

Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise

EY-Stellungnahme

Stand: 15.09.2021



Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-----|--|----|
| 1. | Einleitung | 4 |
| 2. | Sofortige Anwendung..... | 4 |
| 3. | Regelungen zur Einkünftekorrektur und Konkurrenzverhältnis | 5 |
| 4. | Fremdübliche Geschäftsbeziehungen und Bedingungen | 6 |
| 5. | OECD-Verrechnungspreisleitlinien | 6 |
| 6. | Neue Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes..... | 7 |
| 7. | Wertschöpfungsanalyse..... | 8 |
| 8. | Verrechnungspreismethoden | 8 |
| 9. | Anhaltende Verluste..... | 9 |
| 10. | Zeitpunkt des Fremdvergleichs..... | 9 |
| 11. | Immaterielle Werte | 10 |
| 12. | Finanzierungsbeziehungen | 10 |

1. Einleitung

Mit Schreiben vom 14.07.2021 hat das BMF die „Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise“ („VWG VP“) veröffentlicht, mit denen weitreichende Aktualisierungen der Verrechnungspreisgrundsätze erfolgt sind.

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 für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2017 (OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017), die per Anlage zum BMF-Schreiben integraler Bestandteil desselben werden, als auch Inhalte betreffend die relevanten nationalen Einkunftsabgrenzungsnormen.

Diese Konsolidierung der Verrechnungspreisgrundsätze in einem Schreiben ist sehr zu begrüßen und erhöht die Übersichtlichkeit für den Rechtsanwender.

Darüber hinaus ist auch erfreulich, dass sich das Schreiben bereits mit den kürzlich ergangenen Gesetzesanpassungen im Bereich der Verrechnungspreise durch das ATAD-Umsetzungsgesetz (ATADUmsG) und das Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz (AbzStEntModG) auseinandersetzt.

Doch obwohl die Auseinandersetzung des Schreibens mit den Gesetzesanpassungen und die Konsolidierung der Grundsätze erfreulich ist, ist es für die Verrechnungspreispraxis bedauerlich, dass die Verwaltungsgrundsätze nicht zunächst als Entwurf veröffentlicht wurden. Dadurch wurde keine Gelegenheit zur Stellungnahme eingeräumt. Dies wäre aber wegen des komplexen und für die Wirtschaft auch in der Breite hochrelevanten Regelungsinhaltes sehr wünschenswert gewesen. Dies gilt insbesondere, weil die Grundsätze aus Sicht des Rechtsanwenders an einigen wesentlichen Stellen hinsichtlich der praktischen Umsetzung erheblich Fragen aufwerfen und Unsicherheit schaffen oder erhöhen. Auch stehen die VWG VP nicht an allen Stellen in Einklang mit den OECD-Empfehlungen. Im Folgenden möchten wir wesentliche Kritikpunkte an den VWG VP darlegen. Aus unserer Sicht wäre eine punktuelle und zeitnahe Überarbeitung der VWG VP ratsam, um die Anwendbarkeit in der Praxis für alle Beteiligten zu verbessern. Letztlich sind auch die weitreichenden Anwendungsvorschriften der VWG VP auf alle offenen Fälle höchst fragwürdig.

2. Sofortige Anwendung

Die VWG VP sehen eine Anwendung der neuen Grundsätze auf alle offenen Fälle vor. Sie ersetzen eine ganze

Reihe älterer BMF-Schreiben betreffend diverser Verwaltungsgrundsätze. Eine Übergangsregelung ist gemäß Rz. 6.3 nicht vorgesehen. Begründet wird dies damit, dass die fortlaufende Überarbeitung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien im Rahmen der Auslegung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA erfolge und damit nicht jeweils eine neue Interpretation dieses Artikels darstelle. Diese vorgesehene Anwendungsregelung ist für den Steuerpflichtigen höchst bedenklich. Dies gilt insbesondere in Anbetracht dessen, dass die Gesetzesanpassungen des ATADUmsG und des AbzStEntModG, welche die VWG VP in ihren neuen Grundsätzen bereits berücksichtigen, erst für den Veranlagungszeitraum 2022 Wirkung entfalten. Die VWG VP beziehen sich allerdings bereits auf die geänderten Vorschriften, so dass eine Anwendung in allen offenen Fällen nun zu einer rückwirkenden Anwendung der Gesetzesanpassungen durch die Finanzverwaltung führt.

Global aufgestellte Unternehmen mit komplexen Verrechnungspreisstrukturen können jedoch ihre bestehenden Systeme nicht in der geforderten Schnelligkeit auf die neuen Grundsätze anpassen. Zumal sich die Steuerpflichtigen in Anbetracht der erstmaligen Anwendung der Gesetzesänderungen ab dem 01.01.2022 auf eine Umstellungszeit ihrer Verrechnungspreissysteme bis zum 01.01.2022 verlassen haben. Mangels Übergangsregelung werden die Steuerpflichtigen insofern mit der geforderten Anwendung benachteiligt, wenn diese eine Umstellung ihrer Verrechnungspreisstrukturen nicht gewähren können.

Darüber hinaus ist in Anbetracht der späteren gesetzlichen Erstanwendung eine Anwendung auf alle offenen Fälle auch nicht gerechtfertigt. Denn es steht nicht in der Macht der Finanzverwaltung, sich per BMF-Schreiben zuungunsten der Steuerpflichtigen rückwirkend über den eindeutigen Anwendungsbefehl des Gesetzgebers hinwegzusetzen.

