

Steuern und Recht
im Jahresüberblick
Verrechnungspreise

Überblick über die Referenten



Prof. Jobst Wilmanns

Partner, StB
Tax & Legal | Transfer Pricing
Frankfurt a. Main

E: jwilmanns@deloitte.de



Dr. Björn Heidecke

Partner
Tax & Legal | Transfer Pricing
Hamburg

E: bheidecke@deloitte.de



Dr. Felix Ebeling

Director, CFA
Tax & Legal | Transfer Pricing
Düsseldorf

E: febeling@deloitte.de

Agenda

Steuern und Recht im Jahresüberblick

I. Einleitung

II. Nationale Entwicklungen

- Gesetz: Konzernfinanzierung: § 1(3d) und (3e) AStG-E im Wachstumschancengesetz
- Erlass: BMF-Schreiben vom 06.06.2023 mit Schwerpunkt Finanztransaktion und FVerl

III. Internationale Entwicklungen

- EU: Richtlinienvorschlag „Verrechnungspreise“ vom 12.09.2023 und LRD und Contract Manufacturer im BEFIT Proposal
- OECD: Pillar One und Amount B
- UN: Aktuelle Arbeitspapiere des UN Subcommittees

IV. Praxisthema

- Zeitpunkt des Fremdvergleichs

V. Ausblick

I. Einleitung

Einleitung

Ein Rückblick

01

Hohe Anpassungen

Verrechnungspreise führen häufig zu hohen Anpassungen in Betriebsprüfungen

02

Komplexität

Konzerne stehen zunehmend vor der Herausforderung Komplexität der gesetzlichen Vorschriften mit den operative Gegebenheit mit Ressourcen zusammen zu bringen

03

3 + x Player

Die OECD, die UN und die EU haben alle ein (zunehmendes) Gewicht im Bereich der Verrechnungspreise. Daneben stehen x Nationalstaaten, die eigene Auslegungen haben

04

Zinsen

Konzernfinanzierungen gewinnen vor dem Hintergrund des Zinsniveaus zunehmend and Bedeutung

05

COVID Effekte

COVID Effekte werden (noch) nicht in Betriebsprüfungen aufgegriffen. Pauschale Argumentationen zu COVID als Ursache werden oft hinterfragt. Technisch anspruchsvolle Modelle sind in der Praxis noch nicht angekommen

06

Nach BEPS

Mit dem neuen § 1 AStG und der Erlass-Lage wurde BEPS 10 Jahre nach Inkrafttreten umgesetzt. Doppelbesteuerungen sind aber nach wie vor hoch. Verständigungsverfahren laufen oft lange

II. Nationale Entwicklungen

§ 1 Abs. 3d und 3e AStG-E

Wachstumschancengesetz

§ 1 Abs. 3d und 3e AStG

Gesetzesbeschluss Bundestag vom 17.11.2023, potenziell anwendbar für Steuerjahre ab 2024
(Gesetz wird aktuell im Vermittlungsausschuss zwischen Bundesrat und Bundestag verhandelt)

- **Neuer § 1 (3d) AStG - Versagung des Zinsabzuges unter bestimmten Bedingungen**
 - Zinszahlungen werden als nicht fremdüblich angesehen, wenn:
 - Der Steuerpflichtige nicht glaubhaft machen kann, dass der Kreditnehmer a) in der Lage ist, **den Kapitaldienst der Finanzierung dauerhaft zu bedienen (“Debt-Capacity-Test”)** und b) die **Finanzierung wirtschaftlich benötigt** und für den Unternehmenszweck verwendet;
Oder
 - Die Zinszahlung ist höher als **bei Zinssätzen, die sich aus dem Gruppenrating ergeben**, es sei denn, der Steuerpflichtige kann im Einzelfall nachweisen, dass ein aus dem Gruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.
- **Neuer § 1 (3e) AStG Treasury- / Finanzfunktionen**
 - Finanzierungsfunktionen stellen regelmäßig funktions- und risikoarme (routine) Dienstleistungen dar.
 - Die Finanzierungsfunktionen sind z. B.:
 - Weiterleitung oder Vermittlung von Darlehen
 - Devisen- und Risikomanagement
 - Der Steuerpflichtige kann eine Funktions- und Risikoanalyse vorlegen, um nachzuweisen, dass die Finanzierungsfunktion keine funktions- und risikoarme (routine) Dienstleistung darstellt.

§ 1 Abs. 3d und 3e AStG-E

Widerspruch zu BFH und OECD

BFH 18.05.21 (I R 4/17)

Für die Beurteilung der Bonität ist nicht die durchschnittliche Kreditwürdigkeit des Gesamtkonzerns, sondern die Bonität der darlehensnehmenden Konzerngesellschaft maßgebend ("Stand alone"-Rating). Ein nicht durch rechtlich bindende Einstandsverpflichtungen anderer Konzernunternehmen verfestigter Konzernrückhalt ist nur zu berücksichtigen, falls ein konzernfremder Darlehensgeber der Konzerngesellschaft dadurch eine Kreditwürdigkeit zuordnen würde, die die "Stand alone"-Bonität der Gesellschaft übersteigt.

OECD Verrechnungspreisleitlinien 2022 (Bsp. 1, Tz. 1.184 – 1.186)

- Beispiel legt nahe das Ausgangsbasis des Ratings des Kreditnehmers das Standalone-Rating plus Konzernrückhalt sein sollte.
- Wird bestätigt in Kapitel 10 (Gruppenrating nur als „Fallback“)

BMF-Schreiben 06.06.2023



Neufassung der Verwaltungsgrundsätze

Tz. 3.125

Stellt eine gruppenzugehörige Finanzierungsgesellschaft einem Steuerpflichtigen Kapital zur Verfügung und verfügt diese Finanzierungsgesellschaft nicht über die Fähigkeit und die Befugnis, das **Risiko dieses Finanzierungsgeschäfts** zu kontrollieren oder es zu tragen, steht ihr als Vergütung für die Hingabe des Kapitals nur eine risikolose Rendite zu (Tz. 1.100, 1.103, 1.108 bis 1.116, 10.25 der Anlage 1). Findet die Kostenaufschlagsmethode als am besten geeignete Methode Anwendung, ist das Entgelt auf der Grundlage der nachgewiesenen und direkt zurechenbaren Betriebskosten anzusetzen; Refinanzierungskosten sind grundsätzlich nicht in die Kostenbasis einzubeziehen. Daneben sind Refinanzierungskosten mit einer risikolosen Rendite zu berücksichtigen. Fallen die **Ausreichung des Darlehens und die tatsächliche Kontrolle** der damit verbundenen Funktionen oder Risiken auseinander, liegen ggf. weitere Transaktionen zwischen der Finanzierungsgesellschaft und der Gesellschaft, die die tatsächliche Kontrolle der mit der Ausreichung des Darlehens verbundenen Funktionen oder Risiken ausübt, vor (dies andeutend BFH, 18. Mai 2021, I R 4/17 BStBl II 2023 XXX). **Ist letztere eine inländische Gesellschaft, ist zu prüfen, welche Vergütung dieser zuzuordnen ist.** Auf die Dokumentationsverpflichtungen (§ 90 Absatz 3 AO, GAufzV, BMF-Schreiben vom 3. Dezember 2020, BStBl I 2020 S. 1325) und den Informationsaustausch im Rahmen der internationalen Verwaltungszusammenarbeit (BMF-Schreiben vom 17. August 2017, BStBl I 2017 S. 1228) wird hingewiesen.



Erwartete Praxisimplikationen

Die Substanz einer (ausländischen) Finanzierungsgesellschaft ist **nicht mehr entscheidend** für die Anerkennung des Betriebsausgabenabzuges eines fremdüblichen Zinssatzes.

- Während in den 2021 Verwaltungsgrundsätzen in Tz. 3.92 noch ein entsprechendes Beispiel enthalten war, wurde in Tz. 3.125 der 2023 Verwaltungsgrundsätze das **Beispiel gestrichen**.
- Anstelle von „Risiken aus der Investition in einen finanziellen Vermögenswert“ stellt Tz. 3.125 nunmehr auf das **Risiko des Finanzierungsgeschäfts** ab.

Bei ausländische Finanzierungsgesellschaften, die das Risiko von Kreditausfällen nicht selbständig kontrollieren und tragen können, sollen **ggfs. weitere Transaktionen** mit der Gesellschaft unterhalten, die das Risiko tatsächlich kontrollieren und diesen ggfs. eine Vergütung zuzuordnen.



Neufassung der Verwaltungsgrundsätze

Tz. 3.128

Sowohl eine **Besicherung** als auch eine **Nichtbesicherung** von Darlehen kann **fremdüblich** sein. Ob eine fehlende Darlehensbesicherung fremdvergleichskonform ist, hängt davon ab, ob auch ein fremder Dritter – ggf. unter Berücksichtigung möglicher Risikokompensationen – das Darlehen unter gleichen Bedingungen ausgereicht hätte (BFH vom 13. Januar 2022, I R 15/21, BStBl II 2023 S. XXX). Inwieweit eine Nichtbesicherung zwischen Nahestehenden fremdüblich sein kann, hängt von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls ab.

[...]

In diesen Fallkonstellationen ist jeweils auch zu berücksichtigen, welche **Handlungsalternativen den nahestehenden Personen zur Verfügung stehen** und ob diese zu vorteilhafteren Konditionen für den Schuldner geführt hätten (vgl. Tz. 10.19 der Anlage 1).



Erwartete Praxisimplikationen

Es wird explizit hervorgehoben, dass auch eine **Nicht-Besicherung von Darlehen** unter die **fremdüblichen Bedingungen** fällt.

- Dies entspricht der BFH-Rechtsprechung vom 13. Januar 2022, I R 15/21.

BMF-Schreiben 06.06.2023

Einleitung

**Auf Funktionsverlagerungen
ab dem 01.01.2022 anwendbar**

Verwaltungsgrundsätze Funktionsverlagerung 2010

Kapitel I	Allgemeines
Kapitel II bis	Erläuterungen zu §1 Abs. 3 Satz 9 12 AStG und zur FVerIV
Kapitel III	Ergänzende Hinweise und
Einzelfragen	
Kapitel IV	Besondere Aspekte bestimmter Funktionsverlagerungen

Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2021

Kapitel I	Grundsätze der Einkünftekorrektur
Kapitel II Verrechnungs-	Bedeutung der OECD- preisleitlinien für die Prüfung der grenzüberschreitenden Geschäfts- beziehungen
Kapitel III	Leitlinien
Kapitel IV	Weitere allgemeine Grundsätze
Kapitel V	Glossar
Kapitel VI und	Aufhebung von BMF-Schreiben Anwendungsvorschrift

Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023

Kapitel I	Grundsätze der Einkünftekorrektur
Kapitel II Verrechnungs-	Bedeutung der OECD- preisleitlinien für die Prüfung der grenzüberschreitenden Geschäfts- beziehungen
Kapitel III	Leitlinien
Kapitel IV	Weitere allgemeine Grundsätze inkl. Funktionsverlagerung & Preisanpassungsklausel
Kapitel V	Glossar
Kapitel VI und	Aufhebung von BMF-Schreiben Anwendungsvorschrift
+ Deutsche Übersetzung der OECD TP GL 2022	
+ Anhang mit Beispielen zur Funktionsverlagerung	



Neufassung der Verwaltungsgrundsätze

Tz. 3.88

Funktionen i. S. d. § 1 Absatz 1 FVerlV sind Ausdruck der Aufgabenteilung innerhalb eines Unternehmens.

Eine **Funktion** ist ein **organischer Teil eines Unternehmens**, wenn sie sich **entweder beim verlagernden oder beim übernehmenden Unternehmen** als eine **zweckgerichtete, abgrenzbare Tätigkeit unter Nutzung von bestimmten Wirtschaftsgütern, immateriellen Werten oder sonstigen Vorteilen zur Erwirtschaftung von Ergebnisbeiträgen** darstellt.

Es ist ausreichend, dass die betroffenen **Teilaufgaben** einen **inneren wirtschaftlichen und organisatorischen Zusammenhang** erkennen lassen und **somit** für die fragliche Geschäftstätigkeit im Falle der Verlagerung für die beteiligten Unternehmen **konkrete Zahlungsflüsse** bzw. **sachgerecht abgrenzbare Gewinnauswirkungen** festgestellt werden können. Dies gilt auch bei Geschäftstätigkeiten innerhalb einer Unternehmensgruppe.



