



Building a better
working world

Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023

Bundesministerium der Finanzen

Tax Zoom

29. Juni 2023

Nachdem das BMF im Jahr 2021 mit den Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise seine Sicht zu den Grundsätzen der Einkünftekorrektur gem. § 1 AStG (neu) zusammengefasst hat, folgt nun, knapp zwei Jahre später, eine Überarbeitung dieser Grundsätze. Wesentliche Änderungen betreffen die Verwaltungssicht auf die Funktionsverlagerung in Reaktion auf die neu gefasste Funktionsverlagerungsverordnung sowie die zuletzt veröffentlichten Entscheidungen des BFH zur grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung.

Einleitung

2021 hat das BMF mit seinem Schreiben vom 14.07.2021 infolge der Gesetzesanpassungen durch das ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG) und das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG) eine weitreichende Aktualisierung der Verrechnungspreisgrundsätze veröffentlicht („Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2021“, VWG VP 2021). Mit diesem Schreiben wurden die wesentlichen für den Verrechnungspreisbereich bis dato geltenden BMF-Schreiben zusammengeführt sowie Ausführungen und Verweise auf bestehende Schreiben aufgenommen. >>



BMF | Matthias-Erzberger-Saal

Diese zentrale Fundstelle für sämtliche Themen im Verrechnungspreisbereich hat nun das BMF in Reaktion auf die neu gefasste Funktionsverlagerungsverordnung (FVerIV) und die Rechtsprechung des BFH zur grenzüberschreitenden Konzernfinanzierung mit Schreiben vom 06.06.2023 („Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023“, VWG VP 2023) überarbeitet. Daneben hat die Verwaltung lediglich punktuelle Anpassungen vorgenommen und als Anlage die im Januar 2022 verkündeten OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 beigefügt. Dadurch ist nun auch der „Hard-to-value intangible“-Ansatz, der zeitlich nach den Verrechnungspreisleitlinien 2017 veröffentlicht wurde, integraler Bestandteil des Schreibens. Der Verweis auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien bedeutet zwar eine zu begrüßende internationale Ausrichtung und Orientierung an diesen Grundsätzen, sie sind jedoch nur „ergänzend“ zu den innerstaatlichen Grundsätzen des BMF heranzuziehen. Die VWG VP 2023 stellen laut BMF weiterführende Konkretisierungen dar, die für die Verwaltung - nicht für die Steuerpflichtigen - Bindungswirkung entfalten.

Wie die Vorgängerfassung wendet das BMF die VWG VP 2023 auf alle offenen Fälle und damit rückwirkend an, mit Ausnahme der Ausführungen zur Funktionsverlagerung.

Funktionsverlagerung

Mit dem AbzStEntModG (BGBl. I S. 1259) hat der Gesetzgeber mit Wirkung zum 01.01.2022 die bisherige Vorschrift zur Funktionsverlagerung im neuen § 1 Abs. 3b AStG verankert und erstmalig das Transferpaket legal definiert. Wesentliche Verschärfungen bestanden in der Ausweitung der Tatbestandsvoraussetzungen, da nunmehr bereits dann eine Funktionsverlagerung vorliegen kann, wenn „eine Funktion einschließlich der dazugehörigen Chancen und Risiken sowie der mitübertragenen oder mitüberlassenen Wirtschaftsgüter oder [zuvor: und] sonstigen Vorteile verlagert [...]“ wird. Darüber hinaus hat der Steuerpflichtige nur noch dann die Möglichkeit, von einer Gesamtbewertung des Transferpakets abzusehen, wenn er glaubhaft macht, dass weder wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter noch sonstige Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren (z. B. Verlagerung von Routinefunktionen). Die beiden weiteren bis dato verfügbaren „Escape-Klauseln“ sind entfallen. In Reaktion auf die angepasste Gesetzeslage hat der Gesetzgeber die Funktionsverlagerungsverordnung mit Wirkung ab dem 01.01.2022 neu gefasst. Dabei wurden auch einige Verschärfungen mit aufgenommen, die über das durch die Gesetzesänderung vorgegebene notwendige Maß hinausgehen, u. a.: >>