Es ist nicht verständlich, weshalb die Finanzverwaltung auf eine Übergangsregelung bzw. Nichtbeanstandungsregelung in den VWG VP verzichtet hat. Durch Übergangs- bzw. Nichtbeanstandungsregelungen räumt die Finanzverwaltung regelmäßig dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit ein, sich auf die Änderungen der bestehenden Verwaltungsauffassung in angemessener Zeit einzustellen und etwaige benötigte Anpassungen vorzunehmen. Danach beanstandet es die Finanzverwaltung z.B. nicht, wenn die bislang bestehende Verwaltungsauffassung für eine bestimmte Zeit weiter angewendet wird.

Beispielsweise hat die Finanzverwaltung mit Schreiben vom 13.04.2021 eine Nichtbeanstandungsregelung bis zum 31.12.2021 hinsichtlich der lohnsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen und mit Schreiben vom 06.11.2019 eine vergleichbare Nichtbeanstandungsregelung bis zum 30.09.2020 zur Umstellung von elektronischen Kassenaufzeichnungssystemen gewährt.

Zudem stellt sich für Steuerpflichtige mit der rückwirkenden Anwendungsregelung der VWG VP unmittelbar die Frage, inwieweit im Rahmen von einzureichenden oder bereits eingereichten Steuererklärungen eine Offenlegung in Fällen geboten ist, in denen der Steuerpflichtige sich in der Vergangenheit entgegen der nun rückwirkend geänderten Verwaltungsauffassung verhalten hat. Fraglich ist insbesondere, ob bei bereits eingereichten Steuererklärungen eine Berichtigung gemäß § 153 AO geboten ist. Ebenso ist fraglich, ob und inwieweit Prüfungsfeststellungen von laufenden oder abgeschlossenen Betriebsprüfungen, die unter Bezugnahme auf nun rückwirkend aufgehobene BMF-Schreiben ergangen sind, nun nichtig oder gegenstandslos sind.

Die Versagung einer Übergangs- bzw. Nichtbeanstandungsregelung durch die VWG VP ist nach unserer Auffassung aus Vertrauensschutzgesichtspunkten rechtlich angreifbar, da Steuerpflichtige aufgrund der nunmehr gemäß Rz. 6.1 für alle offenen Fälle aufgehobenen BMF-Schreiben regelmäßig in erheblichem Umfang Vermögensdispositionen getroffen haben. Die zuständigen Finanzbehörden müssen somit davon ausgehen, dass Steuerpflichtige diesen Vertrauensschutz durch die Beantragung von Billigkeitsmaßnahmen geltend machen werden. Dabei wird durch die Finanzbehörden oder gegebenenfalls Finanzgerichte zu klären sein, ob diesen Anträgen nicht stattgegeben werden muss, da der bestehende Vertrauensschutz vielfach zu einer sogenannten „Ermessensreduzierung auf Null“ führen dürfte. Somit ist nicht auszuschließen, dass bisherige VP-Dokumentationen auf Basis von Verwaltungsanweisungen, die nun rückwirkend aufgehoben wurden und damit nicht den Vorgaben der VWG VP entsprechen, vorübergehend weiter anerkannt werden müssen. Die VWG VP lassen durch den bloßen Verweis in Rz. 6.3 auf die Rz. 2.3 nicht erkennen, dass dem Gesichtspunkt des Vertrauensschutzes in irgendeiner rechtlich relevanten Weise Beachtung geschenkt wurde.

Petition: Die sofortige Anwendung der VWG VP auf alle noch offenen Fälle ist abzulehnen. Notwendig wäre zumindest eine Übergangs- bzw. Nichtbeanstandungsregelung, nach der mindestens bis zum 31.12.2021 nicht beanstandet wird, wenn die bisherige Verwaltungsauffassung weiterhin angewendet wird. Möglich wäre auch, die Anwendung der alten Verwaltungsauffassung, sogar über den gesetzlichen Erstanwendungszeitpunkt hinaus zu akzeptieren, um den Steuerpflichtigen einen angemessenen Zeitraum zur Anpassung zu gewähren. Eine solche Regelung wäre zum einen im Einklang mit der gesetzlichen Erstanwendung der Gesetzesanpassungen des ATADUmsG und des AbzStEntModG. Zum anderen hätten die Steuerpflichtigen die Möglichkeit, ihre Verrechnungspreissysteme auf die neuen Verwaltungsgrundsätze anzupassen. Ferner erspart eine Übergangsregelung Rechtsstreitigkeiten.

Sofern es bei der (ggf. optionalen) rückwirkenden Anwendung bleibt, sollten zu einer Reihe von Compliance-Fragen Klarstellungen getroffen werden.

3. Regelungen zur Einkünftekorrektur und Konkurrenzverhältnis

In Kapitel I, Rz. 1.1 ff. der VWG VP legt das BMF die Einkünftekorrekturvorschriften dar und nimmt zu dem Verhältnis zueinander Stellung, wobei die Korrektornorm des § 1 AStG gegenüber den übrigen Korrekturvorschriften als nachrangig anwendbar angesehen wird. Eine Ausnahme bilden nur die Fälle des Vorteilsverbrauchs, bei denen § 1 AStG vorrangig Anwendung finden soll. Weitergehend beschreibt das BMF § 1 AStG als ergänzende Korrekturvorschrift, so dass zwei Korrekturvorschriften für eine Anpassung auf den weitergehenden Anpassungsbetrag nach § 1 AStG zur Anwendung kommen würden. Für eine solche Anpassung in zwei Schritten beschreibt das BMF Beispiele von Anpassungen auf den Median einer fremdüblichen Bandbreite. Ein Wahlrecht zwischen § 1 AStG und den anderen Korrekturvorschriften bestünde nicht.

