

## TP Perspectives – Newsflash

### Neue "Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise – Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG"

Liebe Leserinnen und Leser,

am 6. Juni 2023 hat das Bundesministerium der Finanzen (im Folgenden: „BMF“) auf seiner Homepage seine **neuen Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG** (nachfolgend VWG 2023) veröffentlicht. Diese sind ab sofort grundsätzlich auf alle offenen Fälle anzuwenden. Lediglich das Kapitel zu Funktionsverlagerungen ist erst auf Fallgestaltungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2021 verwirklicht werden. Für vorher verwirklichte Fälle gilt weiterhin das BMF-Schreiben vom 13. Oktober 2010.

#### I. Überblick:

In den VWG 2023 hat die Finanzverwaltung ihre Sichtweise zu **konzerninternen Funktionsverlagerungen** und **Finanztransaktionen** aktualisiert und anhand von Beispielen veranschaulicht. Die übrigen Kapitel blieben – von redaktionellen Änderungen abgesehen – weitgehend unverändert.

#### II. Hintergrund:

Die Neufassung der Verwaltungsgrundsätze war u.a. wegen der **zwischenzeitlichen Änderungen des § 1 AStG** sowie der **Neufassung der Funktionsverlagerungsverordnung** vom 18. Oktober 2022 (BGBl I S. 1803) erforderlich. Zudem wurde im Zuge der Neufassung der VWG 2023 auch die **Rechtsprechung des BFH zur Bestimmung fremdüblicher Darlehenszinsen** (BFH vom 18.05.2021, I R 4/17, BFH vom 18.05.2021, I R 62/17) und **zu Teilwertabschreibungen auf unbesichert im Konzern vergebene Darlehen** (BFH vom 27.02.2019, I R 81/17; BFH vom 9. Juni 2021, I R 32/17; BFH vom 13.01.2022, I R 15/21) aufgenommen. Alle Urteile sollen zeitnah im Bundessteuerblatt veröffentlicht werden.

Im Folgenden werden die Struktur und die wesentlichen neuen Inhalte der VWG 2023 dargestellt und erläutert:

#### III. Struktur und Umfang:

Mit über **800 Seiten** erscheinen die VWG 2023 auf den ersten Blick deutlich umfangreicher als die Vorgängerversion aus dem Jahr 2021, die nur 46 Seiten umfasste. Bei genauer Betrachtung zeigt sich jedoch, dass der größere Umfang der VWG 2023 vornehmlich auf den Umstand zurückzuführen ist, dass die als Anlage 1 beigefügten OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2022 (deutsche Fassung) bei der Seitenzahl mit erfasst wurden. In Anlage 2 enthalten die VWG 2023 nunmehr das Glossar. Darüber hinaus wurden die VWG 2023 um eine zusätzliche Anlage 3 erweitert, die viele **hilfreiche Beispiele** für die Anwendungspraxis bei grenzüberschreitenden **Funktionsverlagerungen** enthält.

Die VWG sind generell so aufgebaut und auch nummeriert, dass sie jederzeit an aktuelle Entwicklungen angepasst werden können. Dementsprechend hat sich an der **Kapitelstruktur** (I-VI) im Vergleich zu den VWG 2021 nichts geändert.

#### IV. Wesentliche inhaltliche Aspekte:

Nachfolgend wird auf die wesentlichsten Inhalte sowie die Änderungen bzw. Ergänzungen innerhalb des Kapitel III der VWG 2023 näher eingegangen.

## Abschnitt A

Positiv zu würdigen ist, dass die VWG 2023 in Rdnr. 3.3 weiterhin ausdrücklich herausstellen, dass der **Fremdvergleichsgrundsatz im In- und Outboundfall einheitlich anzuwenden** ist.

Zudem ist positiv herauszustellen, dass laut den VWG 2023 der Sinn von Verrechnungspreisfestsetzungen und -prüfungen weiterhin (wie schon nach den VWG 2021) darin bestehen soll, dem einzelnen Unternehmen **einen angemessenen Anteil am Gesamtgewinn der Unternehmensgruppe zuzuordnen** (Rdnr. 3.7). Demzufolge richten die VWG 2023 im Grundsatz den Blick auf die **Gesamtheit der Geschäftsvorfälle** (Rdnr. 3.23) und weniger darauf, ob einzelne Produkte/Dienstleistungen innerhalb eines Portfolios gewinnträchtig sind.

