



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

**Nur per E-Mail**

Oberste Finanzbehörden  
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

Bundesfinanzakademie im  
Bundesministerium der Finanzen

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97  
10117 Berlin  
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL [poststelle@bmf.bund.de](mailto:poststelle@bmf.bund.de)  
DATUM 12. Dezember 2024

BETREFF **Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2024;  
Veröffentlichung BMF-Schreiben**

ANLAGEN 4

GZ **IV B 3 - S 1341/19/10017 :004**

DOK **2024/1078709**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

In der Anlage übersende ich Ihnen die Neufassung der „Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise – Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG“ nebst Anlagen.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.

## **Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise** **Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG**

Nach der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gelten folgende Grundsätze für die internationale Einkunftsabgrenzung nach dem Maßstab des Fremdvergleichs in den Regelungen des innerstaatlichen Rechts und der Doppelbesteuerungsabkommen:

Kapitel I Grundsätze der Einkünftekorrektur	1.1 – 1.23
A. Regelungen zur Einkünftekorrektur und Konkurrenzverhältnis	1.1 – 1.6
B. Konkurrenz zur Hinzurechnungsbesteuerung	1.7 – 1.8
C. Nahestehende Personen (§ 1 Absatz 2 AStG)	1.9 – 1.15
D. Geschäftsbeziehung (§ 1 Absatz 4 AStG)	1.16 – 1.23
Kapitel II Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für die Prüfung der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen	2.1 – 2.6
Kapitel III Leitlinien	3.1 – 3.157
A. Fremdvergleichsgrundsatz	3.1 – 3.8
B. Verrechnungsmethoden und Bewertungstechniken	3.9 – 3.17
C. Vergleichbarkeitsanalyse	3.18 – 3.44
C.1 Grundsatz	3.18 – 3.22
C.2 Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen	3.23 – 3.24
C.3 Vorteilsausgleich	3.25 – 3.28
C.4 Bandbreitenbetrachtung	3.29 – 3.30
C.5 Verluste	3.31 – 3.37
C.6 Zeitpunkt des Fremdvergleichs	3.38 – 3.44

D.	Verwaltungsansätze zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten	3.45
E.	Dokumentation	3.46
F.	Immaterielle Werte	3.47 – 3.61
F1.	Grundsatz	3.47 – 3.52
F.2	DEMPE-Funktionen	3.53 -3.54
F.3	Nutzung von Unternehmenskennzeichen und Marken	3.55 -3.61
G.	Warenlieferungen und Dienstleistungen	3.62 – 3.80
G.1	Warenlieferungen	3.62 – 3.63a
G.2	Dienstleistungen	3.64 – 3.79
G.2.1	Grundsatz	3.64 – 3.73
G.2.2	Routinedienstleistungen mit geringer Wertschöpfung	3.74 – 3.77
G.2.3	Konzernumlagen	3.78 – 3.79
G.3	Arbeitnehmerentsendungen	3.80
H.	Kostenumlagen	3.81 – 3.86
I.	Funktionsverlagerung	3.87 – 3.120
I.1	Grundsätze	3.87
I.2	Begriffsbestimmung der Funktion	3.88 – 3.90
I.3	Verlagerung einer Funktion	3.91 – 3.100
I.4	Transferpaket und Wertermittlung	3.101 – 1.103
I.5	Bestandteile des Transferpakets	3.104 – 3.105
I.6	Kapitalisierungszinssatz und Kapitalisierungszeitraum	3.106 – 3.110
I.7	Bestimmung des Einigungsbereichs	3.111 – 3.118

I.8	Schadensersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche	3.119
I.9	Anwendung auf Betriebsstättenfälle	3.120
J.	Finanzierungsbeziehungen	3.121 – 3.156
J.1	Allgemein	3.121 – 3.122
J.2	Finanzierungsbeziehung dem Grunde nach (§ 1 Absatz 3d Satz 1 Nummer 1 AStG)	3.123 – 3.131
J.3	Fremdüblicher Zinssatz (§ 1 Absatz 3d Satz 1 Nummer 2 AStG)	3.132 – 3.146
J.4	Finanzierungsbeziehungen als funktions- und risikoarme Dienstleistung (§ 1 Absatz 3e AStG)	3.147 – 3.149
J.5	Vergütung für eine erhöhte Kreditwürdigkeit	3.150 – 3.151
J.6	Cash Pool als Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe	3.152 – 3.154
J.7	Sonstige Finanzierungsinstrumente und Eigenversicherer	3.155 – 3.156
K.	Preisanpassungsklausel	3.157
	Kapitel IV Weitere allgemeine Grundsätze	4.1 – 4.8
A.	Erstkorrektur	4.1 – 4.2
B.	Behandlung von Ausgleichszahlungen	4.3 – 4.5
C.	Gegenberichtigung	4.6
D.	Zoll	4.7 – 4.8
	Kapitel V Glossar	5.1
	Kapitel VI Aufhebung von BMF-Schreiben und Anwendungsvorschrift	6.1 – 6.2

Anlage 1 – OECD Verrechnungspreisleitlinien 2022

Anlage 2 – Glossar

Anlage 3 – Beispiel zur Wertermittlung für Funktionsverlagerungen

Anlage 4 – Amount B -Inclusive Framework on BEPS

Anlage 5 – Erklärungen über die Begriffsbestimmungen der Ausdrücke „erfasster Staat“ und „qualifizierter Staat“ – Amount B

## **Kapitel I Grundsätze der Einkünftekorrektur**

### **A. Regelungen zur Einkünftekorrektur und Konkurrenzverhältnis**

1.1 Bei Geschäftsbeziehungen zum Ausland eines Steuerpflichtigen zu ihm nahestehenden Personen ist zu prüfen, ob die darauf beruhenden Einkünfte unter Berücksichtigung des Fremdvergleichsgrundsatzes ermittelt worden sind. Bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften sind dabei insbesondere die Regelungen zur

- Einlage (§ 4 Absatz 1 Satz 8 Einkommensteuergesetz – EStG) und
- Entnahme (§ 4 Absatz 1 Satz 2 ff. EStG)

zu berücksichtigen. Bei Körperschaften können insbesondere die Regelungen zur

- verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Absatz 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz – KStG) und
- verdeckten Einlage (§ 8 Absatz 3 Satz 3 ff. KStG)

Anwendung finden.