Eine solche festgelegte Nachrangigkeit des § 1 AStG widerspricht dem Tenor des Urteils des BFH vom 27.11.2019, I R 40/19, wonach bei gleichen Rechtsfolgen ein Wahlrecht des Rechtsanwenders besteht. Folglich besteht auch für den sich nach § 1 AStG und den übrigen Korrekturvorschriften überschneidenden Korrekturbetrag ein Wahlrecht des Rechtsanwenders für die anzuwendende Korrekturvorschrift. Betrachtet man nun für den Anwendungsfall einer verdeckten Gewinnausschüttung auch die sekundäre Rechtsfolge, nämlich die Verpflichtung zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer, sollte in diesem Fall die für den Steuerpflichtigen günstigere Korrekturvorschrift des § 1 AStG Anwendung finden können. Zwar hat der BFH zu dieser Fragestellung in seinem Urteil nicht explizit Stellung nehmen müssen. Ein entsprechendes Vorgehen würde aber dem Vorgehen der Verwaltung in Inlandsfällen entsprechen und der Tatsache Rechnung tragen, dass der Gesetzgeber bei der Einführung des § 1 AStG auf die Einbehaltung von Quellensteuern verzichtet hat. Neben rechtssystematischen Gründen sprechen auch verwaltungsökonomische Gründe für diese Handhabung, weil die Kapitalertragsteuer in vielen Auslandsfällen auf Antrag wieder ganz oder teilweise erstattet werden kann.

Petition: Vor dem Hintergrund der BFH-Entscheidung sollte die nachrangige Anwendung des § 1 AStG zurückgenommen werden und für betragsmäßige gleiche Einkünftekorrekturen ein Wahlrecht zwischen den Korrekturvorschriften belassen werden. Die Verpflichtung zur Einbehaltung von Kapitalertragsteuer bei verdeckten Gewinnausschüttungen sollte der Anwendung des § 1 AStG nicht entgegenstehen.

4. Fremdübliche Geschäftsbeziehungen und Bedingungen

In Kapitel I, Rz. 1.5. äußert sich das BMF zu der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes. Dieser bezieht sich danach 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) wurde die Verwaltungsauffassung vertreten, dass 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 I. 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 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 wird wohl zum Anlass genommen, die durch den BFH bestätigte Auffassung erneut in den VWG VP zu verankern. Im Gegenzug wird das BMF-Schreiben vom 29.03.2011 aufgehoben. An dieser Stelle ist jedoch anzumerken, dass die Grundsatzentscheidung der Rechtsprechungsänderung des BFH vom BVerfG umfassend gerügt wurde und erneut vom BFH mündlich zu verhandeln ist.

Zudem ist anzumerken, dass ein solches Eingreifen bereits bei der Ausgestaltung der Geschäftsbeziehung zunehmend Einfluss in die Vertragsfreiheit der Steuerpflichtigen nimmt.

Petition: Da der BFH aufgrund des Beschlusses des BVerfG sein Grundsatzurteil erneut entscheiden muss, sollten auf die Ausführungen zur Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf den Grund und die weiteren Bedingungen bis zur Entscheidung des BFH verzichtet werden.

Zumindest sollten hohe Anforderungen des Nachweises auf Seiten der Verwaltung gelten, sofern die Geschäftsbeziehung bereits dem Grunde nach abzulehnen ist. Es sollte nicht zur Beweislastumkehr und

damit zu mehr Anforderungen für den Steuerpflichtigen kommen.

5. OECD-Verrechnungspreisleitlinien

In Kapitel II, Rz. 2.1ff. der VWG VP wird im Wesentlichen klargestellt, dass die OECD-Verrechnungspreisleitlinien in einem ersten Schritt zugrunde zu legen sind. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 sind den VWG VP auch als Anlage beigefügt und im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Die weitergehenden innerstaatlichen Grundsätze der VWG VP in den nachfolgenden Kapiteln sollen dazu Konkretisierungen darstellen, die im Sinne eines „lex specialis“ Vorrang vor den Regelungen in den OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017 haben.

Durch Verweis auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien wollen die VWG VP eine internationale Ausrichtung und eine Orientierung an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien gewährleisten. Dies ist grundsätzlich zu begrüßen.

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 auch an dieser Stelle für den Rechtsanwender in der Praxis eine gewisse Unsicherheit, ob die genannten Grundsätze zwingend nun anzuwenden sind oder nicht.

In Rz. 2.3 äußern sich die VWG VP zudem zu einer vermeintlichen Flexibilität des Fremdvergleichsgrundsatzes. Danach sei in Bezug auf den Fremdvergleichsgrundsatz nicht entscheidungserheblich, ob eine statische oder dynamische Auslegung des Art. 9 Abs. 1 OECD-MA zu erfolgen hat, da dieser auf der Anwendung ökonomischer Prinzipien beruhe, die zeit- und kontextabhängig seien. Daraus folgt nach Auffassung der VWG VP, dass der Fremdvergleichsgrundsatz flexibel genug ist, um auf aktuelle Entwicklungen, wie z.B. die fortschreitende Digitalisierung der Wirtschaft, ohne weitere gesetzliche Maßnahmen zu reagieren. Das ist im Kontext des explizit genannten Beispiels nicht nur überraschend, sondern angesichts der Tatsache, dass sich die OECD, die EU und die Staaten des Inclusive Framework bereits seit vielen Jahren Gedanken zu der Frage der sachgerechten Gewinnabgrenzung im Kontext mit digitalen Geschäftsmodellen machen, auch irritierend. Es ist zu hoffen, dass hierdurch nicht schon vor Abschluss des zweiten BEPS-Projekts der Grundstein für einen deutschen Sonderweg bei der Implementierung gelegt werden soll.