Erwartete Praxisimplikationen

- Lt. § 1 (2) FVerlV genügt die **teilweise** Übertragung einer Funktion. D.h. schon ein Fragment des „organischen Teils“ eines Unternehmen
- Lt. FVerlV ist eine Funktion:
 - Geschäftstätigkeit
 - Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben
 - Bestimmte Stellen/ Abteilungen
 - **Organischer Teil des Unternehmens**
- Lt. VWG:
 - Zweckgerichtete, abgegrenzte Tätigkeit
 - Nutzung von WG/ immateriellen Werten/ so. Vorteilen
 - **Ergebnisbeiträge**
 - Teilaufgaben mit innerem wirtschaftlichen/ organisatorischen Zusammenhang
 - **Konkrete Zahlungsflüsse/ sachgerecht abgrenzbare Gewinnauswirkungen**



Neufassung der Verwaltungsgrundsätze

Tz. 3.89 listet Beispielfunktionen

Geschäftsleitung, Forschung und Entwicklung, Materialbeschaffung, Lagerhaltung, Produktion, Verpackung, Vertrieb, Montage, Bearbeitung oder Veredelung von Produkten, Qualitätskontrolle, Finanzierung, Transport, Organisation, Verwaltung, Marketing oder Kundendienst bestehen. Auch die Ausübung der Kontrolle von Risiken sowie DEMPE-Funktionen

Tz. 3.90 nimmt Bezug auf Produkte

Eine Funktion kann insoweit z. B. die Produktion eines bestimmten Produkts oder einer bestimmten Produktgruppe, der Vertrieb eines bestimmten Produkts, einer bestimmten Produktgruppe oder eine bestimmte Geschäftstätigkeit für eine bestimmte Region sein.

I.



Erwartete Praxisimplikationen

Als Funktion gilt jetzt auch **explizit** die **reine Risiko- oder DEMPE Funktionskontrolle**.

- Dadurch **gehen Verlagerungen von immateriellen Werten häufig mit Funktionsverlagerungen einher**
- Bedeutung von IDW Gutachten offen
- Wechselwirkung zu Kapitalisierungszeitraum zu beachten:
 - Funktionen: Annahme „unendlicher Kapitalisierungszeitraum“
 - IP: Laufzeit abhängig vom IP
- Möglicher Lösungsansatz über Bewertung: Was besteht an Gewinnpotential und geht über und was wird erst neu geschaffen



Neufassung der Verwaltungsgrundsätze

Tz. 3.91 Abgebendes Unternehmen

Funktionsverlagerungen setzen eine Funktionseinschränkung bis hin zur Funktionseinstellung beim verlagernden Unternehmen voraus. Auch die Abschmelzung von Funktionen und Risiken von einem Unternehmen mit hohem Funktions- und Risikoprofil auf ein Unternehmen mit niedrigem Funktions- und Risikoprofil gehört dazu. Beispiele:

- Umstellung eines Eigenproduzenten zum Lohnfertiger
- Umstellung eines Eigenhändlers zum Kommissionär
- Umstellung eines Eigenforschers/-entwicklers zum Auftragsforscher/-entwickler

Tz. 3.93 Aufnehmendes Unternehmen

Eine Funktionsverlagerung liegt nach § 1 Absatz 2 FVerlV auch vor, wenn das übernehmende Unternehmen eine vergleichbare Funktion bereits vorher ausgeübt hat und diese durch die Übernahme der Funktion vom verlagernden Unternehmen ausweiten kann.



Erwartete Praxisimplikationen

- Es wird klargestellt, dass **die Verlagerung einer Funktion die Einschränkung oder Einstellung der Funktion beim verlagernden Unternehmen voraussetzt.**
- Die **Einschränkung der Funktion** gilt nun bereits bei **geringfügiger Reduktion des Umsatzes**, denn die 1m EUR Bagatellgrenze wurde nicht wieder in die VWG aufgenommen.
- **Wechselwirkungen zu Urteilen**
 - Abgebendes Unternehmen: FG München 26.11.2019 (Kausalität)
 - Aufnehmendes Unternehmen: FG NDS 16.03.2023 (Funktionsaufnahme)



Neufassung der Verwaltungsgrundsätze

Tz. 3.97 VWG

In Fällen von Funktionsverlagerungen sind immaterielle Wirtschaftsgüter wesentlich i. S. d. § 1 Absatz 3 FVerlV, wenn sie für die verlagerte Funktion erforderlich sind (qualitativer Maßstab) und ihr Fremdvergleichspreis insgesamt **mehr als 25 Prozent der Summe der Einzelpreise aller Wirtschaftsgüter des Transferpakets** beträgt (quantitativer Maßstab). Für die Bestimmung, ob der quantitative Maßstab erfüllt ist, sind die Bestandteile des Transferpakets (ggf. einschließlich der geschäftswertbildenden Faktoren) unabhängig von deren Ausweis als Wirtschaftsgut zu berücksichtigen. **Ist ein sonstiger Vorteil Bestandteil des Transferpakets, kommt die Anwendung von § 1 Absatz 3b Satz 2 AStG nicht in Betracht.**



Erwartete Praxisimplikationen

- Ab VZ 2022 muss man für Outsourcing eine Berechnung vorlegen, um zu zeigen, dass max. 25% IWG im Transferpaket enthalten wären.
- Zudem dürfen lt. neuer Rechtslage AStG und neuen VWG keine sonstigen Vorteile im Transferpaket enthalten sein, sonst genügt die C+ Vergütung nicht. (anders in FVerlV 2022 - vgl. §1 Abs. 3)
- Die alternativen Routinevergütungen wie z.B. TNMM und Provisionszahlungen sind nicht mehr explizit erwähnt. Ggf. muss man hier mit Literaturmeinung argumentieren.
- Insbesondere für die Verlagerung von Vertriebstätigkeiten, dürften nun die Anforderungen derart hoch liegen, dass es regelmäßig zu Transferpaketbesteuerung kommt, zumal auch die weitere Alternative zu wesentlichen IWG entfallen ist.



Neufassung der Verwaltungsgrundsätze

Tz. 3.99 VWG

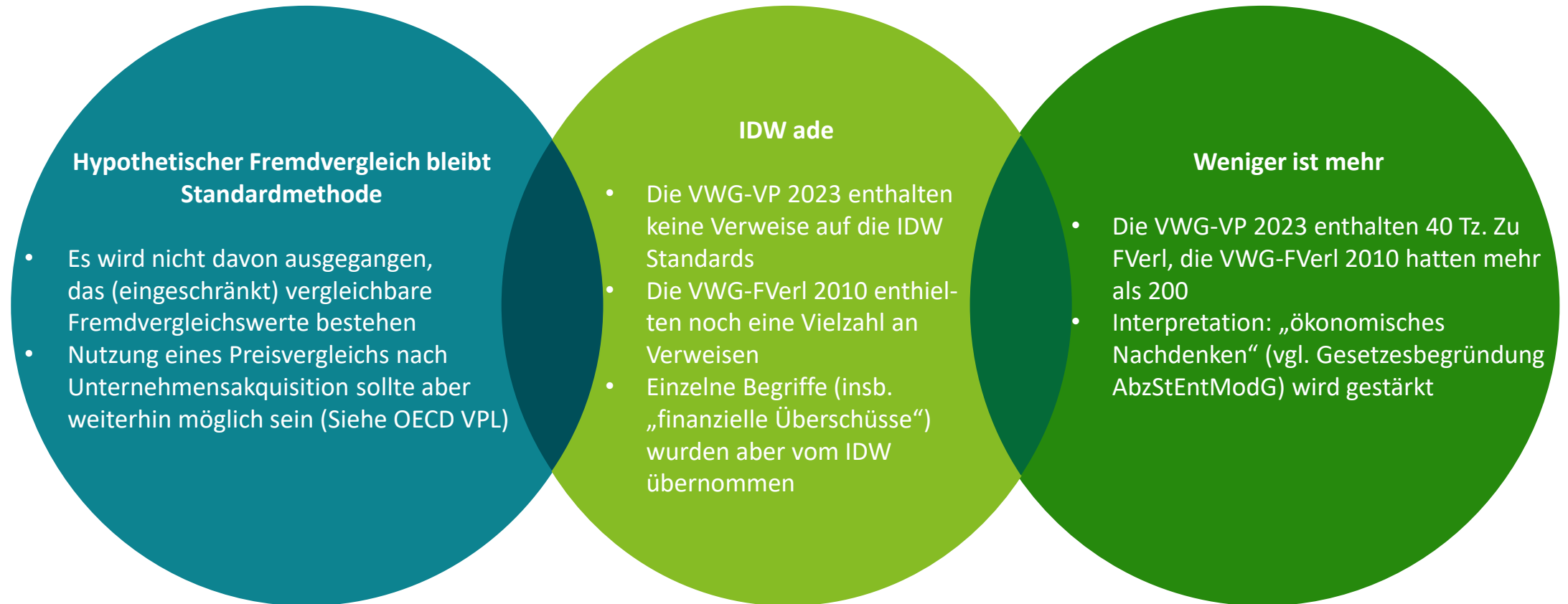
[...] Eine Funktionsverlagerung liegt dagegen vor, wenn im Ausland die Vertriebsfunktion neu aufgenommen wird und dadurch die Vertriebsfunktion des verlagernden Unternehmens eingeschränkt wird (Indikator: Umsatz), z.B. weil das übernehmende Unternehmen bisherige Kunden des verlagernden Unternehmens beliefert. **Die Frage, ob eine Funktion eingestellt oder eingeschränkt wird, bezieht sich auf den mit der konkreten Funktion erzielten Umsatz und erfasst auch Fälle der Substitution einer Funktion durch eine andere.** Nach § 1 Absatz 5 Satz 2 FVerlV liegt keine Funktionsverlagerung vor, wenn die Einschränkung nicht in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der Funktionsverdoppelung steht. Das ist beispielsweise der Fall, wenn die Einschränkung auf höhere Gewalt (etwa einen Brand in einer Produktionsstätte) zurückgeht. [...]



Erwartete Praxisimplikationen

Eine Funktionsverlagerung liegt auch vor, wenn **auf Seite des verlagernden Unternehmens durch ein neues Produkt, welche das verlagerte Produkt ersetzt, ein höherer Umsatz erzielt wird.**

- Es wird anhand von Beispielen verdeutlicht, dass dem Grunde nach auch eine Funktionsverlagerung vorliegt, wenn seitens des verlagernden Unternehmens die verlagerten Güter durch andere **ersetzt/substituiert werden** und dadurch insgesamt, d.h. über die Güter hinweg, kein Umsatzrückgang seitens des verlagernden Unternehmens entsteht.
- Nur bei höherer Gewalt muss keine FVerl angenommen werden.