## Abschnitt D: Verwaltungsansätze zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten

In **Abschnitt D** (Rdnr. 3.45) wird auf das aktualisierte Merkblatt zu internationalen **Verständigungsverfahren vom 27.08.2021** (BStBl. 2021 I S. 1495) sowie auf das **Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen** mit Steuerverwaltungen anderer Staaten vom 09.01.2017 (BStBl. 2017 I S. 89) Bezug genommen.

Der Verweis auf das Merkblatt für bilaterale oder multilaterale Vorabverständigungsverfahren (BMF-Schreiben v. 05.10.2006, BStBl. I S. 594) wurde gelöscht.

## Abschnitt I: Funktionsverlagerung

Im Hinblick auf **Funktionsverlagerungen** (vgl. Rdnr. 3.87 – 3.120) gibt es innerhalb der VWG 2023 insgesamt die meisten Anpassungen. Dies verwundert nicht, da Ende 2022 die FVerlV infolge der Änderungen des § 1 AStG neu gefasst wurde. Dementsprechend entspricht die Gliederungsstruktur in Abschnitt I insgesamt der Struktur der neuen FVerlV. Die VWG 2023 enthalten viele Beispiele, wodurch die Anwendung der gesetzlichen Regeln hinsichtlich Funktionsverlagerungen für den Steuerpflichtigen erleichtert werden soll. Neben den Fallbeispielen wird in den VWG 2023 durch ergänzende Ausführungen zudem dargelegt, in welchen Konstellationen seitens der Finanzverwaltung eine Funktionsverlagerung angenommen werden soll und unter welchen Voraussetzungen dies nicht der Fall ist (Rdnr. 3.91 – 3.93).

**Wünschenswert** wäre gewesen, wenn klargestellt worden wäre, dass die reine Veräußerung oder **Nutzungsüberlassung** von Wirtschaftsgütern bzw. **Erbringung von Dienstleistungen keine Funktionsverlagerung** begründet. In § 1 Abs. 7 der alten FVerlV war dies noch ausdrücklich so geregelt, jedoch ist dieser Absatz in der Neufassung der Verordnung weggefallen.

Ebenso wurde die **Chance vertan**, in den VWG 2023 klarzustellen, dass **keine ertragswertorientierte Gesamtbewertung (Transferpaketbewertung), sondern lediglich eine Einzelbewertung für Übertragene/überlassene Wirtschaftsgüter** vorzunehmen ist, **wenn lediglich Routinefunktionen verlagert** werden (vgl. § 2 Abs. 2 FVerlV a.F.). Jedoch sollte sich dies aus der Öffnungsklausel des § 1 Abs. 3b S. 2 AStG ergeben, wonach eine Einzelwirtschaftsgutbewertung zulässig ist, wenn weder wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter noch sonstige Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung sind.

§ 4 Abs. 2 FVerlV a.F. enthielt noch eine Vereinfachungsregelung dergestalt, dass in den Fällen, in denen – z.B. mangels vorhandener vertraglicher Regelungen – zweifelhaft ist, ob Funktionen nur zur Nutzung überlassen oder übertragen wurden, auf Antrag des Steuerpflichtigen von einer **Nutzungsüberlassung** auszugehen war. Hierdurch sollten Besteuerungskonflikte mit ausländischen Fisci vermieden werden. Leider ist diese Vereinfachungsregelung nicht in die Neufassung der FVerlV übernommen worden. Die neuen VWG 2023 gehen hierauf nicht ein. Nichtsdestotrotz kann jedoch zumindest dann von einer Nutzungsüberlassung auszugehen sein, wenn aufgrund der zivilrechtlichen Gestaltung und der tatsächlichen Begebenheiten eine Zurückbehaltung des wirtschaftlichen Eigentums anzunehmen ist.

Die VWG 2023 beinhalten **Handlungsanweisungen** dazu, wie Steuerpflichtige damit umgehen müssen, wenn **Personal** eines verlagernden Unternehmens im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Funktionsverlagerung für das übernehmende Unternehmen tätig wird (Rdnr. 3.94) und wie **Personalentsendungsfälle** im Kontext einer Funktionsverlagerung einzuordnen sind (Rdnr.

