



Building a better
working world

Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise

Eine kritische Auseinandersetzung

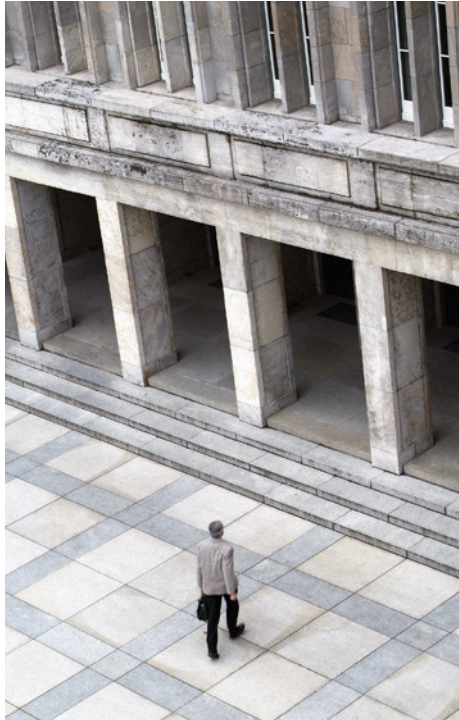
Tax Zoom

29. Juli 2021

In einem umfangreichen Anwendungsschreiben vom 14.07.2021 hat das BMF seine Sicht zu den Grundsätzen der Einkünftekorrektur gemäß § 1 AStG (neu) zusammengefasst. Dabei nimmt das Schreiben im Grundsatz Bezug auf die 2017 OECD-Verrechnungspreisleitlinien und diverse BMF-Schreiben. Weit überwiegend werden bestehende Grundsätze zusammenfassend übernommen, in Teilen aber auch neue Ansichten vertreten. Als zentrale Fundstelle entfaltet das BMF-Schreiben enorme Relevanz für die Verrechnungspreispraxis.

Einleitung

Nachdem das BMF Ende 2020 mit den „Verwaltungsgrundsätze 2020“ („VWG 2020“) die Verwaltungsauffassung zur Einkunftsabgrenzung international verbundener Unternehmen hinsichtlich der Mitwirkungspflichten und der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen überarbeitet hat, folgt nun eine weitere weitreichende Aktualisierung der Verrechnungspreisgrundsätze. >>



Detlev Rohwedder Haus
© Bundesministerium der Finanzen

Mit Schreiben vom 14.07.2021 hat das BMF die „Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise“ („VWG VP“) veröffentlicht, die hinsichtlich der Verwaltungsauffassung im Verrechnungspreisbereich künftig die zentrale Fundstelle darstellen. Denn das Schreiben führt die wesentlichen für den Verrechnungspreisbereich bisher geltenden BMF-Schreiben zusammen und verweist ergänzend auf weitere noch geltende Schreiben, z. B. im Bereich der Funktionsverlagerung. In den VWG VP sind damit Ausführungen und Verweise zu sämtlichen Themen im Bereich der Verrechnungspreise enthalten. Dies umfasst sowohl die OECD-Verrechnungspreisleitlinien, die per Anlage zum BMF-Schreiben integraler Bestandteil desselben werden, als auch Inhalte betreffend die relevanten nationalen Einkunftsabgrenzungsnormen sowie die Arbeitnehmerentsendung. Diese Konsolidierung der Verrechnungspreisgrundsätze in einem Schreiben ist zu begrüßen und erhöht die Übersichtlichkeit für den Rechtsanwender.

Darüber hinaus äußert sich das Schreiben zu den kürzlich ergangenen Gesetzesanpassungen im Bereich der Verrechnungspreise durch das ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmG) und das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG).

Bemerkenswert ist, dass die VWG VP in allen offenen Fällen anwendbar sein sollen. Dies umfasst sowohl die Textziffern, die sich auf gänzlich neue gesetzliche Normen beziehen, die teilweise erst ab dem 01.01.2022 gelten sollen, als auch die Aufhebung diverser älterer BMF-Schreiben. Aus Sicht des Vertrauensschutzes ist der zeitliche Geltungsbereich als höchst bedenklich einzustufen.

Verweise auf bestehende Schreiben

Hinsichtlich der Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten und den Dokumentationsanforderungen wird auf die bestehenden Merkblätter und auf die VWG 2020 verwiesen. Auch hinsichtlich der Arbeitnehmerentsendung und der Funktionsverlagerung wird auf die jeweiligen Grundsätze vom 09.11.2001 bzw. vom 13.10.2010 hingewiesen.

Im Nachfolgenden werden die wesentlichen Aussagen der VWG VP näher erläutert.