Unabhängig von der Rechtsform des Steuerpflichtigen ist zusätzlich § 1 Außensteuergesetz (AStG) zu beachten, um die zutreffenden inländischen Einkünfte zu ermitteln.

1.2 In Betriebsstättensachverhalten sind § 1 Absatz 5 AStG sowie die Betriebsstättengewinnaufteilungsverordnung (BsGaV) zu beachten. Danach werden Betriebsstätten für Zwecke des Fremdvergleichsgrundsatzes weitgehend wie eigenständige und unabhängige Unternehmen behandelt. Auf die Verwaltungsgrundsätze Betriebsstättengewinnaufteilung (VWG BsGa) vom 22. Dezember 2016, BStBl 2017 S. 182, sowie auf das BMF-Schreiben vom 17. Dezember 2019, BStBl 2020 S. 84 zu Betriebsstätten ohne Personalfunktion wird in diesem Zusammenhang verwiesen.

1.3 Die Einkünftekorrekturvorschriften sind grundsätzlich voneinander unabhängig und nebeneinander anwendbar. Aus der Formulierung „unbeschadet anderer Vorschriften“ in § 1 Absatz 1 Satz 1 AStG ergibt sich kein Wahlrecht für die Anwendung des § 1 AStG oder einer daneben anwendbaren anderen Einkünftekorrekturnorm. § 1 AStG ist ergänzend (vergleiche insbesondere Rn. 1.4) oder in besonderen Fällen anstelle der anderen Korrektornormen anzuwenden, soweit durch diese Korrektornormen die Erfassung des zutreffenden Inlandsgewinns nicht sichergestellt wird. Die Höhe des zutreffenden Inlandsgewinns ist in einer Gesamtschau unter Berücksichtigung von Korrekturen und

Gegenkorrekturen zu ermitteln, wobei die Auswirkungen auf die Einkünfte im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 EStG außer Betracht zu lassen sind. Ist danach die Erfassung des zutreffenden Inlandsgewinns bereits durch die Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung oder verdeckten Einlage sichergestellt, erübrigt sich die Anwendung des § 1 AStG. Sofern sich Korrektur und Gegenkorrektur (Vorteilsverbrauch) im Inland kompensieren, ist ausschließlich § 1 AStG anzuwenden und die Anwendung der anderen Korrektornormen – auch auf Gesellschafterebene – wird suspendiert. Ein solcher Fall ist gegeben, wenn ein aus einer Korrektur nach § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG resultierender Vorteilsverbrauch wiederum im Inland zu berücksichtigen wäre, da sich die verdeckte Gewinnausschüttung und der sich daraus ergebende Vorteilsverbrauch insoweit neutralisieren (vergleiche BFH vom 27. November 2019, I R 40/19 [ehem. I R 14/16], BFH/NV 2020 S. 1307).

- 1.4 Sollten sich im Einzelfall nur der Höhe nach weitergehende Rechtsfolgen aus der Anwendung des § 1 AStG ergeben, sind die weitergehenden Berichtigungen neben den Rechtsfolgen der anderen Vorschriften durchzuführen (§ 1 Absatz 1 Satz 4 AStG).

**Beispiel (verdeckte Gewinnausschüttung):** Die M-AG (Sitz im Ausland) liefert an ihre Tochtergesellschaft, die T-AG (Sitz im Inland), Waren zu einem Preis von zehn Millionen Euro. Festgestellt wird eine Bandbreite fremdüblicher Preise für diese Waren von fünf Millionen Euro bis sieben Millionen Euro. Der gemeine Wert soll sieben Millionen Euro betragen. Sämtliche Waren wurden sofort weiterveräußert, weitergehende innerbilanzielle Anpassungen sind daher nicht veranlasst. Im Rahmen der Regelungen zur verdeckten Gewinnausschüttung erfolgt nun eine Einkünftekorrektur auf den gemeinen Wert (hier sieben Millionen Euro), sodass eine Einkünftekorrektur in Höhe von drei Millionen Euro bei der T-AG nach § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG vorzunehmen ist. Da der von der Steuerpflichtigen angesetzte Wert außerhalb der fremdüblichen Bandbreite liegt und die Steuerpflichtige keinen anderen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Wert glaubhaft gemacht hat, erfolgt eine weitergehende Berichtigung nach § 1 AStG auf den Median (§ 1 Absatz 3a Satz 4 AStG); hier annahmegemäß sechs Millionen Euro. Die weitergehende Berichtigung nach § 1 AStG beträgt damit eine Million Euro.

**Beispiel (verdeckte Entnahme):** Die M-AG (Sitz im Ausland) liefert an ihre Tochterpersonengesellschaft, die T-GmbH & Co. KG (Verwaltungssitz im Inland), Waren zu einem Preis von zehn Millionen Euro. Festgestellt wird eine Bandbreite fremdüblicher

Preise für diese Waren von fünf Millionen Euro bis sieben Millionen Euro. Der Teilwert soll sieben Millionen Euro betragen. Sämtliche Waren wurden sofort weiterveräußert, weitergehende innerbilanzielle Anpassungen sind daher nicht veranlasst. Im Rahmen der Regelungen zur verdeckten Entnahme erfolgt nun eine Einkünftekorrektur auf den Teilwert (hier sieben Millionen Euro), sodass eine Einkünftekorrektur in Höhe von drei Millionen Euro bei der T-GmbH & Co. KG nach § 4 Absatz 1 Satz 2 EStG vorzunehmen ist. Da der von der Steuerpflichtigen angesetzte Wert außerhalb der fremdüblichen Bandbreite liegt und die Steuerpflichtige keinen anderen dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Wert glaubhaft gemacht hat, erfolgt eine weitergehende Berichtigung nach § 1 AStG auf den Median (§ 1 Absatz 3a Satz 4 AStG); hier annahmegemäß sechs Millionen Euro. Die weitergehende Berichtigung nach § 1 AStG beträgt damit eine Million Euro.