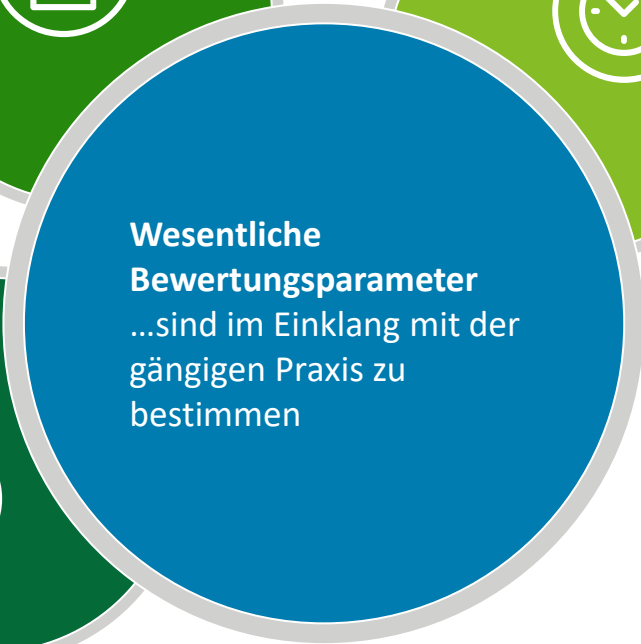
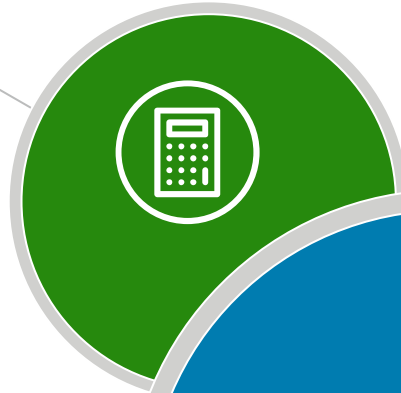


BMF-Schreiben 06.06.2023

FVerl der Höhe nach – Bewertungstechnische Aspekte

Kapitalkosten

- **CAPM Modell** zuwenden
- Steht im Einklang mit gängiger Praxis und IDW Standards
- Offen genug formuliert, um für *systematische* Unterschiede zwischen Vergleichs-unternehmen Anpassungen vorzunehmen



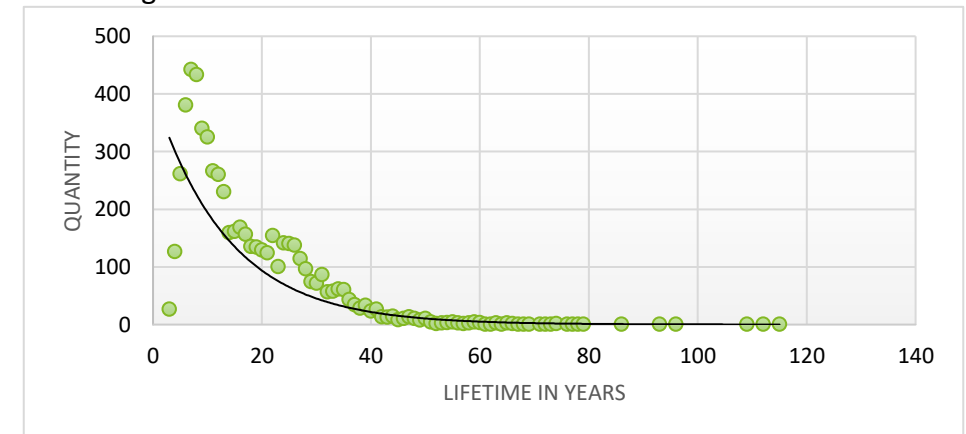
Zu betrachtende Gewinne

- „**Finanzielle Überschüsse**“ zu betrachten
- Dies entspricht nach allgemeiner Definition einer Cash Flow Bewertung (vgl. IDW Standards)
- Welcher Cash Flow relevant ist, hängt vom Einzelfall ab

Laufzeit

- FVerl-Verordnung geht von unbegrenzter Lebensdauer aus, wenn kein Gegenbeweis erbracht wurde (vgl. § 5 FVerlV)
- VWG-VPs stellen hingegen Fälle dar, bei denen *nicht* „standardmäßig“ von unbegrenzter Lebensdauer ausgegangen werden kann
 - Immaterielle Werte ohne Weiterentwicklung
 - **Routinefunktionen**

Abbildung: Lebensdauer von Routineunternehmen*



*Vgl. Ebeling / Meyer / Schilling (2023), Valuation of Routine Companies with Special Consideration of the Business Specificity (Probability of Termination), International Transfer Pricing Journal, 2023 (4).

...empirische Untersuchung kommt zu dem Schluss, dass Routineunternehmen mit einer Wahrscheinlichkeit von **5 – 7%** pro Jahr geschlossen werden.

III. Internationale Entwicklungen

EU Richtlinienvorschlag

EU Richtlinienvorschlag

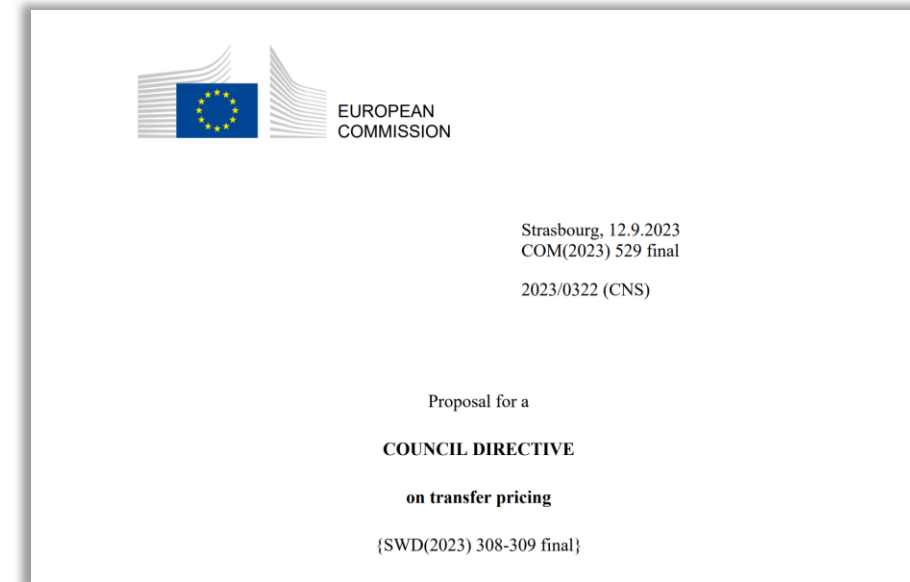
Einordnung BEFIT

BEFIT-Richtlinienvorschlag



- Umsetzung ab 2028
- „Business in Europe: Framework for Income Taxation“
- Verrechnungspreise als Randthema (Art. 50-53)
- Definition und Zielmargen LRD und Contract Manufacturerer

Verrechnungspreis-Richtlinienvorschlag



- Umsetzung ab 2026
- Vier Abschnitte der Richtlinie
 - Scope und Definitionen (Art. 1-3), Verrechnungspreisregeln (Art. 4-13), Implementierung des Fremdvergleichsgrundsatzes (Art. 14) Organisatorisches und weitere Guidance (Art. 15-22)

EU Richtlinienvorschlag

Hintergrund Vorschlag Verrechnungspreise

Warum?

Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit und Effizienz des Binnenmarktes durch Vermeidung/ Reduktion von



Gewinnverschiebung und
Steuervermeidung



Rechtsstreitigkeiten und
Doppelbesteuerung



Hohe Compliancekosten

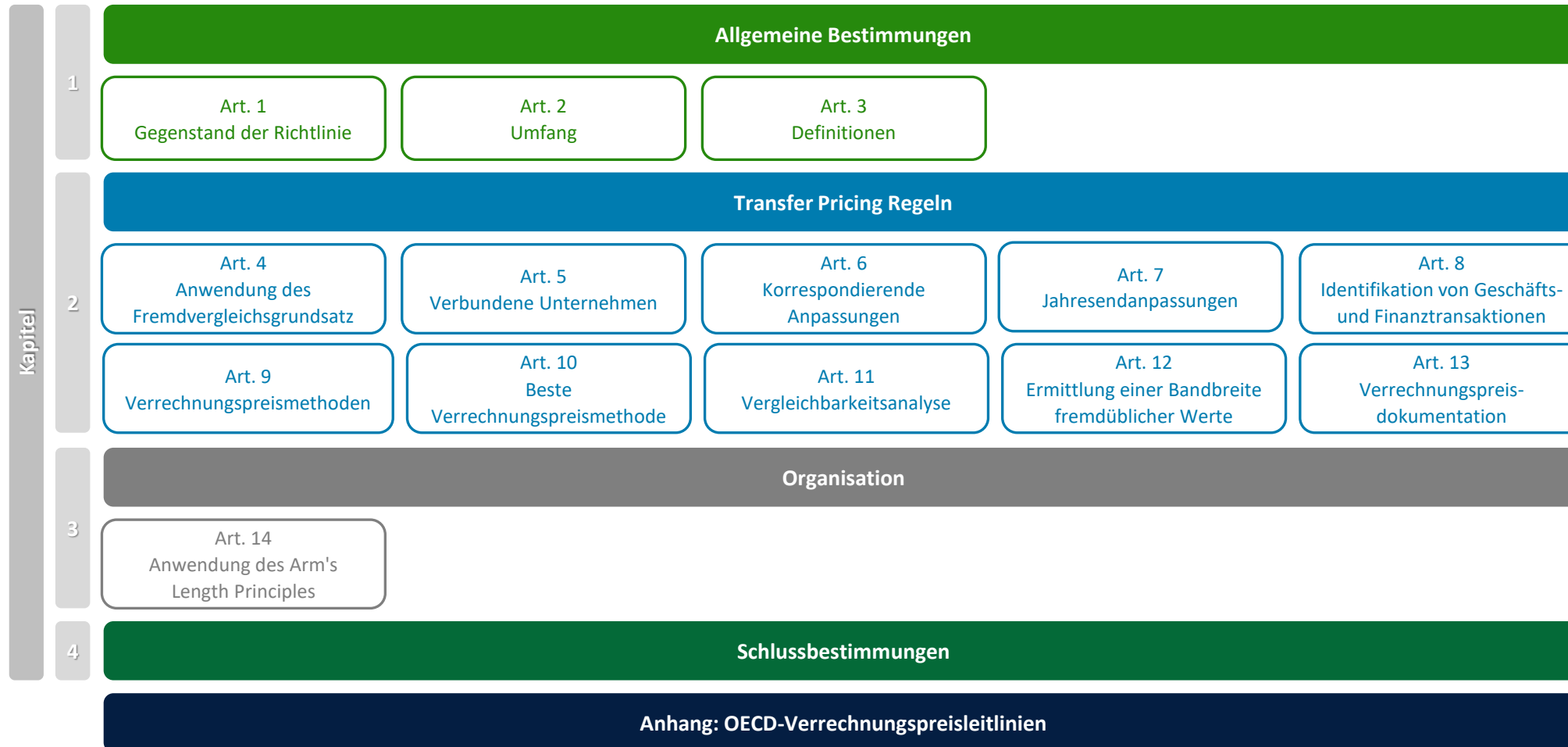
Wie?

- Aufnahme des Fremdvergleichsgrundsatzes in das Unionsrecht
- Harmonisierung der wichtigsten Verrechnungspreisregeln
- Klärung der Rolle und des Status der OECD-Verrechnungspreisleitlinien
- Schaffung der Möglichkeit, innerhalb der Union gemeinsame verbindliche Regeln für bestimmte Verrechnungspreisthemen im Rahmen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien festzulegen