BMF | Blick in den Eurosaal

- ▶ Bei der Ermittlung des Einigungsbereichs werden Steuereffekte berücksichtigt, die aus der Funktionsverlagerung selbst resultieren.
- ▶ Der Risikozuschlag ist bei der Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes sowohl für das übernehmende als auch für das verlagernde Unternehmen an vergleichbaren Fällen zwischen Dritten zu bemessen. Der Steuerpflichtige hat also marktübliche Zinssätze zu bestimmen und kann sich nicht mehr ohne weiteres auf unternehmensinterne Daten beziehen.
- ▶ Statt einer zuvor geforderten Glaubhaftmachung wird nunmehr in § 5 FVerIV (Kapitalisierungszeitraum) und § 7 Satz 2 FVerIV (Schadensersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche) eine Nachweispflicht eingeführt. Im Ergebnis führt diese Änderung zu einer Umkehr der Beweislast, die nicht in Einklang mit den allgemeinen steuerlichen Grundsätzen steht. Auch nach § 1 Abs. 3b AStG reicht z. B. die Glaubhaftmachung für den Nachweis, dass die verbleibende Escape-Regel erfüllt ist, aus.
- ▶ § 4 Abs. 2 FVerIV, wonach auf Antrag des Steuerpflichtigen von einer Nutzungsüberlassung auszugehen ist, wenn Zweifel bestehen, ob hinsichtlich des Transferpakets oder einzelner Teile eine Übertragung oder eine Nutzungsüberlassung anzunehmen ist, wurde ersatzlos gestrichen.

Neue Verwaltungsgrundsätze

Infolge dieser Änderungen hat nun das BMF seine Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung angepasst und in die VWG VP 2023 in Kapitel III, Unterkapitel I integriert. Im Zuge dieser Überarbeitung hat das BMF im Vergleich zum alten Schreiben aus dem Jahr 2010 erhebliche Kürzungen vorgenommen und eine Reihe von Beispielen gestrichen. Neben den Anpassungen an die neu gefasste Verordnung hat das BMF zudem weitere Änderungen vorgenommen.

Bagatellgrenze

Hervorzuheben ist zum einen die Streichung der Bagatellgrenze im Falle der Funktionsverdopplung (vgl. BMF-Schreiben vom 13.10.2010, Tz. 48, 49). Bei einem Umsatzrückgang aus der Funktion von weniger als 1 Mio. Euro beim übertragenden Unternehmen lag laut Verwaltungsauffassung bislang keine Funktionsverlagerung vor, sondern es handelte sich lediglich um eine Funktionsverdopplung. Diese in der Praxis sehr hilfreiche Vereinfachung ist nun leider weggefallen. Nach Auffassung des BMF soll eine Funktionsverlagerung auch dann vorliegen, wenn eine Funktion durch eine andere ersetzt wird, und zwar selbst dann, wenn nur einzelne Produkte substituiert werden, der Personaleinsatz beim verlagernden Unternehmen unverändert bleibt und mit dem neuen Produkt höhere Umsätze erzielt werden (vgl. Tz. 3.99, Beispiel b). Es erscheint fraglich, ob dies einem Fremdvergleich standhält.

Fremdvergleichsgrundsatz

Ebenfalls gestrichen wurden die Ausführungen zu Transaktionen, die formal den Tatbestand einer Funktionsverlagerung erfüllen, aber entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz tatsächlich so abgewickelt werden, dass sie nicht als Funktionsverlagerung anzusehen sind (z. B. zentrale, optimierte Steuerung der Produktion und die damit verbundene Zuordnung von Auftragseingängen). Diese wurden bislang nach Verwaltungsauffassung aus dem Anwendungsbereich der Transferpaketbetrachtung ausgenommen (BMF-Schreiben vom 13.10.2010, Tz. 59). >>

Darüber hinaus fehlt in den VWG VP 2023 die für die Praxis hilfreiche Aussage, wonach z. B. die fristgerechte Kündigung von Verträgen oder das Auslaufen einer Vertragsbeziehung keine Funktionsverlagerung sind (vgl. BMF-Schreiben vom 13.10.2010, Tz. 60).