3.95). Allerdings wäre eine deutlichere Abgrenzung zwischen Fällen einer reinen Dienstleistungserbringung bzw. zeitlich begrenzten Entsendung / Arbeitnehmerüberlassung einerseits und dauerhaften Personalübertragung andererseits wünschenswert gewesen. Erstere Fallgestaltungen sollten u.E. im Regelfall nicht die Voraussetzungen einer Funktionsverlagerung erfüllen. Auch kann nicht pauschal unterstellt werden, dass mit der Personalüberlassung bzw. -übertragung stets auch werthaltige immaterielle Werte bzw. Vorteile übergehen. Nicht der Fall sollte dies beispielsweise bei reinen Routinefunktionen bzw. branchenüblichem (öffentlich zugänglichem) Know-How sein. Zudem sollte eine Versetzung oder Entsendung eines einzelnen Mitarbeiters zwischen verbundenen Unternehmen im Regelfall keine zusätzliche Vergütung erforderlich machen (vgl. Tz. 1.174 OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2022). Dies ergibt sich auch aus Tz. 4.2 der Verwaltungsgrundsätze zur Arbeitnehmerentsendung<sup>1</sup>, wonach die bloße Tätigkeit entsandter Mitarbeiter und die durch sie vermittelte Expertise Bestandteil und Grund der Entsendung und somit üblicherweise nicht gesondert zu vergüten ist.

Hinsichtlich der **Öffnungsklausel** zur Vornahme einer **Einzelwirtschaftsgutbewertung** in § 1 Abs. 3b S. 2 AStG stellt Rdnr. 3.97 der VWG 2023 klar, dass immaterielle Wirtschaftsgüter als wesentlich anzusehen sind, wenn sie für die verlagerte Funktion erforderlich sind (**qualitativer** Maßstab) und ihr Fremdvergleichspreis insgesamt mehr als 25 Prozent der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter des Transferpakets beträgt (**quantitativer** Maßstab). Dies steht grundsätzlich im Einklang mit der bisherigen Verwaltungsauffassung, erfordert aber hinsichtlich des quantitativen Maßstabs auch dann eine Transferpaketbewertung, wenn nur unwesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter übergehen. Eine Vereinfachungsregelung für solche Fälle (z.B. Übergang von Routinefunktionen) wäre zu befürworten gewesen. Zudem soll die Öffnungsklausel des § 1 Abs. 3b S. 2 AStG nicht anwendbar sein, wenn ein „sonstiger Vorteil“ Bestandteil des Transferpakets ist. Diesbezüglich besteht jedoch Rechtsunsicherheit, weil weder im Gesetz bzw. der Verordnung noch in den VWG 2023 eine Definition dieses Begriffs enthalten ist.

**Keine** Funktionsverlagerung soll nach Rdnr. 3.99 der VWG 2023 in Fällen einer **Funktionsverdoppelung** anzunehmen sein. Beispielhaft wird hierfür die Aufnahme einer Produktion im Ausland genannt, sofern die bisherige Produktions- und Vertriebstätigkeit des inländischen Unternehmens unverändert ausgeübt wird. Die bisherige Bagatellgrenze, wonach bei einem Umsatzrückgang des übertragenden Unternehmens von weniger als 1 Mio. EUR keine Funktionsverlagerung anzunehmen sein soll, wurde jedoch leider nicht in die VWG 2023 übernommen. Zudem soll nach Auffassung der Finanzverwaltung von einer **Funktionsverlagerung** auch in Fällen der **Substitution** einer Funktion durch eine andere auszugehen sein. Der in Rdnr. 3.99 enthaltene Beispielfall b) macht dabei deutlich, dass dies selbst dann gilt, wenn im Inland kein Personal abgebaut wird und durch die neue Funktion (z.B. die Produktion eines neuen Produktes) ein höherer Umsatz erzielt wird. Ob in derartigen Konstellationen ein fremder Dritter stets bereit wäre, ein Entgelt zu zahlen, darf bezweifelt werden. Diese Zweifel sind – gerade vor dem Hintergrund des Urteils des FG München vom 26.11.2019<sup>2</sup> sowie des Urteils des EuGH in der Rs. „Hornbach“ vom 21.01.2010<sup>3</sup> – insbesondere dann gerechtfertigt, wenn die Funktion bisher zu **Verlusten** beim inländischen Unternehmen geführt hat und somit **betriebswirtschaftliche Gründe** für die Verlagerung vorliegen. Sofern seitens der Finanzverwaltung in Fällen einer Substitution einer Funktion durch eine gewinnträchtigere andere Funktion eine Funktionsverlagerung angenommen werden sollte, stellt sich die Frage, ob (mangels Übertragung von wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgütern) nicht der Anwendungsbereich der Öffnungsklausel in § 1 Abs. 3b S. 2 AStG erfüllt ist bzw. ob selbst bei Vornahme einer Transferpaketbewertung ein Kompensationsanspruch sachgerecht erscheint (insbesondere wenn aus Sicht des übertragenden Unternehmens die Gewinne nach Übertragung höher als die Gewinne vor Übertragung sind).

