansicht der Finanzverwaltung zu Finanzierungsbeziehungen (zunächst Prüfung in einem ersten Schritt, ob überhaupt Fremdkapital vorliegt, Vergütung von Finanzierungsgesellschaften und Cash Pool-Leitern auf Basis der Kostenaufschlagsmethode, Betonung des Gruppenratings, Besicherung von Darlehen) ähnelt in Struktur und Inhalt dem im Rahmen des Referentenentwurfs für das ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmG) angedachten, jedoch nicht verabschiedeten § 1a AStG. Insofern sind auch im Bereich der Finanztransaktionen vermehrt Diskussionen in Außenprüfungen zu erwarten, insbesondere auch deshalb, da die gesetzliche Grundlage in Teilen angezweifelt werden kann.

## **Fazit und Ausblick**

Durch die VWG 2021 soll durch die Orientierung an den OECD VPL eine international einheitliche Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes erreicht werden. Dieses Ansinnen der Finanzverwaltung ist grundsätzlich begrüßenswert, wenn hierdurch verstärkt Doppelbesteuerung und langwierige Verständigungsverfahren in Verrechnungspreisfällen vermieden werden könnten. Hervorzuheben ist jedoch, dass einige der Annahmen der Finanzverwaltung nicht durch eine einschlägige deutsche Rechtsgrundlage bzw. die OECD VPL gedeckt zu sein scheinen und in Teilen auch einen gewissen Praxisbezug vermissen lassen. Somit sind Diskussionen in steuerlichen Außenprüfungen zu erwarten.

## **Detaillierter Überblick über die Inhalte der VWG 2021**

### **Kapitel I: Grundsätze der Einkünftekorrektur (Rn. 1.1 bis Rn. 1.23)**

#### *Regelungen zur Einkünftekorrektur und Konkurrenzverhältnis (Rn. 1.1 bis 1.6)*

Zunächst wird auf die einschlägigen Rechtsgrundlagen für Einkünftekorrekturen bei Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen (Rn. 1.1) bzw. zwischen Stammhaus und Betriebsstätte (Rn. 1.2) verwiesen.

Anschließend wird auf das Konkurrenzverhältnis der Korrekturnormen untereinander eingegangen. Demnach solle kein Wahlrecht für die Anwendung des § 1 AStG bestehen, sondern dieser vielmehr

ergänzend oder anstelle der anderen Korrektornormen anzuwenden sein, soweit durch diese die Erfassung des zutreffenden Inlandsgewinns nicht sichergestellt werde. Sofern die Erfassung des zutreffenden Inlandsgewinns bereits durch die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung oder verdeckten Einlage sichergestellt worden ist, erübrige sich nach Auffassung der Finanzverwaltung die Anwendung des § 1 AStG. Die Höhe des Inlandsgewinns sei dabei in einer Gesamtschau unter Berücksichtigung von Korrekturen und Gegenkorrekturen zu ermitteln. Sofern sich diese im Inland kompensieren (Vorteilsverbrauch), sei ausschließlich § 1 AStG anzuwenden und die Anwendung der anderen Korrektornormen – auch auf Gesellschafterebene – solle suspendiert werden (Rn. 1.3), vgl. BFH vom 27. November 2019 (I R 40/19). Ein typischer Anwendungsfall hierfür ist beispielsweise ein seitens einer deutschen Tochtergesellschaft unentgeltlich oder verbilligt gewährtes Darlehen an ihre ausländische Schwestergesellschaft, wobei die (gemeinsame) Muttergesellschaft ebenfalls in Deutschland ansässig ist. In dieser Konstellation soll die Korrektur auf den fremdüblichen Zins nur auf Ebene der deutschen Tochtergesellschaft über § 1 AStG erfolgen.

Im Weiteren werden Fälle aufgezeigt, in denen die Korrektur nach § 1 AStG der Höhe nach über die Berichtigungen der anderen Vorschriften hinausgeht. Genannt werden dabei die Anpassung auf den Median gemäß § 1 Abs. 3a S. 4 AStG (im Rahmen der verdeckten Gewinnausschüttung kann nur bis auf den gemeinen Wert und im Rahmen der verdeckten Einlage nur auf den Teilwert korrigiert werden). Darüber hinaus werden Beispiele zur Anwendungskonkurrenz dem Grunde nach aufgeführt (Rn. 1.4).

Abschließend wird ausgeführt, dass der Fremdvergleichsgrundsatz in jedem von Deutschland abgeschlossenen Doppelbesteuerungsabkommen enthalten ist und für die Durchführung von Einkünftekorrekturen auf nationales Steuerrecht abzustellen sei, wobei § 1 AStG nach Auffassung der Finanzverwaltung den internationalen Fremdvergleichsgrundsatz umsetze (Rn. 1.5). Dies kann angesichts der teilweise sehr weitreichenden und über die OECD VPL hinausgehenden Vorschriften (z.B. Mediananpassung bei Werten außerhalb der Bandbreite, Transferpaketbewertung bei grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen, etc.) sicherlich bezweifelt werden. Außerdem wird klargestellt, dass sich die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auch auf den Grund und die weiteren Bedingungen einer Geschäftsbeziehung und nicht allein auf die Korrektur eines (Verrechnungs-)Preises beziehen kann.

Rn. 1.6 regelt schließlich, dass die nationalen Einkünftekorrekturvorschriften auch in den Fällen der in den Doppelbesteuerungsabkommen nicht genannten Interessenverflechtung anwendbar seien.

#### *Konkurrenz zur Hinzurechnungsbesteuerung (Rn. 1.7 bis 1.8)*

Die Rn. 1.7 und 1.8 beschäftigen sich mit dem Konkurrenzverhältnis der Einkünftekorrekturvorschriften zu den Normen der Hinzurechnungsbesteuerung.

Demnach seien für die Ermittlung der passiven Einkünfte der ausländischen Zwischengesellschaft grundsätzlich die deutschen Korrekturvorschriften (mit Ausnahme des § 1 AStG) anzuwenden, und zwar unabhängig davon, ob im Ausland tatsächlich eine Einkünfteanpassung vorgenommen wurde (Rn. 1.7). Dies kann beispielsweise Geschäftsbeziehungen der ausländischen Zwischengesellschaft zu anderen (ausländischen) verbundenen Unternehmen betreffen, soweit diese aufgrund fremdunüblicher Verrechnungspreise zu einer Minderung der (passiven) Einkünfte der Zwischengesellschaft geführt haben.

Eine etwaige hieraus resultierende Doppelbesteuerung derselben Einkünfte sei jedoch gemäß Rn. 1.8 sachgerecht aufzulösen, was bei der Ermittlung der hinzurechnungspflichtigen Einkünfte der Zwischengesellschaft ggf. Gegenberichtigungen erfordern kann. Dies betrifft insbesondere Geschäftsvorfälle zwischen der deutschen Muttergesellschaft und ihrer ausländischen Zwischengesellschaft, soweit diese aufgrund fremdunüblicher Verrechnungspreise zu einer Einkünfterminderung in Deutschland geführt haben. Um eine Doppelbesteuerung zu vermeiden, ist in derartigen Konstellationen der Korrekturbetrag auf Ebene der Muttergesellschaft bei der Ermittlung der (passiven) Einkünfte der Zwischengesellschaft korrespondierend in Abzug zu bringen.

#### *Nahestehende Person (§ 1 Absatz 2 AStG) (Rn. 1.9 bis 1.15)*

In Rn. 1.9 wird zunächst klargestellt, dass nahestehende Personen i.S.d. § 1 Abs. 2 AStG natürliche und juristische Personen, aber auch Personengesellschaften und Mitunternehmerschaften sein können.