Weitere Beispiele zur Anwendungskonkurrenz dem Grunde nach:

**Beispiel (Nutzungsvorteil):** Die M-AG (Sitz im Inland) ist Alleingesellschafterin sowohl der T1 GmbH (Sitz im Inland) als auch der T2 s.r.o mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Tschechien. Die T1 GmbH gewährt der T2 s.r.o. ein zinsloses Darlehen. Der angemessene Zins beträgt zehn Millionen Euro p.a.

Ungeachtet von Artikel 9 DBA-Tschechien ist das Einkommen der T1 GmbH nach § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG außerbilanziell um zehn Millionen Euro zu erhöhen. Als Folge dieser verdeckten Gewinnausschüttung erzielt die M-AG sonstige Bezüge im Sinne der § 20 Absatz 1 Nummer 1 Satz 2 EStG, § 8 Absatz 1 KStG in Höhe von zehn Millionen Euro, die innerhalb der Bilanz grundsätzlich als Ertrag zu erfassen sind. Da dem aber in gleicher Höhe auf der Aufwandsseite ein Vorteilsverbrauch gegenübersteht, ändert sich die Steuerbilanz nicht. Mangels Einlagefähigkeit des Vermögensvorteils erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung an der T2 s.r.o. nicht. Außerhalb der Bilanz ist das Einkommen der M-AG um die steuerfreien Bezüge nach § 8b Absatz 1 Satz 1 KStG und unter Berücksichtigung der nichtabziehbaren Betriebsausgaben nach § 8b Absatz 5 KStG um insgesamt -9,5 Millionen Euro zu korrigieren.

Aufgrund von Artikel 9 DBA-Tschechien hat die Gegenberichtigung bei der T2 s.r.o. als Vorteilsempfängerin und nicht bei der M-AG zu erfolgen. Insofern hat nun § 1 AStG gegenüber § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG Vorrang, so dass es insgesamt nur noch zu einer



außerbilanziellen Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG in Höhe von zehn Millionen Euro bei der T1 GmbH kommt.

**Beispiel (einlagefähiges Wirtschaftsgut):** Die M-AG (Sitz im Inland) ist Alleingesellschafterin sowohl der T1 GmbH (Sitz im Inland) als auch der T2 s.r.o mit Sitz und Ort der Geschäftsleitung in Tschechien. Die T1 GmbH überträgt der T2 s.r.o. unentgeltlich ein Wirtschaftsgut. Der gemeine Wert entspricht dem Fremdvergleichspreis und beträgt zehn Millionen Euro.

Ungeachtet von Artikel 9 DBA-Tschechien ist das Einkommen der T1 GmbH nach § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG außerbilanziell um zehn Millionen Euro zu erhöhen. Als Folge dieser verdeckten Gewinnausschüttung erzielt die M-AG sonstige Bezüge im Sinne der § 20 Absatz 1 Satz 2 Nummer 1 EStG, § 8 Absatz 1 KStG in Höhe von zehn Millionen Euro, die innerhalb der Bilanz grundsätzlich als Ertrag zu erfassen sind. Außerhalb der Bilanz ist das Einkommen der M-AG um die steuerfreien Bezüge nach § 8b Absatz 1 Satz 1 KStG und unter Berücksichtigung der nichtabziehbaren Betriebsausgaben gemäß § 8b Absatz 5 KStG um insgesamt -9,5 Millionen Euro zu korrigieren. Da es sich um einen einlagefähigen Vermögensvorteil handelt, liegt eine verdeckte Einlage vor und es erhöhen sich die Anschaffungskosten der Beteiligung an der T2 s.r.o. entsprechend. Ein Vorteilsverbrauch ist somit nicht als Aufwand bei der M-AG zu erfassen. Bei der T2 s.r.o liegt eine verdeckte Einlage in Höhe von zehn Millionen Euro vor, die – wäre sie mit ihrem Einkommen im Inland steuerpflichtig – bei der Einkommensermittlung nach § 8 Absatz 3 Satz 3 KStG abzuziehen und dem steuerlichen Einlagekonto nach § 27 KStG zuzuführen wäre.

Aufgrund von Artikel 9 DBA-Tschechien hat die Gegenberichtigung bei der T2 s.r.o. als Vorteilsempfängerin zu erfolgen. Da bei ihr eine verdeckte Einlage vorliegt, findet nur § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG Anwendung. Zu einer weitergehenden außerbilanziellen Einkünfteberichtigung nach § 1 AStG kommt es somit nicht.

- 1.5 Der Fremdvergleichsgrundsatz ist in von Deutschland abgeschlossenen Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung (DBA) enthalten (entsprechend Artikel 9 Absatz 1 OECD-/UN-Musterabkommen [MA]). Die Artikel 9 Absatz 1 OECD-/UN-MA nachgebildeten Artikel im jeweiligen DBA erlauben damit eine Berichtigung der Einkünfte auf Basis des Fremdvergleichsgrundsatzes. Rechtsgrundlage für die Berichtigung der

Einkünfte sind die Regelungen zur Einkünftekorrektur des nationalen deutschen Steuerrechts. § 1 AStG setzt den internationalen Fremdvergleichsgrundsatz um (vergleiche BT-Drucksache VI/2883, 23 ff.). Dabei bezieht sich die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auch auf den Grund und die weiteren Bedingungen einer Geschäftsbeziehung und nicht allein auf die Korrektur eines Verrechnungspreises (vergleiche BFH vom 27. Februar 2019, I R 81/17, BStBl II 2020, S. 443 und BFH vom 9. Juni 2021, I R 32/17, BStBl II 2023, S. 686, Rn. 26 f.).