Zudem steht die von den VWG VP postulierte Anwendung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien auf alle offenen Fälle und damit auch bereits für Fälle vor Veröffentlichung der VWG VP der BFH-Rechtsprechung entgegen. Gemäß der BFH-Rechtsprechung gilt weiterhin ein statisches Abkommensverständnis, d.h. eine im Zeitverlauf veränderte Kommentierung des OECD-MA kann regelmäßig nicht als spätere Übereinkunft der Vertragsparteien des jeweiligen DBAs gelten. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien fungieren als Auslegungshilfe für solche DBA, die sich am OECD-MA orientieren und laut Rechtsprechung haben sie diese Funktion auch nur in Form der zum Zeitpunkt des Abschlusses des betreffenden DBAs bereits gültigen Leitlinien.

Diese Einordnung ist insoweit bedeutsam, als sie u.E. darlegt, dass mindestens für offene Fälle in Veranlagungszeiträumen vor Gültigkeit der OECD-Verrechnungspreisleitlinien, diese nicht als Auslegungshilfe herangezogen werden dürften. Sofern dies seitens der Finanzverwaltung geschieht, die an die VWG VP gebunden ist, dürfte u.E. die Anwendung rechtlich schwer Bestand haben. Für die Jahre ab Gültigkeit der OECD-Verrechnungspreisleitlinien können diese u.E. auch nur herangezogen werden, soweit sie tatsächlich konkretisierend und nicht konstitutiv wirken.

Neben der Frage, wie mit Sachverhalten in noch offenen Altjahren umgegangen werden soll, stellt sich darüber hinaus auch die Frage, wie mit zukünftigen Änderungen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien verfahren werden soll. Fraglich ist dabei, ob eine automatische Aufnahme dieser Änderungen in die VWG VP erfolgen kann. Dies scheint u.E. nicht zuzutreffend, da mit der Aufnahme des vollständigen Richtlinien textes in Anlage 1 ein statischer Verweis vorliegt. Eine Änderung der Richtlinien bedarf folglich einer ausdrücklichen Aufnahme in die VWG VP sowie einer angemessenen Anwendungsregelung (vgl. Gliederungspunkt 2).

In der Gesamtschau ist der Aussage, dass der Fremdvergleichsgrundsatz genügend Flexibilität enthält, um - ohne gesetzliche Maßnahmen - auf aktuelle Entwicklungen zu reagieren, u.E. zu widersprechen: Zum einen kann eine neue Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes nicht auf Altjahre Anwendung finden, in denen eine solche den Transaktionspartnern nicht bekannt war und die damit auch nicht in den Vertragsabschluss hätten mit einfließen können. Zum anderen zeigt das lange Ringen bis zur Verabschiedung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, dass diese Änderungen keinesfalls nur deklaratorischer Natur sind und damit - auch ohne gesetzliche Maßnahmen - schon zu einem früheren Zeitpunkt hätten berücksichtigt werden können.

Petition: Eine klare Aussage, wonach für die Auslegung der einschlägigen deutschen Abgrenzungsnormen durch die Finanzverwaltung die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 sowie ggf. weitere Dokumente maßgebend sind, soweit die VWG VP nicht explizit davon abweichen, wäre wünschenswert. Auch ist ein deutscher Alleingang zur Frage der sachgerechten Gewinnabgrenzung im Kontext mit digitalen Geschäftsmodellen abzulehnen. Die Aussage zur Flexibilität des Fremdvergleichsgrundsatzes sollte gestrichen werden. Stattdessen sollte klargestellt werden, dass für die Auslegung der VWG VP bis zu deren Neufassung die OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 maßgeblich sind, ohne diese allerdings auf die Jahre vor ihrer Veröffentlichung anzuwenden. Bei einer künftigen Anpassung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien sollten die VWG VP angepasst und mit einer angemessenen Anwendungsregelung versehen werden.

6. Neue Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes

In Kapitel III, Unterkapitel A, Rz. 3.1ff. interpretieren die VWG VP den Fremdvergleichsgrundsatz neu.

Während im Rahmen der Fremdvergleichsprüfung bislang auf den fremden Dritten, d.h. ein unverbundenen 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 Beispielfall 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. Marktzinsen wären dann kein hilfreicher Parameter, an dem sich der Rechtsanwender orientieren könnte. Die ortsübliche Miete oder das angemessene Geschäftsführergehalt würde in diesen Fällen ebenfalls kein verlässlicher Maßstab für den Steuerpflichtigen darstellen. Eine solche Interpretation führt zu mehr Unsicherheit beim Steuerpflichtigen.

Darüber hinaus steht diese Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes im Widerspruch zu den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017. Diese stellen auf unabhängige Unternehmen ab.¹

Petition: Die in den VWG VP enthaltene neue Interpretation des Fremdvergleichsgrundsatzes sollte in Einklang mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien gebracht werden.

7. Wertschöpfungsanalyse

Darüber hinaus bestätigen die VWG VP in Kapitel III, Unterkapitel A, Rz. 3.7ff. 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.

Zudem ist potenziell missverständlich, dass die VWG VP die Wertschöpfungsanalyse in den Kontext der Aufteilung des Gesamtgewinns des Konzerns stellen. 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 (Entrepreneur, Routineunternehmen, etc.) ist. Dies kann in der Praxis zu Missverständnissen führen.