Die Verflechtung durch beherrschenden Einfluss könne dabei auf rechtlicher oder tatsächlicher Grundlage oder dem Zusammenwirken beider beruhen, wobei die Verflechtung bereits durch die bloße Möglichkeit begründet werden soll, einen beherrschenden Einfluss auszuüben (Rn. 1.10).

Gemäß Rn. 1.11 sollen unmittelbare und mittelbare Beteiligungen eines Steuerpflichtigen für die Beurteilung, ob ein Nahestehen im Sinne des § 1 Abs. 2 AStG vorliegt, zusammengerechnet werden. Die Beteiligungsquoten der mittelbaren Beteiligungen seien dabei anteilmäßig zu berechnen, indem die jeweiligen Quoten miteinander multipliziert werden (Beispiel: A ist unmittelbar an T2 zu 20% beteiligt, die wiederum 10% an T1 hält. Die mittelbare Beteiligung von A an T1 beträgt in diesem Fall  $20\% \times 10\% = 2\%$ ).

In Rn. 1.12 wird klargestellt, dass für das Vorliegen eines Einflusses außerhalb der Geschäftsbeziehung kein beherrschender Einfluss erforderlich sei, jedoch eine Möglichkeit bestehen müsse, dass bei der Gestaltung der jeweiligen Geschäftsbeziehungen aufgrund des Einflusses kein für die fremdübliche Aushandlung von deren Bedingungen genügender Interessengegensatz bestehe.

Die Rn. 1.13 bis 1.15 beschäftigen sich schließlich mit Fällen des Nahestehens aufgrund eines eigenen Interesses an der Erzielung der Einkünfte eines anderen (§ 1 Abs. 2 Nr. 4 Alt. 2 AStG). Dies könne beispielsweise bei allen Beteiligten an Netzwerken und deren Organisationseinheiten sowie bei pyramidalen Organisationsstrukturen gegeben sein.

#### *Geschäftsbeziehung (§ 1 Absatz 4 AStG) (Rn. 1.16 bis 1.23)*

Unter Geschäftsbeziehungen i.S.d. § 1 Abs. 4 AStG sind gemäß Rn. 1.16 einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (Geschäftsvorfälle) zwischen einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person zu verstehen.

In Anlehnung der nun aufgehobenen Textziffer 1.4.3 des AStG-Erlasses aus dem Jahr 2004 ist die Auffassung der Verwaltung, dass Geschäftsbeziehungen zum Ausland zwischen einander nahestehenden Personen auch mittels inländischer oder ausländischer Betriebsstätten bestehen können (Rn. 1.17). Beispielsweise sollen demnach auf Geschäftsvorfälle zwischen zwei inländischen Gesellschaften unter den Anwendungsbereich des § 1 AStG fallen können, wenn der Geschäftsvorfall auf Ebene einer der beiden Gesellschaften einer ausländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Gleiches soll bei Geschäftsvorfällen zwischen zwei ausländischen Gesellschaften gelten, wenn der Geschäftsvorfall auf Ebene einer der beiden

Gesellschaften einer inländischen Betriebsstätte zuzurechnen ist. Folglich müssten auch derartige Transaktionen mit betrachtet und ggf. in die Verrechnungspreisdokumentation aufgenommen werden. Kritisch zu sehen ist, dass diese Interpretation dem Urteil des BFH vom 28. April 2004 (I R 5-6/02) widerspricht, gegen das seitens des BMF am 22. Juli 2005 ein Nichtanwendungserlass (IV B 4 - S-1341 - 4/05) veröffentlicht wurde.

Einem ähnlichen Gedankengang folgt die Rn. 1.18, wonach Geschäftsbeziehungen zum Ausland nach Auffassung der Finanzverwaltung auch dann bestehen können, wenn ein Geschäftsvorfall zwischen ausländischen einander nahestehenden Personen vorliegt, der sich auf die Höhe der inländischen Einkünfte einer der Personen auswirkt (zum Beispiel im Fall der Vermietung inländischen Grundbesitzes).

Die Rn. 1.19 bis 1.21 beschäftigen sich mit der Abgrenzung zwischen schuldrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Vereinbarungen, da letztere nicht unter den Anwendungsbereich des § 1 AStG fallen. Unter einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung seien demnach solche zu verstehen, die unmittelbar zu einer rechtlichen Änderung der Gesellschafterstellung führen (z.B. der Beteiligungshöhe oder der Beteiligungsrechte), also mit einer Änderung der materiellen Gesellschafterstellung verbunden sind. Die Übertragung von Stimmrechten könne jedoch eine Geschäftsbeziehung darstellen, wenn mit ihr ein wirtschaftlicher Vorteil einhergehe, der unter fremden Dritten vergütet werden würde.

Rn. 1.22 stellt wiederholend (siehe auch Rn. 1.5) klar, dass § 1 AStG nicht nur eine Korrektur fremdunüblicher Preise, sondern gleichfalls eine Berichtigung aufgrund fremdunüblicher Bedingungen verursachter Einkünfterminderungen erlaube. In Bezug auf die Frage der Anerkennung der Geschäftsbeziehung an sich ist aber stets eine Würdigung aller Gesamtumstände des Einzelfalls (und nicht isoliert einzelner Bedingungen) vorzunehmen. Nicht als Bedingungen anzusehen seien jedoch Umstände, die nicht von den einander nahestehenden Personen vereinbart werden können (z.B. gesetzliche Rahmenbedingungen oder die Gegebenheiten des jeweiligen Marktes), wenngleich diese als Vergleichsfaktoren im Rahmen der Angemessenheitsanalyse zu berücksichtigen sind (Rn. 1.23).

## **Kapitel II: Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für die Prüfung der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen (Rn. 2.1 bis 2.6)**

Um nach Ansicht der Finanzverwaltung eine internationale Ausrichtung und Orientierung an den OECD VPL zu gewährleisten, wird in Rn. 2.1 auf die in der Anlage 1 beigefügten OECD VPL verwiesen. Durch deren Anwendung solle gemäß Finanzverwaltung eine einheitliche internationale Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes sichergestellt sowie Doppelbesteuerung vermieden werden.

In Rn. 2.3 wird sodann ausgeführt, dass nach Ansicht der Finanzverwaltung eine statische oder dynamische Auslegung von Artikel 9 Abs. 1 OECD-Musterabkommen oder UN-Musterabkommen nachgebildeter Artikel im jeweiligen DBA nicht entscheidungserheblich sei, da die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes vor allem auf der Anwendung von zeit- und kontextabhängigen ökonomischen Prinzipien beruhe. Die von der Finanzverwaltung hier vertretene Ansicht dürfte im Widerspruch zur langjährigen Rechtsprechung des BFH stehen, die sich wiederholt für eine statische Auslegung ausgesprochen hat (in Rn. 2.3 selbst wird in diesem Zusammenhang auf entsprechende Urteile des BFH verwiesen).

Neben den OECD VPL finden sich in Rn. 2.5 und 2.6 zudem Verweise auf Berichte des EU JTPF insbesondere bei Sachverhalten in Bezug zu einem EU-Mitgliedstaat sowie auf das UN TP Manual insbesondere in Bezug auf Sachverhalte mit Entwicklungsländern.