Grundsätze der Einkünftekorrektur

Das Kapitel I enthält grundlegende Ausführungen zu den Grundsätzen der Einkünftekorrektur, dem Konkurrenzverhältnis zu anderen Korrekturvorschriften und zu dem Begriff der nahestehenden Person gemäß § 1 Abs. 2 AStG i.d.F. ATADUmG und verdeutlicht dies anhand von Beispielen.



Normenkonkurrenz

Mit Übernahme der BFH-Rechtsprechung zum Verhältnis von § 1 AStG und verdeckter Gewinnausschüttung in grenzüberschreitenden Dreieckskonstellationen (Urteil vom 27.11.2019, I R 40/19) ändert das BMF seine bisherige Auffassung zum Konkurrenzverhältnis der Normen. Vertrat das BMF bislang die Auffassung, dass § 1 AStG den Normen der verdeckten Gewinnausschüttung und verdeckter Einlage den Vorrang überlasse, sind nun die Einkünftekorrekturvorschriften grundsätzlich voneinander unabhängig und nebeneinander anwendbar. Im Ergebnis soll der „zutreffende Inlandsgewinn“ erfasst und einmal besteuert werden. Allerdings stellt das BMF wie bislang klar, dass es sich bei der Anwendung des § 1 AStG nicht um ein Wahlrecht handelt, sondern § 1 AStG vielmehr ergänzend oder in besonderen Fällen anstelle der anderen Korrektornormen anzuwenden ist. In Fällen, in denen sich Korrektur und Gegenkorrektur (Vorteilsverbrauch) im Inland kompensieren, ist laut BMF damit ausschließlich § 1 AStG anzuwenden.

Fremdübliche Geschäftsbeziehungen und Bedingungen



Darüber hinaus äußert sich das BMF auch zu der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Dieser bezieht sich laut BMF nicht allein auf die Korrektur eines Verrechnungspreises, sondern auch auf den Grund und die weiteren Bedingungen einer Geschäftsbeziehung. Ein solches Abstellen auch auf den Grund und die Bedingungen der Geschäftsbeziehung ist im Grundsatz nicht gänzlich neu. Bereits im BMF-Schreiben vom 29.03.2011 (Rz. 3) sprach sich das BMF dafür aus, neben dem Preis auch die Bedingungen dem Fremdvergleich zu unterwerfen. Doch der BFH vertrat lange Zeit eine andere Auffassung. Nach der alten Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 17.12.2014, I R 23/13 und Urteil vom 24.06.2015, I R 29/14) erfolgt eine Korrektur nach § 1 AStG und somit i. S. d. Art. 9 OECD-MA nur, soweit der Preis unangemessen ist. Eine Korrektur allein wegen fremdunüblicher Bedingungen werde vielmehr durch Art. 9 OECD-MA gesperrt (sog. Sperrwirkung). Doch von dieser Rechtsprechung wich 2019 der 1. Senat des BFH ab (Grundsatzurteil vom 27.02.2019, I R 73/16, beachte dazu Beschluss des BVerfG vom 04.03.2021, 2 BvR 1161/19, derzeit wieder anhängig beim BFH, I R 15/21). Seit seiner Rechtsprechungsänderung ist der BFH ebenfalls der Auffassung, dass die fehlende Fremdüblichkeit einzelner Bedingungen (im Urteilsfall: Nichtbesicherung des Darlehens) bereits die Anwendbarkeit des § 1 AStG eröffnet. Dies werde – entgegen der ursprünglichen Sichtweise des BFH – auch nicht durch Art. 9 OECD-MA gesperrt. Dies nimmt das BMF nun wohl zum Anlass, seine durch den BFH bestätigte Auffassung erneut in den VWG VP zu verankern. Im Gegenzug wird das BMF-Schreiben vom 29.03.2011 aufgehoben.

Das Ansetzen der Fremdüblichkeitsprüfung bereits beim Grund und den Bedingungen der Geschäftsbeziehung ist in manchen Bereichen, z. B. bei Warenlieferungen kaum vorstellbar, wurde hingegen aber schon z. B. bei Finanzierungsbeziehungen diskutiert. Es ist anzumerken, dass ein solches Eingreifen seitens der Finanzverwaltung bereits bei der Ausgestaltung der Geschäftsbeziehung zunehmend Einfluss in die Vertragsfreiheit der Steuerpflichtigen nimmt. Daher sollten hohe Anforderungen des Nachweises durch die Finanzverwaltung gelten, sofern die Geschäftsbeziehung nach ihrer Ansicht bereits dem Grunde nach abzulehnen ist. Es darf nicht zur Beweislastumkehr und damit zu mehr Anforderungen an den Steuerpflichtigen kommen.