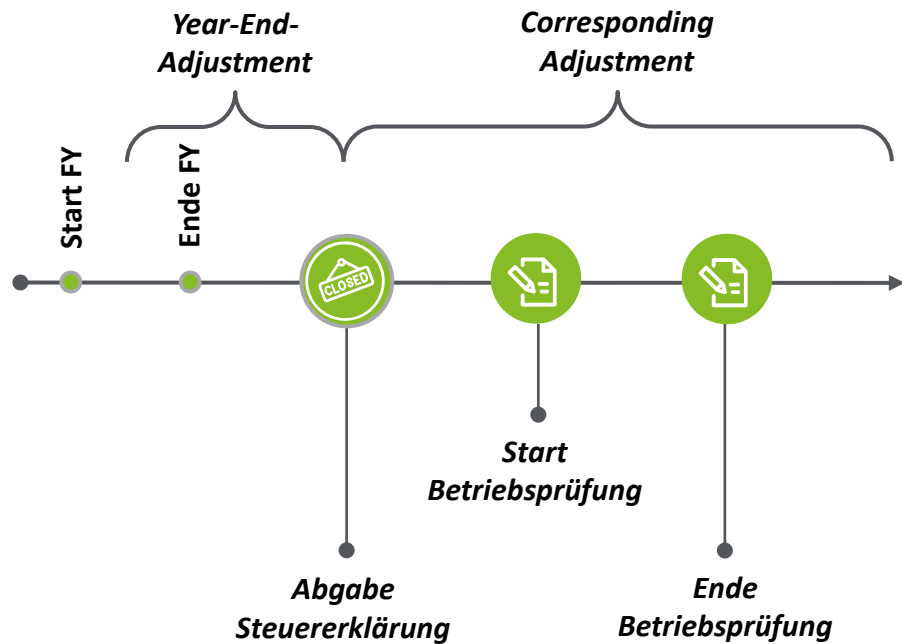
EU Richtlinienvorschlag

Inhalt



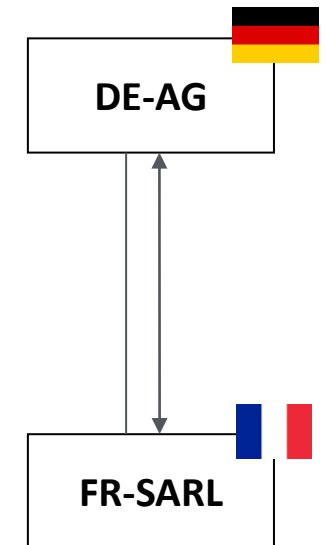
EU Richtlinienvorschlag

Fallbeispiel – Sachverhalt



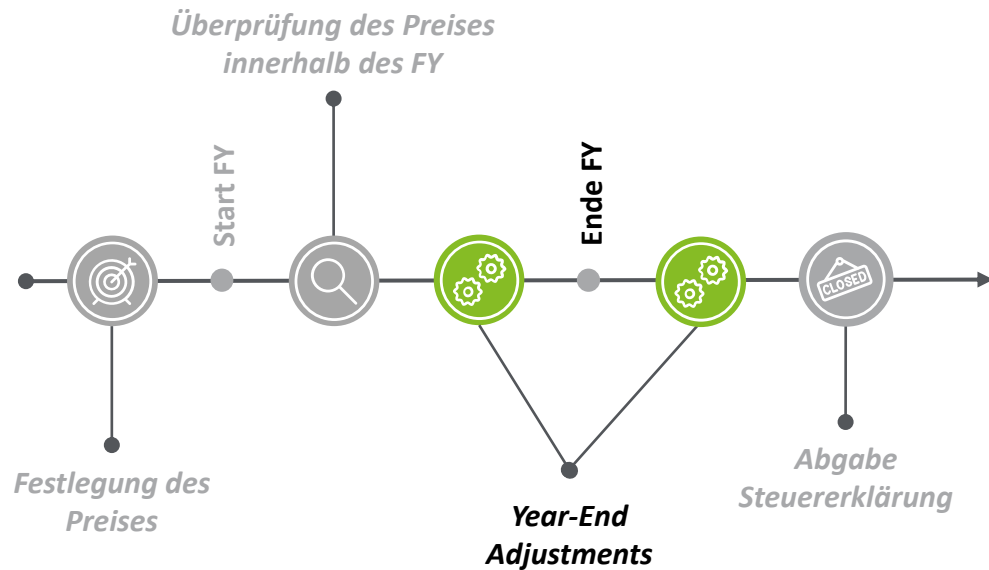
Sachverhalt

- DE-AG ist Entrepreneur
- FR-SARL ist LRD (Routinegesellschaft)
- Durch FR-SARL werden Produkte an Kunden verkauft (Vergütung: Resale minus)
- DE-AG legt Zielmarge für FR-SARL auf den unteren Rand der IQ-Bandbreite fest (TNMM Ansatz)
- Betriebsprüfung kritisiert Benchmarkstudie, dadurch liegt die Zielmarge außerhalb der IQ-Bandbreite → Folge: Mediankorrektur
- DE-AG strebt entsprechende Anpassung in Deutschland an (Corresponding Adjustment)



EU Richtlinienvorschlag

Compensating Adjustment (Year-End-Adjustment) (1/2)

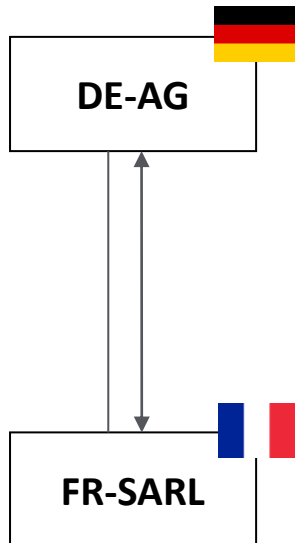


Voraussetzungen für YEA:

- Vor Transaktion angemessene Anstrengung, um marktübliches Ergebnis zu erzielen
- Anpassung symmetrisch für alle beteiligten Mitgliedstaaten
- Es wird über die FY hinweg derselbe Ansatz angewendet
- Anpassung wird vor Abgabe der Steuererklärung vorgenommen
- Steuerpflichtiger muss in der Lage sein, Differenz zwischen Prognose und erzielttem Ergebnis zu erläutern

EU Richtlinienvorschlag

Compensating Adjustment (Year-End-Adjustment) (2/2)



Sachverhalt:

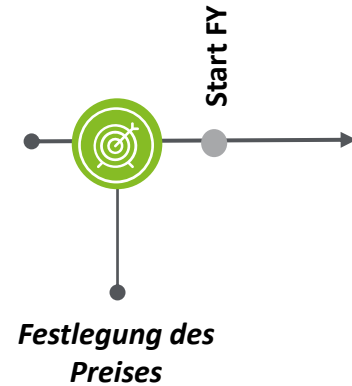
- Benchmarkstudie für Preissetzung und Dokumentation wurde erstellt
- Trotz Aussteuerung erreicht FR-SARL die Zielmarge nicht
- DE-AG leistet Year-End-Adjustment-Zahlung an FR-SARL

Diskussionspunkte

- Price Setting vs. Outcome-Testing?
- Monitoring?
- Dokumentation?
- Anwendbarkeit bei Drittstaatenfällen?

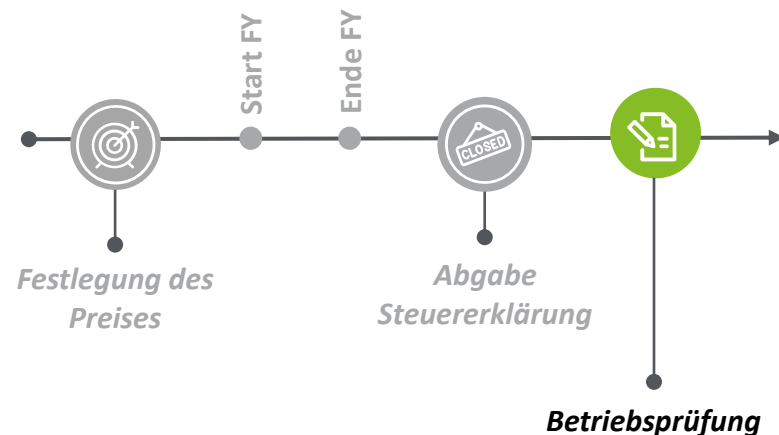
EU Richtlinienvorschlag

Mediankorrektur und Bandbreiten (1/2)



Bandbreitenanwendung:

- Änderung der Systematik
- Grundsätzliche Anwendung der Interquartilsbandbreite
- Anwendung eines Wertes in der Gesamtbandbreite nur, wenn dieser nachgewiesen wird

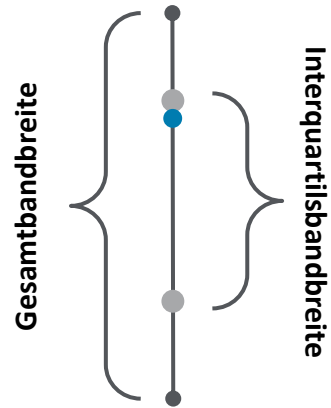
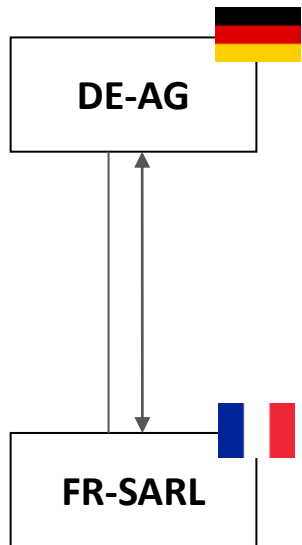


Korrektur durch Betriebsprüfung:

- Grundsätzliche Korrektur auf den Median
- Korrektur auf einen anderen Wert (innerhalb der Gesamtbandbreite) nur, wenn dieser nachgewiesen wird

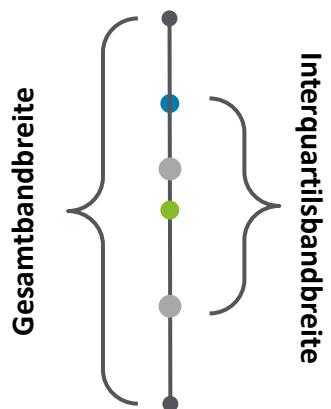
EU Richtlinienvorschlag

Mediankorrektur und Bandbreiten (2/2)



Sachverhalt:

- Im Rahmen der Preissetzung legt DE-AG einen Preis am unteren Ende der IQ-Bandbreite fest



Sachverhalt:

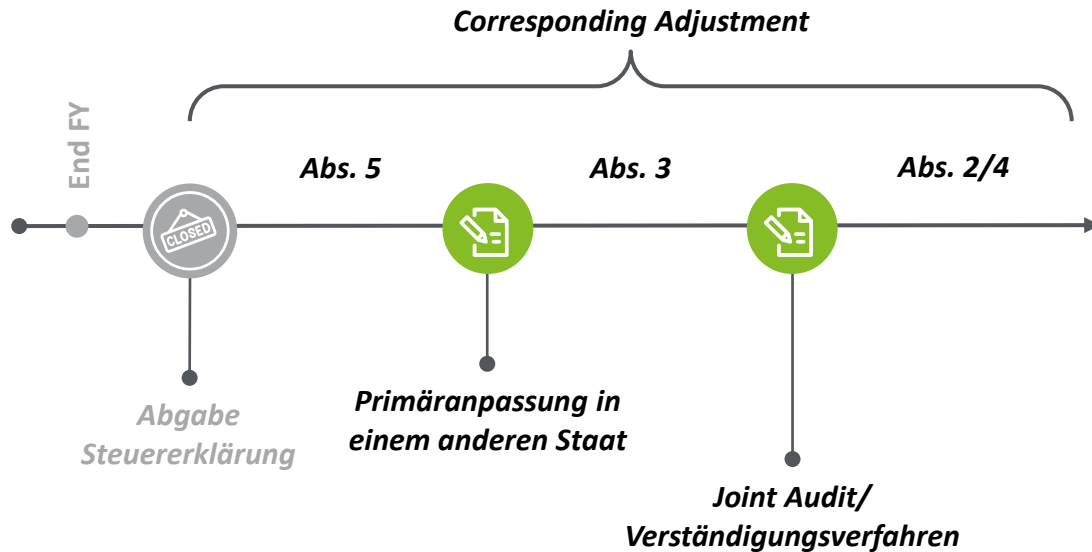
- Weil der Prüfer im Rahmen einer BP ein Vergleichsunternehmen nicht akzeptiert, liegt das Ist-Ergebnis außerhalb der IQ-Bandbreite aber noch innerhalb der Gesamtbandbreite
- Die Betriebsprüfung beabsichtigt auf den Median zu korrigieren
- DE-AG argumentiert, gegen Ausschluss des Vergleichsunternehmens und dass ein Wert innerhalb der Gesamtbandbreite auch fremdüblich ist

Diskussionspunkte

- Ausschluss anderer statistischer Methoden
- Verschärfung durch Beweislast
- Price Setting vs. Outcome-Testing Approach: Zeitpunkt der Daten (best available data)?