- 1.6 Die Regelungen zur Einkünftekorrektur des nationalen deutschen Steuerrechts bleiben dabei auch in den Fällen der Interessenverflechtung anwendbar, die in den DBA nicht genannt sind. Die Anwendung wird auch diesbezüglich nicht durch ein DBA gesperrt.

## **B. Konkurrenz zur Hinzurechnungsbesteuerung**

- 1.7 Die Regelungen zur Einkünftekorrektur, mit grundsätzlicher Ausnahme des § 1 AStG (vergleiche BFH vom 20. April 1988, I R 41/82, BStBl II 1988 S. 868), gelten auch für Geschäftsbeziehungen der zwischengeschalteten Gesellschaften im Sinne des § 5 AStG oder der Zwischengesellschaften im Sinne der §§ 7 ff. AStG.

**Beispiel:** Die M-AG (Sitz im Inland) ist zu 100 Prozent an der T-AG im niedrig besteuerten Ausland beteiligt. Diese ist Zwischengesellschaft im Sinne des §§ 7 ff. AStG; ihre gesamten Einkünfte sind als passiv zu qualifizieren. Die T-AG steht mit der E-AG (ansässig in einem anderen ausländischen Staat) in einer Geschäftsbeziehung. Die T-AG vergibt an die E-AG ein Darlehen in Höhe von einer Million Euro zu einem unangemessen niedrigen Zinssatz (ein Prozent, fremdüblich wären zehn Prozent). Eine Korrektur seitens der ausländischen Finanzverwaltung wurde nicht vorgenommen. Im Rahmen der Anwendung der Regelungen über die Hinzurechnungsbesteuerung wird eine Einkommenserhöhung in Höhe von 90 000 Euro bei der T-AG nicht vorgenommen, da § 1 AStG bei der Ermittlung der dem Hinzurechnungsbetrag zugrundeliegenden Einkünfte keine Anwendung findet. Die Voraussetzungen für eine Einkommenskorrektur nach den Grundsätzen der verdeckten Einlage oder der verdeckten Gewinnausschüttung liegen ebenfalls nicht vor. Damit werden bei der M-AG nur 10 000 Euro aus dem Darlehensverhältnis hinzugerechnet.

- 1.8 Eine etwaige hieraus resultierende doppelte Besteuerung derselben Einkünfte ist sachgerecht aufzulösen. So ist bei der Ermittlung der hinzurechnungspflichtigen Einkünfte der Zwischengesellschaft (§ 10 Absatz 3 AStG) gegebenenfalls eine Gegenberichtigung vorzunehmen (vergleiche BFH vom 19. März 2002, I R 4/01, BStBl II 2002 S. 644).

**Beispiel:** Die M-AG (Sitz im Inland) steht in Geschäftsbeziehung zu ihrer Tochtergesellschaft (T-AG) im Ausland. Diese ist Zwischengesellschaft im Sinne des §§ 7 ff. AStG; ihre gesamten Einkünfte sind als passiv zu qualifizieren. Sollten die Einkünfte der M-AG aufgrund dieser Geschäftsbeziehung gemindert sein, sind diese zunächst nach dem Fremdvergleichsgrundsatz zu korrigieren.

**Variante 1 (Nutzungsüberlassung):** Die M-AG vergibt ein Darlehen in Höhe von einer Million Euro an die T-AG zu einem fremdunüblich niedrigen Zinssatz (ein Prozent, fremdüblich wären zehn Prozent). Die Berichtigung nach § 1 AStG führt zu einer Einkommenserhöhung in Höhe von 90 000 Euro bei der M-AG. Im Ausland wurde bei der T-AG keine Gegenberichtigung nachvollzogen. Für Zwecke der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung ist eine fiktiv korrespondierende Gegenberichtigung in Form eines Zinsabzugs bei der T-AG vorzunehmen, um eine Doppelbesteuerung der Einkünfte der Zwischengesellschaft im Rahmen der Anwendung der Regelungen über die Hinzurechnungsbesteuerung zu vermeiden. Die nach § 10 AStG a. F. abziehbaren oder nach § 12 AStG anzurechnenden Steuern sind entsprechend zu kürzen, auch wenn im Ausland keine Gegenberichtigung stattfindet.

Sollte die Erstberichtigung in einem anschließenden Verständigungs- oder Schiedsverfahren rückgängig gemacht werden, kann die fiktiv korrespondierende Gegenberichtigung insoweit rückgängig zu machen und bei der Hinzurechnungsbesteuerung entsprechend zu berücksichtigen sein; auf §§ 174, 175a Abgabenordnung (AO) wird hingewiesen. Sofern der ausländische Staat eine Gegenberichtigung vornimmt, sind auch die anrechenbaren Steuern zu berichtigen.

**Variante 2:** Die M-AG überträgt unentgeltlich ein Wirtschaftsgut mit einem Teilwert in Höhe von 900 000 Euro an die T-AG. Der Fremdvergleichspreis beträgt eine Million Euro. Die Berichtigung nach § 1 AStG führt zu einer Einkommenserhöhung in Höhe von 100 000 Euro bei der M-AG (900 000 Euro haben schon innerbilanziell die Anschaffungskosten der Beteiligung an der T-AG erhöht, da es sich um eine verdeckte

Einlage des Wirtschaftsguts gehandelt hat). Im Ausland wurde bei der T-AG das Wirtschaftsgut mit 900 000 Euro ergebnisneutral erfasst, und es wird linear über zehn Jahre abgeschrieben. Für Zwecke der Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung ist eine fiktiv korrespondierende Gegenberichtigung in Form eines zusätzlichen jährlichen AfA-Betrags in Höhe von einem Zehntel von 100 000 Euro = 10 000 Euro bei der T-AG vorzunehmen, um eine Doppelbesteuerung der Einkünfte der Zwischengesellschaft im Rahmen der Anwendung der Regelungen über die Hinzurechnungsbesteuerung zu vermeiden. Die nach § 10 AStG a. F. abziehbar beziehungsweise nach § 12 AStG anzurechnenden Steuern sind entsprechend zu kürzen, auch wenn im Ausland keine Gegenberichtigung stattfindet.