Nahestehende Person

Weiterhin spezifiziert das BMF den Begriff der nahestehenden Person des § 1 Abs. 2 AStG i. d. F. des ATADUmsG und äußert sich insbesondere auch zu Beteiligten an Netzwerken und deren Organisationseinheiten sowie zu pyramidalen Organisationsstrukturen. An dieser Stelle besteht jedoch ein offener Widerspruch hinsichtlich der Erstanwendung der Gesetzesänderung. Gemäß § 21 Abs. 1 AStG ist die Gesetzesänderung des § 1 Abs. 2 AStG i. d. F. ATADUmsG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2022 anzuwenden. Das BMF will jedoch sein Schreiben, einschließlich seiner Auffassung zu dem Begriff der nahestehenden Person i. S. d. § 1 Abs. 2 AStG i. d. F. des ATADUmsG, bereits auf alle offenen Fälle anwenden. Sollte es in diesem offenen Widerspruch in Fällen vor dem Veranlagungszeitraum 2022 zu Beanstandungen durch die Finanzverwaltung kommen, sollte geprüft werden, ob Rechtsmittel eingelegt werden können.

OECD-Verrechnungspreisleitlinien



In Kapitel II der VWG VP stellt das BMF im Wesentlichen klar, dass die OECD-Verrechnungspreisleitlinien in einem ersten Schritt zugrunde zu legen sind. Die 2017 OECD Verrechnungspreisleitlinien sind dem BMF-Schreiben auch als Anlage beigelegt und im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Die weitergehenden innerstaatlichen Grundsätze des BMF in den nachfolgenden Kapiteln des Schreibens stellen Konkretisierungen dar. Darüber hinaus befindet das BMF die Frage, ob eine dynamische oder statische Abkommensauslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA (allgemein für eine statische Auslegung von Abkommensvorschriften vgl. BFH-Urteil vom 11.07.2018, I R 44/16) zur Anwendung kommen sollte als unerheblich. Da der Fremdvergleich auf der Anwendung ökonomischer Prinzipien beruht, die zeit- und kontextabhängig sind, sei er gemäß BMF flexibel genug, um auf aktuelle Entwicklungen inklusive der fortschreitenden Digitalisierung der Wirtschaft ohne weitere gesetzliche Maßnahmen zu reagieren. Diese Aussage erstaunt zumindest z. B. im Hinblick auf die nicht unerheblichen Bemühungen der letzten Jahre seitens der EU, OECD und der einzelnen Länder, Antworten auf die Frage der sachgerechten Gewinnabgrenzung im Kontext mit digitalen Geschäftsmodellen zu finden, spiegelt aber die von Vertretern des BMF häufiger geäußerte Skepsis hinsichtlich internationaler Bestrebungen zur Schaffung neuer Besteuerungsrechte für digitale Geschäftsmodelle wieder.

Hervorzuheben ist, dass das BMF durch Verweis auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien eine internationale Ausrichtung und eine Orientierung an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien gewährleisten will. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings wäre eine noch eindeutiger Aussage seitens des BMF wünschenswert gewesen, wonach für die Auslegung nach den einschlägigen deutschen Abgrenzungsnormen grundsätzlich die OECD-Verrechnungspreisleitlinien maßgebend sind. Darüber hinaus verweist das Schreiben auf weitere, möglicherweise hilfreiche, internationale Verrechnungspreisgrundsätze (EU Joint Transfer Pricing Forum – JTPF und United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries), welche bislang nicht unmittelbar prominent im Fokus der deutschen Verrechnungspreispraxis standen. Der unpräzise Verweis, diese Grundsätze könnten hilfreich sein, schafft, so gut der Hinweis auch gemeint sein mag, für den Rechtsanwender in der Praxis eine gewisse Unsicherheit.

OECD Château de la Muette
© picture alliance/AP Images | Francois Mori

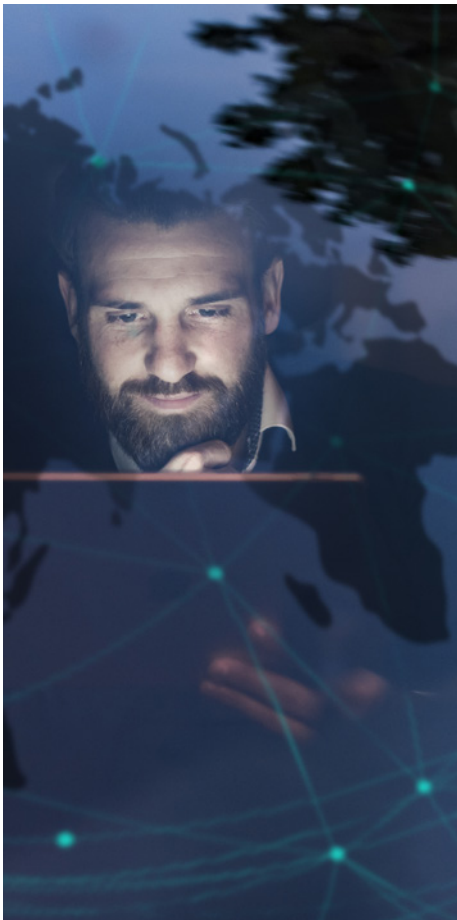
Die Leitlinien im Einzelnen

In Kapitel III konkretisiert und ergänzt das BMF nun seine Auffassung zu ausgewählten Themen.