Heftig umstritten war bislang die Frage, ob die Verlagerung einer Produktionsfunktion, die nicht gegenüber Fremdunternehmen, sondern ausschließlich gegenüber konzernverbundenen Unternehmen ausgeübt wird, als Funktionsverlagerung bzw. Geschäftschancenübertragung anzusehen ist, die entgolten werden muss. Das FG Niedersachsen hat dies in einem Aufsehen erregenden Urteil vom 16.03.2023 (Az.: 10 K 310/19) verneint. Das FG begründete dies im Urteilsfall damit, dass die Produktionsgewinne aus der Zuweisung von Aufträgen durch die Konzernmutter entstanden waren, ohne dass das

<sup>1</sup> Vgl. BMF v. 9.11.2001 – IV B 4 - S 1341 – 20/01, BStBl. 2001 I, 796.

<sup>2</sup> Vgl. FG München vom 26.11.2019 – 6 K 1918/16, EFG 2020 S. 764.

<sup>3</sup> Vgl. EuGH vom 21.01.2010 – Rs. C-311/08, „Hornbach“, IStR 2018 S. 461.

inländische Produktionsunternehmen einen Rechtsanspruch auf Beibehaltung der Auftragsmenge hatte. Vielmehr habe die Auftragszuweisung stets im Belieben der Konzernspitze gestanden, die zudem über die werthaltigen Marktpositionen (Lieferverträge mit Dritten) verfügt habe. In dem Kontext wurde vom FG zudem im Einklang mit der Definition in § 1 Abs. 2 FVerlV klargestellt, dass eine Funktionsverlagerung nicht vorliege, wenn weder Wirtschaftsgüter noch sonstige Vorteile oder Geschäftschancen übertragen werden noch eine kausale Verknüpfung zwischen der Übertragung von Vorteilen im weitesten Sinne und der Übertragung der Befähigung, eine Funktion auszuüben, besteht.

Hinsichtlich des **Einigungsbereiches**, d.h. wie der Fremdvergleichsgrundsatz anzuwenden ist, wenn dieser zu einer **Bandbreite** von Werten führt, gibt es mehrere **Beispiele** in einer separaten Anlage zu den VWG 2023 (Anlage 3), mit denen anhand von konkreten Zahlen dargestellt wird, wie dieser für unterschiedliche Fallkonstellationen zu bestimmen ist. In den Fallbeispielen der Finanzverwaltung wird wohl auch deshalb sowohl für den Fall, dass die Funktionsverlagerung **Synergie- und Steuereffekte** mit sich bringt, als auch für den Fall, dass **beschränkte Kapitalisierungszeiträume** vorliegen, jeweils konkret dargelegt, welche Auswirkungen sich auf den Ertragswert bei der Ermittlung von **Mindest- und Höchstpreis** ergeben. Hinsichtlich des Kapitalisierungszeitraumes **fehlen** jedoch in den VWG 2023 **Hinweise**, wie genau der in § 5 FVerlV geforderte „**Nachweis**“ erfolgen soll, dass dieser nicht unendlich, sondern auf einen limitierten Zeitraum begrenzt ist. Es darf bezweifelt werden, dass fremde Dritte im Rahmen der Kaufpreisfindung regelmäßig von einer unbegrenzten Laufzeit ausgehen. In einem anderen Fallbeispiel wird zudem deutlich, wie wichtig es ist, dass Steuerpflichtige **Preis Anpassungsklauseln vereinbaren**, wenn es zu Funktionsverlagerungen kommt, die wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter oder sonstige Vorteile zum Gegenstand haben. Nur so lassen sich Einkünftekorrekturen bei Folgeprüfungen **verhindern**.