### **C. Nahestehende Personen (§ 1 Absatz 2 AStG)**

- 1.9 Eine Einkünfteberichtigung gemäß § 1 AStG setzt voraus, dass dieser eine Geschäftsbeziehung des Steuerpflichtigen mit einer ihm nahestehenden Person zugrunde liegt (§ 1 Absatz 2 AStG). Dem Steuerpflichtigen nahestehende Personen in diesem Sinne können natürliche und juristische Personen sein sowie gemäß § 1 Absatz 1 Satz 2 Halbsatz 2 AStG auch Personengesellschaften oder Mitunternehmerschaften.
- 1.10 Die Verflechtung durch beherrschenden Einfluss (vergleiche § 1 Absatz 2 Nummer 2 und Nummer 3 Buchstabe c AStG) kann auf rechtlicher oder tatsächlicher Grundlage oder dem Zusammenwirken beider beruhen. Unter beherrschendem Einfluss anderer können auch natürliche Personen stehen. Die Verflechtung wird bereits durch die Möglichkeit begründet, einen beherrschenden Einfluss auszuüben.
- 1.11 Unmittelbare und mittelbare Beteiligungen eines Steuerpflichtigen sind für die Beurteilung, ob ein Nahestehen im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG vorliegt, zusammenzurechnen (vergleiche BFH vom 28. Juni 1978, I R 90/76, BStBl II 1978 S. 590).

**Beispiel:** A ist zu 15 Prozent an der ausländischen Gesellschaft T1 unmittelbar beteiligt. Ferner erwirbt A eine weitere unmittelbare Beteiligung in Höhe von 20 Prozent an der ausländischen Gesellschaft T2, die ihrerseits mit zehn Prozent an der Gesellschaft T1 beteiligt ist. Somit ist A sowohl unmittelbar als auch mittelbar an T1 beteiligt. Die Ermittlung der Beteiligungsquote folgt einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise. Das be-

deutet, dass die Beteiligungsquoten der mittelbaren Beteiligungen anteilmäßig berechnet werden.  $10 \text{ Prozent} \times 20 \text{ Prozent} / 100 \text{ Prozent} = \text{zwei Prozent}$ . Die unmittelbare und mittelbare Beteiligung des A an der T1 beträgt somit bei einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise insgesamt 17 Prozent.

- 1.12 Für das Vorliegen eines Einflusses außerhalb der Geschäftsbeziehung (vergleiche § 1 Absatz 2 Nummer 4 erste Alternative AStG) ist kein beherrschender Einfluss erforderlich. Die nahestehende Person oder der Steuerpflichtige müssen aber tatsächlich dazu imstande sein, einen allgemeinen außerhalb der Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auf den jeweils anderen auszuüben. Es muss also eine Möglichkeit bestehen, dass bei der Gestaltung der jeweiligen Geschäftsbeziehungen aufgrund des Einflusses kein für die fremdübliche Aushandlung von deren Bedingungen genügender Interessengegensatz besteht.
- 1.13 Ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte eines anderen (vergleiche § 1 Absatz 2 Nummer 4 zweite Alternative AStG) kann sowohl wirtschaftlicher als auch persönlicher Natur sein (vergleiche BFH vom 19. Januar 1994, I R 93/93, BStBl II 1994 S. 725). Das Interesse muss sich auf die zu überprüfenden Einkünfte selbst beziehen.
- 1.14 Von einem eigenen Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen kann auch bei allen Beteiligten an Netzwerken und deren Organisationseinheiten auszugehen sein. Ein Netzwerk liegt vor, wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken (vergleiche § 319b Handelsgesetzbuch). Mithin können auch rechtlich selbständige Unternehmen in einem globalen Netzwerk, die sich insbesondere durch eine enge strategische und fachliche Vernetzung dieses Netzwerks ausweisen, einander nahestehende Personen sein.
- 1.15 Ebenso kann im Einzelfall von dem Vorliegen eines eigenen Interesses an den Einkünften eines anderen bei pyramidalen Organisationsstrukturen ausgegangen werden. Pyramidale Organisationen zeichnen sich beispielsweise dadurch aus, dass die Mitglieder sich einem einheitlichen Regelwerk beziehungsweise Statuten unterwerfen und ein gemeinsames Ziel verfolgen (zum Beispiel die Durchführung eines Wettbewerbs). Dabei ist es grundsätzlich für alle Mitglieder von Interesse, dass das in der Hierarchie bezie-

ungsweise im pyramidalen Aufbau höchste Mitglied insbesondere finanziell gut gestellt ist, da dies wiederum positive Auswirkungen auf alle anderen Mitglieder haben kann.

#### **D. Geschäftsbeziehung (§ 1 Absatz 4 AStG)**

1.16 Geschäftsbeziehungen sind einzelne oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Vorgänge (Geschäftsvorfälle) zwischen einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person (vergleiche § 1 Absatz 4 AStG). Hierunter fallen beispielsweise Warenlieferungen, Dienstleistungen, Finanzierungsbeziehungen, die Überlassung oder Übertragung von immateriellen Werten, Arbeitnehmerüberlassungen und Umlagen. Maßgebend ist eine wirtschaftliche Betrachtung. Es kommt dabei nicht darauf an, ob ein angemessenes, ein unangemessenes oder kein Entgelt vereinbart worden ist.