Interpretation Fremdvergleichsgrundsatz

Im Wesentlichen interpretiert das BMF in Kapitel III, Unterkapitel A den Fremdvergleichsgrundsatz gemäß den OECD-Verrechnungspreisleitlinien und den Änderungen durch das AbzStEntModG, insbesondere hinsichtlich der DEMPE-Funktionen und des Risikokontrollansatzes, neu.

Die Harmonisierung mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien ist grundsätzlich zu begrüßen. Anzumerken ist aber auch an dieser Stelle erneut das zeitliche Auseinanderfallen der Erstanwendung der DEMPE-Funktionen und des Risikokontrollansatzes. Während das BMF-Schreiben und damit auch die Neuerungen bereits auf alle offenen Fälle anzuwenden sind, entfaltet die Gesetzesanpassung durch das AbzStEntModG erst für den Veranlagungszeitraum 2022 Wirkung. In diesem offenen Widerspruch der Erstanwendung könnte in Fällen vor dem Veranlagungszeitraum 2022 ein Grund zur Beanstandung bestehen und es sollte in einem solchen Fall geprüft werden, ob Rechtsmittel eingelegt werden können.



Besonders erwähnenswert sind die Ausführungen des BMF zur Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes. Während im Rahmen der Fremdvergleichsprüfung bislang auf den fremden Dritten, d.h. ein unverbundenes Unternehmen abgestellt wurde, wird künftig die Verbundenheit nicht mehr weggedacht, sondern gedachte Dritte hypothetisch in die Position der verbundenen Unternehmen hineinversetzt, um den Sachverhalt aus ihrer Sicht (also aus Sicht der Dritten) im vorgefundenen Umfeld zu würdigen. Die Relevanz zeigt sich am folgenden Beispiel:

Die ausländische Muttergesellschaft gewährt der inländischen Tochtergesellschaft ein Darlehen zu einem Zinssatz von 3 Prozent. Die Zinsen von 3 Prozent sollen unstrittig Marktzinsen darstellen. In dem Beispielsfall soll die Muttergesellschaft selbst keine (direkten) Refinanzierungskosten für das an die Tochtergesellschaft gegebene Darlehen haben. Nach dem im BMF-Schreiben formulierten Verständnis des Fremdvergleichsgrundsatzes wird zur Beurteilung der Fremdüblichkeit nun nicht (einfach) die Muttergesellschaft durch einen Dritten ersetzt (was unstrittig zu einem angemessenen Zinssatz von 3 Prozent führen würde). Vielmehr wird stattdessen ein gedachter Dritter hypothetisch in die Position und die vorgefundenen Umstände der Muttergesellschaft hineinversetzt, um aus dieser Perspektive den Fremdvergleich zu beurteilen. Je nach Situation könnte diese Sichtweise zu geringeren Zinsen führen, wenn der gedachte Dritte in Ermangelung von direkten Refinanzierungskosten zu einem solchen Ergebnis kommen würde. Durch diese Sichtweise droht der Fremdvergleichspreis rein individuell zu werden und der Rückgriff auf empirische Werte könnte sich erschweren. Sollte sich diese Sichtweise durchsetzen, wird auch die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes weiter erschwert, was für den Steuerpflichtigen als Rechtsanwender eine schlechte Nachricht wäre. Jedenfalls ist zu hoffen, dass die Finanzverwaltung in ihren Nachweispflichten zumindest den gleichen hohen Anspruch an den (empirischen) Fremdvergleich gelten lässt, wie sie es von den Steuerpflichtigen einfordert.

Wertschöpfungsanalyse

Darüber hinaus bestätigt das BMF in Kapitel III, Unterkapitel A die (quantitative) Wertschöpfungsanalyse als ein Instrument der Verrechnungspreisanalyse. D. h. die einem Unternehmen zugeordneten Funktionen, Risiken und eingesetzten Vermögenswerte sind auch nach Verwaltungsauffassung ein Maßstab für die Wertigkeit der Tätigkeit im Rahmen der Gesamttätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe. Diese Übernahme und Bestätigung der Wertschöpfungsanalyse ist grundsätzlich zu begrüßen. Die Relevanz des Instruments ist indes unklar formuliert: es „kann eine Wertschöpfungsanalyse durchgeführt werden“. Im engeren Sinne formuliert die Finanzverwaltung hier eine Feststellung, bei der unklar bleibt, ob es bei einer solchen bleiben soll oder ob ggf. hieraus eine Verpflichtung abzuleiten ist. Es ist zu hoffen, dass es sich hier um die Handlungsoption des Steuerpflichtigen handelt, eine quantitative Wertschöpfungsanalyse zu erstellen oder eben nicht.

