


URL: <http://www.deloitte-tax-news.de/transfer-pricing/die-neuen-verwaltungsgrundsätze-verrechnungspreise-erste-wuerdigung-mit-praxishinweisen.html>

 20.08.2021

*Transfer Pricing*

## **Die neuen Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise: erste Würdigung mit Praxishinweisen**

Das BMF hat am 14.07.2021 die bereits seit Langem angekündigten Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise (VWG VP 2021) veröffentlicht, die sich im Schwerpunkt mit der Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 AStG befassen. Ziel dieses BMF-Schreibens ist die Aktualisierung der bestehenden Verwaltungsgrundsätze unter Berücksichtigung der aktualisierten OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 sowie der Entwicklungen in der Rechtsprechung.

Das Schreiben ist für Steuerpflichtige ab sofort von hoher Relevanz, da es vollumfänglich für alle noch offenen Betriebsprüfungsjahre angewendet werden soll. Die folgende Analyse fasst wesentliche Aspekte der neuen Verwaltungsgrundsätze zusammen und gibt aus Beratersicht Hinweise für Handlungsbedarf in der Praxis.

### **Hintergrund**

Das Bundesministerium der Finanzen (BMF) hat am 17.07.2021 die bereits seit langem angekündigten Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise – Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG – (VWG VP 2021) veröffentlicht. Der Untertitel stellt klar, dass sich diese Verwaltungsgrundsätze schwerpunktmäßig mit der Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes nach § 1 AStG befassen. Bereits zuvor hatte das BMF am 03.12.2020 die Verwaltungsgrundsätze 2020 (VWG 2020) veröffentlicht, die im Wesentlichen die Verwaltungsgrundsätze-Verfahren aus 2005 (VWG Verfahren) abgelöst haben und sich vor allem mit den Mitwirkungspflichten sowie der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen und mit Zuschlägen (§§ 88 ff., 162 AO) beschäftigen.

Die neuen VWG VP 2021 haben im Vergleich zu den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen im Kontext der Verrechnungspreise einen eher geringen Seitenumfang und umfassen lediglich 40 Seiten. Der geringe Umfang ist maßgeblich dem Umstand geschuldet, dass als Anlage 1 die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien, Stand 2020 (OECD VPLL) hinzugefügt sind. Außerdem wird in mehreren Textpassagen auf internationale Empfehlungen, wie z.B. Berichte des EU Joint Transfer Pricing Forums oder das UN Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, verwiesen.

Die neuen VWG VP 2021 ersetzen mehrere BMF-Schreiben zu Verrechnungspreisen, insbesondere das BMF-Schreiben betreffend die „Grundsätze für die Prüfung der Einkünfteabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen“ vom 23.02.1983, jedoch nicht alle, u.a. nicht die Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung von 2010.

Das Schreiben ist in 6 Kapitel gegliedert und befasst sich in diesen mit den Regelungen zur Einkünftekorrektur, der Bedeutung der OECD-VPLL für die Prüfung grenzüberschreitender Geschäftsbeziehungen, mit Aspekten hinsichtlich der Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes sowie der Analyse von geschäftsvorfallsbezogenen Betrachtungen. Die neuen Verwaltungsgrundsätze sind im Anschluss an die Neufassung des § 1 AStG im Rahmen des im Juni 2021 verabschiedeten Abzugssteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes ergangen. Sie sind geprägt von der Ausweitung des Anwendungsbereichs von § 1 AStG durch die Ausdehnung des Begriffs der nahestehenden Person, von der Einführung des Risikokontrollansatzes der OECD, der Aufhebung der in Tz. 3.4.10.2 in den VWG-Verfahren vorgenommenen Unternehmenscharakterisierung (Routine-, Mittelunternehmen und Strategieträger) sowie der Intention einer dynamischen Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes auch im deutschen Rechtsbereich.

Es sei darauf hingewiesen, dass es sich bei BMF-Schreiben grundsätzlich um Erlasse des BMF handelt, die an die weisungsgebundenen, nachgelagerten Finanzbehörden gerichtet sind, aber keine Bindungswirkung für Steuerpflichtige und Gerichte entfalten. Ziel der BMF-Schreiben ist die Auslegung des geltenden Steuerrechts (Gesetze und Verordnungen) aus dem Blickwinkel der Finanzverwaltung. Mit diesen Schreiben wird die Finanzverwaltung angewiesen, wie sie bestimmte steuerliche Sachverhalte insbesondere in Betriebsprüfungen zu behandeln hat. Dadurch werden die VWG VP 2021 aller Voraussicht nach in der Praxis – trotz ihrer rechtlichen Unverbindlichkeit – eine hohe Relevanz für Steuerpflichtige entfalten. Ebenfalls bedeutsam ist die Regelung, dass dieses Schreiben vollumfänglich für alle noch offenen Betriebsprüfungsjahre angewendet werden soll.

Im Folgenden sind wesentliche Aspekte der neuen Verwaltungsgrundsätze zusammengefasst. Die Gliederung folgt den Abschnitten der VWG VP 2021.

## **Kapitel I Grundsätze der Einkünftekorrektur**

### A. Regelungen zur Einkünftekorrektur und Konkurrenzverhältnis (Tz 1.1 ff.)

In Tz. 1.3 stellt das BMF klar, dass aus seiner Sicht kein Wahlrecht für die Anwendung von § 1 AStG oder einer daneben anwendbaren anderen Einkünftekorrekturvorschrift besteht. § 1 AStG sei als Auffangtatbestand letztlich nur insoweit anzuwenden, als eine inhaltsgleiche Einkünftekorrektur nicht über die Anwendung anderer Korrektornormen erfolgen kann. Davon sind insbesondere die sog. Mediankorrekturfälle betroffen, in denen nach Lesart des BMF eine zweistufige Korrektur durchzuführen ist (per verdeckter Gewinnausschüttung auf das für den Steuerpflichtigen günstige Ende der interquartilen Bandbreite und anschließend gem. § 1 Abs. 3 S. 4 AStG auf den Median der Bandbreite). Eine ausschließliche Korrektur gem. § 1 AStG hätte für den Steuerpflichtigen (und in vielen Fällen auch für die Finanzverwaltung) den Vorteil gehabt, dass dann keine kapitalertragsteuerlichen Implikationen zu berücksichtigen wären.

Unsauber erscheint die Formulierung in Tz. 1.5, nach der sich die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht allein auf die Korrektur eines Verrechnungspreises, sondern auch auf den Grund und die weiteren Bedingungen einer Geschäftsbeziehung beziehe. In Zusammenschau mit Tz. 1.22 sollte der Anwender unseres Erachtens das Wort „Korrektur“ durch „Höhe“ ersetzen. Die im BMF-Schreiben an die Betriebsprüfer gerichtete Anweisung würde dann eine vollumfängliche Prüfung auch des Grundes und der einzelnen Bedingungen einer Geschäftsbeziehung beinhalten, ohne dass eine einzelne Bedingung allerdings von der Finanzverwaltung korrigiert werden kann – ebenso wenig wie der tatsächlich vereinbarte Preis. Verändert werden kann nur der steuerliche Verrechnungspreis bzw. das steuerliche Ergebnis unter Zugrundelegung der fiktiv anderen Bedingung.

Unklar ist auch der Regelungsgehalt von Tz. 1.6. Es ist nicht ersichtlich, welche Konstellationen mit „Fällen der Interessenverflechtung, die in den DBA nicht genannt sind“ gemeint sein sollen. Fraglich ist, ob Fallkonstellationen, die in den DBA nicht genannt sind, überhaupt korrekturfähig sein können, da die DBA ggf. weitergehende Korrekturen nach innerstaatlichem Recht sperren. Darüber hinaus ist nicht verständlich, worauf sich das „auch diesbezüglich“ im Folgesatz bezieht.

Es ist zu hoffen, dass das BMF mit den in Tz. 1.5 und 1.6 enthaltenen Aussagen nicht eine Einschränkung der nach den sog. „Wacker-Urteilen“ verbliebenen Sperrwirkung der Art. 9 Abs. 1 OECD-MA nachgebildeten DBA-Artikel gegen Korrekturen (verdeckte Gewinnausschüttungen) aus nur formalen Gründen (Fehlen einer vorherigen klaren und eindeutigen Vereinbarung) anstrebt. Aufgrund des expliziten Festhaltens des BFH an der Sperrwirkung von Art. 9 Abs. 1 OECD-MA in Bezug auf den formellen Fremdvergleich (vgl. insbesondere BFH, Urt. v. 27.2.2019 – I R 73/16, DStR 2019, S. 1034 (1037)) halten wir dies aber für eher unwahrscheinlich.

### B. Konkurrenz zur Hinzurechnungsbesteuerung (Tz 1.7 f.)

Im Vergleich zu den VWG 1983 finden sich in den VWG VP detailliertere Hinweise zum Verhältnis von § 1 AStG zu den Regeln der Hinzurechnungsbesteuerung (Art. 7 ff. AStG). Dabei wird in Tz. 1.7 zumindest missverständlich ausgeführt, dass die Regelungen zur Einkünftekorrektur mit grundsätzlicher Ausnahme des § 1 AStG auch für Geschäftsbeziehungen zu zwischengeschalteten Gesellschaften im Sinne des § 5 AStG oder zu Zwischengesellschaften im Sinne der §§ 7 ff. AStG gelten. Allerdings ist § 1 AStG über die

Verweisung des § 10 Abs. 3 S. 1 AStG durchaus bei der Ermittlung der Zwischeneinkünfte anwendbar. Jedoch greift auf Ebene der ausländischen Zwischengesellschaft das Tatbestandsmerkmal „Geschäftsbeziehung zum Ausland“ nicht, da diese selbst nur Geschäftsbeziehungen zum Inland oder im Ausland unterhält.