### **Kapitel III: Leitlinien (Rn. 3.1 bis Rn. 3.102)**

#### *Fremdvergleichsgrundsatz (Rn. 3.1 bis 3.8)*

Die Rn. 3.1 bis 3.8 fassen Eckpunkte des Fremdvergleichs nach dem Verständnis der Finanzverwaltung zusammen. Zu ihnen gehören die Anwendung der Denkfigur des doppelten ordentlichen Geschäftsleiters (Rn. 3.1), das Abstellen auf tatsächliche Verhältnisse (Rn. 3.2), seine einheitliche Anwendung bei In- und Outboundfällen (Rn. 3.3), der Risikokontrollansatz (Rn. 3.5 bis 3.7) sowie die Analyse von Handlungsoptionen (Rn. 3.8). Grundsätzlich betont Rn. 3.4, dass im Rahmen des Fremdvergleichs nicht der Gewinn zu ermitteln sei, den unabhängige Transaktionspartner auf dem Markt erzielt hätten. Vielmehr sei der Gewinn zu ermitteln, den gewinnmaximierende Transaktionspartner innerhalb eines Konzerns erzielt hätten.

Für die Praxis ist die erneute Betonung des Risikokontrollansatzes relevant, der damit im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation aller Transaktionen eine zentralere Rolle zukommen wird als bisher. Die Analyse von Handlungsoptionen und die zweiseitige Analyse aus Sicht beider Transaktionspartner dürfte dagegen weiterhin eher im Rahmen von Unternehmensrestrukturierungen von Bedeutung sein. Inwieweit die Forderung nach der einheitlichen Anwendung des Fremdvergleichs bei In- und Outboundfällen praxisrelevant ist, bleibt abzuwarten. So enthalten die deutschen Verrechnungspreisregeln durchaus Bestimmungen, die einseitig zugunsten des deutschen Fiskus wirken.

#### *Verrechnungspreismethoden und Bewertungstechniken (Rn. 3.9 bis 3.17)*

Rn. 3.9 bis 3.11 befassen sich mit den in den OECD VPL aufgeführten Verrechnungspreismethoden bzw. deren konkreter Anwendung. Rn. 3.12 bis 3.17 behandeln im Wesentlichen die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs, z.B. in Bezug auf zulässige Bewertungsverfahren, die Plausibilität und Konsistenz der Bewertungsannahmen und dem Umgang mit einem fehlenden Einigungsbereich.

Für die Praxis relevant ist das klare Bekenntnis der Finanzverwaltung zum hypothetischen Fremdvergleich bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen im Rahmen von Funktionsverlagerungen und für die isolierte Bewertung immaterieller Werte (Rn. 3.12). Hier zeigt sich ein klarer Vorbehalt der Finanzverwaltung gegen Lizenzdatenbankstudien.

#### *Vergleichbarkeitsanalyse (Rn. 3.18 bis 3.44)*

**Grundsatz.** Die Grundsätze der Vergleichbarkeitsanalyse (Rn. 3.18 bis 3.22) decken sich im Wesentlichen mit den Ausführungen der OECD VPL. Bezug genommen wird ebenso auf den “Report on the use of comparables in the EU” des EU JTPF (Rn. 3.18). Bei der Vergleichbarkeitsanalyse seien alle für die Vergleichbarkeitsprüfung relevanten Faktoren heranzuziehen und zu dokumentieren (Rn. 3.19 und 3.20). Mehrjahreswerte seien zudem grundsätzlich zulässig (Rn. 3.21). Eine Vergleichbarkeit sei nicht gegeben, wenn die zum Vergleich herangezogenen Geschäftsbeziehungen erheblich von den geprüften konzerninternen Geschäftsbeziehungen abweichen würden oder u.a. spezifische immaterielle Werte Teil der Geschäftsvorfälle seien (Rn. 3.22). Letzterer Punkt deckt sich mit der in den VWG 2021 ausgedrückten

offensichtlichen Präferenz für die Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs im Kontext immaterieller Werte.

**Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen.** Die Rn. 3.23 und 3.24 stellen klar, dass eine Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen (d.h. Gruppenbildung) grundsätzlich zulässig ist. Dies gilt insbesondere nach Rn. 3.23 für eng miteinander verbundene oder eng aufeinander folgende Geschäftsvorfälle, für die eine Beurteilung des einzelnen Geschäftsvorfalles nicht möglich sei. Begrüßenswert aus Sicht der Steuerpflichtigen sollte sein, dass die VWG 2021 anerkennen, dass eine Bündelung von Geschäftsvorfällen der Geschäftsstrategie des Steuerpflichtigen entsprechen könne. Ebenso hervorhebenswert ist, dass laut Rn. 3.24 von einer Bestimmung von Einzelpreisen abgesehen werden könne, wenn ein Gesamtpaket an Leistungen zur Verfügung gestellt wird (Paketbetrachtung) und hierfür verlässliche Fremdvergleichswerte vorgelegt werden können.

**Vorteilsausgleich.** In Rn. 3.25 bis 3.28 wird auf den Vorteilsausgleich bei konzerninternen Geschäftsvorfällen abgestellt, d.h. dass zwischen nahestehenden Personen vereinbart wird, nachteilige Geschäftsvorfälle durch vorteilhafte Geschäftsvorfälle auszugleichen (Rn. 3.25). Rn. 3.26 stellt hierbei klar, dass 1) die Geschäftsvorfälle in einem inneren Zusammenhang stehen müssten 2) Vor- und Nachteile quantifiziert werden könnten und 3) der Vorteilsausgleich bewusst vereinbart war oder zur Geschäftsgrundlage des nachteiligen Geschäftsvorfalles gehören würde. Sofern sich bereits im Rahmen der Preisbestimmung ein Verlust oder ein unangemessen niedriger Gewinn für einen Geschäftsvorfall ergibt, müsse dieser durch die gleiche Vertragspartei ausgeglichen werden (Rn. 3.27) und dies innerhalb eines “überschaubaren Zeitraums” (sofern dies nicht bereits im laufenden Wirtschaftsjahr geschehen ist) (Rn. 3.28).

**Verlustunternehmen.** Das Thema “Verlustunternehmen” wird in den Rn. 3.31 bis 3.37 aufgenommen. Rn. 3.31 weist darauf hin, dass unabhängige Unternehmen einen auf Dauer verlustbringenden Betrieb einstellen würden, wobei einschränkend angeführt wird, dass es aus Konzernsicht auch vorteilhaft sein könne, den unwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eines Konzernunternehmens fortzuführen. In diesem Fall sei das verlustbringende Unternehmen von den profitierenden Gruppenunternehmen zu vergüten. Begrüßenswert ist in diesem Kontext zunächst der Hinweis, dass die betrieblichen Abläufe nach Rn. 3.32 in der unternehmerischen Dispositionsfreiheit liegen. Allerdings erfolgt einschränkend wiederum vor dem Hintergrund des Risikokontrollansatzes die Ausführung, dass es fremdunüblich sei, einem Gruppenunternehmen Risiken zuzuweisen, über welche dieses weder die maßgeblichen Entscheidungskompetenzen hat (d.h. die Risiken einzugehen oder zu vermindern) noch über die finanzielle Kapazität verfügt, solche Risiken übernehmen zu können (Risikokontrollaspekt).