Zudem ist potenziell missverständlich, dass die Finanzverwaltung die Wertschöpfungsanalyse in den Kontext der Aufteilung des Gesamtgewinns des Konzerns stellt. Dies würde eine Gleichstellung der quantitativen Wertschöpfungsanalyse mit der Gewinnaufteilungsmethode bedeuten, was nicht sachgerecht wäre, zumal die Wertschöpfungsanalyse (anders als die Gewinnaufteilungsmethode) keine Verrechnungspreismethode darstellt, sondern in erster Linie ein Instrument zur Charakterisierung der Gruppengesellschaften (Strategieträger, Routineunternehmen, etc.) ist. Es ist zu hoffen, dass es in der Praxis nicht zu Missverständnissen kommt.

Verrechnungspreismethoden

Das BMF äußert sich in Kapitel III, Unterkapitel B zu den Verrechnungspreismethoden und verweist auf Kapitel II der OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Für das BMF ist grundsätzlich die Anwendung aller Methoden denkbar. Dabei listet es die gängigsten Methoden auf, stellt aber klar, dass die Auflistung nicht abschließend sei, sondern auch eine Kombination der Methoden möglich wäre. Auch eine Rangfolge wird nicht vorgegeben, was dem Steuerpflichtigen weiterhin die Möglichkeit einräumt, die am besten geeignete Verrechnungspreismethode auszuwählen.

Sofern keine Vergleichswerte ermittelt werden können, ist laut BMF auf den hypothetischen Fremdvergleich zurück zu greifen. An dieser Stelle greift das BMF schließlich Neuerungen auf, wie nachfolgend dargestellt.

In Fällen, in denen der nach Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs bestimmte Mindestpreis des Leistenden höher ist als der Höchstpreis des Leistungsempfängers, ist laut BMF nun zu prüfen, ob die Ursache hierfür in einer weiteren Geschäftsbeziehung begründet liegt. Sofern dies nicht der Fall ist, hat der Steuerpflichtige die Differenz zwischen den am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen aufzuteilen. Diese geforderte Aufteilung wirft Fragen auf. >>





Eine solche Transaktion, in der der Käufer weniger zu zahlen bereit ist als der Verkäufer verlangt, würde unter objektiven Gesichtspunkten, d. h. unter fremden Dritten, nämlich nicht stattfinden. Unter subjektiven Gesichtspunkten würde diese Transaktion wohl nur zustande kommen, sofern sie durch eine andere Gruppengesellschaft im Interesse des Gesamtkonzerns angeordnet werden würde. In dem 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, nicht vereinbar. Es besteht die begründete Gefahr, dass eine solche Aufteilung zur Doppelbesteuerung führt. In dem Fall, in dem bei einer Bewertung einer Transaktion der Mindestpreis tatsächlich über dem Höchstpreis liegt, sollte der Steuerpflichtige die Bewertungsparameter und die Umstände des Zustandekommens der Transaktion kritisch prüfen und aus dieser Prüfung die richtigen Konsequenzen ziehen. Diese Vorgehensweise erscheint sachgerechter als eine Aufteilung der Differenz zwischen Mindest- und Höchstpreis und damit eine Zahlung des Leistungsempfängers über den Höchstpreis hinaus.

Vergleichbarkeit

In Unterkapitel C des Kapitel III stellt das BMF die Grundsätze zur Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse unter grundsätzlicher Orientierung an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien und einem besonderen Augenmerk auf Verlusten dar. Es ist zu begrüßen, dass auch bei der Definition der Vergleichbarkeit nun eine Vereinheitlichung mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien stattgefunden hat.

Verluste

Das BMF äußert sich ausführlich zur Beurteilung langanhaltender Verlustphasen nach Fremdvergleichsgrundsätzen. Dabei nimmt das BMF pauschal eine anhaltende Verlustphase zum Anlass, eine Einkünftekorrektur in den Raum zu stellen. Dies stützt das BMF mit bereits ergangener Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 17.02.1993, I R 3/92, Urteil vom 17.10.2001, I R 103/00 und Urteil vom 06.04.2005, I R 22/04). Anzumerken ist an der Stelle jedoch, dass die Rechtsprechung zu Fällen ergangen ist, in denen wesentliche großvolumige Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen gegeben waren. Damit bestand in diesen Fällen grundsätzlich ein Anlass, den Grund für die anhaltenden Verluste in der Verrechnungspreisgestaltung zu suchen. In der jetzigen Formulierung durch das BMF wird jedoch ungeachtet des Volumens und der Art der bestehenden Geschäftsbeziehung zu nahestehenden Personen pauschal die Verursachung der Verluste durch die Verrechnungspreisgestaltung unterstellt.