Bei inländischen Konzerngesellschaften findet § 1 AStG dagegen auf Geschäftsbeziehungen zu ausländischen Zwischengesellschaften uneingeschränkt Anwendung. Tz. 1.8 greift die BFH-Rechtsprechung auf und erläutert anhand eines Beispiels, wie eine aus dem Zusammenspiel von § 1 und §§ 7 ff. AStG ggf. resultierende Doppelbesteuerung (bei Einkünfteerhöhung bei der inländischen Konzerngesellschaft aufgrund von § 1 AStG, dagegen rechtlich im Regelfall keine Einkünfterminderung bei der ausländischen Zwischengesellschaften möglich) mittels einer fiktiven korrespondierenden Gegenberichtigung zu beseitigen ist.

### C. Nahestehende Personen (Tz. 1.9 ff.)

Nachdem das BMF sich mit seinem Wunsch nach Einbeziehung von Netzwerkgesellschaften in den Anwendungsbereich von § 1 Abs. 2 AStG in den Gesetzgebungsprozessen zum AbzStEntModG (siehe [Deloitte Tax-News](#)) und ATAD-UmsG (siehe [Deloitte Tax-News](#)) nicht durchsetzen konnte, erfolgt in Tz. 1.13 f. der Versuch einer Einbeziehung in den Kreis der nahestehenden Personen durch die Hintertür, allerdings ohne Gesetzesgrundlage. U.E. gelten unverändert die allgemein gültigen gesetzlichen Regelungen fort, nach denen die Finanzverwaltung im Einzelfall für ein „Nahestehen“ nachweispflichtig ist. Darüber hinaus bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung hier zukünftig aggressiv vorgehen wird oder (im Hinblick auf den Verweis auf § 319b HGB) „nur“ internationale Prüfungsgesellschaften in den Anwendungsbereich von § 1 Abs. 2 AStG einzubeziehen versucht. Da sich der zitierte § 319b HGB nur auf Wirtschaftsprüfer bezieht, ist eine analoge Anwendung der Vorschrift auf andere Sachverhalte, z.B. auf andere Berufe, im Bereich der Eingriffsverwaltung unseres Erachtens kaum möglich. Im Hinblick auf Tz. 1.15 wäre ein den Regelungszweck illustrierender Beispielsfall hilfreich gewesen.

- Beraterhinweis: Aus unserer Sicht sollte vor allem eine kritische Auseinandersetzung mit der Definition des Netzwerkbegriffs in Tz. 1.14 erfolgen. Steuerabteilungen sollten prüfen, ob und inwieweit der Steuerpflichtige auch mit konzernfremden Gesellschaften zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen über eine längere Dauer intensiv zusammengewirkt hat.

### D. Geschäftsbeziehung (Tz 1.16 ff.)

Die Tz. 1.22 f. wurden wahrscheinlich aufgenommen, um die Rechtsprechungsänderung zur Sperrwirkung nachzuvollziehen. In seinem Urteil vom 27.02.2019, I R 73/16, hatte der BFH die Sichtweise aufgegeben, dass der abkommensrechtliche Fremdvergleichsgrundsatz sich auf eine reine Preisberichtigung beschränke. Dementsprechend enthalten die VWG VP 2021 nun den expliziten Hinweis, dass auch die weiter vereinbarten Bedingungen einer Geschäftsbeziehung nach § 1 AStG zu prüfen sind und die Korrektur eines (Verrechnungs-)Preises begründen können. Zu begrüßen ist der explizite Hinweis, dass die Fremdunüblichkeit einer einzelnen Bedingung als solches nicht den Rückschluss auf die Fremdunüblichkeit der Geschäftsbeziehung insgesamt zulässt, sondern eine Würdigung aller Gesamtumstände im Einzelfall notwendig ist, um eine Verrechnungspreiskorrektur zu rechtfertigen.

## **Kapitel II Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien**

Die Einbeziehung der OECD-VPLL in Anlage 1 wirft viele z.T. schwierige Fragen rechtlicher, aber auch praktischer Natur auf.

Bei den OECD-VPLL handelt es sich um ein international ausgehandeltes, sich fortlaufend änderndes Kompromisspapier („Leitlinien“), das versucht, unterschiedliche Positionen der OECD-Mitgliedsstaaten zum Fremdvergleichsgrundsatz „kompatibel“ aufzuarbeiten und darzustellen. Die OECD-VPLL dienen in internationalen Streitbeilegungsverfahren (z.B. Verständigungsverfahren) weitgehend unabhängig von den jeweils nicht selten divergierenden nationalen Rechtsauffassungen als Diskussionsgrundlage zur Lösung internationaler Besteuerungskonflikte.

Durch die Aufnahme der OECD-VPLL als Anlage scheint beabsichtigt, den OECD-VPLL für die Finanzverwaltung einen verbindlicheren Charakter zu verleihen (zumindest sofern die VWG VP 2021 keine „weitergehenden Konkretisierungen“ enthalten). Diese Motivation des BMF ist zwar grundsätzlich zu begrüßen. Jedoch erscheint sehr zweifelhaft, ob bzw. inwieweit dadurch eine

verbesserte Rechtssicherheit erreicht oder gar eine international einheitliche Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes sichergestellt werden kann. Vielmehr müssen in Zukunft dann ggf. Meinungsunterschiede über die – häufig vagen – Aussagen der OECD-VPLL, an denen sich Betriebsprüfungen zukünftig „orientieren“ sollen, vor den Finanzgerichten, die durch die VWG VP 2021 (und damit auch durch die OECD-VPLL) gerade nicht gebunden sind, ausgetragen werden. Dass in Zukunft mehrere hundert Seiten OECD-VPLL, die regelmäßig aktualisiert werden, als für die Finanzverwaltung verbindlich zu beachten sind – informell auch von den Steuerpflichtigen –, kann trotz der Aufhebung verschiedener BMF-Schreiben zum Thema kaum als Präzisierung und Straffung des Bereichs „Verrechnungspreise“ gewertet werden.

Die Negierung der gravierenden Auswirkungen der Unterschiede zwischen „dynamischer“ (OECD) und „statischer“ (BFH) Auslegung des Art. 9 OECD-MA in Tz. 2.3 ist rechtsdogmatisch nicht nachvollziehbar. Die faktische dynamische Auslegung, die durch die VWG VP 2021 nicht legitimiert werden kann, verstößt u.E. gegen das Rechtsstaatsprinzip, den Parlamentsvorbehalt sowie die ständige Rechtsprechung des BFH und lässt den Begriff „Fremdvergleichsgrundsatz“ zunehmend verschwimmen. Verwaltungsakte einer Eingriffsverwaltung bedürfen immer einer präzisen gesetzlichen Legitimation. Eine pauschale Berufung auf den immer wieder von der OECD – ohne Beteiligung des deutschen Gesetzgebers – inhaltlich angepassten Inhalt des „Fremdvergleichs-grundsatzes“ reicht nicht aus. Eine entsprechende Präzisierung und zeitnahe „Übersetzung“ dieses Begriffs durch den deutschen Gesetzgeber in allgemeinverbindliches deutsches Steuerrecht ist möglich und wäre u.E. aus Gründen der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit geboten. Eine allgemeinverbindliche Auslegung kann nur durch Gerichte, nicht durch BMF-Schreiben erfolgen.

Unverständlich ist insbesondere die Aussage, dass die fortlaufende Überarbeitung der OECD-VPLL im Rahmen der Auslegungsmöglichkeiten des Arti. 9 Abs. 1 OECD-MA erfolge und damit nicht jeweils eine neue Interpretation dieses Artikels darstelle. Hierbei ignoriert das BMF (bewusst?) den Umstand, dass in der Rechtsanwendung nicht die Interpretation des Arti. 9 Abs. 1 OECD-MA erfolgen kann, sondern das im Einzelfall konkret einschlägige DBA heranzuziehen ist. Noch überraschender wird die Regelung vor dem Hintergrund der in Tz. 2.3 referenzierten BFH-Entscheidung (BFH vom 11. Juli 2018, I R 44/16, BFH/NV 2019 S. 149). Darin heißt es:

*„Ferner widerspricht es der ständigen Spruchpraxis des Senats, im Sinne einer dynamischen Abkommensauslegung der späteren Fortentwicklung oder Änderung von OECD-Verlautbarungen eine streitentscheidende Bedeutung für das Verständnis bereits zuvor verhandelter Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beizumessen. [...] Denn für die Judikative kommt es – gerade mit Blick auf das Gewaltenteilungsprinzip – allein auf den Abkommenstext und den Abkommenszusammenhang an und kann Abweichendes nur gelten, wenn sich die (vermeintlichen) „späteren Übereinkünfte der Vertragsstaaten“ oder „zwischenstaatlichen Übungen“ in einem geänderten Abkommen sowie einem entsprechenden Transformationsgesetz niedergeschlagen haben.“*

- **Beraterhinweis:** Sollte es in der Betriebsprüfung zum Streit über die Anwendung der aktuellen Fassung der OECD-VPLL auf Altfälle kommen, sollte eine finanzgerichtliche Klärung dieser Frage erwogen werden. Ein Verständigungsverfahren sollte in solchen Situationen nur in Betracht gezogen werden, wenn die Beseitigung der entstandenen Doppelbesteuerung im Vordergrund steht (da die beteiligten Staaten in ihren Verhandlungen grundsätzlich die aktuelle Fassung der OECD-VPLL heranziehen werden).