Dies betrifft nach den VWG 2021 insbesondere Routineunternehmen (Rn. 3.33), die lediglich für einen kurzen Zeitraum Verluste erzielen und innerhalb von fünf Jahren einen angemessenen Totalgewinn aufweisen sollen, wobei von dieser Zeitspanne im Einzelfall nach oben (z.B. bei hohen Anfangsinvestitionen oder aufgrund nicht beeinflussbarer Marktbedingungen) oder nach unten (z.B. bei Produkten mit kurzem Lebenszyklus) abgewichen werden könne (Rn.3.34). Abschließend wird angeführt, dass die Verlustsituation vor dem Hintergrund der ausgeübten Funktionen und getragenen Risiken analysiert werden solle (Rn. 3.35), dass eine Berichtigung der angesetzten Verrechnungspreise auch dann erfolgen solle, wenn eine Vertriebsgesellschaft bei abweichenden Geschäftsbedingungen zu gleichen Preisen beliefert wird wie fremde Dritte (Rn. 3.36), und dass Kapitalzuführungen oder kapitalersetzende Maßnahmen ein Indiz für ein Konzerninteresse an der Fortführung der unrentablen Geschäftstätigkeit

seien (Rn. 3.37). Um auf mögliche Diskussionen in steuerlichen Außenprüfungen vorbereitet zu sein, sollten Steuerpflichtige dokumentieren, aus welchen Gründen Konzerngesellschaften mit eingeschränkten Funktions- und Risikoprofil in dem Fünf-Jahres-Betrachtungszeitraum (bzw. einem im Einzelfall kürzeren oder längeren Zeitraum) keinen angemessenen Totalgewinn erwirtschaftet haben und warum dies nicht durch das Konzerninteresse begründet ist.

**Zeitpunkt des Fremdvergleichs.** Die Rn. 3.38 bis 3.44 stellen im nächsten Schritt auf den Zeitpunkt des Fremdvergleichs ab. Dabei sei nach Rn. 3.38 grundsätzlich der Abschluss des Vertrages und nicht dessen Erfüllungszeitpunkt maßgebend. Nach Rn. 3.39 würde die Denkfigur des ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (d.h. ein fremder Dritter) insb. bei Verhandlungen über längerfristige Vereinbarungen überprüfen, ob Änderungen der Vereinbarungen rechtlich möglich und wirtschaftlich vorteilhaft wären und ob es andere realistisch zur Verfügung stehende Handlungsalternativen geben würde. Dementsprechend sei auch auf den Zeitpunkt abzustellen, in dem ein fremder Dritter neue vertragliche Bedingungen ausgehandelt hätte oder eine neue, vorteilhaftere Geschäftsbeziehung eingegangen wäre. Aus den Ausführungen ergibt sich somit grundsätzlich eine Form des Ex-Ante-Ansatzes bei der Angemessenheitsanalyse, der jedoch durch Rn. 3.39 relativiert wird. Demnach sollten Steuerpflichtige zwar die zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses zugrunde gelegten Bedingungen dokumentieren, gleichzeitig aber auch regelmäßig fremdübliche Anpassungen der Vertragsbedingungen, die ein fremder Dritter vornehmen würde, analysieren und dokumentieren (insbesondere bei langfristigen Verträgen).

Planrechnungen bei der Ermittlung von Verrechnungspreisen sind nach Rn. 3.40 insb. bei der Anwendung von bestimmten Renditekennziffern zulässig, wobei auf bestehende Erfahrungswerte und vorsichtige, betriebswirtschaftlich begründete Erwartungen zurückgegriffen werden sowie zumindest zum Ende des Wirtschaftsjahres ein Soll-Ist-Abgleich erfolgen sollte (Rn. 3.41). Bei Abweichungen der tatsächlichen Ergebnisse von der Bandbreite fremdüblicher Ergebnisse sollen nach Rn. 3.42 entsprechende Anpassungen vorgenommen werden. Laut Rn. 3.43 solle zudem mit den gewählten Verrechnungspreisen und den prognostizierten Plandaten bei "vorsichtiger Gewinnprognose" ein mittlerer Wert innerhalb der Bandbreite für die jeweilige Renditekennziffer erreicht werden. Eine Rechtsgrundlage für den "mittleren Wert" (der ggf. als Median zu interpretieren ist) wird nicht genannt und existiert in dieser Form auch nicht, weshalb die Rn. 3.43 grundsätzlich kritisch gesehen werden sollte.

Ebenso kritisch sollte die in Rn. 3.44 angeführte Annahme der Finanzverwaltung gesehen werden, dass stetige Anpassungen (nach dem Soll-Ist-Abgleich) der Ergebnisse von "bevorzugten" oder "benachteiligten" Gruppenunternehmen auf den oberen bzw. unteren Wert der Bandbreite auf fremdunübliche (Vertrags-) Bedingungen hinweisen würden (denn: per Definition können fremdübliche Ergebnisse innerhalb der Bandbreite nicht auf fremdunübliches Verhalten hindeuten). Dies und auch Rn. 3.43 decken sich grundsätzlich nicht mit der Bandbreitenbetrachtung nach den OECD VPL, wonach bei eingeschränkter Vergleichbarkeit (d.h. Anwendung der in den VWG 2021 ausdrücklich genannten Interquartilsbandbreite) jeder Wert innerhalb der Interquartilsbandbreite als gleich wahrscheinlich und fremdüblich anzusehen ist. Die Annahme wird auch nicht durch die einschlägige Rechtsgrundlage in § 1 Abs. 3a AStG gedeckt, wonach eine Mediankorrektur nur angewendet werden kann, wenn Ergebnisse außerhalb der Bandbreite liegen und der Steuerpflichtige nicht glaubhaft macht, dass andere Werte innerhalb der Bandbreite dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechen. Hieraus kann sich für Steuerpflichtige ein erhebliches Diskussionspotential in steuerlichen Außenprüfungen ergeben.

### *Verwaltungsansätze zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten (Rn. 3.45)*

In Rn. 3.45 erfolgt lediglich ein Verweis auf das *Merkblatt zum internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 9. Oktober 2018 (BStBl. I S. 1122)*, das *Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren auf der Grundlage der Doppelbesteuerungsabkommen zur Erteilung verbindlicher Vorabzusagen über Verrechnungspreise zwischen international verbundenen Unternehmen (sog. „Advance Pricing Agreements“ – APAs) vom 5. Oktober 2006 (BStBl. I S. 594)* sowie das *Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete vom 9. Januar 2017 (BStBl. I S. 89)*.

### *Dokumentation (Rn. 3.46)*

In Rn. 3.46 wird nur auf die *Verwaltungsgrundsätze 2020 vom 3. Dezember 2020* und den *Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu §§ 90, 138a und 162 AO* verwiesen.

### *Immaterielle Werte (Rn. 3.47 bis 3.61)*

Rn. 3.47 bis 3.61 befassen sich einerseits mit grundsätzlichen Fragen zu immateriellen Werten (Rn. 3.47 bis 3.52), betonen die Anwendung des DEMPE-Konzeptes der OECD VPL (Rn. 3.53 und 3.54) und setzen sich intensiv mit der Nutzung von Unternehmenskennzeichen und Marken auseinander (Rn. 3.55 bis 3.61).

In Bezug auf grundsätzliche Überlegungen zu immateriellen Werten ist vor allem relevant, dass nach Rn. 3.51 nur dann die Verrechnung einer Lizenz sachgerecht sei, wenn der Lizenznehmer durch die Nutzung einen angemessenen Gewinn erziele. Die Vereinbarung gewinnabhängiger Lizenzen sollte von der Finanzverwaltung daher zunehmend anerkannt werden. Bemerkenswert ist auch, dass die VWG 2021 explizit die Preisanpassungsregeln der OECD VPL ablehnen und auf die Anpassungsregeln gemäß § 1a AStG verweisen. Diese Auffassung dürfte in der Praxis die Gefahr von Konflikten mit ausländischen Finanzverwaltungen erhöhen.