EU Richtlinienvorschlag

Corresponding Adjustment (1/2)

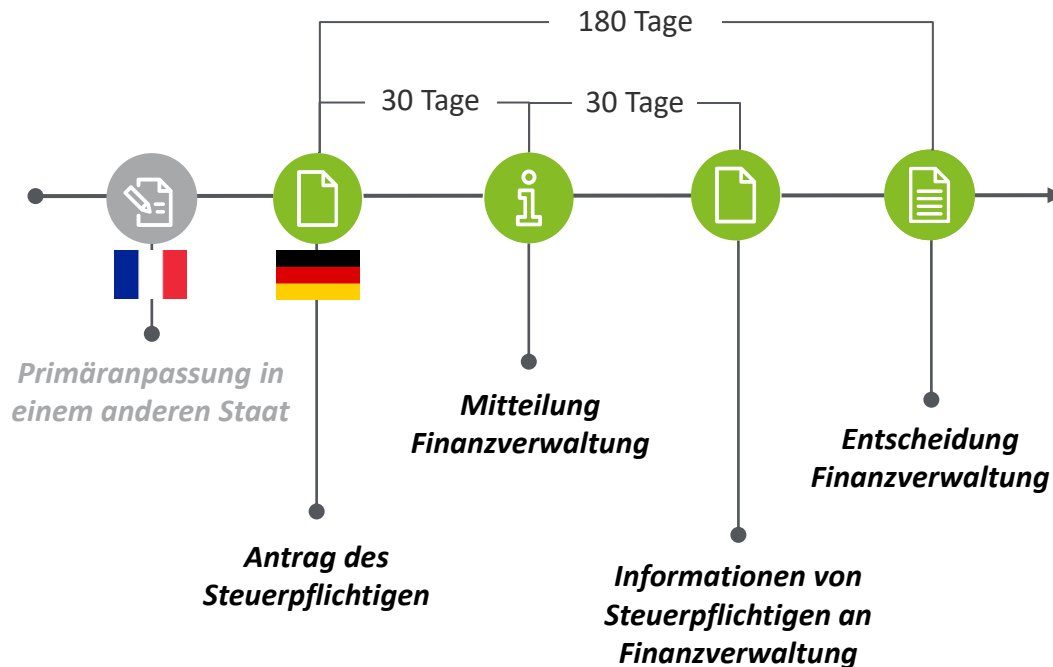


Anpassungsmöglichkeiten:

- Abs. 2: Verständigungsverfahren
- Abs. 3: Neues (eigenes) Verfahren
- Abs. 4: Joint Audit (ICAP, ETACA)
- Abs. 5: Anpassung ohne Primäranpassung

EU Richtlinienvorschlag

Corresponding Adjustment (2/2)



Abs. 3 – Voraussetzungen Fast track Verfahren

- Primäranpassung anderer Staat
- Antrag des Steuerpflichtigen
 - Angabe relevanter Umstände
 - Endgültigkeit der (drohenden) Primäranpassung
- 30 Tage zur Zulässigkeitsprüfung sowie Anfrage weiterer Informationen durch Finanzverwaltung
- Nach 30 Tagen Ablehnungsmöglichkeit, wenn keine ausreichende Mitwirkung
- Innerhalb von 180 Tagen muss Mitgliedstaat annehmen oder ablehnen
- Falls Annahme: Mitteilung zum anderen Staat

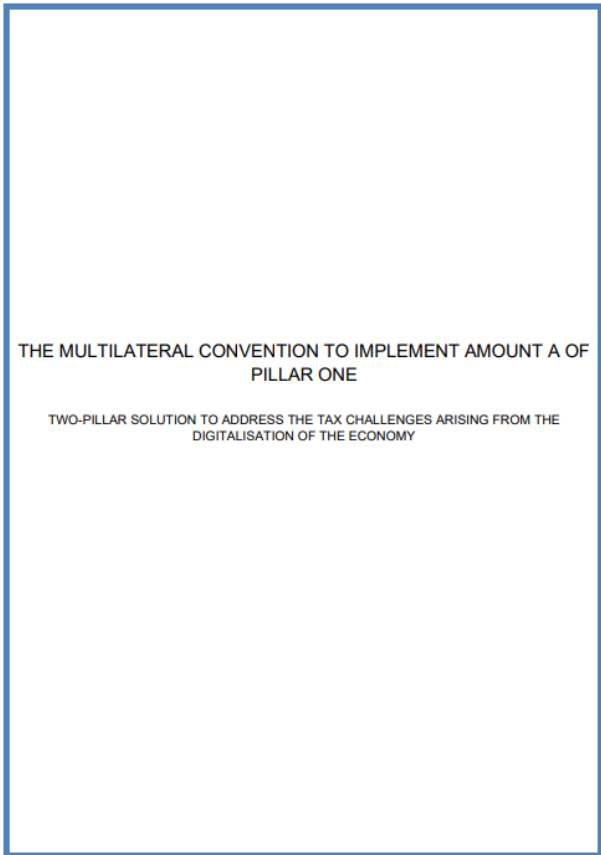
Diskussionspunkte

- Wie umfangreich muss der Antrag sein? Was sind die erforderlichen Informationen?
- Zuständigkeit in Deutschland?
- Was passiert bei Fristüberschreitung durch Finanzverwaltung?
- Automatismus bei niederschweligen Anpassungsbeträgen

OECD

OECD

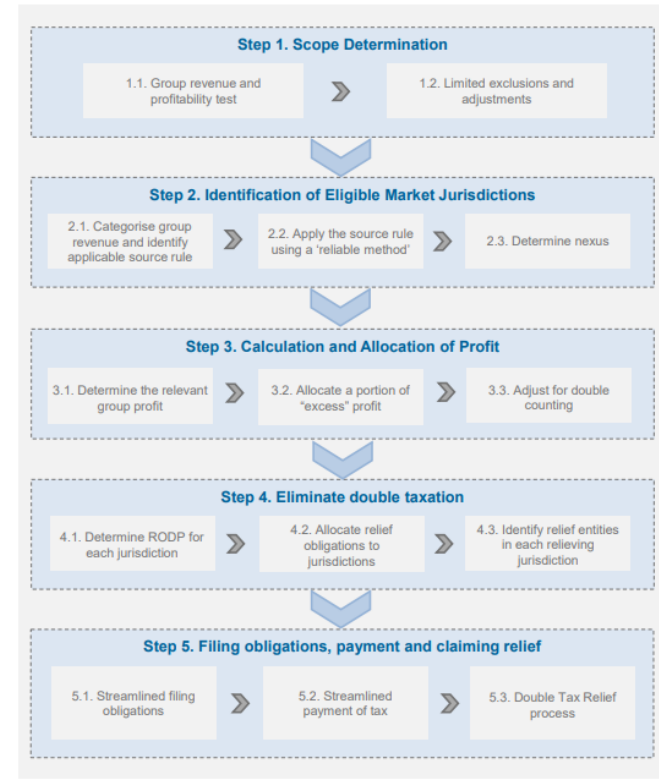
Pillar One: Status



Umsetzung wenn
> 30 Staaten die MLC unterschreiben und
> 60% der Amount A „Volumen-Länder“ mitmachen → USA Kritisch

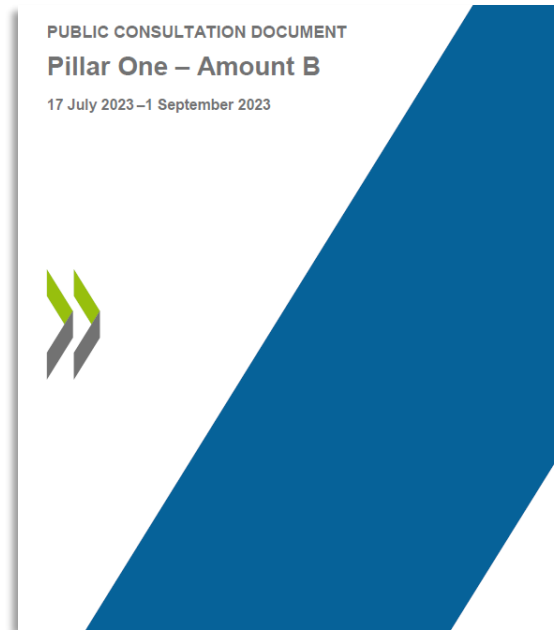


Overview



OECD

Amount B: Status



... / Published 20 September 2023

File Edit View Help 1 of 1 [Download](#) [Comr](#)

Name	Size
ACT.pdf	337 KB
AFEP.pdf	177.39 KB
ANZ.pdf	159.22 KB
Accuracy.pdf	230.11 KB
Albidia.pdf	86.05 KB
Arsene.pdf	214.52 KB
AstraZeneca.pdf	206.33 KB
AucklandLawSchool.pdf	211.77 KB

OECD

Amount B: Details

Allgemeiner Geltungsbereich

A. Konzerninterne Großhandelstransaktionen als Eigenhändler

B. Konzerninterne Großhandelstransaktionen als Kommissionär oder Handelsvertreter

Transaktionen

- Transaktionen, die einseitig zu verproben sind
- OPEX / Sales > 3 % > 50 %
- Services und Commodity nicht im Scope
- Keine Ausführung der Vertriebsgesellschaft von „non-baseline contributions“. Definition über Beispielansatz: Kein technischer Support, keine lokalen Markteintrittsbarrieren
- Andere Funktionen der Legaleinheit ok (Bsp. Produktion, F&E), wenn max. 30% der Kosten dafür < 30% an den Gesamtkosten

Figure 4.1 – Pricing Matrix (return on sales %) derived from the global dataset

Industry Grouping Factor intensity	Industry Grouping 1	Industry Grouping 2	Industry Grouping 3
[A] High OAS / any OES >45%/any level	3.50% +/- 0.5%	5.25% +/- 0.5%	5.50% +/- 0.5%
[B] Med/high OAS / any OES 30%-44.99%/any level	3.25% +/- 0.5%	3.50% +/- 0.5%	4.50% +/- 0.5%
[C] Med low OAS/any OES 15%-29.99%/any level	2.75% +/- 0.5%	3.25% +/- 0.5%	4.25% +/- 0.5%
[D] Low OAS / non-low OES <15%/10% or higher	2.00% +/- 0.5%	2.25% +/- 0.5%	3.00% +/- 0.5%
[E] Low OAS/low OES <15% OAS/<10% OES	1.50% +/- 0.5%	1.75% +/- 0.5%	2.25% +/- 0.5%

UN

Big Picture: Zunehmende Relevanz der UN. Abstimmung UN Tax Convention



UN

6 Arbeitspapiere des Subcommittees Transfer Pricing in der Legislatur 2021 bis 2025

- Transfer Pricing during COVID-19 Economic Downturn
- Toolkit
- Transfer Pricing of Carbon Offsets and Carbon Credits
- Agricultural Products
- Pharmaceutical Industry
- APA-Program

→ **Finalisierung in 2024**

IV. Praxisthema: Zeitpunkt des Fremdvergleichs

Zeitpunkt des Fremdvergleichs – Analyse und Bewertung

Fragen

Das BMF hat mit den BMF-Schreiben vom 14.07.2021 und 06.06.2023 (Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023) im Kapitel C.6 basierend auf den gesetzlichen Regelungen des § 1 Abs. 3 Satz 4 AStG dezidiert Stellung zum Zeitpunkt des Fremdvergleichs bezogen. Ebenso gehen die OECD-Verrechnungspreisrichtlinien 2017/2020/2022 als auch das „Proposal for a Council Directive on transfer pricing“ vom 12.09.2023 auf die angegebene Fragestellung ein.