Völlig offen bleibt, welche rechtliche Bedeutung auch für die Finanzverwaltung der Verweis auf die Empfehlungen des EU Joint Transfer Pricing Forum haben soll, die aber nicht als Anlage zu den VWG VP 2021 im BStBl veröffentlicht werden. Hinsichtlich des UN-Verrechnungspreishandbuchs wird demgegenüber klargestellt, dass sie lediglich nicht bindende Leitlinien sind. Diese Aussage müsste richtigerweise u.E. wegen ihres Charakters (s.o.) unverändert auch auf die OECD-VPLL zutreffen, dagegen spricht allerdings ihre Aufnahme in Anlage 1 der VWG VP 2021.

Insgesamt sind die VWG zu Verrechnungspreisfragen (hier VWG 2020 und VWG TP 2021) im

Verhältnis zu den bisherigen VWG nicht gekürzt und gestrafft worden. Vielmehr ist zu befürchten, dass die Komplexität der Materie durch die Einbeziehung der häufig unklaren und sich laufend verändernden OECD-VPLL (Anlage 1) mit ihrem Kompromisscharakter deutlich gesteigert worden ist.

### **Kapitel III Leitlinien**

Tz. 2.1 in Kapitel II verweist zwar umfassend auf die OECD-VPLL für die Prüfung von Einkünftekorrekturen. Dieser Grundsatz wird allerdings durch Tz. 2.4 dahingehend eingeschränkt, dass auf die in Kapitel III enthaltenen „weitergehenden Konkretisierungen“ verwiesen wird, die zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung notwendig seien. Diese Konkretisierungen sind zum einen direkt in den neuen VWG VP 2021 enthalten. Zum anderen wird für die Themenbereiche Betriebsstättengewinnaufteilung, Streitbeilegung und -vermeidung, Dokumentation, Arbeitnehmerentsendungen, Funktionsverlagerung und Erstkorrektur auf die jeweils einschlägigen BMF-Schreiben verwiesen, die somit ausdrücklich weiter anzuwenden sind.

#### A. Fremdvergleichsgrundsatz und Analysezeitpunkt (Tz 3.1 ff.)

Der Fremdvergleich ist Maßstab für die Verrechnungspreisanalyse. Dabei ist auf die tatsächlichen Verhältnisse abzustellen. Der Erlass bestätigt, dass für diese Verhältnisse für den Fremdvergleich der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses maßgeblich ist, nicht der Erfüllungszeitpunkt. Andere denkbare Zeitpunkte werden nicht erwähnt bzw. nicht ausdrücklich als Anknüpfungspunkt verworfen oder in Betracht gezogen.

Maßgeblich ist der wirtschaftliche Gehalt der Transaktion. Die vertraglichen Beziehungen treten damit in den Hintergrund. Gleichwohl dürften die Verträge insb. bei interpretationswürdigen Sachverhalten Bedeutung behalten. Ihr Abschluss bleibt daher in vielen Situationen ratsam. Bei der Durchführung des Fremdvergleichs sind die realistischere zur Verfügung stehenden Handlungsalternativen einzubeziehen. Tz. 3.3 betont, dass der Fremdvergleichsgrundsatz im In- und Outboundfall einheitlich anzuwenden ist.

Bemerkenswert ist die Aufnahme des Risikokontrollkonzepts der OECD (Tz. 3.5 f.). Demnach soll eine Zuordnung von Risiken auf Grundlage von (Personal-)Funktionen zur Kontrolle der Risiken und aufgrund vorhandener finanzieller Mittel zur Übernahme von Risiken erfolgen. Kontrolle wird dabei definiert als die Fähigkeit, darüber zu entscheiden, Risiken einzugehen und Risiken zu managen, und diese Entscheidungsfunktionen auch tatsächlich nachweislich auszuüben. Dafür werden die nötige Erfahrung und die Kompetenzen eingefordert. In der Prüfungspraxis dürfte dies bedeuten, dass noch stärker auf die nachweislich tatsächlich ausgeübten Personalfunktionen abzustellen ist und die Finanzverwaltung entsprechende Unterlagen anfordern kann.

- Beraterhinweis: Die Personalfunktionen sollten analysiert werden. Stellenausschreibungen, Arbeitsverträge und Bonusvereinbarungen sollten mit dem Funktions- und Risikoprofil zusammenpassen. Die konzerninternen Transaktionen regelnden Verträge sollten – im Einklang mit dem wirtschaftlichen Gehalt – nach wie vor erstellt werden, um die Interpretationshoheit über den Sachverhalt zu behalten.

#### B. Verrechnungspreismethoden und Bewertungstechniken (Tz 3.9 ff.)

Im Abschnitt „Verrechnungspreise und Bewertungstechniken“ werden die bekannten OECD-Verrechnungspreismethoden erwähnt und klarstellend festgehalten, dass diese Methodenaufzählung nicht abschließend ist, d.h. auch eine Kombination der Methoden kann zutreffend sein (vgl. Tz. 3.9 f.). Beachtenswert ist der Hinweis auf das Papier des EU Transfer Pricing Forum („JTPF“) zu der Anwendung der Gewinnaufteilungsmethode, sodass insoweit nun nicht nur die OECD VPLL für die Finanzverwaltung verbindlich sind, sondern auch bestimmte Arbeitspapiere des JTPF im Rahmen der Selbstbindung der Finanzverwaltung beachtlich sein können.

Tz. 3.11 fordert die sachgerechte Ermittlung der Nettomarge im Rahmen der Nettomargenmethode, ohne weitere Hilfestellungen zu geben. Beispielhaft wird die Berücksichtigung des Zinsanteils der Zuführungen zu Pensionsrückstellungen genannt (vgl. Tz. 3.11). Gerade dieser Punkt ist und bleibt in Betriebsprüfungen ohne weitere Erläuterungen umstritten. Die VWG VP 2021 sind insoweit nicht hilfreich.

Falls keine Vergleichswerte ermittelt werden können, ist gemäß Tz. 3.12 der hypothetische Fremdvergleich durchzuführen. Gemäß den VWG VP 2021 ist davon grundsätzlich bei immateriellen Werten und Funktionsverlagerungen auszugehen. Aber auch ansonsten kann von der Bp die Vergleichbarkeit mit den weitreichenden Folgen des hypothetischen Fremdvergleichs infrage gestellt werden.

Die Durchführung des hypothetischen Fremdvergleichs soll mithilfe von ökonomisch anerkannten Bewertungsmethoden erfolgen (vgl. Tz. 3.14). Falls diese Bewertung bzw. deren Annahmen von anderen Bewertungen für nicht steuerliche Zwecke abweicht, so ist dies durch den Steuerpflichtigen zu erklären (vgl. Tz. 3.15). Gemäß Tz. 3.16 kann das vereinfachte Ertragswertverfahren im Rahmen einer Schätzung Anwendung finden. Analog zum Abschnitt zur Gewinnaufteilungsmethode wird abschließend in Tz. 3.16 auf das Arbeitspapier des JTPF zur Bewertung von Verrechnungspreisen hingewiesen.

Tz. 3.17 geht auf den Sonderfall ein, dass der Mindestpreis höher ist als der Höchstpreis. In diesen Fällen ist zu prüfen, ob dies durch eine weitere Geschäftsbeziehung begründet ist. Anschließend führt das BMF Schreiben aus: „Ist dies nicht der Fall ist, dann ist die Differenz (...) aufzuteilen“. Hier ist das BMF Schreiben missverständlich. Der Ausdruck „Ist dies nicht der Fall“ sollte unserer Interpretation nach auf die Thematik „Mindestpreis größer als Höchstpreis“ abstellen und nicht auf „weitere Geschäftsbeziehung“. Es sei in diesem Zusammenhang auch auf Fußnote 39 des entsprechenden JTPF Arbeitspapiers verwiesen.

- **Beraterhinweis:** Dem Steuerpflichtigen ist zu raten, sich verstärkt mit dem Kapitel VI der OECD VPLL auseinanderzusetzen.

### C. Vergleichbarkeitsanalyse (Tz. 3.18 ff.)

Abschnitt C beschäftigt sich mit der Vergleichbarkeitsanalyse und adressiert dabei die grundsätzliche Vorgehensweise bei der Fremdvergleichsanalyse (C.1), unter welchen Umständen die Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen zulässig ist (C.2), die Voraussetzungen für einen Vorteilsausgleich (C.3), die Vorgehensweise bei der Bandbreitenbetrachtung (C.4), den Umgang mit Verlustsituationen (C.5) und den Zeitpunkt des Fremdvergleichs (C.6). Die wesentlichen Aussagen der einzelnen Unterkapitel werden nachfolgend dargestellt und in den Kontext zur bisherigen Verwaltungsmeinung eingeordnet.

Abschnitt C.1 beschreibt grundsätzlich die Faktoren für die Prüfung der Vergleichbarkeit von Geschäftsbeziehungen zwischen fremden Dritten und einander nahestehenden Personen. Vorangestellt wird in Tz. 3.18 der Verweis auf Kapitel III „Vergleichbarkeitsanalyse“ der OECD-Guidelines 2017 und das Schreiben des EU Joint Transfer Pricing Forum (JTPF) des Jahres 2016, „Report on the use of comparables in the EU“. Beachtenswert ist in diesem Zusammenhang, dass es sich nicht um einen reinen Hinweis auf die genannten Dokumente handelt, sondern insbesondere Kapitel III der OECD-VPLL konkret von der Finanzverwaltung angewendet werden soll.