Bemerkenswert an den Ausführungen zur Nutzung von Unternehmenskennzeichen und Marken ist die ausführliche Behandlung des rechtlichen Schutzes der Marken als notwendige Bedingung für deren Verrechenbarkeit (Rn. 3.56 bis Rn. 3.57). Für die Praxis bedeutet dies, dass der Steuerpflichtige nicht nur zur Abwehr von Markenrechtsverletzungen durch Dritte, sondern auch aus steuerlicher Perspektive eine genaue Analyse seines Markenportfolios durchführen sollte. Ist eine Marke nicht geschützt, weil sie z.B. in einem bestimmten Gebiet nicht oder nur für eine bestimmte Nutzung registriert ist, würde die Verrechnung einer Lizenz dem Grunde nach entfallen.

### *Warenlieferungen und Dienstleistungen (Rn. 3.62 bis 3.80)*

**Warenlieferungen.** In Rn. 3.62 und 3.63 wird zu Warenlieferungen Stellung genommen. Hierbei wird insbesondere dargestellt, dass potentielle Finanzierungsleistungen (z.B. Zahlungsziele), Beistellungen oder Nebenleistungen bei Liefertransaktionen im Verrechnungspreis berücksichtigt werden sollen. Zusätzlich soll keine entgeltfähige oder entgeltpflichtige Nutzung immaterieller Werte aufgrund des Erwerbs und anschließenden Gebrauchs von solchen Waren vorliegen, sofern diese unter Nutzung solcher hergestellt wurden. Entsprechend seien bereits in der Verrechnungspreisplanung von z.B. Warenpreisen die entsprechenden Konditionen der vorliegenden Liefertransaktionen zu berücksichtigen.

**Dienstleistungen.** Rn. 3.64 bis 3.73 werden die Grundsätze zur Behandlung von Dienstleistungen zwischen einander nahestehenden Personen aufgegriffen. Eingangs wird hierzu auf die Anwendung der Grundsätze des Kapitels VII der OECD-Richtlinien 2017 referenziert. Hierbei wird insbesondere die Auffassung zur Entgelt-/Vergütungsfähigkeit von Dienstleistungen und der anzuwendenden Verrechnungspreismethode dargestellt und die Verknüpfung von Dienstleistungen im Zusammenhang mit Warenlieferungen hergestellt, dass solche, wenn zwischen unabhängigen Dritten üblicherweise im Warenpreis abgegolten, nicht gesondert verrechnet werden können (Rn. 3.73).

Eine separate Verrechnung von Dienstleistungen ist allerdings gegeben, wenn die Entgeltfähigkeit (Rn. 3.65) von diesen konkret dadurch begründet werden kann, dass ein unabhängiger Dritter bereit wäre, diese Leistungen gegen Entgelt zu erbringen bzw. diese gegen Entgelt zu beziehen oder solche Leistungen als Eigenleistung zu erbringen.

Leistungen müssen auch tatsächlich erbracht werden, ein bloßes Angebot dieser sei für eine Verrechnung nicht ausreichend (Rn. 3.67). Allerdings kann auch bei Dienstleistungen auf Abruf eine Vergütungsfähigkeit vorliegen, wenn bestimmte Kriterien erfüllt sind (Rn. 3.68). Hierbei wird wiederum auf den Fremdvergleichsgrundsatz zurückgegriffen, dass auch ein unabhängiger Dritter für eine solche Verfügbarkeit für den Bedarfsfall bereit gewesen wäre, ein Entgelt zu entrichten. Die Finanzverwaltung konkretisiert dies dahingehend, dass ein unabhängiger Dritter dafür kein Entgelt entrichten würde, sofern die Wahrscheinlichkeit, dass die Leistung benötigt wird, gering, der Vorteil unerheblich oder die Leistung zeitnah anderweitig und kostengünstiger beschaffbar ist.

Klargestellt wird ferner, dass die Vermittlung einer Dienstleistung eine eigenständige Leistung darstellt (Rn. 3.66), die ebenfalls fremdüblich unter Berücksichtigung der hierfür anfallenden Kosten vergütet werden müsse (die Kosten der vermittelten Dienstleistungen sind hierbei nicht mit einzubeziehen).

Insbesondere nicht entgeltfähig ist Gesellschafteraufwand (Rn. 3.69). Hierzu zählt insbesondere Aufwand der im Zusammenhang mit der Stellung aus den Pflichten einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung entsteht. Hierfür wird eine Liste an nicht abschließenden Beispielen aufgeführt. Allerdings sind Dienstleistungen, die durch ein Unternehmen im Interesse eines Gesellschafters erbracht werden, generell fremdüblich zu vergüten (Rn. 3.70). Ferner sind Vorteile (Rn. 3.71) aus der reinen Konzernzugehörigkeit nicht vergütungsfähig (Konzernrückhalt).

Für die Verrechnung von Dienstleistungen (und Finanzierungs-, Versicherungs-, und Rückversicherungsdienstleistungen) gilt die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode als grundsätzlich geboten (auf Basis sämtliche direkter und indirekter Kosten) - sofern die Preisvergleichsmethode ausscheidet (Rn. 3.73).

Insgesamt bringen die VWG 2021 wenig Neuerungen hinsichtlich der Grundsätze der Verrechnung von Warenlieferungen und Dienstleistungen. Insgesamt sind bei der Verrechnungspreisbildung alle wesentlichen Umstände in der Planung von z.B. Warenpreisen zu berücksichtigen (Liefertransaktionen) und hinsichtlich der Dienstleistungen ist auf deren Entgelt- und Vergütungsfähigkeit abzustellen. Hierbei wird sich am Fremdvergleichsgrundsatz orientiert, insbesondere vor dem Hintergrund einer tatsächlichen Erbringung, Vorteilhaftigkeit und nicht aus rein aus der Gesellschafterstellung veranlassten Leistungserbringung. Auch die Präferenz für die Anwendung der Kostenaufschlagsmethode neben der

Preisvergleichsmethode, die allerdings in der Praxis häufig aufgrund mangelnder Vergleichbarkeit ausscheidet, ist bekannt.

Neu erscheint die Auffassung der Finanzverwaltung zur potentiellen Akzeptanz von Bereitstellungsentgelten und die Erweiterung der Kostenaufschlagsmethode auf Finanzierungs-, Versicherungs-, und Rückversicherungsdienstleistungen, die in der Vergangenheit typischerweise auf Basis der Preisvergleichsmethode vergütet und verprobt wurden. Allerdings spiegelt insbesondere der zweite Teil die Beobachtung im Rahmen jüngster Betriebsprüfungen und auch den - schlussendlich nicht ins Gesetz überführten - Ausarbeitungen zum Thema Konzernfinanzierung wider. Beide Themen werden zukünftig im Rahmen der Verrechnungspreisplanung und -dokumentation einem stärkeren Fokus bedürfen, um hier potentielle Streitfälle mit bzw. in der Betriebsprüfung zu vermeiden.

