

BMF: Aktualisierte Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise

Das Bundesministerium der Finanzen hat am 6. Juni 2023 aktualisierte Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise veröffentlicht. Das 805-seitige BMF-Schreiben enthält Neuerungen insbesondere mit Blick auf die Themen Funktionsverlagerung und Finanzierungsbeziehungen. In unserem Beitrag geben wir einen Überblick und eine erste Würdigung der Neuerungen.

Das BMF-Schreiben Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 ist die Neufassung des gleichlautenden Schreibens aus 2021 und beinhaltet die Auffassung der Finanzverwaltung zur Anwendung des internationalen Fremdvergleichsgrundsatzes unter Einbeziehung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien in der Fassung vom 20.01.2022 (deutsche Übersetzung). Wesentliche Neuerungen betreffen das neu eingefügte Kapitel zur Funktionsverlagerung sowie Änderungen im Bereich der Finanztransaktionen. Mit Ausnahme des Kapitels zur Funktionsverlagerung ist das Schreiben auf alle offenen Fälle anzuwenden.

Funktionsverlagerung

Das Kapitel zur Funktionsverlagerung ist auf nach dem 31.12.2021 verwirklichte Verlagerungsfälle anzuwenden, somit für abweichende Wirtschaftsjahre abweichend von der 2022er Fassung der Funktionsverlagerungsverordnung, die erstmals für Veranlagungszeiträume anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2021 beginnen. Das neu eingefügte Kapitel ersetzt das bisherige BMF-Schreiben zu Funktionsverlagerungen aus 2010 und ist seit der Neufassung der gesetzlichen Grundlagen (§ 1 AStG in 2021 sowie Funktionsverlagerungsverordnung in 2022) eine erwartete Überarbeitung. Im Vergleich zum BMF-Schreiben aus 2010 ist es eine deutlich gekürzte Regelung, in der einige Teile ersatzlos weggefallen sind, u.a. die Regelungen zur Bagatellgrenze sowie zur Verlagerung auf ein Routineunternehmen (vgl. Tz. 48f sowie 66f der 2010er Fassung).

Wesentliche Neuerungen betreffen die Nennung von Risikokontroll- und DEMPE-Funktionen explizit als Funktion, so dass nach der im Schreiben festgehaltenen Interpretation der Finanzverwaltung Verlagerungen von immateriellen Werten regelmäßig mit Funktionsverlagerungen einhergehen. Es wird klargestellt, dass eine Funktionsverlagerung eine Einschränkung der Funktion beim verlagernden Unternehmen voraussetzt. Die Darstellungen zur Wertermittlung des Transferpakets entsprechen grundsätzlich „Best-Practice“ Ansätzen, wobei die bisher enthaltenen Verweise auf IDW-Standards gestrichen wurden, was eine Öffnung zu von den IDW-Standards abweichenden Ansätzen mit sich bringen könnte. In Bezug auf Routinegesellschaften wird in diesem Zusammenhang nur auf Besonderheiten bei der Laufzeit, nicht aber auf die Besonderheiten bei Kapitalkosten eingegangen. In diesem Zusammenhang führt die Tz. 3.107f als neuen Aspekt an, dass in Fällen von Funktionsabschmelzungen auf Routinefunktionen bei der Bewertung Kündigungswahrscheinlichkeiten berücksichtigt werden sollen.

Zur Illustrierung wurden Beispiele zur Ausweitung einer Funktion (Tz. 3.93) sowie zur Mindestpreisfindung in Verlustfällen (Tz. 3.113) neu eingefügt. Etwas versteckt ganz am Ende des Dokuments ab S. 802 nach der als Anhang eingefügten Übersetzung der Verrechnungspreisleitlinien findet sich zur Veranschaulichung der aktualisierten Grundsätze ein entsprechend angepasstes Berechnungsbeispiel zur Wertermittlung für Funktionsverlagerungen.