- **Beraterhinweis:** Steuerpflichtige sollten sich intensiv mit Kapitel III der OECD-VPLL beschäftigen, da diese Leitlinien maßgebliche Basis für die Beurteilung von Verrechnungspreisen durch die Finanzverwaltung in künftigen Betriebsprüfungen sein dürften.

In Tz. 3.19 wird die Aussagefähigkeit des Fremdvergleichs adressiert, wonach der Vergleich von Geschäftsbeziehungen mit fremden Dritten nur dann aussagekräftig ist, wenn die zugrundeliegenden Verhältnisse vergleichbar sind. Hierfür sind alle Faktoren zu berücksichtigen, die einen Einfluss auf die Preisgestaltung haben können. U.E. sind allerdings im Allgemeinen nicht „Geschäftsbeziehungen“ vergleichbar, sondern einzelne Geschäftsvorfälle bzw. gleichgelagerte Gruppen von Geschäftsvorfällen.

In Tz. 3.20 wird die sachgerechte Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse angesprochen, wobei unter anderem darauf hingewiesen wird, dass die am besten geeignete Verrechnungspreismethode angewendet werden soll. Dies steht im Einklang mit dem neuen § 1 Abs. 3 AStG, wobei nach Tz. 45 der VWG 2020 die Finanzverwaltung letztlich bei der Prüfung der Verrechnungspreise eine andere Methode als der Steuerpflichtige anwenden und basierend darauf eine Korrektur vornehmen kann, sofern die Alternativmethode zu Ergebnissen führt, die wahrscheinlicher sind.

- Beraterhinweis: Dem Steuerpflichtigen ist zu raten, die Methodenauswahl ausführlich in der Verrechnungspreisdokumentation zu dokumentieren und dabei zu erläutern, weshalb die ausgewählte Methode die am besten geeignete Verrechnungspreismethode für den vorliegenden Geschäftsvorfall ist.

Grundsätzlich gelten weiterhin das Prinzip der Abschnittbesteuerung sowie die Möglichkeit, Mehrjahresanalysen durchzuführen, sofern dies zu einer Verbesserung der Vergleichbarkeit führt. Die Vergleichbarkeit ist gem. Tz. 3.22 nicht gegeben, wenn Geschäftsbedingungen oder Umstände, die einen wesentlichen Einfluss auf den Preis haben, sich so stark unterscheiden, dass die Unterschiede nicht durch Anpassungsrechnungen beseitigt werden können. Eine vergleichbare Regelung fand sich schon in 3.4.12.7 b) der VWG-Verfahren 2005.

Abschnitt C.2 thematisiert die Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen im Rahmen der Vergleichbarkeitsanalyse und ersetzt damit insbesondere die Erläuterungen in Tz. 3.4.13 der VWG Verfahren 2005. Weiterhin wird gem. § 2 Abs. 3 S. 1 GAufzV der Grundsatz der geschäftsvorfallbezogenen Vergleichbarkeitsanalyse vorangestellt. Gleichermaßen wird eine Gruppenbildung von Geschäftsvorfällen im Rahmen der ökonomischen Analyse unter bestimmten Voraussetzungen weiterhin erlaubt. Anders als bisher lösen sich die VWG VP 2021 in Abschnitt C.2 jedoch stärker vom Gesetzestext der GAufzV und zeigen in Anlehnung an die OECD-VPLL 2017 eher praxisbezogene Beispiele für die Voraussetzungen einer Gruppenbetrachtung auf. Hervorgehoben werden insbesondere langfristige Verträge von Warenlieferungen und Dienstleistungen sowie sogenannte Palettenbetrachtungen bei eng miteinander verbundenen Produkten. Erfreulich ist besonders der explizite Verweis auf den sogenannten Portfolioansatz entsprechend Tz. 3.10 der OECD-VPLL. Nach diesem ist eine Gruppierung von Transaktionen in jenen Fällen erlaubt, in denen ein Unternehmen ein bestimmtes Portfolio an Produkten anbietet, welches insgesamt fremdüblich profitabel ist, wenngleich einige der darin enthaltenen Produkte Verluste oder lediglich geringe Gewinne generieren. Die Aufnahme dieses Praxisbeispiels in die VWG VP 2021 könnte manche Diskussion in Betriebsprüfungen vermeiden helfen, in denen die Verrechnungspreise einzelner verlustbringender Produktgruppen trotz angemessener Gesamtgewinne eines Routineunternehmens korrigiert werden sollen. Abschließend wird die Paketbetrachtung adressiert, wonach für ein „Paket“ ein Gesamtpreis vereinbart werden kann, sofern verlässliche Fremdvergleichsdaten für das Gesamtpaket vorliegen.

- Beraterhinweis: Sofern Geschäftsvorfälle zusammengefasst werden, sollte in der Verrechnungspreisdokumentation erläutert werden, weshalb eine sachgerechte Beurteilung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles nicht möglich und daher eine Zusammenfassung erforderlich ist.

Abschnitt C.3 zum Vorteilsausgleich verweist in Rz. 3.25 ebenfalls auf die OECD-VPLL. Die Auslegung des Vorteilsausgleichs ist weiterhin im Sinne eines zweiseitigen und nicht eines drei- oder mehrseitigen Vorteilsausgleichs zu verstehen (Rz. 3.25 „dass er von dieser nahestehenden Person im Rahmen der in Betracht stehenden Geschäftsbeziehung im Gegenzug Vorteile erhält“).

Die Voraussetzungen für den Vorteilsausgleich bleiben im Vergleich zu den VWG 1983 im Prinzip unverändert, wurden jedoch vereinfachend umformuliert:

VWG 2021 – Rz. 3.26

- die Geschäfte in einem inneren Zusammenhang zueinander stehen
- die Vor- und Nachteile bei den einzelnen Geschäftsvorfällen quantifiziert werden können und
- die Vorteilsverrechnung bewusst vereinbart war oder zur Geschäftsgrundlage des nachteiligen Geschäfts gehörte.

VWG 1983 – Rz. 2.3.2.

- die Geschäfte in einem inneren Zusammenhang stehen, der den Schluss zulässt, dass die Geschäfte auch unter Fremdbedingungen von dem Steuerpflichtigen mit derselben Person abgeschlossen worden wären,
- die Vor- und Nachteile bei den einzelnen Geschäften mit der Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsleiters quantifiziert werden können und
- die Vorteilsverrechnung vereinbart war oder zur Geschäftsgrundlage des nachteiligen Geschäfts gehörte (BFH-Urteil vom 08.06.1977 - BStBl II S. 704).

Gemäß Rz. 3.27 ist ein Verlust oder ein unangemessen niedriger Gewinn, der bereits im Rahmen der Preisbestimmung feststeht, nur dann anzuerkennen, wenn er erkennbar durch einen anderen Geschäftsvorfall mit demselben Vertragspartner ausgeglichen wird.

Nachteile, die nicht innerhalb des Wirtschaftsjahres, in dem sie anfallen, ausgeglichen werden,

müssen innerhalb eines „überschaubaren Zeitraums“ (Rz. 3.28) ausgeglichen werden. Die Anerkennung eines Vorteilsausgleichs ist somit nicht mehr davon abhängig, dass Nachteile innerhalb der drei folgenden Wirtschaftsjahre ausgeglichen werden (vgl. VWG 1983 Rz. 2.3.3.: „innerhalb der drei folgenden Wirtschaftsjahre“).

- Beraterhinweis: Der Vorteilsausgleich wird unter den o.g. Voraussetzungen nach wie vor durch die Finanzverwaltung akzeptiert und kann damit in geeigneten Fällen auch entsprechend eingesetzt werden. Der Wegfall der vormals festen zeitlichen Einschränkung zum Ausgleich von Nachteilen ermöglicht eine Erweiterung der potenziellen Anwendungsfälle.

Abschnitt C.4 adressiert die Bandbreitenbetrachtung und verzichtet dabei auf deren ausführliche Beschreibung wie sie noch unter Tz. 3.4.12.5 der VWG-Verfahren 2005 enthalten war. Es konnte nun eine klare Vorgabe in Anlehnung an die durch das AbzStEntModG erfolgte Ergänzung des § 1 AStG hinsichtlich der Verwendung der interquartilen Bandbreite gegeben werden.

Abschnitt C.5 (Tz 3.31 ff.) enthält Ausführungen zur Akzeptanz von Verlusten. Aus Sicht der Finanzverwaltung können Verluste eines Konzernunternehmens unter bestimmten Bedingungen akzeptiert werden. So wird in Tz. 3.31 darauf verwiesen, dass fremde Dritte dauerhaft verlustbringende Geschäftsaktivitäten einstellen würden, es jedoch aus Konzernsicht ökonomisch sinnvoll sein kann, diese Aktivitäten fortzuführen. Hierbei sei das Verlustunternehmen durch das profitierende Unternehmen entsprechend zu vergüten. Offen bleibt, wie eine angemessene Vergütung festgelegt werden soll und wie mit bereits entstandenen, steuerlich bereits wirksamen Verlusten umgegangen werden soll.

Die unternehmerische Dispositionsfreiheit hinsichtlich der Organisation der betrieblichen Abläufe wird seitens der Finanzverwaltung anerkannt, jedoch insoweit eingeschränkt, als dass das Unternehmen, das die Risiken tragen soll, auch die maßgeblichen Entscheidungskompetenzen und finanzielle Kapazität zur Übernahme der Risiken haben müsse. Des Weiteren sind die Verlustursachen festzustellen (Tz. 3.32).