DEMPE-Konzept

Auch das DEMPE-Konzept wird explizit mit aufgenommen, denn in den aufgelisteten Funktionsbeispielen nennt das BMF in Tz. 3.89 VWG VP 2023 ausdrücklich auch die Ausübung von Risikokontroll- und DEMPE-Funktionen als Funktionen i. S. d. § 1 Abs. 3b AStG. In Kombination mit dem erweiterten Tatbestand, wonach eine Funktionsverlagerung nicht die Übertragung von Wirtschaftsgütern erfordert, sondern „sonstige Vorteile“ ausreichend wären, ist absehbar, dass die Zahl der Fälle, in denen die Finanzverwaltung eine Funktionsverlagerung annimmt, deutlich steigen dürfte - zumal in Tz. 3.95 der VWG VP 2023 aufgeführt wird, dass zwar eine Personalentsendung im Konzern als solche in der Regel keine Funktionsverlagerung darstelle, eine solche aber z. B. dann vorliege, „wenn das entsandte Personal seinen bisherigen Zuständigkeitsbereich aus dem entsendenden Unternehmen mitnimmt und im aufnehmenden Unternehmen die gleiche Tätigkeit ausübt“. Diese Regelung war zwar auch im alten BMF-Schreiben enthalten (Rn. 52), gewinnt aber mit der o. g. Tatbestandserweiterung an Gewicht. Gerade im Kontext zeitlich begrenzter Entsendungen sollte dies nicht der Fall sein, denn nach Tz. 4.2 der Verwaltungsgrundsätze zur Arbeitnehmerentsendung (BMF-Schreiben vom 09.11.2001) ist die Expertise nicht gesondert zu vergüten. Ebenso sollte im Fall von einzelnen Personenübergängen oder z. B. bei Personalübergängen in Bezug auf reine Routinefunktionen oder bei Übergang bereits (öffentlich) zugänglichem Know-how keine Funktionsverlagerung anzunehmen sein.

DEMPE - die Höhe der internen Vergütung

Das Akronym „DEMPE“ steht für „Development, Enhancement, Maintenance, Protection and Exploitation“. Je mehr dieser Funktionen eine Konzerngesellschaft ausübt (bzw. die zusammenhängende Kontrolle und Risikotragung übernimmt), desto höher hat die Vergütung für dieses Unternehmen auszufallen.



BMF | Schriftzug an der Wilhelmstraße

Finanzgericht verneint

Zu begrüßen ist daher das kürzlich veröffentlichte Urteil des FG Niedersachsen vom 16.03.2023 (10 K 310/19), das sich zu den Voraussetzungen einer solchen Verlagerung von unternehmerischen Funktionen ohne Verlagerung von Wirtschaftsgütern geäußert hat und eine Funktionsverlagerung im konkreten Fall verneint. Dem FG lag der Fall einer Schließung einer Produktionsstätte zugrunde. Die Produktionslinie wurde an andere Konzerngesellschaften, nicht jedoch an die übernehmende Gesellschaft veräußert. Daher verneinte das FG eine Übertragung materieller Wirtschaftsgüter. Auch mangelte es laut FG an einem Übergang von immateriellen Wirtschaftsgütern wie Know-how, Schutzrechten und Kundenstamm sowie an einem Übergang sonstiger Vorteile, d. h. an einer vermögenswerten Position. >>