In Rdnr. 3.102 wird ausgeführt, dass im **hypothetischen Fremdvergleich** Elemente eines **tatsächlichen Fremdverhaltens** zu berücksichtigen sein können. Dies gilt beispielsweise, wenn ein internes Berechnungs-bzw. Kalkulationsschema in vergleichbaren Situationen von Steuerpflichtigen sowohl gegenüber nahestehenden Unternehmen als auch gegenüber fremden Dritten verwendet wird. Die Finanzverwaltung nennt als Beispiel ein an den erwarteten Ertrag des Lizenznehmers anknüpfendes Lizenzsystem. Dies bedeute aber nach Auffassung der Finanzverwaltung keineswegs, dass im hypothetischen Fremdvergleich Lizenzraten aus Datenbanken abgeleitet werden können. Diese **pauschale Ablehnung der Durchführung** eines externen Preisvergleiches anhand von sogenannten „**Benchmarkingstudien**“ ist kritisch zu sehen und ist **nicht** im **Einklang** mit den **OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2022**. Insbesondere zur Bepreisung einzelner Bestandteile des Transferpakets können aus solchen Datenbankstudien (die auf öffentlich verfügbare Marktdaten zurückgreifen) hilfreiche Informationen gewonnen werden.

Rdnr. 3.106 führt aus, dass der **angemessene Kapitalisierungszins** die Rendite einer zum Bewertungsobjekt hinsichtlich Laufzeit, Risiko und Besteuerung äquivalenten Alternativanlage darstellen soll, wobei dies je nach Wahl des konkreten Bewertungsverfahrens die **Eigenkapitalrendite** oder die **Rendite** aus **Eigen- und Fremdkapital** (Weighted Average Cost of Capital, „WACC“) sein kann. Die Ermittlung soll dabei mittels der sog. „Risikozuschlagsmethode“ erfolgen, welche inhaltsgleich mit dem in der Praxis üblichen Capital Asset Pricing Model („CAPM“ Verfahren) sein sollte. Für den Zeitraum einer ewigen Rente soll im Kapitalisierungszinssatz ein Wachstumsabschlag berücksichtigt werden. Begründenswert und im Einklang mit der gängigen Praxis ist zudem die in Rdnr. 3.110 enthaltene Vereinfachungsregelung, dass sowohl für das verlagernde als auch für das übernehmende Unternehmen aus Vereinfachungsgründen typisierend von einem **einheitlichen Kapitalisierungszeitraum** ausgegangen werden kann.

Bemerkenswert sind die Ausführungen in Rdnr. 3.107 f., wonach insbesondere in Fällen einer **Funktionsabschmelzung** im Rahmen der Bewertung auch **Kündigungswahrscheinlichkeiten** für im Inland verbleibende Routinefunktionen (ggf. mittels einer Szenario-Betrachtung) berücksichtigt werden sollen.

Schließlich sei auch anzumerken, dass die in Tz. 1.1 Nr. 3 der Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung<sup>4</sup> enthaltene Regelung, dass die **Normen** zur Funktionsverlagerung auch in **Inboundfällen** analog

<sup>4</sup>

Vgl. Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen nahestehenden Personen in Fällen von grenzüberschreitenden Funktionsverlagerungen vom 13.10.2010, IV B 5 - S 1341/08/10003.



anwendbar sein sollen, **nicht** in die VWG 2023 übernommen wurde. Vor dem Hintergrund des **Gleichheitsgrundsatzes** (Art. 3 Abs. 1 GG und § 85 AO) und Rdnr. 3.3 der VWG 2023 – wonach der Fremdvergleichsgrundsatz im In- und Outboundfall einheitlich anzuwenden ist – sollte sich dadurch in der Praxis allerdings keine abweichende Handhabung ergeben.