In Anbetracht mannigfaltiger Ursachen für Verluste sollte stets eine Einzelfallbetrachtung vorgenommen werden. Verständlich ist, dass eine besondere Dokumentation bei anhaltenden Verlusten eingefordert wird. Eine pauschal unterstellte Veranlassung durch die Verrechnungspreisgestaltung geht indes zu weit. Der Steuerpflichtige sollte die Möglichkeit der Dokumentation nutzen, um die Gründe für die anhaltenden Verluste nachzuweisen.

Zeitpunkt des Fremdvergleichs



Ferner erläutert das BMF den Zeitpunkt des Fremdvergleichs. Dieser wird vom BMF im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrags gesehen. Dies scheint die grundsätzliche Position des BMF zu sein.

Einige ausführende Formulierungen dazu sind indes verwirrend und lassen Zweifel an der grundlegenden Einschätzung aufkommen. So wird an anderer Stelle im Schreiben von der Möglichkeit gesprochen, Plandaten zu verwenden. Dies ist insofern irritierend als es selbstverständlich ist, dass zunächst einmal auf Plandaten aufgesetzt wird, wenn die Verrechnungspreisgestaltung im Vorhinein zu erfolgen hat.

Das BMF formuliert an weiterer Stelle, dass eine nachträgliche Anpassung insoweit vorzunehmen ist, soweit das tatsächliche Ergebnis außerhalb der Bandbreite angemessener Ergebnisse der jeweiligen Renditekennziffer liegt. Damit wird nahegelegt, dass nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen vom Steuerpflichtigen zwingend vorzusehen sind. Bislang gibt es eine solche Verpflichtung nicht. Das BMF stand solchen nachträglichen Anpassungen bis dato 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 Verpflichtungen für nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen vor. Da die Grundprämisse des BMF-Schreibens die ist, dass die OECD-Verrechnungspreisleitlinien Orientierung bieten, ist im Sinne der Vermeidung der Doppelbesteuerung zu hoffen, dass es sich bei der formulierten Verpflichtung zu nachträglichen Verrechnungspreisanpassungen um ein redaktionelles Missverständnis handelt. Spannend dürfte in diesem Kontext auch sein, ob und inwieweit diese Regelung auf offene Fälle angewandt wird und ob die Finanzverwaltung Einkünftekorrekturen in Fällen fordern wird, in denen Steuerpflichtige keine Anpassungen vorgenommen haben.

Immaterielle Werte

In Kapitel III, Unterkapitel F referenziert das BMF abermals die OECD-Verrechnungspreisleitlinien und die Gesetzesanpassungen durch das AbzStEntModG. Auch wurden die Inhalte des bislang geltenden BMF-Schreibens zur Markennutzung übernommen. An dieser Stelle ist erneut kritisch hervorzuheben, dass die Anwendung der Gesetzesanpassung, insbesondere des DEMPE-Konzepts (§ 1 Abs. 3c AStG), bereits auf alle offenen Fälle erfolgen soll, wohingegen die Gesetzesanpassung erst ab dem Veranlagungszeitraum 2022 gelten soll. Sollte es in diesem offenen Widerspruch in Fällen vor dem Veranlagungszeitraum 2022 zu Beanstandungen durch die Finanzverwaltung kommen, sollte geprüft werden, ob Rechtsmittel eingelegt werden können.

Das BMF knüpft die Entgeltfähigkeit bei der Überlassung von Markenrechten oder anderen immateriellen Werten an wirtschaftliche Vorteile und den Nutzungsausschluss seitens Dritter an. Dabei beurteilt es nicht nur die Entgeltfähigkeit dem Grunde nach, sondern spricht in diesem Kontext auch der Werthaltigkeit eine gewisse Bedeutung im Einzelfall zu. Mit anderen Worten: Ist die Nutzung der Marke möglich, ohne gegen ein Schutzrecht zu verstoßen, ist die Überlassung der Marke nicht entgeltfähig. Wird dagegen gegen ein etwaiges Schutzrecht verstoßen, so ist dem Grunde nach ein Entgelt stets zu erheben. Da Marken und Unternehmenskennzeichen in der Regel geschützt sind, kann also generell von einer Entgeltfähigkeit ausgegangen werden. >>

Unpräzise sind die Ausführungen zur Lizenzierung in Fällen des Vertriebs von Markenerzeugnissen. Verständlich ist, dass keine separate Lizenz verrechnet werden sollte, wenn die Markenrechte bereits in der Lieferung der Markenprodukte vermittelt und im Verrechnungspreis abgebildet werden. Dies mag der Grundfall sein. Jedoch kann es auch Fälle geben, in denen der Hersteller/Lieferant die Markenrechte gar nicht vermitteln kann, weil er selbst nicht über die Markenrechte verfügt. Wenn es sich beim Hersteller um einen reinen Auftragsfertiger handelt, kann es durchaus angebracht sein, dass der außerhalb der Lieferkette stehende Markenrechtsinhaber die Lizenz an die Vertriebsgesellschaft vergibt. Diesen Fall nennt das BMF-Schreiben nicht. Es ist zu hoffen, dass es in der Praxis in solchen Fällen nicht zu vermeidbaren Missverständnissen kommt.