BMF | Vorraum des Besucherzentrums

Ausschlaggebend war hierfür insbesondere der Umstand, dass die Konzernmuttergesellschaft bereits vor der Verlagerung die Aufträge an die Produktionsgesellschaften der Gruppe ohne Rechtsanspruch auf Beibehaltung der Auftragsmenge zuwies. Die Aufträge umfassten die Produktion und Belieferung konzernerneigener Vertriebsgesellschaften. Der Gewinn der Produktionsgesellschaft resultierte überwiegend aus diesen Aufträgen, lediglich ein geringer Anteil der Gewinne wurde aus Geschäftsbeziehungen mit Dritten erzielt. Zwar stellten diese Geschäftsbeziehungen einen irgendwie gearteten wirtschaftlichen Vorteil dar, durch die Einstellung der Produktion ging dieser jedoch unter. Auch verneinte das FG im konkreten Fall einen kausalen Zusammenhang zwischen der Überlassung von Wirtschaftsgütern und/oder Vorteilen mit der Möglichkeit der Ausübung der Funktion, denn das übernehmende Unternehmen war bereits vorher in der Lage, die Funktion auszuüben. Gerade diese Ausführungen sowie die Hinweise zum Fehlen einer „konkretisierten Geschäftschance“ bzw. einer „vermögenswerten Position“ könnten hilfreich sein, einer überbordenden Auslegung der Funktionsverlagerungsregelungen entgegenzutreten. Die Revision wurde wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen.

Negativer Einigungsbereich

Darüber hinaus äußern sich die VWG VP 2023 zu Situationen, in denen der Einigungsbereich negativ ist (d. h. der Mindestpreis aus Sicht des Veräußerers den Höchstpreis übersteigt, den ein Erwerber zu zahlen bereit wäre). Nach Ansicht des BMF können die Gründe für einen negativen Einigungsbereich in unzutreffenden Annahmen im Bewertungsmodell liegen. Zusätzlich ist über den Verweis auf Tz. 3.17 (hypothetischer Fremdvergleich) in diesen Fällen zu prüfen, ob die Ursache für den negativen Einigungsbereich in einer weiteren Geschäftsbeziehung begründet liegt. Ist dies nicht der Fall, ist die Differenz zwischen den am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen aufzuteilen.

Die rechtliche Grundlage für einen solchen Aufteilungsansatz ist höchst zweifelhaft. Eine solche Transaktion, in der der Käufer weniger zu zahlen bereit ist, als der Verkäufer verlangt, fände nämlich unter objektiven Gesichtspunkten, d. h. unter fremden Dritten, nicht statt. Unter subjektiven Gesichtspunkten käme diese Transaktion wohl nur zustande, sofern sie durch eine andere Gruppengesellschaft im Interesse des Gesamtkonzerns angeordnet würde. In diesem Fall könnte in der Tat eine weitere Geschäftsbeziehung, die in der Anordnung der Durchführung dieser Transaktion besteht, angenommen werden.

Eine Aufteilung der Differenz zwischen Mindest- und Höchstpreis und damit eine Zahlung des Leistungsempfängers über den Höchstpreis hinaus scheint mit dem Fremdvergleich, ausgeübt durch zwei ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter, allerdings nicht vereinbar. Es besteht die begründete Gefahr, dass eine solche Aufteilung zur Doppelbesteuerung führt, weil sie von der Steuerbehörde des anderen Landes, das an der Funktionsverlagerung beteiligt ist, wahrscheinlich nicht akzeptiert wird. >>



BMF | Blick aus dem Garten auf die Rückseite des Ministeriums

Hypothetischer Fremdvergleich

In Rn. 3.102 führt das BMF zum hypothetischen Fremdvergleich aus, dass auch hier Elemente eines tatsächlichen Fremdverhaltens zu berücksichtigen sein können. Dies gelte z. B. dann, wenn ein internes Berechnungs- bzw. Kalkulationsschema in vergleichbaren Situationen von Steuerpflichtigen sowohl gegenüber nahestehenden Unternehmen als auch gegenüber fremden Dritten für Funktionsverlagerungen bzw. für die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern, immateriellen Werten oder sonstigen Vorteilen verwendet wird. Beispielhaft nennt das BMF ein an den erwarteten Ertrag des Lizenznehmers anknüpfendes Lizenzsystem, das betriebswirtschaftlichen Grundsätzen genügt. Allerdings soll es laut BMF für den hypothetischen Fremdvergleich keinesfalls ausreichen, Lizenzraten aus Datenbanken abzuleiten. In der Praxis finden solche Datenbankstudien allerdings im Rahmen von Transferpaketbewertungen im Einklang mit der internationalen Praxis durchaus Anwendung, z. B. für die Ableitung von Werten einzelner Bestandteile des Transferpakets. Insofern bleibt zu hoffen, dass die Finanzverwaltung den Hinweis mit Augenmaß auslegt und nicht als pauschales Verbot der Durchführung externer Lizenzvergleiche mithilfe von Datenbanken versteht.