Petition: Es sollte klargestellt werden, dass eine einheitliche Auffassung darüber besteht, dass die Wertschöpfungsanalyse keine Verrechnungspreismethode

darstellt, sondern ein Instrument zur Charakterisierung der Gruppengesellschaften.

8. Verrechnungspreismethoden

In Kapitel III, Unterkapitel B, Rz. 3.9ff. äußern sich die VWG VP zu den Verrechnungspreismethoden und verweisen auf Kapitel II der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

Grundsätzlich ist die Anwendung aller Methoden denkbar. Dabei listen die VWG VP die gängigsten Methoden auf, stellen aber klar, dass die Auflistung nicht abschließend sei, sondern auch eine Kombination der Methoden möglich wäre. Auch eine Rangfolge wird nicht vorgegeben, was weiterhin die Möglichkeit einräumt, die am besten geeignete Verrechnungspreismethode auszuwählen.

Sofern keine Vergleichswerte ermittelt werden können, ist auf den hypothetischen Fremdvergleich zurück zu greifen. An dieser Stelle greifen die VWG VP 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 gemäß Rz. 3.17 zu prüfen, ob die Ursache hierfür in einer weiteren Geschäftsbeziehung begründet liegt. Sofern dies nicht der Fall ist, ist die Differenz zwischen den am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen aufzuteilen. Diese geforderte Aufteilung wirft jedoch Fragen auf und führt u.E. zu sehr fragwürdigen Ergebnissen.

Der Fall, dass bei einem hypothetischen Fremdvergleich der Mindestpreis über dem Höchstpreis liegt, tritt in der Praxis häufiger auf, wenn im Funktionsverlagerungskontext oder bei der Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern eine Bewertung nach einem Ertragswertverfahren auf Basis der Gewinnpotenziale von Leistendem und Leistungsempfänger durchgeführt wird und dabei die von der Finanzverwaltung geforderte² und in der Literatur heftig kritisierte Berücksichtigung von Besteuerungseffekten bei Leistendem und Leistungsempfänger zur Anwendung kommt. Wenn eine solche Funktionsverlagerung oder Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern von einem Hochsteuerland wie Deutschland in ein Land mit einer niedrigeren Steuerbelastung wie nahezu alle anderen Staaten erfolgt, ist regelmäßig der Bewertungseffekt der beim deutschen Leistenden anzusetzenden „Exit Tax“ höher als der beim ausländischen Leistungsempfänger anzusetzende „Tax Amortization Benefit“. Allein aufgrund der nach Verwaltungsauffassung zu berücksichtigenden Besteuer-

¹ OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, S. 34, Rz. 1.3.

² Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung, 13.10.2010, BStBl. I S. 774, Rz. 118.

erungseffekte kommt ein Einigungsbereich nicht zustande. Dies würde unter realen Bedingungen bedeuten, dass das Geschäft, also die Funktionsverlagerung oder die Übertragung von immateriellen Wirtschaftsgütern nicht zustande käme. Gemäß Rz. 3.17 VWG VP wäre in solchen Fällen als „Fremdvergleichspreis“ der Mittelwert zwischen dem Höchstpreis und dem darüber liegenden Mindestpreis anzusetzen. Es drängt sich der Verdacht auf, dass die Rz. 3.17 lediglich dazu dient, die seit langem kritisierte Rz. 118 VWG FVerl in die VWG VP zu überführen. Zudem ist eine Aufteilung der Differenz zwischen Mindest- und Höchstpreis und damit eine Zahlung des Leistungsempfängers über den Höchstpreis hinaus mit dem Fremdvergleich, ausgeübt durch zwei ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter, nicht vereinbar. Es besteht die begründete Gefahr, dass eine solche Aufteilung zur Doppelbesteuerung führt.

Petition: Eine Aufteilung der Differenz zwischen Mindest- und Höchstpreis und damit eine Zahlung des Leistungsempfängers über den Höchstpreis hinaus ist nicht mit dem Fremdvergleichsgrundsatz vereinbar. Rz. 3.17 VWG VP sollte daher ersatzlos gestrichen werden. Darüber hinaus sollte Rz. 118 der Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung (VWG FVerl) gestrichen werden.

9. Anhaltende Verluste

In Kapitel III, Unterkapitel C, Rz. 3.31ff. nehmen die VWG VP 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 der VWG VP wird jedoch ungeachtet des Volumens und der Art der bestehenden Geschäftsbeziehung zu nahestehenden Personen pauschal die Verursachung der Verluste durch die Verrechnungspreisgestaltung unterstellt.

Auch steht dies nicht im Einklang mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Diese weisen lediglich darauf hin, dass langanhaltende Verlustphasen eines verbundenen Unternehmens Anlass zu einer besonders genauen Prüfung der Verrechnungspreise führen kann.³

³ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, S. 86, Rz. 1.129ff.

⁴ Verwaltungsgrundsätze-Verfahren vom 12.04.2005, BStBl. I S. 570, Rz. 3.4.12.8.

⁵ Vgl. ebenda.

Petition: 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.

10. Zeitpunkt des Fremdvergleichs

Ferner erläutert das BMF in Kapitel III, Unterkapitel C, Rz. 3.38ff. den Zeitpunkt des Fremdvergleichs. Dieser wird im Zeitpunkt des Abschlusses des Vertrags gesehen. Dies scheint die grundsätzliche Position der Finanzverwaltung zu sein.