Zudem ordnet das BMF an, dass sich die Höhe einer etwaigen Lizenzgebühr im Regelfall nach dem hypothetischen Fremdvergleich bemessen soll. Unklar bleibt, was der Steuerpflichtige hierunter konkret verstehen soll. Denn üblicherweise werden in der Praxis häufig auch Preisvergleiche im engeren Sinne vorgenommen, beispielsweise mithilfe von Datenbankstudien, an deren Interquartilsbandbreite sich eine etwaige Lizenzgebühr orientiert. Nur wenn keine der gängigen Verrechnungspreismethoden zu einem angemessenen Ergebnis führt, sollte der hypothetische Fremdvergleich herangezogen werden. Daher kann der hypothetische Fremdvergleich nicht schon im Vorhinein als Regelfall etabliert werden. Die Regelung spiegelt die in vielen Betriebsprüfungen vertretene Verwaltungsauffassung wieder, dass Fremdvergleichspreise insbesondere für Markenrechte nicht verfügbar sind, es sei denn, der Steuerpflichtige lizenziert dieselben Rechte auch an fremde Dritte.



Finanzierungsbeziehungen

Auch äußert sich das BMF in Kapitel III, Unterkapitel J ausführlich zu Finanzierungsbeziehungen. Es verweist zudem eingangs explizit auf Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, was zu begrüßen ist.

Kritisch hervorzuheben ist hingegen, dass das BMF Regelungen aus der geplanten aber schlussendlich mehrfach gescheiterten Gesetzgebung zu Verrechnungspreisen bei Finanztransaktionen in sein Schreiben aufnimmt und nun per Verwaltungsauffassung etablieren möchte – wenngleich in etwas modifizierter und abgeschwächter Form. Diese Vorgehensweise ist angesichts der Prinzipien der Gewaltenteilung problematisch. Ungeachtet dieser grundlegenden Problematik gibt es weitere kritische Punkte anzumerken. >>



Nun soll bei Darlehensverhältnissen beispielsweise eine Prüfung auch dahingehend erfolgen, ob die Darlehensmittel beim Darlehensnehmer benötigt werden („Business Purpose Test“). Es droht eine Umqualifizierung der Transaktion von Fremd- in Eigenkapital durch die Finanzverwaltung. Angesichts eines solch schweren Eingriffs in die Rechtsposition des Steuerpflichtigen sollten besonders hohe Ansprüche an die Beweislast bei der Finanzverwaltung gestellt werden. Es ist zu hoffen, dass dies in der Praxis berücksichtigt wird.

Ferner begrenzt das BMF-Schreiben die Verzinsung von Darlehen auf maximal die Refinanzierungskosten des Darlehensgebers, wenn dieser nicht über die Fähigkeit und die Befugnis verfügt, das Risiko von Investitionen in einen finanziellen Vermögenswert zu kontrollieren oder es zu tragen. Ergänzend wird erklärt, von an sich gebotenen Beanstandungen könne in bestimmten Fällen abgesehen werden. Solche Fälle seien gegeben, wenn „wegen zwingender Rechtsvorschriften im Ansässigkeitsstaat der nahestehenden Person oder aus ähnlichen Gründen, die außerhalb des Kreditverhältnisses liegen, statt einer an sich gebotenen Zuführung von Eigenkapital ein zinsloses oder zinsgünstiges Darlehen gewährt“ werde. Dieser ergänzende Hinweis ist zu begrüßen. Gleichwohl stellt sich die Frage, wann von einer „zwingenden“ Norm auszugehen ist. Man denke an eine Konstellation einer inländischen Muttergesellschaft (mit Risikokontrollfunktion), die ihrer inländischen Tochtergesellschaft (hier im Beispiel ohne Risikokontrollfunktion) ein zinsloses Darlehen gibt, und die inländische Tochtergesellschaft das Darlehen an eine verbundene Auslandsgesellschaft weiterreicht. Die Zinslosigkeit des Inlandsdarlehens ist nicht zu beanstanden. Gleichwohl wird im deutschen Steuerrecht aber auch nicht zwingend vorgeschrieben, dass die Muttergesellschaft das Inlandsdarlehen zinslos gewährt. Wird die Finanzverwaltung hier auf eine Einkünftekorrektur verzichten, wenn die Tochtergesellschaft das Darlehen ans Ausland niedrigverzinslich weiterreicht? Das erscheint nach der Betriebsprüfungspraxis fraglich. Gleichwohl betont das BMF in Tz. 3.3, der Fremdvergleichsgrundsatz als solcher sei im In- und Outboundfall einheitlich anzuwenden. Letzteres ist sehr zu hoffen. Auch im Ausland kann es ähnliche wie die dargestellte Konstellation geben. Hier scheint also eine einzelfallbezogene Betrachtung angebrachter als die im BMF-Schreiben nahegelegte Grundvermutung der Einkünftekorrektur.