In Bezug auf Routineunternehmen geht die Finanzverwaltung davon aus, dass ein angemessener Totalgewinn innerhalb eines Zeitraums von fünf Wirtschaftsjahren zu erzielen ist, welcher unter Berücksichtigung bestimmter Umstände auch kürzer oder länger ausfallen kann (z.B. Geschäftsmodell, Marktbedingungen etc.) Hierbei erfolgt keine Unterscheidung zwischen Anfangs- und laufenden Verlusten (Tz. 3.33 f.). Dies verkennt jedoch, dass es sich hierbei grundsätzlich um unterschiedliche Ausgangssituationen handelt, die nicht 1:1 vergleichbar sind und seitens der Steuerpflichtigen entsprechend dokumentiert werden sollten.

Zudem soll es nicht ausreichen, dass das Verlustunternehmen einen Totalgewinn erzielt, sondern dieser muss unter Berücksichtigung des Funktions- und Risikoprofils des Verlustunternehmens der Höhe nach angemessen sein. Hierbei sei auf den Gewinn vor Steuern und ggf. Ergebnisabführung abzustellen. Liegen mehrere Geschäftsbeziehungen vor, sind diese entsprechend zu segmentieren (Tz. 3.35). In diesem Zusammenhang kommt den in Abschnitt C.2 enthaltenen Ausführungen zur Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen besondere Bedeutung zu.

Die Finanzverwaltung sieht eine Korrektur der Verrechnungspreise auch dann als notwendig an, wenn gleiche Preise wie mit fremden Dritten vereinbart wurden, die zugrundeliegenden Geschäftsbedingungen jedoch nicht vergleichbar sind (Tz. 3.36). Die Zuführung von Kapital oder kapitalersetzenden Maßnahmen wird als Indiz für die Fortführung der Geschäftstätigkeit im Konzerninteresse angesehen (Tz. 3.37).

Der Steuerpflichtige ist bereits durch die §§ 2 Abs. 4, 4 Abs. 2 Nr. 5 GAufzV aufgefordert, Verlustursachen und Gegenmaßnahmen zu dokumentieren, wenn diese sich in drei aufeinander folgenden Wirtschaftsjahren ereignet haben. Insbesondere hat der Steuerpflichtige darzustellen, ab wann fremde Dritte eine Anpassung der Geschäftsbeziehung vorgenommen hätten.

- Beraterhinweis: Zur Verteidigung erlittener Verluste ist zu empfehlen, die Verlustursachen zeitnah zu dokumentieren und hierbei ggf. vorliegende Industriebesonderheiten zu berücksichtigen. Insbesondere bei Routinegesellschaften sollte ggf. dokumentiert und begründet werden, weshalb kein Totalgewinn erzielt werden



konnte, weshalb die Fortführung der Geschäftsaktivitäten nicht auf das Konzerninteresse zurückzuführen ist und ein abweichender Betrachtungszeitraum maßgeblich sein sollte.

Abschnitt C.6 greift erneut das Thema des Zeitpunkts des Fremdvergleichs auf und bestätigt in Tz. 3.38 die Vorgaben des § 1 Abs. 3 S. 4 AStG sowie die Ausführungen von Tz. 49 VWG 2020, dass der Zeitpunkt des Vertragsabschlusses maßgeblich für den Fremdvergleich ist und nicht der Erfüllungszeitpunkt.

Tz. 3.39 erweitert bzw. konkretisiert zudem die Anforderungen dahingehend, dass für den Fremdvergleich nicht etwa (nur) der Zeitpunkt des tatsächlichen Vertragsabschlusses maßgeblich ist, sondern auch derjenige, an dem ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter die Geschäftsbeziehung, z.B. über eine Änderungskündigung, neu ausgestaltet hätte oder eine andere realistisch zur Verfügung stehende Geschäftsbeziehung eingegangen wäre. Ähnliche Vorgaben machten auch die VWG Verfahren 2005, Tz. 3.4.8.3, im Kontext von Dauersachverhalten, sodass es sich bei Tz. 3.39 um keine Neuerung handelt.

Tz. 3.40 ersetzt Tz. 3.4.12.6 a) VWG Verfahren 2005 und erweitert insbesondere die Anwendungsvoraussetzung für die Verwendung von Plandaten bei der Bestimmung von Verrechnungspreisen. Die Verwendung von Plandaten ist nun nicht mehr an eine Vielzahl von Voraussetzungen gebunden, sondern in all jenen Fällen anwendbar, in denen nicht unmittelbar Fremdvergleichspreise ermittelt werden können, sondern lediglich angemessene Renditekennziffern. Der Hinweis auf die Anwendbarkeit von Planrechnungen zur Bestimmung von Verrechnungspreisen für Entrepreneure und Mittelunternehmen, wie er noch in Tz. 3.4.12.6 a) VWG-Verfahren 2005 enthalten war, entfällt, d.h. entsprechende Planrechnungen sind danach nun auch für Routineunternehmen durchzuführen.

Tz. 3.41 greift 3.4.12.6 c) VWG-Verfahren 2005 auf und fordert einen unterjährigen Soll-Ist-Abgleich um die Verrechnungspreise möglichst rechtzeitig anzupassen, sollte sich der Geschäftsverlauf verändern. Sofern unterjährig kein Soll-Ist-Abgleich erfolgt, soll dieser spätestens am Ende des Wirtschaftsjahres nachgeholt werden. Diesbezüglich findet eine faktische Umkehr vom bisherigen Ansatz statt, wonach die Finanzverwaltung Jahresendanpassungen skeptisch gegenüberstand. Entsprechend Tz. 3.42 soll eine nachträgliche Anpassung der Ergebnisse stattfinden, wenn der Soll-Ist-Abgleich am Jahresende ergibt, dass das tatsächliche Ergebnis außerhalb der fremdüblichen Bandbreite liegt. Allerdings fehlt jeder Hinweis darauf, wie eine Jahresendanpassung technisch zu berechnen ist.

Weitergehende Anleitungen für durchzuführende Verrechnungspreisanpassungen liefert Tz. 3.43. Unter Bezugnahme auf fremdübliches Verhalten soll einem Routineunternehmen die Chance verbleiben, innerhalb einer Bandbreite („in einem bestimmten Rahmen“) bessere oder schlechtere Ergebnisse zu erzielen. Daher soll mit den festgesetzten Verrechnungspreisen und den prognostizierten Plandaten ein mittlerer Wert (Median) innerhalb einer Bandbreite für die jeweilige Renditekennziffer angestrebt werden. Hieraus kann abgeleitet werden, dass über die Zeit hinweg die gesamte Bandbreite im Rahmen des Vergütungskonzepts von Routineunternehmen genutzt werden kann. Die konkrete Abstimmung auf den Median lässt jedoch erwarten, dass eine nachträgliche Verrechnungspreisanpassung auf den (aus Sicht der Finanzverwaltung ungünstigen) Rand der Bandbreite von der Finanzverwaltung nicht ohne Weiteres anerkannt werden wird. Anknüpfend daran wird in Abschnitt 3.44 klargestellt, dass ein ständiges Abstellen auf den obersten oder untersten Wert einer Bandbreite aus Sicht der Finanzverwaltung auf fremdunübliche Vertragsbedingungen hinweist. Offen bleibt, welche Konsequenzen daraus gezogen werden sollen.

- Beraterhinweis: Für die Praxis empfiehlt es sich, sich frühzeitig mit dem Fremdvergleich zu beschäftigen und in der Planung Verrechnungspreise zu bestimmen, die unter Berücksichtigung der zu diesem Zeitpunkt vorliegenden Informationen zu fremdvergleichsüblichen Ergebnissen führen. Diese Vorgehensweise erhöht die Wahrscheinlichkeit, dass die Ergebnisse am Jahresende fremdüblich sind. Zudem hilft eine Dokumentation des Price-Setting, mögliche Konflikte in Betriebsprüfungen zu minimieren, da der Steuerpflichtige systematisch aufzeigen kann, wie die Verrechnungspreise kalkuliert wurden. Diese Vorgehensweise ersetzt jedoch nicht den gem. Tz. 3.41 erforderlichen Soll-Ist-Abgleich und eine möglicherweise notwendige Anpassung des Ergebnisses am Jahresende entsprechend Tz. 3.42. Das Outcome-Testing unterjährig bzw. spätestens am Jahresende ist daher zwingend vorzunehmen.

## F. Immaterielle Werte (Tz 3.47 ff.)

Entsprechend § 1c AStG definiert Tz. 3.47 den Begriff immaterielle Werte in einer eigenständigen Definition für Verrechnungspreiszwecke und in Übereinstimmung mit den OECD-VPLL. Der „Wurzeltheorie“ folgend ist auch für Verrechnungspreiszwecke auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Übertragung/Überlassung abzustellen, allerdings ist der Preis bei Bedarf für die Zukunft anzupassen (vgl. Tz. 3.49), ohne dass ein Hinweis ersichtlich wäre, wie die Anpassung vorzunehmen ist.

Tz. 3.50 thematisiert die Fälle, in denen die Überlassung eines immateriellen Wertes durch den Verrechnungspreis für eine Lieferung oder Leistung bereits abgegolten ist, beispielsweise in Transaktionen mit einer Vertriebsgesellschaft. Eine gesonderte Verrechnung ist anzuerkennen, soweit dies zu einem Ausgleich von Vor- bzw. Nachteilen führt. Offen bleibt, wie das technisch und betragsmäßig durchzuführen ist.

Tz. 3.51 übernimmt die Aussage der Tz. 5.2.3 Verwaltungsgrundsätze 1983 bezüglich eines fremdüblichen „Betriebsgewinns“ nach Lizenzzahlung aus Sicht des Lizenznehmers.

Tz. 3.52 erklärt die Tz. 6.186 ff. OECD-VPLL zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten als unbeachtlich, da § 1a AStG eine eigenständige Anpassungsnorm darstellt.