Einige ausführende Formulierungen dazu sind indes verwirrend und lassen Zweifel an der grundlegenden Einschätzung aufkommen. So wird in Rz. 3.40 von der Möglichkeit gesprochen, Plandaten zu verwenden; Rz. 3.41 ordnet zudem an, zum Abschluss des Wirtschaftsjahres einen Vergleich der Planrechnung mit dem tatsächlichen Ergebnis durchzuführen, wenn unterjährig kein Soll-Ist-Vergleich durchgeführt wird. In Rz. 3.42 findet sich dann folgende Aussage: „Liegt das tatsächliche Ergebnis außerhalb der Bandbreite angemessener Ergebnisse für die jeweilige Renditekennziffer, ist insoweit eine nachträgliche Anpassung des Ergebnisses vorzunehmen.“ Da es sich bei den VWG VP um eine Verwaltungsanweisung handelt, ist davon auszugehen, dass sich die Forderung nach der Anpassung des Ist-Ergebnisses an die Betriebsprüfung richtet. Mit anderen Worten: Liegt das tatsächliche Ergebnis außerhalb der Bandbreite, ist die Betriebsprüfung durch Rz. 3.42 angewiesen, stets eine nachträgliche Verrechnungspreisanpassung vorzunehmen.

Bis dato wurden nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen von der Finanzverwaltung nur anerkannt, wenn „im Vorhinein sowohl ein entgeltliches Leistungsverhältnis als auch alle Preisbestimmungsfaktoren vereinbart wurden“.⁴ Zudem wurden an die nachträgliche Preisberechnung hohe Anforderungen gestellt, dergestalt, dass sie auf eine bei Vertragsabschluss vorliegende und festgestellte Ungewissheit über eine oder mehrere Preiskomponenten zurückzuführen sein müsse, jedoch nicht auf das bei einem Beteiligten entstehende Ergebnis.⁵ Es stellt sich daher die Frage, ob mit Rz. 3.42 eine Kehrtwende vorgenommen wird und year-end adjustments nunmehr von der Finanzverwaltung grundsätzlich anerkannt werden.

Ein solches Verständnis steht allerdings im Widerspruch zu den OECD-Verrechnungspreisleitlinien, denn diese

sehen keine Verpflichtungen für nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen vor.

Ebenfalls irreführend sind die Ausführungen der Rz. 3.44, wonach nachträgliche Anpassungen nach Vornahme des Soll-Ist-Vergleichs auf fremdunübliche (Vertrags-)Bedingungen hindeuten, wenn das Unternehmen durch die Anpassungen bevorzugt oder benachteiligt wird. Eine Bevorzugung oder Benachteiligung sehen die VWG VP z.B. in dem stetigen Abstellen auf den obersten oder untersten Wert einer Bandbreite angemessener Ergebnisse. Unklar ist zum einen der Begriff „stetiges Abstellen“ und wann ein solches vorliegt. Zum anderen ist fraglich, weshalb fremdunübliche Bedingungen aufgrund der Verwendung des obersten oder untersten Werts einer Bandbreite vorliegen sollen. Eine solche Auffassung spiegelt sich nicht im Wortlaut von § 1 Abs. 3a AStG wider. Sowohl das Gesetz als auch die OECD-Verrechnungspreisleitlinien sehen grundsätzlich vor, dass die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu einer Bandbreite von Fremdvergleichswerten führt, von denen alle gleich zuverlässig sind.⁶ Eine Korrektur auf den Median ist nur vorzunehmen, sofern die Werte außerhalb der Bandbreite liegen, nicht innerhalb der Bandbreite.⁷

Petition: Rz. 3.42 sollte dahingehend geändert werden, dass Ergebnisse außerhalb der Bandbreite akzeptabel sind, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass er sich bei der Preisfestsetzung und -überwachung im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz verhalten hat.

11. Immaterielle Werte

In Kapitel III, Unterkapitel F, Rz. 3.47ff. referenziert das BMF abermals die OECD-Verrechnungspreisleitlinien und die Gesetzesanpassungen durch das AbzStEnt-ModG. Auch wurden die Inhalte des bislang geltenden BMF-Schreibens zur Markennutzung übernommen.

Die Ausführungen zur Lizenzierung in Fällen des Vertriebs von Markenerzeugnissen sind unpräzise. 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 enthalten die VWG VP nicht.

⁶ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, S. 177, Rz. 3.55.

⁷ Vgl. § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG und OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, S. 178, Rz. 3.61.

Es ist zu hoffen, dass es in der Praxis in solchen Fällen nicht zu vermeidbaren Missverständnissen kommt.

Zudem ordnet das Schreiben 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, beispielweise 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.

Petition: Die VWG VP sollten hinsichtlich der Lizenzierung in Fällen des Vertriebs von Markenerzeugnissen auch Fallkonstellationen berücksichtigen und würdigen, in denen der Hersteller nicht über die Markenrechte verfügt.

Zudem sollte klargestellt werden, dass sich die Höhe der etwaigen Lizenzgebühr auch anhand von Vergleichswerten ermitteln lässt. Nur wenn dies nicht zu einem angemessenen Ergebnis führt sollte der hypothetische Fremdvergleich durchgeführt werden.

12. Finanzierungsbeziehungen

In Kapitel III, Unterkapitel J, Rz. 3.88 verweisen die VWG VP explizit auf Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Das ist zu begrüßen.