Zudem ist die Auffassung des BMF in den Rn. 3.107, 3.108 hervorzuheben, in denen sich die Verwaltung zur Berücksichtigung von Kündigungswahrscheinlichkeiten bei Funktionsabschmelzungen äußert. In Fällen von Funktionsabschmelzungen bei im Inland verbleibenden Routinefunktionen sollen die insoweit in den Verträgen vereinbarten Kündigungsklauseln entsprechend den Regelungen in Kapitel IX, Abschnitt F der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 nach den Fremdvergleichsgrundsätzen zu überprüfen sein. Sind diese Kündigungsklauseln fremdüblich vereinbart worden, sollen dann bei der (wertmindernden) Bewertung der Routinefunktion im Wege einer Szenariobetrachtung sowohl Erfahrungswerte betreffend finanzieller Überschüsse bei Fortführung der Funktion als auch finanzielle Überschüsse bei Kündigung des Routinevertrags (z. B. Schließungskosten) in Höhe der Eintrittswahrscheinlichkeit zu berücksichtigen sein.

Finanzierungsbeziehungen



BMF | Innenhof mit moderner Skulptur

In Bezug auf die Finanzierungsbeziehungen (Kapitel III, Unterkapitel J) wird die BFH-Rechtsprechung zur Bestimmung fremdüblicher Darlehenszinsen auf Konzerndarlehen (Urteile vom 18.05.2021, I R 4/17 und vom 13.01.2022, I R 15/21) in das BMF-Schreiben übernommen.

Preisvergleichsmethode

In I R 4/17 hat der BFH bestimmt, dass sich der Zins nach den wirtschaftlichen Verhältnissen des Darlehensnehmers und nicht etwa des Darlehensgebers richtet, und dabei vorrangig vor der Kostenaufschlagsmethode die Preisvergleichsmethode anzuwenden sei. Der Vorrang der Preisvergleichsmethode gelte auch, wenn diese erst nach einer Anpassungsrechnung anwendbar ist. Ebenfalls sei keine - wie in Tz 3.92 VWG VP vorgesehene - Beschränkung auf einen risikofreien Zins vorzunehmen.

Risikokompensation

Mit I R 15/21 hat der BFH zwar seine bisherige Rechtsprechung bestätigt, wonach eine Teilwertabschreibung nach § 1 Abs. 1 AStG zu korrigieren ist, wenn eine fremdunübliche Nichtbesicherung ursächlich für den Ausfall der Forderung ist. Darüber hinaus hat er jedoch klargestellt, dass bei Ermittlung eines entsprechenden Marktes für unbesichert vereinbarte Darlehen die fehlende Besicherung unter Berücksichtigung einer Risikokompensation fremdüblich sein kann. In einem solchen Fall, in dem ein entsprechender Markt für unbesichert vereinbarte Darlehen vorhanden, der Zins inklusive der Risikokompensation jedoch fremdunüblich gewesen sei, habe vorrangig eine veranlagungszeitraumbezogene Korrektur des Zinssatzes zu erfolgen.