Der sogenannte DEMPE Ansatz des § 1c AStG wird in Tz. 3.53 übernommen, verbunden mit dem Hinweis, dass davon andere Zuordnungsnormen wie § 39 bis § 42 AO unberührt bleiben (vgl. Tz. 3.54). Leider enthalten die VWG VP 2021 keine genaueren Hinweise, wie das DEMPE-Konzept umzusetzen ist, beispielsweise hinsichtlich der zeitlichen Dimension der Vergütung von DEMPE-Aktivitäten. Die internationale unstrukturierte Anwendung des DEMPE-Konzepts ist u.E. geeignet, zu erheblichen internationalen Streitigkeiten beizutragen.

- Beraterhinweis: Steuerpflichtigen sollten sicherstellen, dass die Governance-Struktur im Konzern mit dem TP Model in Übereinstimmung ist, da ansonsten Streitigkeiten aufgrund des DEMPE Ansatzes unvermeidbar sein dürften.

Mit Blick auf die Markenverrechnung wurde der Markenerlass vom 07.04.2017 aufgehoben (Tz. 6.1). Die Grundsätze des Markenerlasses finden sich aber in Tz. 3.55 ff. wieder. So ist die Nutzung eines Markenrechts innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe zu vergüten, wenn sich aus der Nutzung des Markenrechts wirtschaftliche Vorteile ergeben und Dritte von dieser Nutzung nach einer für ein geografisches Gebiet, in dem die Nutzung erfolgt, geltenden Rechtsordnung ausgeschlossen werden könnten. Auf einen tatsächlichen Ausschluss kommt es somit nicht mehr an. Eine rechtliche Analyse in dem jeweiligen Land des Markenschutzes ist deshalb angezeigt. Eine Verrechnung ist auch möglich für Unternehmenskennzeichen, die als Marke genutzt werden. Entscheidend bei der Markenverrechnung ist der wirtschaftliche Nutzen. Dieser sollte dokumentiert werden.

Die Vergütungshöhe soll laut Tz. 3.59 im Regelfall nach dem hypothetischen Fremdvergleich zu ermitteln sein. Ausführungen, wie der hypothetische Fremdvergleich in diesem Zusammenhang durchzuführen ist, fehlen allerdings weitgehend. Als Anhaltspunkte sollen aber entsprechend der BFH-Rechtsprechung die Grundsätze der Lizenzanalogie dienen, wobei Verletzerzuschläge herauszurechnen sind. Ist eine Lizenzanalogie anwendbar, müssen auch bei unvergleichbaren immateriellen Werten Vergleichszahlen anerkannt werden. Regelmäßig soll der Ansatz eines Schadensersatzanspruchs aber nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz genügen (Tz. 3.60).

- Beraterhinweis: Bei Markenverrechnungen sollte der Nutzen aus der Marke durch Beispiele belegt werden. Insb. bei B2B-Transaktionen wird dies schon heute in Betriebsprüfungen aufgegriffen. Bei der Bestimmung des Lizenzentgelts sollte regelmäßig der hypothetische Fremdvergleich berücksichtigt werden, sofern kein belastbarer Preisvergleich vorliegt. Hierzu sind aus Sicht des Lizenzgebers die Kosten der Markenentwicklung und Markenpflege in Blick zu nehmen. Aus Sicht des Lizenznehmers sollte nach Lizenzzahlung noch eine fremdübliche Vergütung verbleiben.

## G. Warenlieferungen und Dienstleistungen (Tz 3.62 ff.)

Die VWG VP enthalten nur knappe Ausführungen zu Warenlieferungen, gehen aber in

Abschnitt G.2 ausführlicher auf Dienstleistungen ein. Hinsichtlich der Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei Dienstleistungen wird zunächst auf die Grundsätze des Kapitels VII der OECD-VPLL verwiesen.

Gemäß der OECD VPLL (Tz. 7.6 bis 7.8) ist eine Dienstleistung entgeltfähig, wenn sowohl ein unabhängiger Dritter als Leistender bereit wäre, die Dienstleistung gegen Entgelt zu erbringen, als auch ein weiterer unabhängiger Dritter eine Vergütung hierfür entrichten würde (Benefit Test). Des Weiteren ist eine Dienstleistung dann entgeltfähig, wenn ein unabhängiger Dritter im eigenen Unternehmen die Dienstleistung als Eigenleistung erbringen würde. Ein doppelter Benefit Test ist für die Beurteilung der Entgeltfähigkeit durchzuführen (vgl. Tz. 3.65).

Im Folgenden wird klargestellt, dass auch eine Dienstleistungsvermittlung eine Dienstleistung darstellt. Für deren Vergütung sollen lediglich die Kosten der Vermittlungstätigkeit berücksichtigt werden, wohingegen die Kosten der zu vermittelnden Tätigkeit unberücksichtigt bleiben (vgl. Tz. 3.66). Daraus lässt sich folgern, dass bei einer reinen Weiterbelastung von Dienstleistungen Dritter ohne eigene Kosten des Vermittlers dies in der Regel zum Preis des Dritten ohne Aufschlag erfolgen sollte.

Ein bloßes Angebot einer Leistung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe ist nicht ausreichend; Voraussetzung einer Verrechnung ist, dass diese Leistung benötigt und in der Tat erbracht wurde. Bei schwankendem Leistungsfluss können Durchschnittsentgelte verrechnet werden, welche der tatsächlichen Abnahme in einem Zeitraum von mehreren Jahren entsprechen (vgl. Tz. 3.67). Unklar bleibt, welche KPIs Dienstleistungsunternehmen diesbezüglich heranziehen und erreichen sollen und welcher zeitliche Bezug hier zugrunde zu legen ist. Ferner ist zu bedenken, wie Kosten, die beispielsweise im Rahmen des Aufbaus von Shared Service Centers anfallen, hierbei berücksichtigt werden können.

Das Vorhalten von Kapazitäten für Dienstleistungen auf Abruf soll nur zum Optionswert vergütungsfähig sein, d.h. in Höhe des Entgelts, das ein unabhängiger Dritter bereit wäre, für die Verfügbarkeit bei Bedarf zu entrichten. Laut Tz. 3.68 würde ein unabhängiger Dritter eine Vergütung hierfür nicht entrichten, wenn die Dienstleistungen mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht benötigt werden, deren Vorteil unerheblich ist oder die Dienstleistung über Dritte zeitnah günstiger bezogen werden könnte. Gerade der fehlende Fremdpreis einer vergleichbar identischen Leistung dürfte in der Praxis die Frage der Umkehr der Beweislast hervorrufen.

Hinsichtlich des nicht entgeltfähigen Gesellschafteraufwands verweisen die VWG VP 2021 auf Tz. 7.9 der OECD-VPLL und führen einige Beispiele auf, wie u.a. Tätigkeiten von Vorstand oder Aufsichtsrat bzw. vergleichbarer ausländischer Gremien, Führungs- und Kontrolltätigkeiten und Unternehmensgruppenführung (vgl. Tz: 3.69). Diese Beispiele sind allerdings sehr weit gefasst, so dass deren pauschale Einordnung als nicht entgeltfähig fraglich ist und streitanfällig sein dürfte.

Tz. 3.71 führt aus, dass Vorteile, welche sich allein aus der Zugehörigkeit zur multinationalen Unternehmensgruppe und ohne aktives Zutun ergeben, wie der Konzernrückhalt, nicht vergütungspflichtig sind. In der Praxis sieht man den Begriff häufig u.a. mit einer erhöhten Kreditwürdigkeit, verbilligten Einkaufsmöglichkeiten, dem Recht auf Führung des Konzernnamens oder günstigeren Absatzmöglichkeiten verknüpft. Insbesondere hinsichtlich der Abzugsfähigkeit von Inbound-Dienstleistungen sollte man hier nähere Analysen vornehmen.

Für die Bestimmung der Fremdvergleichspreise von Dienstleistungen unter Einbeziehen aller hiermit in Verbindung stehenden (in-) direkten Kosten, ist grundsätzlich die Kostenaufschlagmethode anzuwenden, sollte die Preisvergleichsmethode nicht geeigneter sein. Ebenso gilt dies für Finanz-, Versicherungs- und Rückversicherungsdienstleistungen (vgl. Tz: 3.72).

Wenn Dienstleistungen, welche im Zusammenhang mit Warenlieferungen stehen, normalerweise zwischen Dritten durch den Produktpreis abgegolten sind, so können diese nicht gesondert verrechnet werden. Beispielhaft sind hier Garantie- oder Kulanzleistungen anzuführen (vgl. Tz: 3.73). Hier wird ggf. fortan eine genauere Begründung notwendig sein, warum solche Fälle nicht vorhergesehen und eingepreist wurden. Dies dürfte insbesondere bei immer schnelleren Entwicklungszyklen und Produktneueinführungen verbunden mit dem Risiko hoher Kosten durch Rückrufaktionen zunehmend an Bedeutung gewinnen.

Abschnitt G.2.2 behandelt Routinedienstleistungen mit geringer Wertschöpfung. Gemäß Tz. 3.74 ist der Fremdvergleichspreis für eine entgeltfähige Routinedienstleistung grundsätzlich nach der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen. Bei einer nachweislich einheitlichen Umsetzung wird ein Kostenaufschlag in Höhe von fünf Prozent im Regelfall als fremdüblich angesehen.