1.17 Geschäftsbeziehungen zum Ausland zwischen einander nahestehenden Personen können auch mittels inländischer oder ausländischer Betriebsstätten bestehen.

**Beispiel 1:** Eine inländische Gesellschaft unterhält zu einer ihr nahestehenden inländischen Gesellschaft Geschäftsbeziehungen, die steuerlich einer ausländischen Betriebsstätte der nahestehenden Gesellschaft zuzuordnen sind.

**Beispiel 2:** Eine ausländische Gesellschaft unterhält zu einer ihr nahestehenden ausländischen Gesellschaft Geschäftsbeziehungen, die steuerlich einer inländischen Betriebsstätte der nahestehenden Gesellschaft zuzuordnen sind.

**Beispiel 3:** Eine ausländische Gesellschaft unterhält zu einer ihr nahestehenden ausländischen Gesellschaft eine Geschäftsbeziehung, die steuerlich einer inländischen Betriebsstätte der ausländischen Gesellschaft zuzuordnen ist.

**Beispiel 4:** Eine inländische Gesellschaft unterhält zu einer ihr nahestehenden inländischen Gesellschaft eine Geschäftsbeziehung, die steuerlich einer ausländischen Betriebsstätte der inländischen Gesellschaft zuzuordnen ist.

1.18 Geschäftsbeziehungen zum Ausland können auch bestehen, wenn ein Geschäftsvorfall zwischen ausländischen einander nahestehenden Personen vorliegt, der sich auf die Höhe der inländischen Einkünfte einer der Personen auswirkt (zum Beispiel im Fall der Vermietung inländischen Grundbesitzes).

- 1.19 Gesellschaftsvertragliche Vereinbarungen sind keine Geschäftsbeziehungen. Unter einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung im Sinne des § 1 Absatz 4 AStG ist eine Vereinbarung zu verstehen, die unmittelbar zu einer rechtlichen Änderung der Gesellschafterstellung führt (zum Beispiel der Beteiligungshöhe oder der Beteiligungsrechte); mithin eine Vereinbarung, die das Verhältnis zwischen Gesellschaft und Gesellschafter regelt.
- 1.20 Die formale Aufnahme eines Geschäftsvorfalles oder einer Geschäftsbeziehung in den Gesellschaftsvertrag führt als solche nicht zu einer gesellschaftsvertraglichen Vereinbarung, die den Anwendungsbereich des § 1 AStG ausschließt, es sei denn, der Geschäftsvorfall oder die Geschäftsbeziehung führt zu einer tatsächlichen Änderung der materiellen Gesellschafterstellung. Die bloße Aufnahme in den Gesellschaftsvertrag kann bereits deshalb nicht genügen, weil sie das Merkmal der Geschäftsbeziehungen und damit den Tatbestand des § 1 Absatz 4 AStG in das Belieben der Beteiligten stellen würde. Entscheidend ist vielmehr, ob der Geschäftsvorfall unter Heranziehung des für die nahestehende Person geltenden Gesellschaftsrechts auf einer gesellschaftsvertraglichen Abrede beruht, die mit einer Änderung der materiellen Gesellschafterstellung verbunden ist (vergleiche BFH vom 27. April 2000, I R 58/99, BStBl II 2001 S. 168 zur „Kapitalrücklage“ im ausländischen Handels- und Gesellschaftsrecht).
- 1.21 Die Übertragung von Stimmrechten kann eine Geschäftsbeziehung darstellen, wenn mit ihr ein wirtschaftlicher Vorteil einhergeht, der unter fremden Dritten vergütet werden würde.
- Beispiel:** Die A GmbH ist an der im Ausland ansässigen B Corp. zu sechs Prozent und an der im Ausland ansässigen C Corp. zu 30 Prozent beteiligt. Die C Corp. wiederum ist zu 24 Prozent an der B Corp. beteiligt. Die C Corp. benötigt zur Erzielung bestimmter steuerlicher und wirtschaftlicher Vorteile eine Sperrminorität der Stimmrechte an der B Corp. Die C Corp. könnte sich daher mit der A GmbH zu einem Aktionärspool zusammenschließen und einen Stimmbindungsvertrag abschließen.
- 1.22 Im Rahmen der Geschäftsbeziehungen werden Bedingungen vereinbart oder auferlegt, die dem Fremdvergleich zugänglich sind. Zu diesen Bedingungen gehören insbesondere Vereinbarungen über Preise, Vertragslaufzeiten, (Rück-)Zahlungsmodalitäten, Durchführungsbedingungen, Rabatte oder Boni, Preisanpassungsklauseln, Sicherheiten sowie Vertragsänderungs- und -kündigungsmöglichkeiten. Die aufgrund der fehlenden

Fremdüblichkeit einzelner Bedingungen veranlassen Einkunfts minderungen unterfallen dem Berichtigungsbefehl von § 1 AStG (vergleiche BFH vom 9. Juni 2021, I R 32/17, BStBl II 2023 S. 686 Rn. 34 f.). Allein die Fremdunüblichkeit einzelner Bedingungen führt aber nicht dazu, dass die Geschäftsbeziehung als solche als fremdunüblich zu qualifizieren ist. Es bedarf der Würdigung aller Gesamtumstände im Einzelfall.

- 1.23 Nicht zu diesen Bedingungen gehören Umstände, die nicht von den einander nahestehenden Personen beeinflusst werden können. Sie sind als gegeben hinzunehmen. Ihre Auswirkungen auf den Preis sind zu beachten. Hierzu gehören zum Beispiel gesetzliche Rahmenbedingungen oder die Gegebenheiten des jeweiligen Marktes.