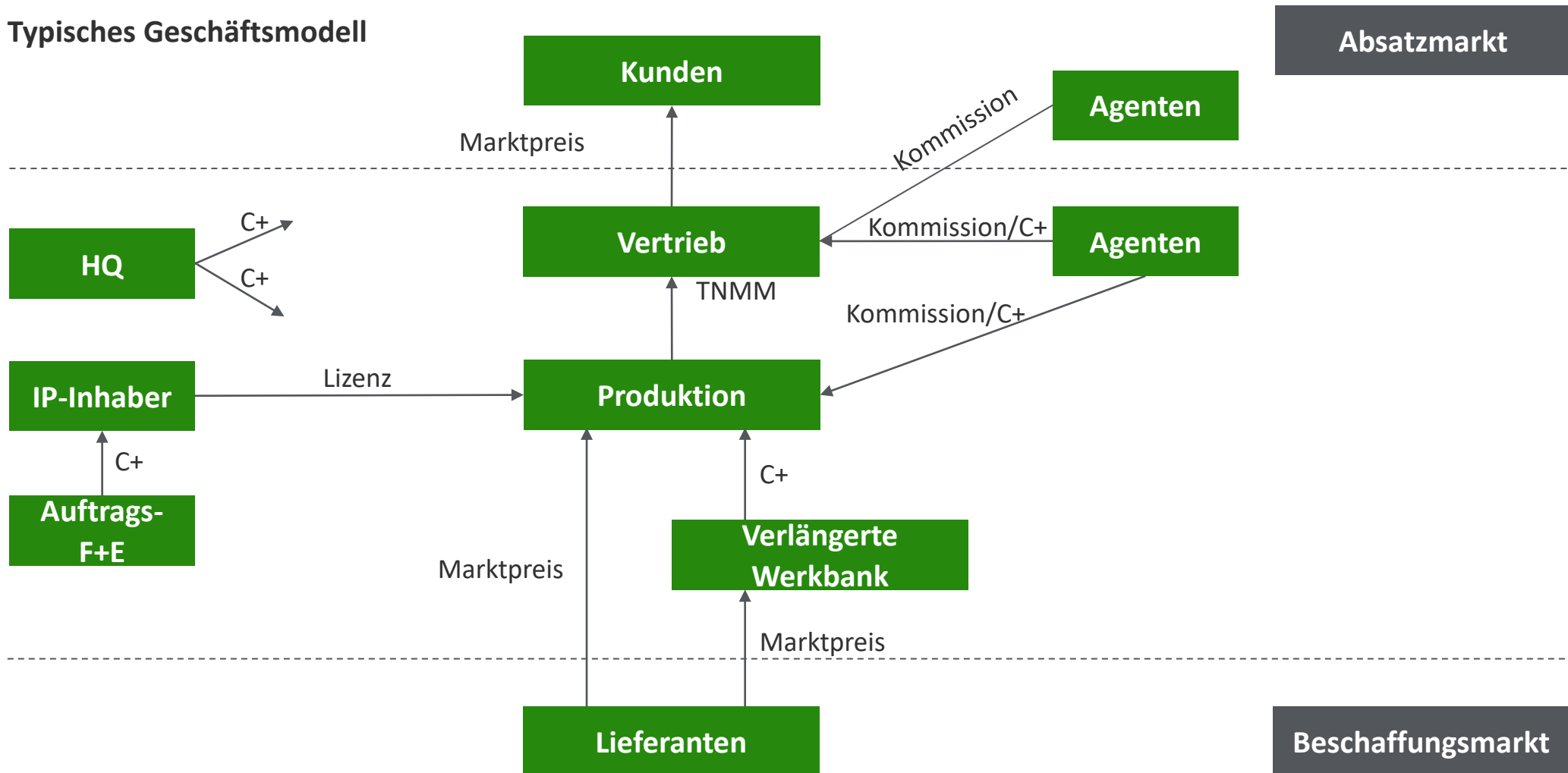
Praxisfragen

- (1) Wann ist der maßgebende Zeitpunkt für den Fremdvergleich (siehe AStG, BFH, BMF, Seite 8)?
- (2) Besteht eine Verpflichtung der rückwirkenden Anpassung von Verrechnungspreisen und wenn ja, zu welchem Zeitpunkt sind der Angemessenheitsnachweis zu führen und die Korrektur vorzunehmen?
- (3) Gibt es klare Vorschriften / Vorgaben zur Anwendung der „Price-Setting“-, „Outcome-Testing“ – und/oder zum „Outcome“ – Ansatz (BMF (2023) Tz 3.38, 3.41, 3.42, EU (2023, Artikel 7); problematisch sind die Aussagen in BMF (2023), 3.42, 3.43 sowie in BMF (2020), Tz. 50)?
- (4) Welche Bedeutung haben Plandaten und Nachweise bei der Bestimmung des Fremdvergleichspreises?
- (5) Können Routine-Unternehmen (dauerhafte) Verluste bzw. auch Übergewinne realisieren?
- (6) Im Falle, dass es sich bei dem betrachteten Unternehmen um ein „nicht als Strategieträger zu qualifizierendes (unabhängiges) Unternehmen“ handelt, wann sind ggfs. die nachträglichen Preisanpassungen durchzuführen?
- (7) Wie weit muss der Steuerpflichtige bereits in der Verrechnungspreisdokumentation den Prozess der Preisbestimmung und -korrektur offenlegen bzw. dokumentieren?
- (8) Führen nachträgliche Preisanpassungen zur Doppelbesteuerung oder sind Mechanismen vorgesehen, entsprechende Gegenberichtigungen im korrespondierenden Vertragsstaat vornehmen zu können?

Zeitpunkt des Fremdvergleichs – Analyse und Bewertung

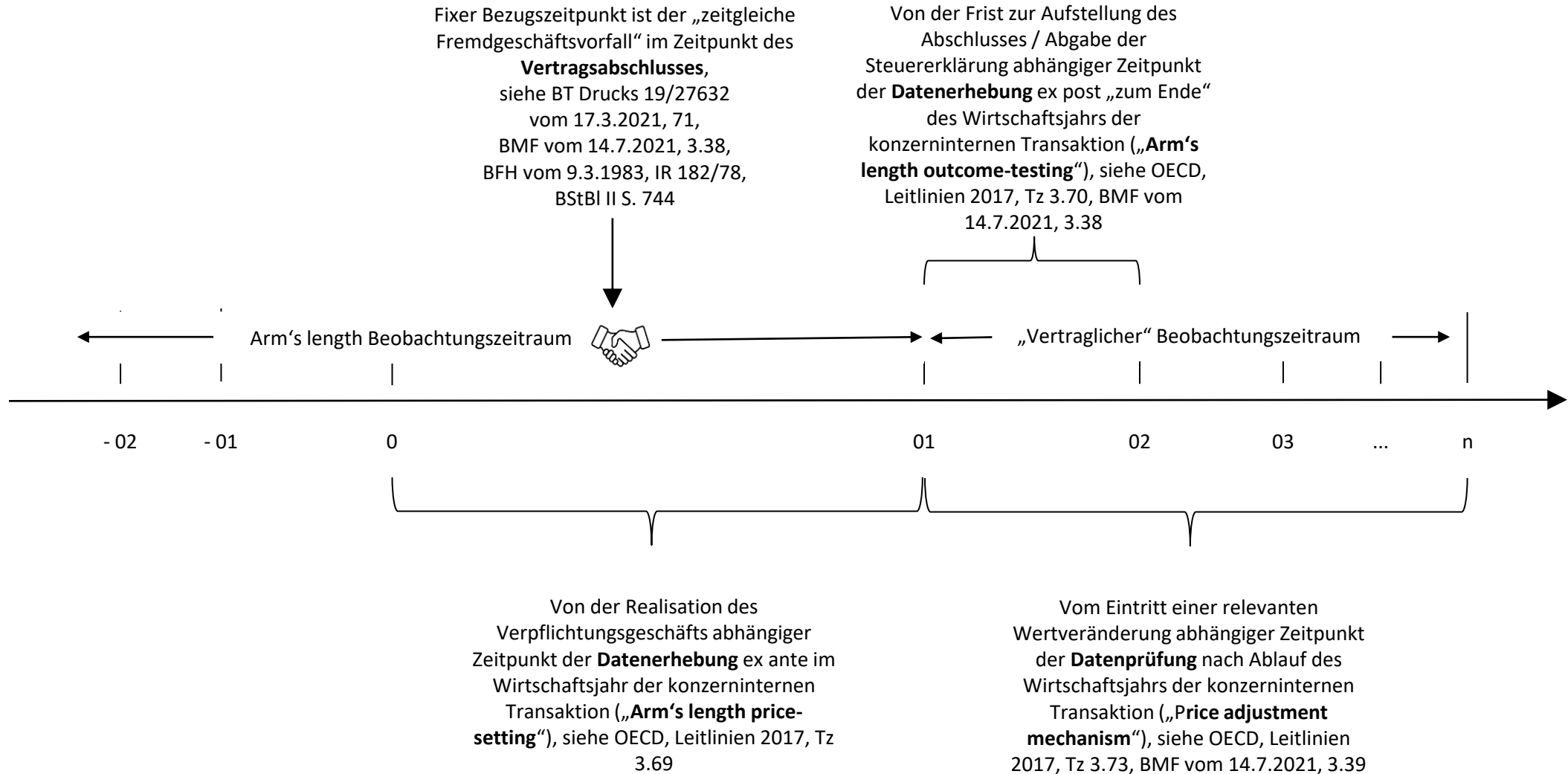
Abrechnungslogik und Beispiele

Typisches Geschäftsmodell



Zeitpunkt des Fremdvergleichs – Analyse und Bewertung

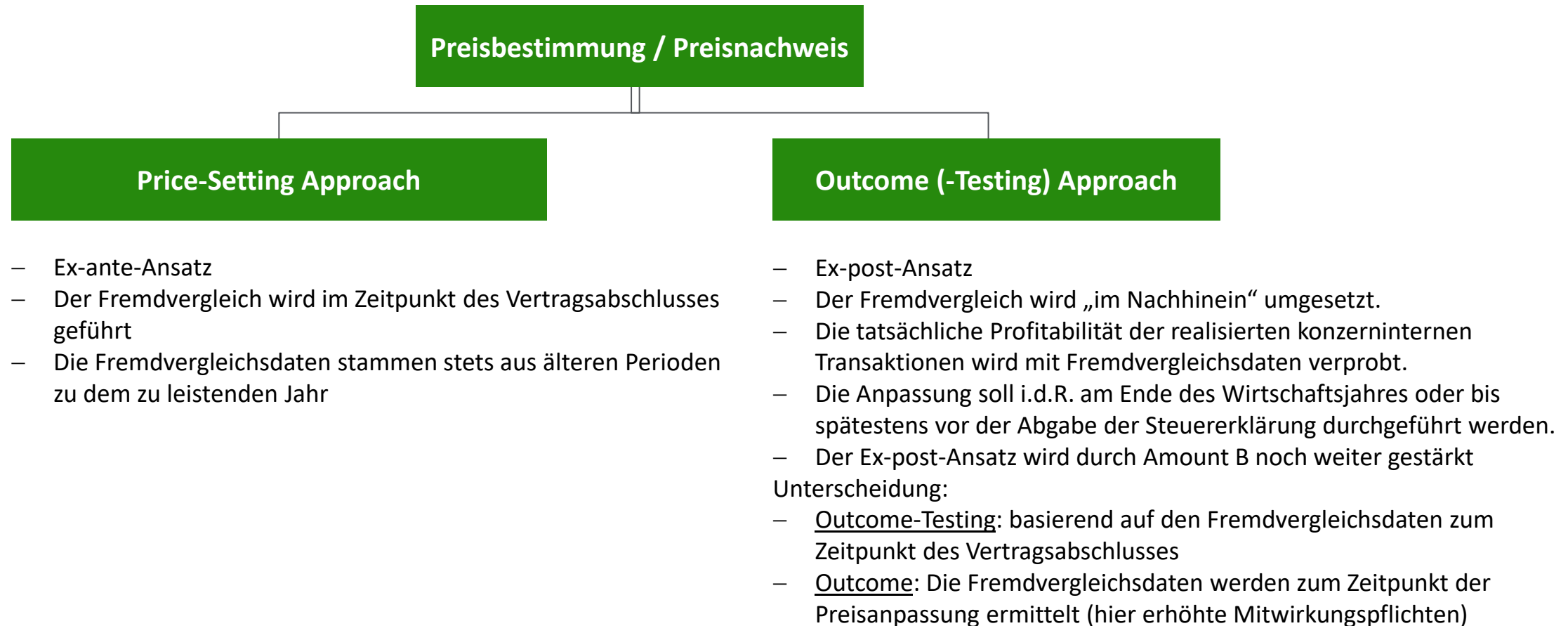
Abrechnungslogik und Beispiele



Zeitpunkt des Fremdvergleichs – Analyse und Bewertung

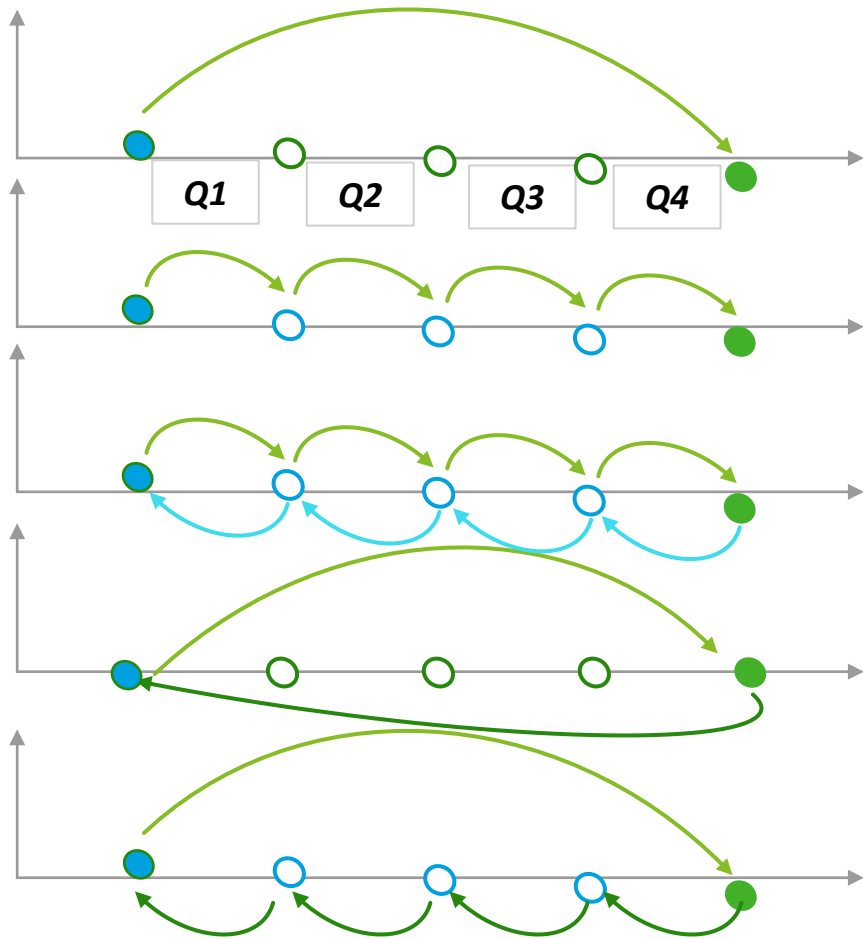
Abrechnungslogik und Beispiele

Definition Price-Setting vs. Outcome (-Testing) Approach



Zeitpunkt des Fremdvergleichs – Analyse und Bewertung

Abrechnungslogik und Beispiele



- 1** Preisfestsetzung zum Geschäftsjahresbeginn; keine unterjährige Anpassungen
- 2** Unterjährige Anpassung der Verrechnungspreise (z.B. quartalsweise) zukunftsgerichtet
- 3** Unterjährige Anpassung der Verrechnungspreise unter Einbeziehung Vergangenheit
- 4** Jahresendanpassungen
- 5** Unterjährige Ausgleichszahlungen (z.B. quartalsweise)