In Übereinstimmung mit den OECD-VPLL definiert Tz. 3.75 den Begriff der Routinedienstleistung mit geringer Wertschöpfung als eine Dienstleistung, die von einem oder mehreren Mitgliedern einer multinationalen Unternehmensgruppe im Auftrag eines oder mehrerer anderer Gruppenmitglieder ausgeübt wird und einen unterstützenden Charakter aufweist, nicht Gegenstand der Haupttätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe im Außenverhältnis zu Dritten ist, zu deren Erbringung weder einzigartige noch wertvolle immaterielle Werte verwendet oder geschaffen werden und die für den Leistenden weder mit der Übernahme oder der Kontrolle wesentlicher Risiken verbunden ist noch die Entstehung wesentlicher Risiken zur Folge hat.

Als Beispiele für Routinedienstleistungen werden Dienstleistungen im Bereich des Rechnungswesens (u.a. Buchhaltung) oder Personalwesens (u.a. Personaleinstellung) genannt. Keine Routinedienstleistungen sollen insbesondere Tätigkeiten im Bereich Forschung und Entwicklung, Herstellung und Produktion sowie Verkauf, Marketing und Vertrieb sein (vgl. Tz. 7.47 und 7.49 der OECD-VPLL).

- Beraterhinweis: Dienstleistungsverrechnungen sollten dahingehend überprüft werden, ob eine Anwendung der Vereinfachungsregel für Routinedienstleistungen mit geringer Wertschöpfung möglich ist.

Abschnitt G.2.3 zu Konzernumlagen erklärt gemäß den OECD-VPLL, dass die Zuordnung von Einzel- und Gemeinkosten aus der Erbringung von zentral wahrgenommenen Lenkungs- und Verwaltungsaufgaben durch ein Unternehmen für andere gruppenzugehörige Unternehmen anhand eines sachgerechten Verteilungsschlüssels (indirekte Abrechnung, Konzernumlage) anerkannt wird, wenn eine direkte Zuordnung den beteiligten Unternehmen nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich gewesen wäre. Ein sachgerechter Verteilungsschlüssel kann in Abhängigkeit von der jeweiligen Aufgabe beispielsweise der Umsatz, die Anzahl der Mitarbeiter oder die Anzahl der Computerarbeitsplätze sein. Für die Beurteilung der Konzernumlage durch die Finanzbehörde sind insbesondere Umfang sowie Angemessenheit der Verrechnungspreise darzustellen (vgl. Tz. 3.78).

Die Berechnung der Konzernumlage soll auf Ist-Kostenbasis erfolgen. Sollte zunächst eine Berechnung auf Plankostenbasis vorgenommen worden sein, sind spätestens zum Jahresende ein Abgleich mit den Ist-Kosten und eine entsprechende Aufteilung vorzunehmen (vgl. Tz. 3.79). Neu ist hierbei das Diktum der Ist-Kosten, welches Unternehmen gerade bei angespannter Personalsituation zum Jahreswechsel vor Herausforderungen stellen wird.

- Beraterhinweis: Bei Konzernumlagen, die bislang (zumindest teilweise) auf Plankostenbasis erfolgen, sollte eine Umstellung auf Ist-Kostenbasis geprüft werden.

#### H. Kostenumlagen (Tz 3.81 ff.)

Abschnitt H. zu Kostenumlagen schreibt im Wesentlichen die bisherigen Grundsätze fort. Bereits durch das BMF-Schreiben vom 05.07.2018 wurden die bis dahin gültigen „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen international verbundenen Unternehmen“ vom 30. Dezember 1999 aufgehoben und durch einen Verweis auf Kapitel VIII der OECD-VPLL ersetzt. Das vorliegende BMF-Schreiben wiederholt dies und ergänzt einige wohl klarstellend gemeinte Hinweise. Grundsätzlich sind danach die Beiträge von Unternehmen im Rahmen von Entwicklungs- und Dienstleistungskostenumlagen zu Fremdvergleichspreisen zu bewerten (vgl. Tz. 3.82).

Diese sind nach Ansicht der OECD und des BMF nur ausnahmsweise einer kostenbasierten Bewertung zugänglich, wobei die im vorliegenden BMF-Schreiben aufgezählten Ausnahmen etwas weitreichender scheinen. Die Voraussetzungen einer kostenbasierten Bewertung von Beiträgen sind danach insbesondere eine marginale Kosten-Wert-Differenz (z.B. bei Routinedienstleistungen), ein erheblicher administrativer Aufwand oder korrespondierende Werte der Beiträge (vgl. Tz. 3.83). Darüber hinaus werden die Voraussetzungen für die Teilnahme an Entwicklungskostenumlagen unter Bezugnahme auf die OECD-VPLL definiert

(vgl. Tz. 3.84) sowie die Regelungen zu Eintritt, Austritt und Beendigung von Entwicklungskostenumlagen wiederholt (vgl. Tz. 3.85).

- **Beraterhinweis:** Sofern Umlagen mit kostenbasierter Bewertung bestehen, ist dringend zu empfehlen, eine Überprüfung der Voraussetzungen vorzunehmen, insbesondere im Rahmen von Entwicklungskostenumlagen.

#### J. Finanzierungsbeziehungen (Tz 3.88 ff.)

Des Weiteren enthält das neue BMF Schreiben auch Anwendungshinweise im Hinblick auf Finanztransaktionen. Diese sind nach langem Hin und Her im Gesetzgebungsverfahren zum ATAD-Umsetzungsgesetz sowie zum AbzStEntModG von der Praxis sehnlichst erwartet worden.

Gleich in der ersten Textziffer wird angemerkt, dass Kapitel X der OECD-VPLL anzuwenden ist. Im BMF-Schreiben werden einige Teilbereiche des Kapitels X besonders hervorgehoben und die Position der deutschen Finanzverwaltung klargestellt bzw. konkretisiert. So werden nähere Ausführungen zum Effekt des Konzernrückhalts und zur Besicherung von Darlehen gemacht. Eher oberflächlich sind die Ergänzungen hinsichtlich Finanzgarantien. Bezüglich Cash Pooling postuliert die Finanzverwaltung die kostenorientierte Vergütung für den Cash-Pool-Führer als Regelfall; wie (und ob) die Verteilung von Synergieeffekten zwischen Cash-Pool-Führer und Teilnehmern erfolgen kann, lässt das Schreiben aber weiter offen.

Positiv zu erwähnen ist, dass die Finanzverwaltung von dem im ATAD-Umsetzungsgesetz-Entwurf (siehe [Deloitte Tax-News](#)) vorgeschlagenen starren Rekurs auf das Konzernrating Abstand genommen hat und dass neben dem Konzernrating als Ausgangspunkt auch eine Bonitätsbestimmung individuell auf Basis des Einzelratings einer Gesellschaft unter Berücksichtigung der Zugehörigkeit zum Konzern erfolgen kann.

Falsch ist nach unserer Auffassung die Darstellung in Tz. 3.96, wonach sich der Preis einer Garantie auf die „Differenz zwischen den (i) Bedingungen für die multinationale Unternehmensgruppe als solche und den (ii) Bedingungen für das die Verpflichtung übernehmende Unternehmen beschränken [soll]“, da der sog. Yield Approach nach Auffassung der OECD als Vergleichsmaßstab in Tz. 10.174 Kap. X OECD VPLL eindeutig auf die Zinsen des Garantieempfängers ohne die Garantie (unter Berücksichtigung des Konzernrückhalts) und nicht auf das Rating der Gruppe abstellt.

Kritisch zu erwähnen ist allerdings das in Tz. 3.95 ff. dargelegte Verständnis hinsichtlich der Besicherung von Darlehen. Denn danach sei diese grundsätzlich fremdüblich, wobei Ausnahmen zulässig sind. Das grundsätzliche Verständnis stimmt unseres Erachtens aber weder mit der ökonomischen Theorie noch mit den empirischen Daten und der Rechtsprechung überein. Die praktische Erfahrung zeigt aber, dass es im Rahmen von Datenbankstudien möglich ist nachzuweisen, dass auch unbesicherte Darlehen bzw. Anleihen regelmäßig zwischen unverbundenen Marktteilnehmern vergeben werden.

Ebenfalls augenfällig sind die Ausführungen in Tz. 3.92 zu gruppenzugehörigen Finanzierungsgesellschaften, die ohne die notwendigen Entscheidungsbefugnisse und ohne Risikotragfähigkeit lediglich eine risikolose und grundsätzlich kostenbasierte Vergütung erhalten sollen. Hierzu ist insb. kritisch anzumerken, dass – infolge der Anpassungen des urspr. § 1a AStG-RefE im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens – die gesetzliche Grundlage für den sog. „Funding Return“ entfallen ist. Auch die OECD greift dieses Konzept in Kapitel X der OECD-VPLL nicht auf.

- **Beraterhinweise:**
  - 1) Aufgrund des in Tz. 3.92 formulierten Grundsatzes sollten FinCo-Strukturen dahingehend überprüft werden, ob eine ausreichende Substanz nachgewiesen (bzw. angereichert) und dokumentiert werden kann
  - 2) Mit Blick auf Tz. 3.95 sollte im Rahmen von Datenbankstudien ebenso untersucht und entsprechend im Rahmen der Verrechnungspreisdokumentation dargestellt werden, inwiefern unbesicherte Darlehen bzw. Anleihen zwischen unverbundenen Marktteilnehmern vergeben werden.
  - 3) Tz. 3.94 etabliert nach langem Hin und Her die Berücksichtigung des Konzernrückhalts. Dieser sollte entsprechend auch in der Verrechnungspreisanalyse der Kreditwürdigkeit mit untersucht werden. Während die OECD hierzu eher vage bleibt,

verweist die UN unter Tz. 9.8.11 des TP Manual 2021 direkt auf die entsprechende Methodologie von S&P.