## **Kapitel II Bedeutung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien für die Prüfung der grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen**

- 2.1 Für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung wird auf die Anlage 1 verwiesen, um eine internationale Ausrichtung und eine Orientierung an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien (OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) zu gewährleisten. Nur auf diese Weise kann sichergestellt werden, dass eine international einheitliche Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes erfolgt und hierdurch eine Doppelbesteuerung sowie (doppelte) Nichtbesteuerung vermieden werden.
- 2.2 Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien unterstützen sowohl die Steuerpflichtigen als auch Finanzverwaltungen, um den jeweiligen Einzelfall einer im internationalen Kontext sachgerechten Lösung zuzuführen. Entsprechend orientiert sich die deutsche Finanzverwaltung im Rahmen des geltenden innerstaatlichen Rechts grundsätzlich an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien und zwar unabhängig davon, ob es sich um einen Sachverhalt handelt, bei dem ein DBA anwendbar ist, das mit einem OECD-Mitgliedstaat oder Nicht-OECD-Mitgliedstaat vereinbart wurde, oder ob kein DBA anwendbar ist.
- 2.3 Ob eine statische oder dynamische Auslegung von Artikel 9 Absatz 1 OECD-MA oder UN-MA nachgebildeten Artikeln in den jeweiligen DBA zu erfolgen hat (allgemein für eine statische Auslegung von Abkommensvorschriften etwa BFH vom 11. Juli 2018, I R 44/16, BStBl II 2023 S. 430), ist in Bezug auf den Fremdvergleichsgrundsatz nicht entscheidungserheblich (diese Annahme zugrunde legend BFH vom 17. Oktober 2001,



I R 103/00, BStBl 2004 II S. 171 sowie vom 18. Mai 2021, I R 4/17, BStBl II 2023 S. 678 Rn. 39). Aus einem Artikel 9 Absatz 1 OECD-/UN-MA nachgebildeten Artikel und § 1 AStG folgt nur, dass der Fremdvergleichsgrundsatz zur Anwendung zu bringen ist. Der Fremdvergleichsgrundsatz basiert vor allem auf der Anwendung von ökonomischen Prinzipien, die zeit- und kontextabhängig sind (vergleiche Artikel 9 OECD-Musterkommentar 2017 Rn. 1). Der Fremdvergleichsgrundsatz enthält daher genügend Flexibilität, um auf aktuelle Entwicklungen, wie die fortschreitende Digitalisierung der Wirtschaft, zu reagieren und diese, ohne weitere gesetzliche Maßnahmen, berücksichtigen zu können. Entsprechend ist auch die fortwährende Entwicklung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu verstehen. Die fortlaufende Überarbeitung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien erfolgt im Rahmen der Auslegungsmöglichkeiten des Artikels 9 Absatz 1 OECD-MA und stellt damit nicht jeweils eine neue Interpretation dieses Artikels dar.

- 2.4 Die nachfolgenden Randnummern enthalten gegenüber den OECD-Verrechnungspreisleitlinien weitergehende Konkretisierungen, die zur Sicherstellung einer gleichmäßigen Besteuerung notwendig sind.
- 2.5 Darüber hinaus können für die Prüfung von grenzüberschreitenden Geschäftsbeziehungen auch die Verlautbarungen des Gemeinsamen EU-Verrechnungspreisforums (EU Joint Transfer Pricing Forum – JTPF) hilfreich sein, insbesondere wenn ein Sachverhalt in Bezug zu einem EU-Mitgliedstaat zu würdigen ist.
- 2.6 Insbesondere in Bezug zu Entwicklungs- und Schwellenländern enthält auch das Verrechnungspreishandbuch der Vereinten Nationen für Entwicklungsländer (United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries) unterstützende, praktische und hilfreiche, aber nicht bindende Leitlinien.

### **Kapitel III Leitlinien**

#### **A. Fremdvergleichsgrundsatz**

- 3.1 Geschäftsbeziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person sind steuerlich danach zu beurteilen, ob sich die Beteiligten wie voneinander unabhängige Dritte verhalten haben oder verhalten (Fremdvergleich). Zugrunde zu legen ist die verkehrübliche Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters gegenüber Fremden (vergleiche BFH vom 16. März 1967, I 261/63, BStBl III

1967 S. 626; BFH vom 10. Mai 1967, I 187/64, BStBl III 1967 S. 498). Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird mit der gebotenen Sorgfalt den Fremdvergleichspreis aus den verfügbaren oder ihm zugänglichen Daten ableiten. Ob eine Vergütung zu entrichten und gegebenenfalls in welcher Höhe ein Fremdvergleichspreis anzusetzen ist, richtet sich dabei stets nach der Denkfigur des doppelten ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters.

- 3.2 Maßgebend für die Betrachtung der Geschäftsbeziehungen zwischen einem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person sind gemäß § 1 Absatz 3 Satz 1 AStG die dem jeweiligen Geschäftsvorfall zugrundeliegenden tatsächlichen Verhältnisse nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt (vergleiche BFH vom 30. Juli 1965, VI 288/63 U, BStBl III 1965 S. 613; vom 26. Februar 1970, I R 42/68, BStBl II 1970 S. 419 und vom 15. Januar 1974, VIII R 63/68, BStBl II 1974 S. 606), also die tatsächlich durchgeführte Geschäftsbeziehung. Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes erfordert daher eine umfassende Sachverhaltsaufklärung durch die Steuerpflichtigen, um eine sachgerechte Würdigung des Einzelfalls zu ermöglichen.
- 3.3 Der Fremdvergleichsgrundsatz als solcher ist im In- und Outboundfall einheitlich anzuwenden.
- 3.4 Die Zugehörigkeit des Steuerpflichtigen zu einer multinationalen Unternehmensgruppe ist bei der Prüfung der Verrechnungspreise in dem nachfolgend dargestellten Rahmen zu berücksichtigen. Es sind nicht die Gewinne zu ermitteln, die der Steuerpflichtige erzielt hätte, wenn er gänzlich unabhängig gewesen wäre, sondern diejenigen, die er als ein einer Unternehmensgruppe zugehöriges Unternehmen bei Vereinbarung von Bedingungen wie zwischen voneinander unabhängigen Dritten erzielt hätte (siehe beispielsweise Rn. 3.71 und 3.126 zum Konzernrückhalt). In diesem Zusammenhang sind auch die nicht dispositiven rechtlichen Gegebenheiten als Umstand hinzunehmen, die den Preis zwischen einander nahestehenden Personen beeinflussen (vergleiche Rn. 1.23). Sieht zum Beispiel das Insolvenzrecht eines Staates vor, dass nahestehende Personen stets nachrangig zu befriedigen sind, ist dieser Umstand bei der Bepreisung des Geschäftsvorfalles sachgerecht zu berücksichtigen (vergleiche BFH vom 18. Mai 2021, I R 62/17, BStBl II 2023 S. 723 Rn. 15).
- 3.5 Bei der Durchführung des Fremdvergleichs ist in einem ersten Schritt eine Funktions- und Risikoanalyse der an dem Geschäftsvorfall Beteiligten vorzunehmen, § 1 Absatz 3