Begrüßenswert ist dagegen die Verwaltungsauffassung zum Rating (Kreditwürdigkeit) des Unternehmens. Das BMF vertritt neuerdings die Auffassung, dass weder ein Stand-Alone Rating noch ein Group-Rating allein zum Tragen kommen soll. Stattdessen spricht es sich für eine ausgewogene Betrachtung zwischen Stand-Alone Rating und Group-Rating i. S. d. der OECD-Verrechnungspreisleitlinien aus. Die damit implizierte Abkehr von der Abstellung auf den Refinanzierungzinssatz der Gruppe ist erfreulich.

Bemerkenswert ist, dass der Konzernrückhalt nicht per se als Sicherheit für Darlehen gewertet wird.

Positiv hervorzuheben ist, dass die Finanzverwaltung, anders als der BFH in jüngeren Entscheidungen, die Nichtbesicherung von Darlehen nicht per se verwirft. Die Prüfung der Fremdüblichkeit der Nichtbesicherung soll im Einzelfall anhand bestimmter im BMF-Schreiben genannter Kriterien erfolgen.

Bei Cash Pools vertritt das BMF die Grundvermutung, dass der Cash Pool Führer entsprechend eines Dienstleisters zu vergüten ist und nicht mit einer unternehmerischen Zinsmarge. Aber auch hier lässt man eine Einzelfallprüfung zu.

Anwendung

Das Schreiben ist auf alle offenen Fälle anzuwenden. Dies ist insbesondere vor dem Hintergrund, dass die Gesetzesanpassungen des ATADUmsG und des AbzStEntModG erst für den Veranlagungszeitraum 2022 Wirkung entfalten, besonders kritisch anzumerken. Bei Beanstandungen in Fällen vor dem Veranlagungszeitraum 2022 könnte insofern das Einlegen von Rechtsmitteln in Betracht gezogen werden.

Fazit

Die neuen VWG VP fassen die bislang über viele BMF-Schreiben verteilten Verrechnungspreisgrundsätze in einem Zentralkommentar zusammen oder enthalten genaue Verweise. Das ist im Sinne der Klarheit zu begrüßen. Im Sinne der Vermeidung der Doppelbesteuerung ebenfalls zu begrüßen ist die grundsätzliche Orientierung an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Positiv anzumerken ist auch, dass das BMF auf Kritik an der gescheiterten Gesetzgebung zu den Finanztransaktionen reagiert hat.

Es finden sich aber auch einige kritische Stellen. Vor allem die zeitliche Anwendung auf alle offenen Fälle steht im offenen Widerspruch zur zeitlichen Anwendung der damit verbundenen Gesetze. Außerdem gibt es diverse Stellen, die Anlass zu Missverständnissen in der Praxis bieten, beispielsweise die Formulierung zu den (verpflichtenden?) nachträglichen Preisanpassungen. Obgleich bei den Finanztransaktionen teilweise nachgebessert wurde, ist die Einführung der Regeln nach gescheiterter Gesetzgebung im Wege des BMF-Schreibens problematisch.

In weiten Teilen werden bestehende Verrechnungspreisgrundsätze zusammenfassend aufgearbeitet und dargestellt, sind also bekannt, nicht neu. Mit den angemerkten Neuerungen und kritischen Punkten sollten sich die Steuerpflichtigen indes besonders auseinandersetzen, um in Betriebsprüfungen keine bösen Überraschungen zu erleben.

Verfasser

Alessia Dickler
alessia-maureen.dickler@de.ey.com

Michael Dworaczek
michael.dworaczek@de.ey.com

Oliver Wehnert
oliver.wehnert@de.ey.com

Sophia Schuhmann
sophia.schuhmann@de.ey.com

Sandra Strauch
sandra.strauch@de.ey.com



Besuchen Sie unser Email Preference Center und helfen Sie uns, Ihnen die maßgeschneiderten Fachinformationen zukommen zu lassen.



EY Tax & Law DE News App – Kaum installiert, schon bestens informiert! Verfügbar für iOS und Android.

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.

© 2021 Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
All Rights Reserved.

Creative Design Germany | BKR 2107-396
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