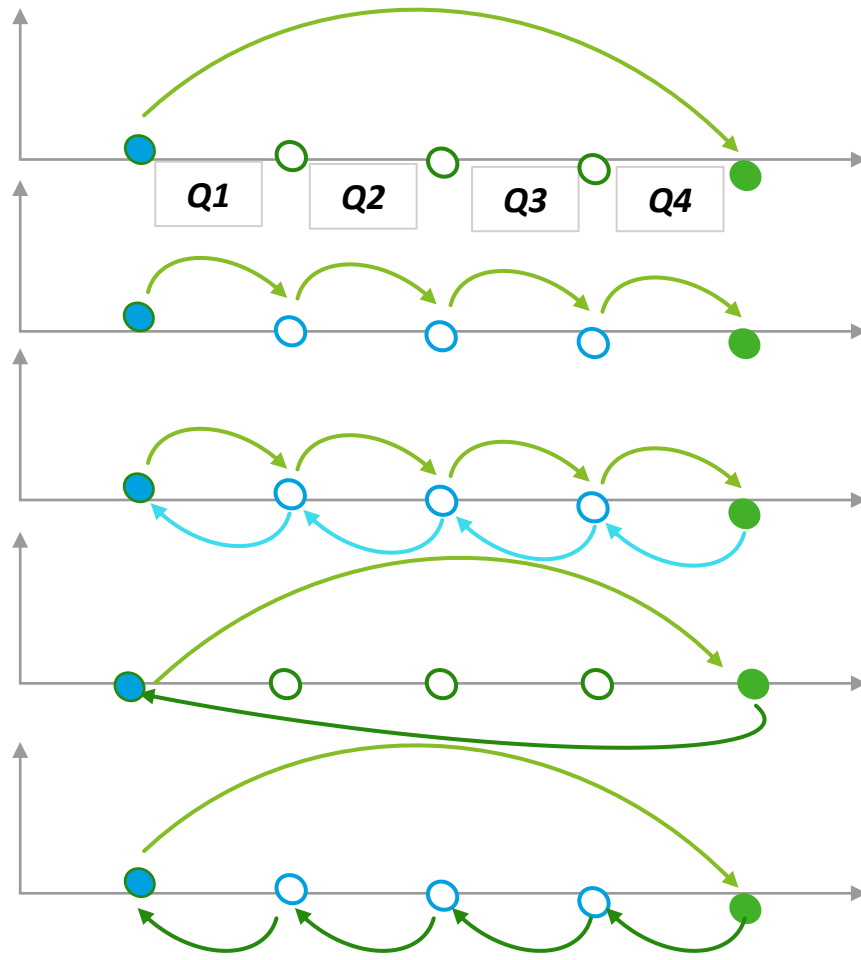
Beispiel

Ziel- erreichung	Akzeptanz	Zoll	Aufwand	KPI Steuerung
●	●	●	●	●
●	●	●	●	●
●	●	●	●	●
●	●	●	●	●
●	●	●	●	●

● Positiv ● Neutral ● Negativ

Zeitpunkt des Fremdvergleichs – Analyse und Bewertung

Abrechnungslogik und Beispiele



Feste Preisliste/ Preisformel → „gedanklicher“ Ausgangspunkt

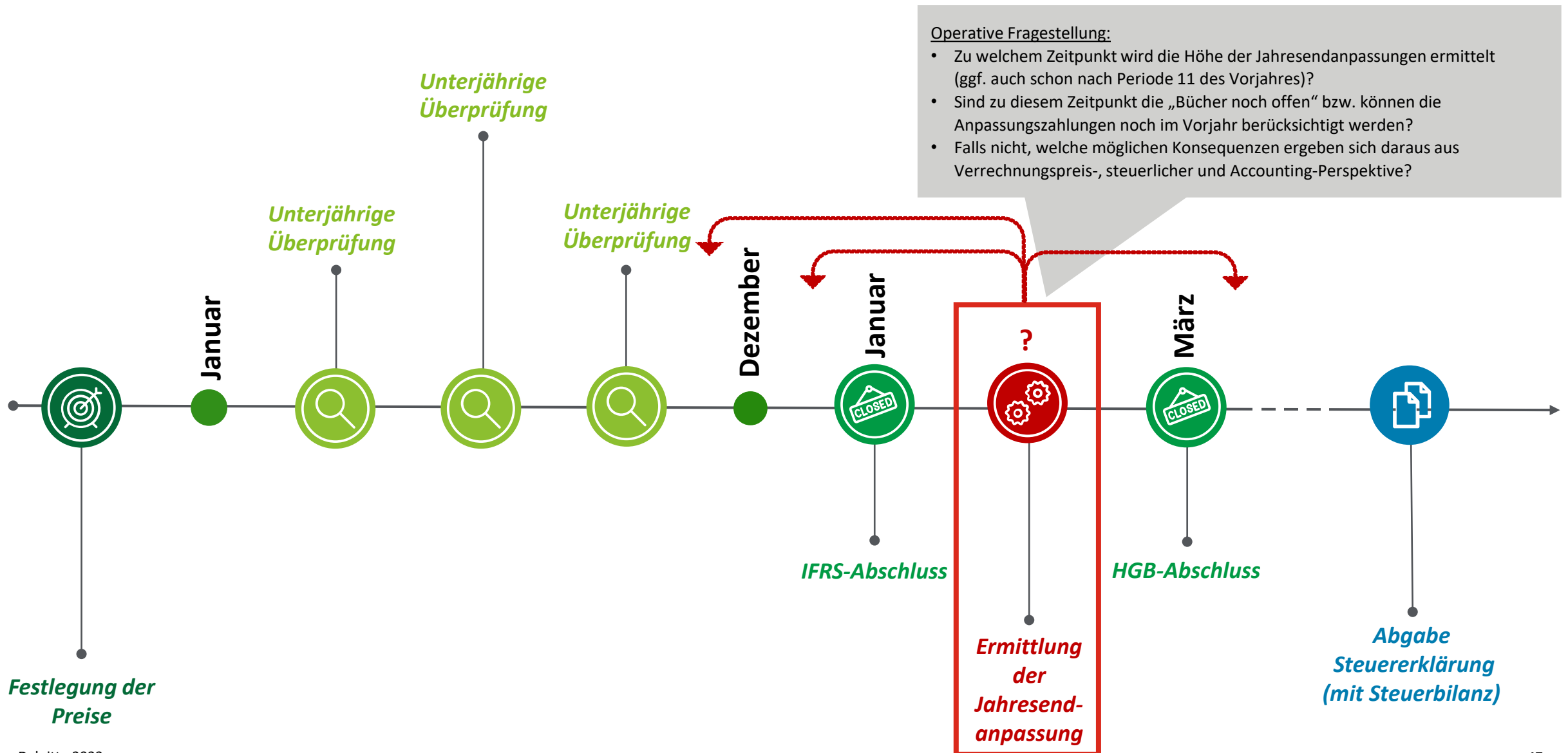
Unterjährige Anpassungen → Vielfältige, komplexe unterjährige Anforderungen (Monitoring, Forecasting, Performance Measurement)

Bezugspunkt kann unklar sein: „Ist“ ist an Soll oder Plan anzupassen, wenn „Ist“ vereinbart, „Soll“ oder „Plan“ verrechnet wurde und Soll-Ist- oder Planabweichungen entstehen – ein praktisches (Compliance), nicht aber rechtliches Problem.

Nutzung von „nachträglichen“ Anpassungen oftmals als Praxislösung (Achtung Zoll!)

Zeitpunkt des Fremdvergleichs – Analyse und Bewertung

Abrechnungslogik und Beispiele



Zeitpunkt des Fremdvergleichs – Analyse und Bewertung

Abrechnungslogik und Beispiele

Geschäftsbeziehung Hersteller zu Vertriebsunternehmen

Budgetierung für 2022, basierend auf RSP-

IQR aktueller Benchmark (erstellt in Sept. 2021): 2% bis 4% OPM mit entsprechender Rückrechnung auf RSP-

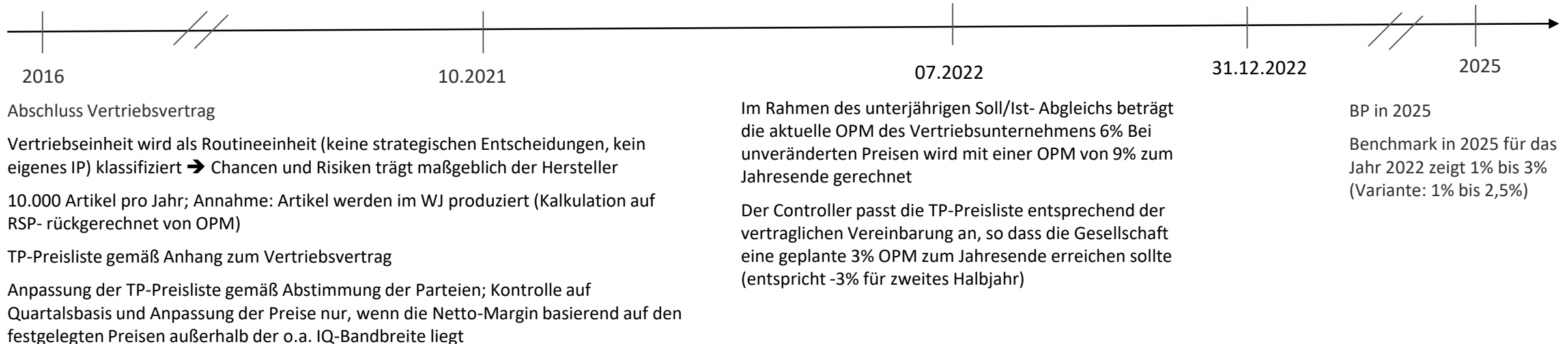
Controller schätzt basierend auf seiner Erfahrung, der allgemeinen Geschäftsentwicklung und der historischen Entwicklungen, dass die TP-Preisliste im Durchschnitt um 5% erhöht werden muss, um eine 3% OPM auf Ebene des Vertriebsunternehmens zu erzielen

Im Rahmen einer Detailüberlegung passt er für bestimmte Produktgruppen die TP-Preisliste um -5% bis 15% an, im Durchschnitt um 5%

TP-Preisliste wird im Anhang des Vertrages angepasst; der Vertrag wird von den GF beider Parteien unterzeichnet.