### **Abschnitt J: Finanzierungsbeziehungen**

In **Abschnitt J** (Rdnr. 3.121 – 3.135), in dem **Finanzierungsbeziehungen** näher behandelt werden, wurde insbesondere die **Rechtsprechung des BFH** zur Bestimmung fremdüblicher **Darlehenszinssen** auf Konzerndarlehen (Rdnr. 3.125 – 3.126) und zur gewinnmindernden Ausbuchung **unbesicherter Darlehensforderungen** (Rdnr. 3.128) mitaufgenommen (BFH vom 18.05.2021, I R 4/17 und vom 13.01.2022, I R 15/21). So hält die Finanzverwaltung hinsichtlich des Darlehenszinses insbesondere daran fest, dass (ausländische) Finanzierungsgesellschaften, die das **Risiko** von Konzernfinanzierungen **nicht** selbständig kontrollieren können, für die Hingabe von Kapital lediglich eine **risikolose Rendite** verlangen dürfen. Zu kritisieren sind die Ausführungen in Rdnr. 3.125 VWG 2023, wonach ausländischen Finanzierungsgesellschaften, die das Risiko von Kreditausfällen nicht selbständig kontrollieren und tragen können, lediglich eine risikolose Rendite zustehen soll. Dies widerspricht sowohl dem nunmehr in den VWG 2023 zitierten BFH-Urteil vom 18.5.2021 (I R 4/17) als auch den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2022. Immerhin erfolgt eine Annäherung an BFH und OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2022 insoweit, als dass für den Fall, dass die Ausreichung des Darlehens und die Tragung der damit verbundenen Risiken auseinanderfallen, zu prüfen ist, ob weitere Transaktionen zwischen dem Darlehensgeber und dem Unternehmen, das die Risiken tatsächlich kontrolliert und trägt (z.B. Konzernmutter) vorliegen.

Im Hinblick auf **Darlehenszinssätze** sind zudem in den VWG 2023 die bisherigen Ausführungen zur Zinslosigkeit oder niedrigeren Verzinslichkeit im Kontext mit einer gebotenen Zuführung von Eigenkapital **weggefallen** (Rdnr. 3.93 VWG 2021), wonach bei der Prüfung von einer gebotenen Beanstandung mitunter in dieser Konstellation abgesehen werden konnte. Im Hinblick auf die Besicherung wird darüber hinaus insbesondere nochmals durch die Übernahme der Rechtsprechungsgrundsätze deutlich, dass sich mittlerweile die Finanzverwaltung **klar** dazu bekennt, dass sowohl eine **Besicherung** als auch eine **Nichtbesicherung** von **Darlehen fremdüblich** sein kann, was im Hinblick auf eine Nichtbesicherung gemäß der VWG 2021 bislang nur vereinzelt, möglich war.

**Neu** in die VWG 2023 wurde der Aspekt aufgenommen - den die Unternehmen rechtzeitig im Blick haben sollten - dass das Ausmaß und die Auswirkungen des auf die **Unternehmensverflechtung** zurückgehenden **Wissensvorsprungs** im jeweiligen Einzelfall sachgerecht berücksichtigt werden müssen (Rdnr. 3.127), wenngleich die Finanzverwaltung diesen Aspekt in ihren Ausführungen leider **nicht** weiter **präzisiert**. Ebenfalls neu hinzugekommen sind bei den allgemeinen Überlegungen zu Finanzierungsbeziehungen die Ausführungen zu **Handlungsalternativen**, soweit diese nahestehenden Personen zur Verfügung stehen und zu vorteilhaften Konditionen für Schuldner geführt haben (Rdnr. 3.128), was ebenfalls Rechtsanwender beachten sollten.

### **Abschnitt L: Preisanpassungsklausel**

Die VWG 2023 thematisieren auch explizit **Preisanpassungsklauseln** in **Abschnitt L** (Rdnr. 3.136) und bestimmen, dass in Fällen, in denen eine sachgerechte Preisanpassungsklausel vertraglich vereinbart wurde, die Anwendung von § 1a AStG ausgeschlossen ist. Dies sollte sich jedoch bereits direkt aus dem Gesetzeswortlaut ergeben und ist daher eher von deklaratorischer Natur.

### **Aufhebung von Verwaltungsregelungen und Anwendungszeitpunkt (Rdnr. 6.1 – 6.3):**

Die **VWG 2023** sind **im Grundsatz auf alle offenen Fälle und insoweit rückwirkend anzuwenden**, wenngleich die in Kapitel I enthaltenen Aussagen zur Funktionsverlagerung dagegen entsprechend der zum 1. Januar 2022 neu gefassten FVerlV auf solche Funktionsverlagerungen anzuwenden sind, die nach dem 31. Dezember 2021 verwirklicht wurden.