Diese Rechtsprechung hat nun das BMF in den VWG VP berücksichtigt und das umstrittene Beispiel in Tz. 3.125 (ehemals Tz. 3.92) gestrichen. Die Ausführungen der VWG VP 2023 zu Fällen, in denen die Ausreichung des Darlehens und die tatsächliche Kontrolle der mit dem Darlehen verbundenen Funktionen und Risiken auseinanderfallen, folgen der Tz. 10.25 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 und dem BFH-Urteil I R 4/17. Hiernach liegen ggf. weitere Transaktionen zwischen der Finanzierungsgesellschaft und der das Risiko kontrollierenden Gesellschaft vor, die zu vergüten sind. Daneben führen die VWG VP 2023 nun explizit aus, dass eine fehlende Besicherung fremdüblich sein kann. Dabei sind laut BMF grundsätzlich die Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu beachten. Ergänzend weist das BMF an dieser Stelle darauf hin, dass auch zu berücksichtigen ist, welche Handlungsalternativen den nahestehenden Personen zur Verfügung stehen und ob diese zu vorteilhafteren Konditionen für den Schuldner geführt hätten.

Die betreffenden Urteile I R 15/21 und I R 4/17 und darüber hinaus auch I R 62/17 (Risikozuschlag auch bei gesetzlicher Nachrangigkeit) und I R 32/17 (Preisvergleich am Markt) sollen zeitnah im Bundessteuerblatt veröffentlicht werden und sind damit über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden. >>



BMF | Detlev-Rohwedder-Haus

Wissensvorsprung

Darüber hinaus äußert sich das BMF in Tz. 3.127 zum Einpreisen eines Wissensvorsprungs, der durch gesellschaftsrechtlich begründete Einfluss- und Kontrollmöglichkeiten vorhanden ist. So führt das BMF aus, dass ein solcher zwischen fremden Dritten eingepreist würde, wenn er auf eine vertraglich eingeräumte Position zurückginge. Das Ausmaß und die Auswirkungen eines auf die Unternehmensverflechtung zurückgehenden Wissensvorsprungs sind laut VWG VP im jeweiligen Einzelfall sachgerecht zu berücksichtigen. Offen bleibt an dieser Stelle jedoch, wie ein solcher Wissensvorsprung die konzerninternen Zinssätze beeinflussen soll. Möglicherweise soll die Beweiskraft der marktüblichen Zinssätze reduziert werden, sofern ein fremder Darlehensgeber im Vergleich zu einem konzerninternen einen Wissensnachteil aufweist. Eine solche Sichtweise lässt jedoch außer Acht, dass ein fremder Darlehensgeber über Mittel und Wege verfügt, etwaige Informationsnachteile durch Berichtspflichten, Überwachungsmaßnahmen, Nebenvereinbarungen usw. zu reduzieren.

Cashpool

Das BMF hält zudem weiter an seiner Auffassung fest, wonach die Aufteilung der Synergieeffekte auf die Cashpool-Teilnehmer nicht verursachungsgerecht möglich ist, sondern unter Berücksichtigung der Akzeptanz der Struktur im Ausland vorzunehmen ist (Tz. 3.132). An dieser Stelle wurde ein ausdrücklicher Verweis auf Kapitel X, Abschnitt C.2.3.2 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 aufgenommen. Somit besteht im Grundsatz ein Gleichklang der VWG VP 2023 und der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 in Bezug auf Cashpools, insbesondere bezüglich der Sichtweise, dass ein Cashpool-Leiter im Allgemeinen nur einen routinemäßigen Kostenaufschlagsgewinn erzielen sollte. Im Gegensatz zu den Verrechnungspreisleitlinien 2022 lässt jedoch der Wortlaut der VWG VP 2023 keinen Spielraum für einen Cashpool-Führer, der Soll- und Habenzinsaufschläge verdient.

Hervorzuheben ist auch, dass das BMF weiter an seiner Auffassung in Tz. 1.333 festhält. Handelt es sich bei den jeweiligen Geldeinlagen und -aufnahmen der Cashpool-Teilnehmer nicht um kurzfristige Geldeinlagen und -aufnahmen, sind sie laut BMF wirtschaftlich betrachtet insoweit kein Bestandteil des Cashpools, sondern einzelne längerfristige Darlehensbeziehungen, die entsprechend zu behandeln sind.