**Routinedienstleistungen mit geringer Wertschöpfung.** Einen weiteren Schwerpunkt bildet das Thema Routinedienstleistungen mit geringer Wertschöpfung (Rn. 3.74 bis 3.77). Insgesamt wird hier konkretisiert, dass auch für solche Dienstleistungen eine Preisbestimmung auf Basis der Kostenaufschlagsmethodik erfolgen sollte und ein potentieller Gewinnaufschlag von 5% - sofern dieser nachweislich einheitlich im Konzern umgesetzt wird - im Einklang mit Tz. 7.61 der OECD VPL akzeptabel ist (Rn. 3.74). Allerdings wird gleichzeitig eine Definition von Routinedienstleistungen mit geringer Wertschöpfung eingeführt (Rn. 3.75), die - analog zu den Ausführungen in Tz. 7.45 der OECD VPL - eine unterstützende Tätigkeit voraussetzt, die keine Haupttätigkeit ist, ohne Einsatz wesentlicher immaterieller Wirtschaftsgüter erfolgt und in deren Zusammenhang keine wesentlichen Risiken übernommen und kontrolliert werden müssen. Zur Veranschaulichung werden Beispiele, wie z.B. Buchhaltung, Erstellung von Steuererklärungen, Personaleinstellungen (in Rn. 3.76) genannt und darüber hinaus eine Negativabgrenzung von Dienstleistungen aus dem Bereich Forschung und Entwicklung, Herstellung und Produktion und Verkauf, Marketing und Vertrieb, die nach Ansicht der Finanzverwaltung keine Routinedienstleistungen mit geringer Wertschöpfung darstellen, eingeführt (Rn. 3.77).

Grundsätzlich ist es zu begrüßen, dass die Ausführungen zu Routinedienstleistungen zwecks Vereinfachung der Verrechnungspreisplanung und -dokumentation in die VWG 2021 aufgenommen wurden. Diese spiegeln wider, dass auch die Finanzverwaltung grundsätzlich der Auffassung der OECD hinsichtlich der Vereinfachung im Rahmen von Routinedienstleistungen folgt. Andererseits werden bestimmte Dienstleistungstypen kategorisch hinsichtlich einer Charakterisierung als Routinedienstleistung ausgeschlossen, die zumindest der Ansicht des EU Joint Transfer Pricing Forums nach im Einzelfall sehr wohl Routinedienstleistungen darstellen können. Zukünftig wird es hier voraussichtlich vermehrt Aufgriffe in Betriebsprüfungen geben, sofern keine belastbare Dokumentation insbesondere auch der Angemessenheit der Verrechnungspreisplanung und -verprobung vorliegt (z.B. durch geeignete Benchmarkingstudien).

**Konzernumlagen.** Zum Thema Konzernumlagen wird in Rn. 3.78 und 3.79 Bezug genommen. Hier wird eingangs auf die im Rahmen der Dienstleistungen angeführten Grundsätze referenziert. Weiter wird hier konkretisiert, dass nicht direkt zuordenbare Kosten anhand eines sachgerechten Schlüssels an die Leistungen empfangenden Gesellschaften verrechnet werden können, sofern eine direkte Zuordnung nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich ist. Als Verteilungsschlüssel werden je nach Art der zu verteilenden Kosten z.B. die Umsätze oder die Anzahl der Mitarbeiter genannt. Hierzu wird konkretisiert, dass der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten den Umfang der tatsächlich im Interesse des jeweiligen Empfängers erbrachten Dienstleistungen sowie die Angemessenheit der in Rechnung

gestellten Verrechnungspreise darzulegen habe. Festgelegt wird auch, dass eine Berechnung auf Istkostenbasis zu erfolgen hat und bei Verwendung von Plankosten spätestens zum Jahresende eine Aufteilung auf Basis eines Plan-Ist Abgleichs zu erfolgen habe (Rn. 3.79).

Die in den VWG 2021 vertretene Auffassung der Finanzverwaltung hat sich bereits in der jüngeren Betriebsprüfungspraxis abgezeichnet. Das Thema Allokationsschlüssel ist zwar nicht neu, aber durch die VWG 2021 wird ein erhöhter Planungs- und Dokumentationsaufwand gefordert. Der Fokus liegt hier auf der Darstellung der Angemessenheit vor dem Hintergrund des Interesses der empfangenden Gesellschaft. Hierbei scheint es, dass zukünftig neben dem qualitativen "Benefit Test" seitens der Leistungen empfangenden Gesellschaft auch eine quantitative Analyse des Umfangs des Interesses - unter Berücksichtigung der angewandten Allokationsschlüssel - im Rahmen der Erstellung der Verrechnungspreisdokumentation erforderlich ist. Darüber hinaus wird eine kontinuierliche Überwachung der Aufteilung/Allokation von Kosten im Rahmen einer Dienstleistungserbringung unentbehrlich. Eine reine Plankostenbetrachtung wird vermutlich zu einem erhöhten Aufgriffspotential in Betriebsprüfung führen. Entsprechend sind im Zweifelsfall Anpassungen der technischen Umsetzung und auch Controllingprozesse nebst eines zusätzlich erhöhten Dokumentationsaufwandes erforderlich, da erwartungsgemäß auch dargelegt werden muss, dass eine solcher Abgleich auch tatsächlich durchgeführt wurde.

**Entsendungen.** In Rn. 3.80 zum Thema Entsendungen wird auf die Ausführung innerhalb des BMF-Schreibens "Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendungen" vom 09. November 2001 (BStBl. I S. 796) verwiesen.

#### *Kostenumlagen (Rn. 3.81 bis 3.86)*

Zunächst wird in Rn. 3.81 für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen nahestehenden Personen auf das Kapitel VIII der OECD VPL verwiesen.

In den nachfolgenden Rn. wird die Ansicht der Finanzverwaltung zur angemessenen Vergütung bei sog. Entwicklungskostenumlagen sowie sog. Dienstleistungsumlagen dargelegt, wobei regelmäßig auf die Ausführungen aus dem Kapitel VIII der OECD VPL verwiesen wird. So wird in Rn. 3.82 klargestellt, dass bei Kostenumlagen zwecks Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes zwingend die Ausführungen des Kapitels VIII der OECD VPL Anwendung finden sollen. Hiernach muss für jedes beteiligte Unternehmen der Beitrag dahingehend ermittelt werden, dass dieser Beitrag den zu erwartenden Vorteilen entspricht. Eine kostenbasierte Bewertung lehnt die Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang ausdrücklich ab. Jedoch folgt die Finanzverwaltung ebenso den in den OECD VPL beschriebenen Ausnahmen und benennt als Beispiele hierfür Fallkonstellationen mit einer geringen Kosten-Wert-Differenz, mit erheblichem administrativen Aufwand zur Ermittlung der Fremdvergleichswerte oder bei betragsmäßig korrespondierenden Beiträgen der Poolteilnehmer als konkrete Ausnahmen, bei denen eine rein kostenbasierte Bewertung akzeptabel erscheint.

In den Rn. 3.84 und 3.85 geht die Finanzverwaltung noch näher auf Entwicklungskostenumlagen ein und sieht hierbei lediglich solche Unternehmen als Teilnehmer, die zum einen berechtigterweise Vorteile erwarten und zum anderen potenzielle Risiken kontrollieren können. Bei der Beendigung einer Entwicklungskostenumlage (dies gilt ebenso für den Austritt aus einer Entwicklungskostenumlage) sowie

dem Beitritt zu einer Entwicklungskostenumlage fordert die Finanzverwaltung explizit einen entsprechenden Ausgleich.

In Rn. 3.86 fordert die Finanzverwaltung eine regelmäßige Überprüfung von Umlageverträgen in Bezug auf die Umlageschlüssel.

#### *Funktionsverlagerung (Rn. 3.87)*

Rn. 3.87 verweist lediglich auf die *Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung vom 13. Oktober 2010*.