Kritisch hervorzuheben ist hingegen, dass sich in den VWG VP Regelungen aus der geplanten, aber schlussendlich mehrfach gescheiterten, Gesetzgebung zu Verrechnungspreisen bei Finanztransaktionen wiederfinden und somit als Verwaltungsauffassung etabliert werden - wenngleich in etwas modifizierter und abgeschwächter Form, wie im Folgenden ausgeführt wird. Dass die Finanzverwaltung sich in eigener Initiative über den mehrfach dokumentierten Willen des Gesetzgebers hinwegsetzt und somit über die aktuelle Gesetzeslage hinausgeht, ist problematisch. In Verbindung mit dem Verzicht auf eine Verbändeanhörung werden die Steuerpflichtigen vollkommen überraschend von der neuen Verwaltungsauffassung getroffen. Ungeachtet dieser grundlegenden Problematik gibt es weitere kritische Punkte anzumerken.

Bei Darlehensverhältnissen soll nun gem. Rz. 3.91 beispielsweise eine Prüfung auch dahingehend erfolgen, ob die Darlehensmittel beim Darlehensnehmer benötigt werden („Business Purpose Test“). Ein solcher Test sah

auch die gescheiterte Gesetzesanpassung vor.⁸ Die Rechtsfolge eines wirtschaftlich nicht benötigten Darlehens ist allerdings nicht klar. Es bleibt offen, ob der Zins auf null korrigiert oder das Darlehen in Eigenkapital umqualifiziert wird. Da Letzteres einen schweren Eingriff in die Rechtsposition des Steuerpflichtigen darstellen würde, scheint die erste Lösung wahrscheinlicher.

Ferner begrenzen die VWG VP in Rz. 3.92 die Verzinsung von Darlehen auf die risikolose Rendite, wenn der Darlehensgeber das Darlehen vollständig mit Eigenkapital finanziert und nicht über die Fähigkeit und die Befugnis verfügt, das Risiko von Investitionen in einen finanziellen Vermögenswert zu kontrollieren oder es zu tragen. Eine auf den ersten Blick ähnliche Formulierung enthalten auch die OECD-Verrechnungspreisleitlinien. In Kapitel X heißt es: *„Wenn der Darlehensgeber nach sachgerechter Abgrenzung nicht die Kontrolle über die mit der Darlehensgewährung verbundenen Risiken ausübt oder nicht die finanzielle Kapazität besitzt, die Risiken zu tragen, sollten diese Risiken dem Unternehmen zugeordnet werden, das die Kontrolle ausübt und über die finanzielle Kapazität verfügt, sie zu tragen.“* Dem folgend weist die OECD in dem Beispielsfall eines Darlehens zwischen zwei verbundenen Unternehmen, in dem die Muttergesellschaft die Konsequenzen bei Risikoeintritt trägt, der darlehensgebenden Konzerngesellschaft nur einen Anspruch auf eine risikolose Rendite zu. D.h. die OECD-Verrechnungspreisleitlinien stellen im Gegensatz zu den VWG VP nicht auf den Zinssatz des Darlehensnehmers ab, sondern auf die risikofreie Rendite des Darlehensgebers.⁹ Bemerkenswert ist, dass risikolose Renditen im Euro-Raum seit vielen Jahren negativ sind. Die Finanzverwaltung erwartet somit scheinbar, dass solche Gesellschaften künftig Verluste erleiden, obwohl sie eigentlich keine Risiken tragen können. Es stellt sich die Frage, ob dies dem Fremdvergleichsprinzip entspricht. Welche Personalfunktionen für eine Risikokontrolle vorliegen müssen wird von der OECD nur vage und den VWG VP gar nicht beschrieben. Gleiches gilt für den Begriff „Finanzierungsgesellschaft“. Zudem ist nicht klar, ob es überhaupt auf das Merkmal Finanzierungsgesellschaft ankommen kann und nicht vielmehr die Personalfunktionen entscheidend sind. In diesem Fall wären aber auch Darlehensausreichungen operativer Gesellschaften, bspw. an Cash Pools, betroffen. Es könnte somit nach den VWG VP künftig möglich sein, dass im Inland Darlehensgeber ohne Risikokontrolle angesiedelt werden, die dann zinslose Darlehen an Auslandsgesellschaften vergeben. Die drohende Rechtsunsicherheit scheint sehr hoch. Es bleibt festzuhalten, dass die VWG VP die in der Rz. 1.98 der OECD-Verrech-

nungspreisleitlinien gemachten Aussagen zur Risikoordnung lediglich verkürzt wiedergeben. Dies schafft Unsicherheit sowohl bei der Zinssatzbestimmung als auch bei der Allokation des Zinsertrags. U.E. kann eine Allokation beim Darlehensgeber und der Gesellschaft, die die Risikokontrollfunktion ausübt, nur stattfinden, wenn diese Gesellschaft auch wirklich das Risiko trägt. Auf keinen Fall kann dies aber den Zinssatz oder den Zinsabzug beim Darlehensnehmer beeinflussen, sondern dies ist allein eine Frage der Allokation des Zinsertrags zwischen Finanzierungsgesellschaft und der Gesellschaft, die die Risikokontrollfunktion ausübt. Voraussetzung müsste allerdings sein, dass diese Gesellschaft das Risiko der ausländischen Finanzierungsgesellschaft auch tatsächlich übernimmt, beispielsweise durch Übernahme einer Bürgschaft. Nur dann liegt eine Geschäftsbeziehung i.S.d. § 1 Abs. 4 AStG vor, die für eine Korrektur nach § 1 AStG erforderlich ist. Andernfalls fehlt die Rechtsgrundlage.

Des Weiteren sind die Formulierungen zur Zinsbestimmung für fremdkapitalfinanzierte Finanzierungsgesellschaften ohne Personalfunktionen unklar. Dem Wortlaut der Rz. 3.92 nach entsteht der Eindruck, dass diese nicht ihre externen Fremdkapitalkosten weiterbelasten können. Dies wäre allerdings im Widerspruch zu den OECD-Verrechnungspreisleitlinien.