Preisanpassungsklausel



BMF | Bronze-Skulptur im Garten des Ministeriums

Mit dem AbzStEntModG wurde die bis dato bestehende Regelung zu Preisanpassungsklauseln in Anlehnung an BEPS Action 8-10 angepasst und in § 1a AStG gesetzlich verankert. Gemäß § 1a AStG wird in Fällen der Übertragung eines wesentlichen immateriellen Werts der angemessene Anpassungsbetrag im achten Jahr nach Geschäftsabschluss besteuert, wenn innerhalb von sieben Jahren nach Geschäftsabschluss die tatsächliche Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnerwartung abweicht und keine Preisanpassungsklausel vereinbart wurde, die unabhängige Dritte vereinbart hätten. Eine erhebliche Abweichung liegt vor, wenn der der tatsächlichen Gewinnentwicklung zugrunde liegende Fremdvergleichspreis um mehr als 20 Prozent von diesem Verrechnungspreis abweicht.

Die VWG VP 2023 haben nun in Kapitel III ein neues Unterkapitel K für Preisanpassungsklauseln geschaffen. Darin regelt das BMF, dass die Anwendung von § 1a AStG in den Fällen ausgeschlossen ist, in denen eine sachgerechte Preisanpassungsklausel vertraglich vereinbart wurde. Das BMF konkretisiert jedoch nicht, unter welchen Voraussetzungen eine Preisanpassungsklausel sachgerecht ist. Daneben hat es noch ein Beispiel zu Preisanpassungsklauseln in die Anlage aufgenommen.

Weitere Änderungen

- 1** In Kapitel III, Unterkapitel A vertritt das BMF die Auffassung, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes eine umfassende Sachverhaltsaufklärung durch die Steuerpflichtigen erfordert, um eine sachgerechte Würdigung des Einzelfalls zu ermöglichen (Tz. 3.2). Die Mitwirkung des Steuerpflichtigen an der Sachverhaltsaufklärung ergibt sich jedoch bereits aus § 90 AO, der das gesetzliche Maß vorgibt und für die Steuerpflichtigen bindend ist.
- 2** In Kapitel III, Unterkapitel D wurde das Merkblatt zu internationalen Verständigungsverfahren vom 27.08.2021 neu aufgenommen und das Merkblatt zu Vorabverständigungsverfahren vom 05.10.2006 gestrichen.
- 3** Mit Tz. 3.42 in Kapitel III, Unterkapitel C formuliert das BMF, dass eine nachträgliche Anpassung insoweit vorzunehmen ist, als das tatsächliche Ergebnis außerhalb der Bandbreite liegt. Das BMF stand solchen nachträglichen Jahresend-anpassungen bis zur Veröffentlichung dieser Aussage in den VWG VP 2021 eher kritisch gegenüber und hat sie nur in bestimmten Fällen zugelassen. Auch steht ein solches Verständnis im Widerspruch zu den OECD-Verrechnungspreisleitlinien, denn diese sehen ebenfalls keine Verpflichtung zu nachträglichen Verrechnungspreis-anpassungen vor. Daher besteht bislang in der Praxis Unsicherheit darüber, ob - zumindest nach Ansicht der Verwaltung - nachträgliche Verrechnungspreis-anpassungen vom Steuerpflichtigen zwingend vorzunehmen sind. In den neuen VWG VP 2023 wurden keine Klarstellungen hierzu vorgenommen. Stattdessen ist nun statt der „Bandbreite angemessener Ergebnisse“ von der „Bandbreite fremdüblicher Ergebnisse“ die Rede.