Finanzierungsbeziehungen

Änderungen im Kapitel zu Finanzierungsbeziehungen betreffen insbesondere die folgenden beiden Punkte: Die Substanz einer (ausländischen) Finanzierungsgesellschaft ist nicht mehr entscheidend für die Anerkennung des fremdüblichen Zinssatzes. Während in den 2021 Verwaltungsgrundsätzen in Tz. 3.92 noch ein kontroverses Beispiel enthalten war, ist das Beispiel in der diese Thematik betrachtenden Tz. 3.125 der 2023 Verwaltungsgrundsätze gestrichen. Die Anmerkungen in Tz. 3.125 stehen im Einklang mit der BFH-Rechtsprechung vom 18.05.2021, I R 4/17. Daneben wird nun explizit hervorgehoben, dass auch eine Nicht-Besicherung von Darlehen unter die fremdüblichen Bedingungen fallen kann. Dies

entspricht der BFH-Rechtsprechung vom 13.01.2022, I R 15/21 und stellt klar, dass auch der Verzicht auf eine Besicherung fremdüblich sein kann.

Weitere Änderungen

Das BMF hält an seiner dynamischen Auslegung des Fremdvergleichspreises fest und in der aktualisierten Anlage 1 finden sich entsprechend nun die aktuellen OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022. Daneben wurden im BMF-Schreiben Verweise auf neuere BFH-Urteile aufgenommen. Der Nichtanwendungserlass zu zwei BFH-Urteilen aus 2014 und 2015 (I R 23/13 und I R 29/14) zur Sperrwirkung von DBAs wurde aufgehoben.

Erste kritische Würdigung und Ausblick

Grundsätzlich zu begrüßen ist die schnelle Überarbeitung des BMF-Schreibens aus 2021 und einhergehend damit die Konsolidierung eines weiteren BMF-Schreibens in einem zentralen Schreiben. Da das Schreiben – für Vertreter der Finanzverwaltung verbindlich – grundsätzlich auf alle offenen Fälle angewandt werden soll, empfiehlt sich die zeitnahe Auseinandersetzung mit den Implikationen der Neufassung. Gleichwohl haben wir ein paar kritische Anmerkungen:

- Da wir uns im Bereich der Eingriffsverwaltung bewegen, ist die dynamische Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 AStG auch zu Lasten des Steuerpflichtigen als besonders kritisch zu sehen; dies widerspricht der langjährigen Rechtsprechung des BFH und sollte überdacht werden.
- Die Verwaltungsanweisungen zur Funktionsverlagerung beinhalten unseres Erachtens Inkonsistenzen zwischen Gesetz, Verordnung und Verwaltungsgrundsätzen hinsichtlich der Nutzung des Begriffs immaterielle Werte und immaterieller Wirtschaftsgüter. Insgesamt deuten die Verwaltungsanweisungen auf eine breitere Anwendung der Regelungen zur Funktionsverlagerung hin.
- Bei der Übertragung von immateriellen Werten besteht ein unmittelbares Risiko der Anwendung der Regelungen zur Funktionsverlagerung. Die Beziehung zwischen dem sog. DEMPE-Konzept und möglichen Übertragungsvorgängen sollte vor diesem Hintergrund beleuchtet und klargestellt werden.
- Bereits mit Blick auf die Vorversion identifizierte Schwachstellen der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise, z.B. hinsichtlich des Zeitpunkts des Fremdvergleichs, wurden nicht berücksichtigt bzw. korrigiert.
- Wir sind ebenfalls der Auffassung, dass die Anlage der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 die Konflikte in Betriebsprüfungen nicht mindert, sondern potenziell eher verstärkt.

Wir werden die Neuerungen und ihre Implikationen für die Praxis in einem Webcast am 13. Juli 2023 um 14 Uhr vertieft darstellen.

Fundstelle

BMF, Schreiben vom 06.06.2023, [IV B 5 - S 1341/19/10017 :003](#)

Ihre Ansprechpartner

Markus Kircher

Partner

mkircher@deloitte.de

Tel.: +49 69 7569 57011

Conrad Marburg

Senior Manager

cmarburg@deloitte.de

Tel.: +49 030 25468-265

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.