## **Kapitel IV Weitere allgemeine Grundsätze**

### A. Erstkorrektur (Tz. 4.1 f.)

Die Hinweise zur Erstkorrektur beinhalten unter Tz. 4.1 einen sehr pauschalen Verweis auf die VWG 2020 ohne konkrete inhaltliche Verknüpfung. Unter Tz. 4.2 erfolgt die bekannte Aussage, dass die Korrektur im Veranlagungszeitraum der Einkünfterminderung durchzuführen und derselben Einkunftsart zuzurechnen ist (wörtliche Übernahme der Tz. 5.1 VWG-Verfahren 2005).

### B. Behandlung von Ausgleichszahlungen (Tz. 4.3 ff.)

Die Behandlung von Ausgleichszahlungen in Tz. 4.3 wurde wörtlich aus der Tz. 5.5.1 der VWG Verfahren 2005 übernommen. Für die Vermeidung der doppelten Erfassung in Fällen der Beteiligungsveräußerung oder Liquidation wurde in den Tz. 4.4 - 4.5 eine Aktualisierung hinsichtlich § 8b KStG wegen des nun geltenden Teileinkünfteverfahrens vorgenommen.

### C. Gegenberichtigung (Tz. 4.6)

Die Klarstellung des grundsätzlichen Anspruchs auf eine Gegenberichtigung entsprechend Art. 9 Abs. 2 OECD-MA, soweit die Finanzverwaltung im anderen Staat der Erstkorrektur zustimmt, sowie Präzisierungen zur Durchführung der Gegenberichtigung sind sehr zu begrüßen. Nachträgliche Gegenberichtigungen als einseitige Abhilfe bzw. nach DBA sind anzuerkennen, soweit sie nach deutschem Steuerrecht materiell-rechtlich zutreffend und verfahrensrechtlich möglich sind. Gegenberichtigungen setzen zeitlich am frühestmöglichen Zeitpunkt an („von Beginn an“), innerstaatliche Abzugsbeschränkungen (z.B. Zinsschranke) sowie der Grundsatz der Abschnittbesteuerung sind zu beachten. Verfahrensrechtlich wird für die einseitige Abhilfe nach AO, d.h. ohne Verständigungsverfahren, auf die Korrektornormen §164 (2) AO sowie - neuerdings – auch § 173 (1) Nr. 2 AO verwiesen. Für eine weitergehende Gegenberichtigung zur Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung bzw. eines Schiedsspruchs dient § 175a AO als innerstaatliche Rechtsgrundlage.

- **Beraterhinweis:** Das Instruments der einseitigen Abhilfe im BMF-Schreiben sollte in geeigneten Fällen als Option in Betracht gezogen werden, z.B. bei geringem Korrekturvolumen, offensichtlichen Rechenfehlern usw. Einen Überblick geeigneter Fälle finden sie in den Praxishinweisen im Kapitel IV C. "Schlichte Gegenberichtigung" des Handbuchs Verrechnungspreise in der Betriebsprüfung.

## **Kapitel V Aufhebung von BMF-Schreiben und Anwendungsvorschrift**

Mit den Textziffern 6.1 und 6.2 hebt die Finanzverwaltung eine Reihe vorangegangener BMF-Schreiben auf, insbesondere die Verwaltungsgrundsätze von 1983 und die VWG-Verfahren 2005. Anwendbar bleiben die Verwaltungsgrundsätze 2020 sowie die weiteren BMF-Schreiben, auf die in den VWG VP explizit verwiesen wird.

Bemerkenswert und irritierend ist, dass die Finanzverwaltung in Textziffer 6.3 ausdrücklich feststellt, dass dieses Schreiben auf alle noch offenen Fälle Anwendung findet. Das bedeutet, dass auch Aspekte, die erstmalig in diesem Schreiben genannt werden, auf vergangene, noch offene Fälle anzuwenden sind, obwohl ggf. in den betreffenden Veranlagungszeiträumen noch keine entsprechenden Rechtsgrundlagen existieren, weil die Gesetzesänderungen erst später unter Nennung entsprechender Anwendungszeitpunkte erfolgten. Seitens der Finanzverwaltung wäre eine Differenzierung, gerade im Hinblick auf noch laufende Betriebsprüfungen, notwendig gewesen, um Unklarheiten zu vermeiden.

## **Zusammenfassung und Resümee**

Die neuen VWG VP 2021 waren im Lichte des veränderten wirtschaftlichen Umfelds und den neuen OECD-VPLL als Ausfluss des BEPS-Aktionplans überfällig. Insofern ist die Veröffentlichung im Grundsatz sehr zu begrüßen. Es kann gleichermaßen positiv vermerkt werden, dass das BMF international neue und mittlerweile auch gängige Konzepte, wie das DEMPE-Konzept oder auch den Risikokontrollansatz in den deutschen Verrechnungspreisstandards verankert hat. Es wird jedoch zunehmend der Eindruck vermittelt, dass sich das BMF von einer agierenden auf eine reagierende Rolle zurückzieht.

In der Vergangenheit positionierte sich das BMF in den jeweiligen BMF-Schreiben sehr dezidiert basierend auf den Erfahrungen und Beobachtungen in deutschen Betriebsprüfungen und auf internationalen Erfahrungen (z.B. durch die Kooperation im Rahmen der OECD und der EU und in Verständigungsverfahren) zu den Prüfungsgrundsätzen für die internationale Einkunftsabgrenzung nach dem Maßstab des Fremdvergleichs, allerdings immer mit der Maßgabe, nicht im grundsätzlichen Widerspruch zu den OECD- VPLL zu stehen. Dadurch wurden teilweise sehr kontroverse Debatten ausgelöst. I.d.R. führten diese BMF-Schreiben allerdings zu einer Basis, auf der sich die Finanzverwaltung und die Steuerpflichtigen zu lösungsorientierten Vereinbarungen getroffen haben.

Nun verzichtet das BMF zunehmend auf eine eigene Positionierung, definiert zwar grob die Eckpfeiler zur Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes, verweist aber maßgeblich direkt auf die OECD-VPLL. Diese OECD-Leitlinien sind Kompromisspapiere der OECD-Mitgliedstaaten und daher in vielen Empfehlungen sehr vage und wenig präzise. Man will nicht Prophet sein, doch der beschriebene Umstand führt voraussichtlich zu einem weiteren Verlust an Rechtssicherheit in laufenden und zukünftigen Betriebsprüfungen. Gleichermaßen wird es im Lichte des zunehmenden Verlustes an Rechtssicherheit kritisch gesehen, dass zum einen die neuen Verwaltungsgrundsätze für noch alle offenen Betriebsprüfungsjahre Anwendung finden und zum anderen diese dynamisch ausgelegt werden sollen – und somit auch nicht die Notwendigkeit gesehen wird, sich bei veränderten Rahmenbedingungen eigenständig zu positionieren.

Sowohl das BMF als auch die Finanzverwaltung sollte ein gesteigertes Interesse haben, die eigentliche Auseinandersetzung über Verrechnungspreise nicht aus den Händen zu geben und den Gerichten bzw. „Competent Authorities“ zu überlassen. Den Konzernen bzw. den Steuerpflichtigen wird entsprechend der Leitlinie „Prävention geht vor Eskalation“ empfohlen, eine Art „Betroffenheitsanalyse“ durchzuführen, um ggf. Handlungsoptionen zur Risikominimierung identifizieren.

## Ihre Ansprechpartner

### Jobst Wilmanns

Partner

[vwilmanns@deloitte.de](mailto:vwilmanns@deloitte.de)

Tel.: +49 69 75695 6243

### Henrik Handte

Partner

[hhandte@deloitte.de](mailto:hhandte@deloitte.de)

Tel.: + 49 89 29036 8553

### Markus Kircher

Partner

[mkircher@deloitte.de](mailto:mkircher@deloitte.de)

Tel.: +49 69 75695 7011

### Henning Scheibe

Partner

[hscheibe@deloitte.de](mailto:hscheibe@deloitte.de)

Tel.: +49 211 8772 3647

### Dr. Richard Schmidtke

Partner

[rschmidtke@deloitte.de](mailto:rschmidtke@deloitte.de)

Tel.: + 49 89 29036 8690

Dirk Bickel

Director

[dbickel@deloitte.de](mailto:dbickel@deloitte.de)

Tel.: +49 911 23074 332

Dr. Björn Heidecke

Director

[bheidecke@deloitte.de](mailto:bheidecke@deloitte.de)

Tel.: +49 40 32080 4953

Ronny John

Director

[rojohnd@deloitte.de](mailto:rojohnd@deloitte.de)

Tel.: +49 341 99270 93

Nik Nolden

Director

[nnolden@deloitte.de](mailto:nnolden@deloitte.de)

Tel.: +49 211 8772 2849

Tobias Schanz

Director

[tschanz@deloitte.de](mailto:tschanz@deloitte.de)

Tel.: +49 211 8772 2060

Felix Ebeling

Senior Manager

[febeling@deloitte.de](mailto:febeling@deloitte.de)

Tel.: +49 211 8772 3191

Patrick Tränka

Senior Manager

[ptranka@deloitte.de](mailto:ptranka@deloitte.de)

Tel.: +49 89 29036 8931

Conrad Marburg

Manager

[cmarburg@deloitte.de](mailto:cmarburg@deloitte.de)

Tel.: +49 030 25468-265



Manfred Naumann

Senior Manager

[manaumann@deloitte.de](mailto:manaumann@deloitte.de)

Tel.: +49 30 25468 5526

---

[www.deloitte-tax-news.de](http://www.deloitte-tax-news.de)

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.