Anwendung und Ausblick

Die neuen VWG VP 2023 sind grundsätzlich auf alle offenen Fälle und damit rückwirkend anzuwenden. Die in Kapitel I enthaltenen Aussagen zur Funktionsverlagerung sind dagegen im Einklang mit der zum 01.01.2022 neu gefassten Verordnung auf Funktionsverlagerungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2021 verwirklicht werden. Mit der Veröffentlichung der VWG VP 2023 im Bundessteuerblatt werden zudem die vorherige Fassung der VWG VP vom 14.07.2021 sowie der Nichtanwendungserlass 30.03.2016 zu den BFH-Urteilen I R 23/13 und I R 29/14 aufgehoben. In diesen Urteilen hatte der BFH eine Sperrwirkung von DBA-Normen, die inhaltlich Art. 9 Abs. 1 OECD-MA entsprechen, gegenüber § 1 AStG angenommen. Mit der Änderung der BFH-Rechtsprechung, wonach Art. 9 Abs. 1 OECD-MA den Korrekturbereich des § 1 Abs. 1 AStG nicht auf Verrechnungspreiskorrekturen der Höhe nach beschränkt, und dem expliziten Hinweis auf diese Rechtsprechung in Tz. 1.5. VWG VP 2023 ist ein Nichtanwendungserlass zu den vorherigen Urteilen nicht mehr erforderlich.

Vor dem Hintergrund der rückwirkenden Anwendung der VWG VP 2023 auf alle offenen Fälle und der Ausführungen zur Funktionsverlagerung für die Veranlagungszeiträume nach 2021 sollten sich Steuerpflichtige zeitnah mit den Änderungen auseinandersetzen und mögliche Auswirkungen im Detail prüfen. Dies ist insbesondere im Hinblick auf die Funktionsverlagerungsgrundsätze zu empfehlen, die zu einem erweiterten Anwendungsbereich führen dürften.

Ansprechpartner

Alessia-Maureen Dickler

Transfer Pricing Leader Germany

+49 6196 996 24086

alessia-maureen.dickler@de.ey.com

Dr. Juliane Sassmann

+49 211 9352 17124

juliane.sassmann@de.ey.com

Oliver Wehnert

+49 211 9352 10627

oliver.wehnert@de.ey.com

Dr. Christian Scholz

+49 89 14331 18607

christian.marcus.scholz@de.ey.com

Sophia Schuhmann

+49 711 9881 22264

sophia.schuhmann@de.ey.com

EY | Building a better working world

Mit unserer Arbeit setzen wir uns für eine besser funktionierende Welt ein. Wir helfen unseren Kunden, Mitarbeitenden und der Gesellschaft, langfristige Werte zu schaffen und das Vertrauen in die Kapitalmärkte zu stärken.

In mehr als 150 Ländern unterstützen wir unsere Kunden, verantwortungsvoll zu wachsen und den digitalen Wandel zu gestalten. Dabei setzen wir auf Diversität im Team sowie Daten und modernste Technologien in unseren Dienstleistungen.

Ob Assurance, Tax & Law, Strategy and Transactions oder Consulting: Unsere Teams stellen bessere Fragen, um neue und bessere Antworten auf die komplexen Herausforderungen unserer Zeit geben zu können.

„EY“ und „wir“ beziehen sich in dieser Publikation auf alle deutschen Mitgliedsunternehmen von Ernst & Young Global Limited (EYG). Jedes EYG-Mitgliedsunternehmen ist rechtlich selbstständig und unabhängig. Ernst & Young Global Limited ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach englischem Recht und erbringt keine Leistungen für Mandanten. Informationen darüber, wie EY personenbezogene Daten sammelt und verwendet, sowie eine Beschreibung der Rechte, die Einzelpersonen gemäß der Datenschutzgesetzgebung haben, sind über ey.com/privacy verfügbar. Weitere Informationen zu unserer Organisation finden Sie unter ey.com.

In Deutschland finden Sie uns an 20 Standorten.

© 2023 Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

Creative Design Germany | BKR 2306-582
ED None

Diese Publikation ist lediglich als allgemeine, unverbindliche Information gedacht und kann daher nicht als Ersatz für eine detaillierte Recherche oder eine fachkundige Beratung oder Auskunft dienen. Es besteht kein Anspruch auf sachliche Richtigkeit, Vollständigkeit und/oder Aktualität. Jegliche Haftung seitens der Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und/oder anderer Mitgliedsunternehmen der globalen EY-Organisation wird ausgeschlossen.

ey.com/de