#### *Finanzierungsbeziehungen (Rn. 3.88 bis 3.102)*

Die Ausführungen zu Finanzierungsbeziehungen sind in drei Unterabschnitte gegliedert: Allgemein (Rn. 3.88 bis 3.95), Vergütung für eine erhöhte Kreditwürdigkeit (Rn. 3.96 bis 3.97), Cash Pool als Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe (Rn. 3.98 bis 3.100) und sonstige Finanzierungsinstrumente und Eigenversicherer (Rn. 3.101 bis 3.102).

Zunächst wird in Rn. 3.88 für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei Finanzierungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen auf das Kapitel X der OECD VPL verwiesen. In diesem Zusammenhang wird in Rn. 3.89 die Notwendigkeit der Durchführung einer Funktions- und Risikoanalyse auch mit Hinblick auf Finanzierungsbeziehungen genannt. Nach diesen allgemeinen Grundsätzen wird in den nachfolgenden Rn. die Ansicht der Finanzverwaltung zur Aufnahme von Finanzmitteln dargelegt. Diese ähnelt in Struktur und Inhalt dem im Rahmen des Referentenentwurfs für das ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG) angedachten, jedoch nicht verabschiedeten § 1a AStG (Finanzierungsbeziehungen). Insofern erscheint die gesetzliche Grundlage für Teile der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung mitunter fraglich.

**Darlehen.** So wird in Rn. 3.90 klargestellt, dass in einem ersten Schritt zu prüfen sei, ob es sich steuerrechtlich überhaupt um Fremdkapital handelt. Für die Fremdüblichkeit eines Darlehensverhältnisses dem Grunde und der Höhe nach muss die Finanzierung gemäß Rn. 3.91 wirtschaftlich benötigt (positive Renditeerwartung) und für den Unternehmenszweck verwendet werden. Nach Ansicht der Finanzverwaltung gehöre die Anlage auf einem Tagesgeldkonto oder die Einlage im gruppeninternen Cash Pool nicht zum Unternehmenszweck.

**Finanzierungsgesellschaften.** Gruppeninterne Finanzierungsgesellschaften sollen für die Hingabe von Kapital an inländische Steuerpflichtige lediglich mit einem Entgelt bis zur Höhe einer risikolosen Rendite auf Basis der Kostenaufschlagsmethode vergütet werden, sofern diese nicht über die Risikokontroll- bzw. -tragfähigkeit verfügen (Rn. 3.92). Bei der Anwendung der Kostenaufschlagsmethode sind direkt zurechenbare Betriebskosten anzusetzen, Refinanzierungskosten sind grundsätzlich nicht einzubeziehen.

**Teilwertabschreibungen.** Eine Teilwertabschreibung eines zinslosen bzw. eines niedrig verzinsten Darlehens kommt nach Rn. 3.93 dann nicht in Betracht, wenn aus Gründen außerhalb des Darlehensverhältnisses statt einer Eigenkapitalzuführung das zinslose bzw. niedrig verzinsten Darlehen gewährt wurde.

**Konzernrückhalt.** Die Rn. 3.94 enthält die Sichtweise der Finanzverwaltung zum Konzernrückhalt. Der Konzernrückhalt stelle zwar keine rechtlich durchsetzbare Sicherheit dar, wirke sich jedoch faktisch auf die

Kreditwürdigkeit des gruppeninternen Darlehensnehmers aus. Das hier wohl von der Finanzverwaltung angesprochene Konzept des “Implicit Support” bedeutet nach Ansicht der Finanzverwaltung, dass eine rein isolierte Betrachtung des Darlehensnehmers (“Stand-Alone-Rating”) in den Hintergrund trete.

**Besicherung.** In Rn. 3.95 wird die Ansicht der Finanzverwaltung klargestellt, dass eine Besicherung grundsätzlich fremdüblich sei, während eine Nichtbesicherung zwar fremdüblich sein könne, dies aber im jeweiligen Einzelfall gesondert zu prüfen sei. Für das Prüfen der Fremdüblichkeit einer erfolgten Nichtbesicherung wird ein nicht abschließender Katalog an Aspekten angeführt. Für diese Prüfung sei u.a. auf das Verhalten der Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten abzustellen, eine Beurteilung der wirtschaftlichen Vorteilhaftigkeit einer Besicherung bzw. der realistisch zu Verfügung stehenden Handlungsalternativen des Darlehensnehmers vorzunehmen sowie die Höhe der Darlehenssumme zu berücksichtigen.

**Garantien und Bürgschaften.** Erhöht sich die Kreditwürdigkeit eines Unternehmens durch Vergabe einer Garantie, Bürgschaft, harten Patronatserklärung oder anderer Sicherheiten, ist nach Rn. 3.96 eine Vergütung für den Verpflichteten anzusetzen, sofern dieser eine tatsächliche Risikoposition übernimmt. Bei der Bestimmung der Höhe der Vergütung sei auf die durch die Sicherheitengestellung eingetretenen Vorteile der erhöhten Kreditwürdigkeit abzustellen, die sich auf die Differenz zwischen dem Gruppenrating und dem Stand-Alone-Rating des die Verpflichtung übernehmenden Unternehmens beschränken. Ermöglicht erst die Sicherheitengestellung durch die Unternehmensgruppe bzw. durch eine nahestehende Person gegenüber einem fremden Dritten einem Unternehmen die Aufnahme von Kapital, stellt die Verpflichtungsübernahme in EU/EWR-Fällen nach Ansicht der Finanzverwaltung in Rn. 3.97 einen (nicht verrechenbaren) Gesellschafterbeitrag dar, wenn ein wirtschaftlicher Grund i.S.d. Hornbach-Urteils des EUGH vorliegt.

**Cash Pool.** Beim Thema Cash Pool wird in Rn. 3.98 seitens der Finanzverwaltung die Position vertreten, dass der Cash Pool-Leiter grundsätzlich lediglich eine funktions- und risikoarme Dienstleistung erbringe, wobei eine Einschränkung dieses Grundsatzes insofern vorgenommen wird, als dass ausgeführt wird, dass im jeweiligen Einzelfall das Funktions- und Risikoprofil entscheidend sei. Die im Grundsatz angenommene funktions- und risikoarme Dienstleistung des Cash Pool-Leiters sei auf Basis einer kostenorientierten Methode zu vergüten. Ein Gewinnaufschlag zwischen 5% bis 10% auf die direkt zuzurechnenden Kosten sei dabei nicht zu beanstanden, wobei die Finanzierungskosten nicht in die Kostenbasis einzubeziehen seien. Zu den im Rahmen von Cash Pooling-Strukturen entstehenden Synergieeffekten wird in Rn. 3.99 lediglich angeführt, dass deren Aufteilung auf die Cash Pool Teilnehmer nicht verursachungsgerecht möglich sei, so dass Synergieeffekte für jeden Einzelfall besonders zu würdigen seien. Sollten Geldeinlagen bzw. -aufnahmen der Cash Pool Teilnehmer nicht lediglich kurzfristiger Natur sein, sollen diese nach Rn. 3.100 als einzelne langfristige Darlehensbeziehungen betrachtet und entsprechend behandelt werden.

**Finanzinstrumente und Eigenversicherer.** Der Abschnitt zu Finanzierungsbeziehungen schließt mit der Behandlung von Finanzinstrumenten i.S.d. § 1 Abs. 11 Kreditwesengesetzes (Rn. 3.101) und von Eigenversicherern (Rn. 3.102).