In Rz. 3.93 wird erklärt, dass eine Zinskorrektur unterbleiben kann, 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. Somit können also eigenkapitalersetzende Darlehen zinsgünstig gewährt werden, wenn in der Jurisdiktion des Darlehensnehmers wegen zwingenden Rechtsvorschriften oder ähnlichen Gründen kein Eigenkapital gewährt wird.

U.E. steht eine solche Regelung im Widerspruch zur Vorschrift des § 1 Abs. 4 AStG. Mit dieser wollte der Gesetzgeber eigenkapitalersetzende Outbound-Darlehen der Fremdvergleichsprüfung unterziehen.¹⁰ Zudem bleibt unklar, wie die Rz. 3.93 im Inbound-Fall zu interpretieren ist. Auf den Inbound-Fall angewendet würde Rz. 3.93 die Möglichkeit eröffnen, dass die Finanzverwaltung Darlehen als eigenkapitalersetzend betrachtet. Eine solche Behandlung wäre aber im Widerspruch zur bisherigen BFH-Rechtsprechung, wonach eine Gleichbehandlung eigenkapitalersetzender Darlehen mit Eigenkapital einer besonderen Rechtsnorm bedarf.¹¹

⁸ BR-Drs. 50/21 (B), S. 23.

⁹ Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, S. 11, Rz. 10.25.

¹⁰ Vgl. BR-Drs. 866/02, S. 86.

¹¹ Vgl. BFH Urteil vom 05.02.1992.

Die VWG VP betonen in Rz. 3.3, dass der Fremdvergleichsgrundsatz als solcher im In- und Outboundfall einheitlich anzuwenden sei, was zu begrüßen ist. In den geschilderten Fällen widersprechen allerdings Rz. 3.93 und § 1 Abs. 4 AStG. Des Weiteren könnte dann Rz. 3.92 auch auf Outbound-Darlehen anwendbar sein; z.B., wenn deutsche operative Gesellschaften ohne entsprechende Risikokontrolle Darlehen ins Ausland vergeben.

Begrüßenswert ist dagegen die Verwaltungsauffassung zum Rating (Kreditwürdigkeit) des Unternehmens. Laut den VWG VP kommt weder ein Stand-Alone Rating noch ein Group-Rating allein zum Tragen. Stattdessen sprechen sich die VWG VP für eine ausgewogene Betrachtung zwischen Stand-Alone Rating und Group-Rating i.S.d. der OECD-Verrechnungspreisleitlinien aus.¹² Die damit implizierte Abkehr von der Abstimmung auf den Refinanzierungszinssatz der Gruppe, den die geplante Gesetzesanpassung vorsah¹³, ist erfreulich. In diesem Zusammenhang widersprüchlich ist allerdings, dass Rz. 3.96 den Wert konzerninterner Garantien als die Differenz zwischen den Bedingungen des Gesamtkonzerns und des Garantiegebers bemessen will. Zum einen wird hier nicht auf die Bedingungen des Garantienähmers abgestellt und zum anderen ist völlig unklar, ob ein Garantiegeber bessere Bedingungen haben kann als der Gesamtkonzern. Letztendlich setzt Rz. 3.96 die Bedingungen des Garantienähmers mit denen des Konzerns gleich.

Bemerkenswert ist, dass die VWG VP die jüngere BFH-Rechtsprechung aufnehmen, wonach 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 in den VWG VP genannten Kriterien erfolgen.

Petition: Widersprüche zu den OECD-Verrechnungspreisleitlinien sollten korrigiert werden. Dies betrifft die Rz. 3.92 und 3.96. Unklar bleibt in den VWG VP die Auffassung zur Behandlung eigenkapitalersetzender Darlehen. Rz. 3.93 in Verbindung mit Rz. 3.3 sowie die unklar formulierten Rechtsfolgen in Rz. 3.91 geben Anlass zu der Sorge, dass eigenkapitalersetzende Darlehen steuerlich mit Eigenkapital gleichgesetzt werden sollen, obwohl die Rechtsprechung entschieden hat, dass dies einer gesetzlichen Grundlage bedürfe. Klarstellende Äußerungen wären hier für Betriebsprüfungen sehr hilfreich.

Die künftige Bedeutung der Personalfunktion ist zwar in Übereinstimmung mit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Eine gesetzliche Grundlage haben sie aber erst mit der Einführung des § 1 Abs. 3c AStG erfahren, der erst ab VZ 2022 gilt. Von daher ist auch hier die rückwirkende Anwendung der Rz. 3.92 bedenklich.

¹² Vgl. OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Kapitel X, Unterkapitel C.1.1.4., Rz. 10.81, 10.82.

¹³ BR-Drs. 50/21 (B), S. 23.

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.

ED None

EY ist bestrebt, die Umwelt so wenig wie möglich zu belasten. Diese Publikation wurde auf FSC®-zertifiziertem Papier gedruckt, das zu 60 % aus Recycling-Fasern besteht.

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.



Ernst & Young GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Flughafenstraße 61
70629 Stuttgart
Telefon: (0711) 9881 - 0

Internet: <http://www.de.ey.com>

Verfasser
National Office Tax
EY Transfer Pricing

Copyright: Ernst & Young GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Ernst & Young GmbH gestattet. Es wird - auch seitens der jeweiligen Autoren - keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit, Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen. Diese Publikation ersetzt keine Steuerberatung.