**Mit der Veröffentlichung der VWG 2023** im BStBl. werden die **VWG 2021** vom 14. Juli 2021 sowie der **Nichtanwendungserlass vom 30.03.2016 zu den beiden BFH-Urteilen I R 23/13 und I R 29/14 aufgehoben**. Der BFH hatte im Urteil vom 11.10.2012 (BStBl. 2013 II S. 1046) entschieden, dass Art. 9 OECD-MA (bzw. das jeweilige ihm nachgebildete DBA) den Rahmen für u.U.

vorzunehmende Gewinnkorrekturen festlegt und evtl. weitergehende, innerstaatlich zulässige Korrekturmöglichkeiten eines Staates sperrt. Im Urteilsfall war der BFH zu dem Ergebnis gelangt, dass die von der Betriebsprüfung angenommenen verdeckte Gewinnausschüttung, die auf einem Verstoß des Unternehmens gegen das **Rückwirkungsverbot** beruhen, an der Schrankenwirkung der DBA scheitern. In der Folgezeit war umstritten, ob die Sperrwirkung sich nur auf die Höhe einer Verrechnungspreiskorrektur auswirkt oder auch auf Korrekturen **dem Grunde nach** (z.B. Korrektur von Teilwertabschreibungen auf Konzerndarlehen gemäß § 1 AStG). Der BFH hatte zunächst mit zwei Urteilen, die vom BMF mit einem Nichtanwendungserlass belegt wurden, entschieden, dass die Sperrwirkung sich auch auf die Korrektur dem Grunde nach erstreckt. Mithin scheiterte eine Korrektur von Teilwertabschreibungen auf Konzerndarlehen gemäß § 1 AStG laut BFH an der Sperrwirkung. Mit Urteil vom 27.02.2019 (I R 73/16 BStBl 2019 II S. 394) änderte der BFH sodann seine bisherige Rechtsprechung und entschied nunmehr, dass Art. 9 Abs. 1 OECD-MustAbk den Korrekturbereich des **§ 1 Abs. 1 AStG nicht** auf Verrechnungspreiskorrekturen der Höhe nach beschränkt, sondern auch die Neutralisierung der gewinnmindernden Ausbuchung einer Darlehensforderung oder einer Teilwertabschreibung hierauf gemäß § 1 AStG ermöglicht (entgegen den früheren BFH-Urteilen v. 24. Juni 2015, BStBl II 2016, 258, und v. 17. Dezember 2014, BStBl II 2016, 261). Da in Rdnr. 1.5 VWG 2023 die neue BFH-Rechtsprechung inhaltlich aufgenommen und zitiert wurde, war der Nichtanwendungserlass zu den BFH-Urteilen aus 2014 und 2015 obsolet geworden und wurde deshalb nunmehr aufgehoben (Rdnr. 6.1 VWG 2023).

## V. Fazit und Ausblick:

Wir **empfehlen Steuerpflichtigen**, sich zeitnah mit den **VWG 2023 im Detail zu befassen**, da diese im Grundsatz **auf alle offenen Fälle** anzuwenden sind. Dies ist vor allem vor dem Hintergrund wichtig, dass auch laufende Betriebsprüfungen mit Veranlagungszeiträumen vor 2023 bzw. hinsichtlich Funktionsverlagerungen mit Veranlagungszeiträumen nach 2021 von den in den VWG 2023 enthaltenen Grundsätzen betroffen sein könnten. Insbesondere wurden in den VWG 2023 die Neuregelungen in der FVerlV vom 18. Oktober 2022 erläutert und anhand von Fallbeispielen veranschaulicht. Da in dem Zusammenhang die Finanzverwaltung jedoch ihre Ausführungen um Praxisbeispiele und klarstellende Erläuterungen ergänzt hat, bleibt es insgesamt einer Analyse des Einzelfalls vorbehalten, ob diese zukünftig zu mehr Rechtssicherheit beitragen werden.

Die neuen VWG 2023 enthalten zudem Überarbeitungen in Bezug auf **Finanzierungsbeziehungen**. Hier ist begrüßenswert, dass sich die Finanzverwaltung durch Übernahme der bislang z.T. noch nicht im Bundessteuerblatt veröffentlichten BFH-Rechtsprechungsgrundsätze klar dazu bekannt hat, dass sowohl eine **Besicherung** als auch eine **Nichtbesicherung** von Darlehen **fremdüblich** sein kann. Die Gleichstellung hinsichtlich des Besicherungsaspekts könnte nach unserem Dafürhalten insgesamt zu mehr Rechtssicherheit beitragen, sodass zukünftig die dahingehenden Diskussionen innerhalb von Betriebsprüfungen sich hoffentlich verringern dürften.