## **Kapitel IV: Weitere allgemeine Grundsätze (Rn. 4.1 bis Rn. 4.8)**

### *Erstkorrektur (Rn. 4.1 bis 4.2)*

Rn. 4.1 verweist auf die *Verwaltungsgrundsätze 2020 vom 3. Dezember 2020*. Lediglich eine Klarstellung (Rn. 4.2) erfolgt dahingehend, dass Korrekturen bei Einkünfterminderungen für den jeweiligen Veranlagungszeitraum vorzunehmen seien und Korrekturen der Einkunftsart der korrigierten Einkünfte zuzurechnen seien.

### *Behandlung von Ausgleichszahlungen (Rn. 4.3 bis 4.5)*

In Rn. 4.3 legt die Finanzverwaltung grundsätzliche Regelungen zur Behandlung von Ausgleichszahlungen fest. So soll ein Ausgleich bei Korrekturen wegen der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung einer inländischen Körperschaft als Einlage und bei einer verdeckten Einlage in eine ausländische Körperschaft als Leistung, die beim Gesellschafter zu Kapitaleinkünften führen, behandelt werden. Bei Korrekturen aufgrund einer angenommenen Entnahme soll dies als Einlage bzw. wegen einer Einlage als Entnahme behandelt werden. Bei Vorgängen, die zu einer sich auf § 1 AStG stützenden Berichtigung geführt haben, soll der vorgenommene Ausgleich der Korrektur aus Billigkeitsgründen außerhalb der Bilanz mit dem zu Zwecken der Berichtigung vorgenommenen Zuschlag verrechnet werden, sofern Ausgleichszahlungen innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe des berichtigten Steuerbescheids tatsächlich geleistet worden sind.

Die Rn. 4.4 enthält Ausführungen zu Sachverhalten, bei denen Vorgänge früherer Veranlagungszeiträume zu einer Berichtigung nach § 1 AStG geführt haben. Wurden diese jedoch noch nicht verrechnet und wird nunmehr die Beteiligung an der ausländischen Gesellschaft veräußert oder diese Gesellschaft liquidiert, so soll eine abweichende Festsetzung von Steuern aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) gestattet sein. Bei einem hierdurch verminderten Veräußerungs- oder Liquidationsgewinn, der der Vorschrift des § 8b KStG unterliegt, sind die pauschalen nichtabziehbaren Betriebsausgaben (§ 8b Absatz 3 Satz 1 und Absatz 5 Satz 1 KStG) jedoch nur vom verminderten Gewinn zu ermitteln. Ein höherer Veräußerungs- oder Liquidationsgewinn dagegen ist nach § 8b Absatz 3 Satz 3 KStG außerbilanziell hinzuzurechnen. Bei Anwendung des Teileinkünfteverfahrens soll der Berichtigungsbetrag nur zu 60% berücksichtigt werden (dies soll auch bei Gesellschaftern gelten, wenn die Berichtigung bei der Tochtergesellschaft erfolgte und § 1 AStG Vorrang gegenüber § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG hat).

Nach Rn. 4.5 sollen bei Liquidationen die Kürzungen grundsätzlich in dem Veranlagungszeitraum vorgenommen werden, in dem nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ein etwaiger Liquidationserlös erfolgswirksam zu vereinnahmen ist.

### *Gegenberichtigung (Rn. 4.6)*

Die Finanzverwaltung stellt klar, dass Anpassungen von Verrechnungspreisen aufgrund von Doppelbesteuerungen bei Einkünfterkorrekturen durch ausländische Steuerbehörden der Aufzeichnungspflicht gem. § 90 Abs. 3 AO unterliegen und nachträgliche Gegenberichtigungen materiell- sowie verfahrensrechtlich zulässig sein müssen. Dabei sollen nationale Abzugsbeschränkungen sowie der Grundsatz der Abschnittbesteuerung Beachtung finden.

In Artikel 9 OECD-Musterabkommen sieht die Finanzverwaltung grundsätzlich einen allgemeinen Anspruch auf Gegenberichtigung und benennt als einseitige Abhilfe (Verständigungs- oder Schiedsverfahren ist demnach nicht erforderlich) explizit die Korrekturvorschriften der innerstaatlichen Abgrenzungsregelungen, der Steuerfestsetzung unter Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 Absatz 2 AO) sowie die Aufhebung oder Änderung von Steuerbescheiden wegen neuer Tatsachen oder Beweismittel (§ 173 Absatz 1 Nummer 2 AO). Zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruchs wird § 175a AO angeführt.

*Zoll (Rn. 4.7 bis 4.8)*

In Rn. 4.7 führt die Finanzverwaltung aus, dass eine Zollwertermittlung als ergänzende Hilfestellung für die Bestimmung des Fremdvergleichs herangezogen werden kann. Dies gilt ungeachtet davon, dass diese Werte vom maßgeblichen Fremdvergleichspreis abweichen können.

Für Verrechnungspreisanpassungen in der Form von Nachbelastungen soll gemäß Rn. 4.8 zwingend eine Anzeige beim zuständigen Hauptzollamt erfolgen (§ 153 AO) und bei Gutschriften besteht mitunter ein Erstattungsanspruch. Die Finanzverwaltung sieht hierbei zwingend die Anforderung der vorher vertraglich vereinbarten Anpassung (dem Grund und der Höhe nach sowie produktbezogen).

## **Kapitel V: Glossar (Rn. 5.1)**

In Rn. 5.1 wird auf das umfangreiche Glossar der OECD über steuerliche Begriffe (Glossary of Tax Terms) verwiesen, welches zudem in Anlage 2 der VWG 2021 durch zusätzliche Begriffsdefinitionen erweitert wird, *“die dort nicht enthalten sind.”* Das sog. Glossar „Verrechnungspreise“ (BMF-Schreiben vom 19.5.2014) wird dagegen aufgehoben bzw. ersetzt.

Das Glossar umfasst folgende Begriffsdefinitionen: *Cash Pool, Cash Pool-Leiter, EBT, Eigenversicherer, Fremdvergleichspreis, Funktion, Inbound-Sachverhalt, Multinationale Unternehmensgruppe, Nettomarge, Outbound-Sachverhalt, Risiko, Routineunternehmen, Rückhalt in der multinationalen Unternehmensgruppe (Konzernrückhalt), Strategieträger, Vergleichswerte, Verhältnisse, Vermögenswerte, Vorteile, Wertschöpfung.*

## **Kapitel VI: Aufhebung von BMF-Schreiben und Anwendungsvorschrift (Rn. 6.1 – 6.3)**

In Rn. 6.1 wird klargestellt, dass die VWG 2021 ab sofort von der Finanzverwaltung auf alle offenen Fälle anzuwenden sind und zudem diverse bis dato für Verrechnungspreise einschlägige BMF-Schreiben aufgehoben werden.

Dies umfasst u.a. die Verwaltungsgrundsätze 1983 (BMF-Schreiben vom 23.2.1983), die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren (BMF-Schreiben vom 12.4.2005), das BMF-Schreiben vom 29.3.2011 (Teilwertabschreibungen), das BMF-Schreiben vom 19.5.2014 (Glossar Verrechnungspreise), das BMF-Schreiben vom 7.4.2017 (Namensnutzung im Konzern), das BMF-Schreiben vom 5.7.2018 (Verwaltungsgrundsätze Prüfung der Einkunftsabgrenzung Umlageverträge) sowie das BMF-Schreiben vom 6.12.2018 (BMF zu EuGH-Urteil Hornbach). Darüber hinaus wird die Textziffer 1 der Grundsätze zur Anwendung des Außensteuergesetzes (BMF-Schreiben vom 14.05.2004) aufgehoben.