Die tatsächliche OPM beträgt 2%

Die aktualisierte Benchmark zeigt IQR 3-5% OPM
Es wird eine Jahresendanpassung in Höhe von 1% OPM (um 3% OPM in FY 22 zu erreichen) eingebucht



Abschluss Vertriebsvertrag

Vertriebseinheit wird als Routineeinheit (keine strategischen Entscheidungen, kein eigenes IP) klassifiziert → Chancen und Risiken trägt maßgeblich der Hersteller

10.000 Artikel pro Jahr; Annahme: Artikel werden im WJ produziert (Kalkulation auf RSP- rückgerechnet von OPM)

TP-Preisliste gemäß Anhang zum Vertriebsvertrag

Anpassung der TP-Preisliste gemäß Abstimmung der Parteien; Kontrolle auf Quartalsbasis und Anpassung der Preise nur, wenn die Netto-Margin basierend auf den festgelegten Preisen außerhalb der o.a. IQ-Bandbreite liegt

Im Rahmen des unterjährigen Soll/Ist- Abgleichs beträgt die aktuelle OPM des Vertriebsunternehmens 6% Bei unveränderten Preisen wird mit einer OPM von 9% zum Jahresende gerechnet

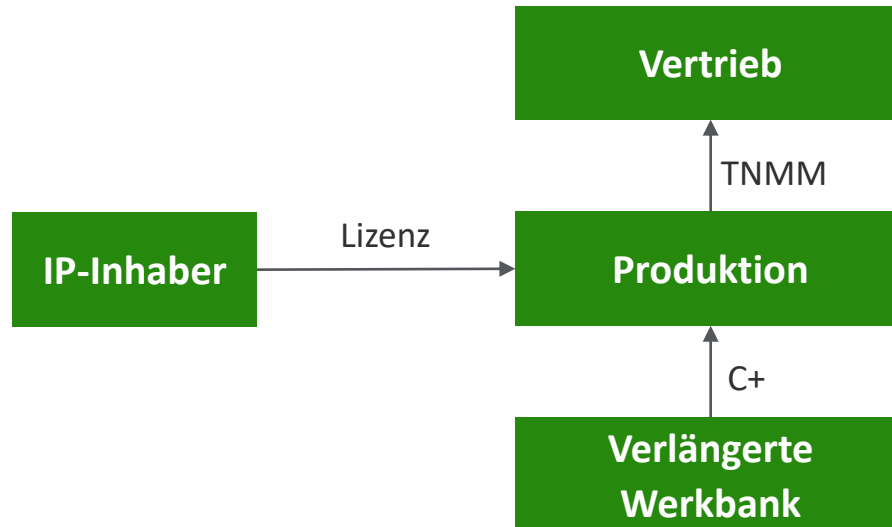
Der Controller passt die TP-Preisliste entsprechend der vertraglichen Vereinbarung an, so dass die Gesellschaft eine geplante 3% OPM zum Jahresende erreichen sollte (entspricht -3% für zweites Halbjahr)

BP in 2025

Benchmark in 2025 für das Jahr 2022 zeigt 1% bis 3% (Variante: 1% bis 2,5%)

Zeitpunkt des Fremdvergleichs – Analyse und Bewertung

Sonderfall Lizenzfertiger (Geschäftsbeziehung IP-Inhaber-Lizenzfertiger)



Lizenz

- Produktion: Strategieträger oder Routine?
- Lizenzfestsetzung?
- Outcome-Testing?
- Zeitpunkt der Fremdvergleichsanalyse?
- Gewinnerorientierte Lizenz?

Tz. 3.33 der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023

Nicht als Strategieträger zu qualifizierende unabhängige Unternehmen **dürften daher im Regelfall keine länger andauernde Verlustperiode hinnehmen** (Tz. 3.64 der Anlage 1), ohne einen angemessenen Totalgewinn innerhalb eines bestimmten überschaubaren Kalkulationszeitraums zu erwarten. Erzielt ein solches vergleichbares abhängiges Unternehmen aus einer Geschäftsbeziehung innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren keinen angemessenen Gesamtgewinn, ist grundsätzlich davon auszugehen, dass a) die Verrechnungspreise unangemessen sind, b) Geschäftsvorfälle nicht identifiziert und bepreist wurden, oder c) Aufwendungen durch Interessen anderer Gruppenmitglieder mitverursacht sind (zum Beispiel Markenwerbung, Statthalterfunktion in einem bestimmten Markt). In solchen Fällen bemisst sich die Höhe einer Berichtigung nach einem Aufwendungsersatz zuzüglich Gewinnaufschlag und nicht etwa nach den an andere Gruppenmitglieder ggf. entrichteten Leistungsentgelten (zum Beispiel Lizenzen, Zinsen, Wareneinkauf).

Zeitpunkt des Fremdvergleichs – Analyse und Bewertung

Die Vorschriften im Detail – International (OECD, EU)

OECD

Die OECD legt sich zum Zeitpunkt der Datenerhebung nicht fest. Beide Ansätze, Price Setting, als auch Outcome-Testing werden als zulässig erachtet. „Die zuständigen Behörden sind eingeladen, sich nach Kräften um die Lösung von Doppelbesteuerungsfragen zu bemühen, die sich aus unterschiedlichen Ansätzen der Staaten in Bezug auf Jahresendadjustierungen ergeben könnten ...“ (Tz. 3.69-3.71 OECD TP RL 2017)

Europäische Union – EU Proposal on transfer pricing, 12.09.2023, Artikel 7

Compensating adjustment

Jahresendadjustierungen wird akzeptiert unter den folgenden Voraussetzungen:

- Stpfl hat angemessene Anstrengungen unternommen, um ein fremdvergleichskonformes Ergebnis zu erzielen
- Stpfl nimmt die Berichtigung symmetrisch in allen beteiligten Mitgliedstaaten vor
- Stpfl wendet im Zeitverlauf denselben Ansatz konsequent an
- Adj wird vor Einreichen der StE durchgeführt
- Abweichung vom Forecast kann vom Stpfl erklärt werden

Keine gesetzliche Regelung, aber grds. gem. Verwaltungsauffassung anerkannt (s. zB. Tz. 1.22, 3.136 & 4.8 VWG VP & OECD VP-Leitlinien)

Zeitpunkt des Fremdvergleichs – Analyse und Bewertung

Zusammenfassung

- Der Fremdvergleich stellt auf die **Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung** des Geschäftsvorfalles ab, also nicht auf den Zeitpunkt der Erfüllung
- Mit dem genannten Zeitpunkt stellt sowohl die OECD als auch das BMF im Grundsatz auf einen **Price-Setting-Ansatz** ab. Beide lassen jedoch den Steuerpflichtigen im Unklaren, wie dieser umgesetzt werden soll. Nicht gefordert ist eine Anwendung auf Artikelebene; vielmehr kann der Bezug nur die **Geschäftsbeziehung** sein.
- Im deutschen Recht (Verwaltungsauffassung) scheint ergänzend der **Outcome-Testing Ansatz** ein zunehmend notwendiger Korrekturmechanismus zu sein – aber strittig! Hiernach ist eine nachträgliche Anpassung der Ergebnisse vorzunehmen, wenn das tatsächliche Ergebnis bei Routineunternehmen außerhalb der Bandbreite liegt.
- Verrechnungspreisbestimmung und -nachweise hängen von der Funktions- und Risikoanalyse sowie von den vertraglich definierten Bedingungen ab. Soweit beide Aspekte hinreichend im Vorhinein geklärt und dokumentiert sind, wird ein reiner Price-Setting-Ansatz seitens der gesetzlichen Regelungen sowie Verwaltungsgrundsätze zum Fremdvergleichsgrundsatz akzeptiert.
- Vergleichsdaten sind zum Zeitpunkt der Vereinbarung des jeweiligen Geschäftsvorfalles zu erstellen bzw. zu beschaffen. Der Steuerpflichtige kann sich auf **nachträglich bekannt gewordene externe Vergleichswerte** stützen, soweit sich diese auf den Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles beziehen. Die **Zeitspanne** kann sich bis zum Zeitpunkt der Abgabe der Steuererklärung erstrecken.
- **Plandaten** sind sowohl bei der Verrechnungspreisbestimmung als auch beim Angemessenheitsnachweis von Bedeutung. Die Anforderungen an die Qualität und Güte dieser Daten ist unzureichend geklärt.
- Bei **Unternehmen, die weder Strategieträger noch Routineunternehmen** sind, besteht die Forderung Verrechnungspreise auf den **Totalgewinn (4-5 Jahre)** auszusteuern. Es muss davon ausgegangen werden, dass die entsprechende Korrektur/nachträgliche Preisanpassung in der letzten Periode zu erfolgen hat. Inwieweit hier die korrespondierende Gegenbuchung seitens des jeweiligen Vertragsstaates akzeptiert werden muss, ist nicht bestimmt.
- Die geplanten OECD-Regelungen zu **Amount B** erhöhen den Druck bei Vertriebseinheiten nachträgliche Preisanpassungen (ex-post) vorzunehmen.
- Die Dokumentationsvorschriften nach § 90 Abs.3 AO i.V. mit der GAufZV verlangt keine expliziten quantitativen Nachweise zur ex-ante Ermittlung der Verrechnungspreise. Diese können jedoch im Rahmen der Mitwirkungspflichten angefordert werden.

Ausblick

Ausblick

6 Thesen

01

Jahresend Anpassungen

Die Erwartung zur Umsetzung von Jahresend Anpassungen steigt. Ein klarer Mechanismus ist ratsam

02

Finanztransaktionen

Die Bedeutung von Finanztransaktionen wird weiter steigen

03

ESG

ESG wird weiter ein Randthema bleiben. Die Verrechnung von ESG-Kosten ist eine Ausnahme sowie die Verrechnung von Zertifikate-Kosten

04

Urteile zu Spezialthemen

Es stehen Urteile zu Spezialthemen zu erwarten wie Markteintrittskosten und Funktionsverlagerungen

05

Risikoorientierter Prüfansatz

Zunehmender Fokus in BPs auf Risikogebiete (Dauerverluste, geringe Margen, Restrukturierungen, Low-Tax Länder)

06

Safe Harbor und Routine

Es werden mehr Safe Harbor Ranges für Routinegesellschaften erwartet (Amount B und EU). Zudem wird erwartet, dass LRDs und Routine-Fertiger anhand von quantitativen Kriterien geprüft werden

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit!

Hinweise auf weitere Veranstaltungen:

Steuern und Recht im Jahresüberblick

Termine:

30. November 2023

Thema: Lohnsteuer/Private Einkommensteuer

Der Webcast findet von 12:30–14:00 Uhr statt.

Weitere Informationen auf der [Veranstaltungsseite](#) 

Steuern und Recht im Überblick

Termine:

15. Dezember 2023

Thema: Unternehmensbesteuerung im 4. Quartal 2023

Der Webcast findet von ca. 12:30–13:30 Uhr statt.

Weitere Informationen zu den bislang stattgefundenen Quartalswebcasts auf der [Veranstaltungsseite](#) 

Diese Präsentation dient ausschließlich der Information der Mitarbeiter von Deloitte Touche Tohmatsu Limited, ihrer Mitgliedsunternehmen und deren verbundenen Unternehmen (insgesamt das „Deloitte Netzwerk“). Die Unternehmen des Deloitte Netzwerks übernehmen keinerlei Garantie oder Gewährleistung, noch haften sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Präsentation.

Deloitte bezieht sich auf Deloitte Touche Tohmatsu Limited („DTTL“), eine „private company limited by guarantee“ (Gesellschaft mit beschränkter Haftung nach britischem Recht), ihr Netzwerk von Mitgliedsunternehmen und ihre verbundenen Unternehmen. DTTL und jedes ihrer Mitgliedsunternehmen sind rechtlich selbstständig und unabhängig. DTTL (auch „Deloitte Global“ genannt) erbringt selbst keine Leistungen gegenüber Mandanten. Eine detailliertere Beschreibung von DTTL und ihren Mitgliedsunternehmen finden Sie auf www.deloitte.com/de/UeberUns.

Deloitte erbringt Dienstleistungen in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Risk Advisory, Steuerberatung, Financial Advisory und Consulting für Unternehmen und Institutionen aus allen Wirtschaftszweigen; Rechtsberatung wird in Deutschland von Deloitte Legal erbracht. Mit einem weltweiten Netzwerk von Mitgliedsgesellschaften in mehr als 150 Ländern verbindet Deloitte herausragende Kompetenz mit erstklassigen Leistungen und unterstützt Kunden bei der Lösung ihrer komplexen unternehmerischen Herausforderungen. Making an impact that matters – für die rund 312.000 Mitarbeiter von Deloitte ist dies gemeinsames Leitbild und individueller Anspruch zugleich.