Satz 2 AStG. Den Kern bildet hierbei der Risikokontrollansatz, wonach eine Zuordnung von Risiken auf Grundlage von (Personal-)Funktionen zur Kontrolle der Risiken erfolgt sowie von den finanziellen Mitteln zur Übernahme von Risiken abhängt. Kontrolle wird dabei definiert als die Fähigkeit, darüber zu entscheiden, Risiken einzugehen und Risiken zu managen, und diese Entscheidungsfunktionen auch auszuüben (Tz. 1.65 der Anlage 1).

- 3.6 Es ist daher zu analysieren, welche an dem Geschäftsvorfall Beteiligten (insbesondere Unternehmen) die personellen Ressourcen sowie die tatsächliche Möglichkeit zur Kontrolle von Risiken und die finanziellen Mittel zur Tragung von Risiken haben (Tz. 1.61 der Anlage 1). Voraussetzung hierfür ist grundsätzlich, dass die Entscheidungsträger die notwendigen Erfahrungen und Kompetenzen haben und über eine ausreichende Informationsbasis verfügen (Tz. 1.66 der Anlage 1).
- 3.7 Die nach dieser Analyse einem Unternehmen zugeordneten Funktionen, Risiken und eingesetzten Vermögenswerte sind ein Maßstab für die Wertigkeit der Tätigkeit im Rahmen der Gesamttätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe. Auf der Basis der Beschreibung des Wertschöpfungsprozesses der multinationalen Unternehmensgruppe kann eine Wertschöpfungsanalyse durchgeführt werden. Diese ist Grundlage für die funktions- und risikoadäquate Zuordnung des anteiligen Gewinns am Gesamtgewinn der multinationalen Unternehmensgruppe.
- 3.8 Bei der Durchführung des Fremdvergleichs sind die realistischerweise zur Verfügung stehenden Handlungsalternativen einzubeziehen. Die Anerkennung und Beachtung der Zugehörigkeit zu einer Unternehmensgruppe sowie geschäftspolitische Strategien der multinationalen Unternehmensgruppe stehen dem Fremdvergleichsgrundsatz nicht entgegen.

## **E. Verrechnungsmethoden und Bewertungstechniken**

- 3.9 Für die Ermittlung und Prüfung von Verrechnungspreisen sind die Grundsätze des Kapitels II der Anlage 1 anzuwenden. Verrechnungsmethoden sind insbesondere die
- a) Preisvergleichsmethode,
  - b) Wiederverkaufspreismethode,
  - c) Kostenaufschlagsmethode,

- d) geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode und
  - e) geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode (vergleiche hierzu insbesondere als praktische Prüfungshilfe auch das Arbeitspapier zur Anwendung des Profit Split in der EU „The application of the profit split method within the EU, DOC: JTPF/002/2019/EN des JTPF)“.
- 3.10 Die angeführten Methoden stellen keine abschließende Aufzählung dar. Zwar führt auch die OECD nur diese fünf Methoden als Verrechnungspreismethoden an, jedoch kann auch eine Kombination der Methoden im Einzelfall angebracht sein.
- 3.11 Bei der Verwendung von Nettogewinnindikatoren zur Bestimmung von Fremdvergleichspreisen mittels der geschäftsvorfallbezogenen Nettomargenmethode ist zu beachten, dass nicht betriebliche Elemente wie Zinserträge und Zinsaufwendungen, Erträge und Aufwendungen aus Beteiligungen, Wertpapieren und anderen Finanzanlagen sowie Ertragsteuern grundsätzlich bei der Bestimmung des Nettogewinns ausgeschlossen werden (Tz. 2.86 der Anlage 1). Im Einzelfall können bestimmte Finanzierungserträge oder -aufwendungen sachgerecht zu berücksichtigen sein (vergleiche Tz. 2.87 der Anlage 1). Auch rechnerische Finanzierungsanteile betrieblicher Einnahmen und Aufwendungen (zum Beispiel Zinsanteil der Zuführungen zu Pensionsrückstellungen) können bei der Ermittlung des Nettogewinns einzubeziehen sein. Dies erfordert eine genaue Sachverhaltsermittlung hinsichtlich der Gründe für den Finanzierungsbedarf und der Auswirkung auf die Preisgestaltung. Hinsichtlich der Kriterien zur Ermittlung der geeigneten Bezugsgröße für den Nettogewinn vergleiche Tz. 2.92 ff. der Anlage 1.
- 3.12 Können für die Bestimmung eines Fremdvergleichspreises keine Vergleichswerte festgestellt werden, ist der Fremdvergleichspreis nach dem hypothetischen Fremdvergleich im Sinne des § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG unter Beachtung des § 1 Absatz 1 Satz 3 AStG zu bestimmen. Hiervon ist grundsätzlich auszugehen,
- a) wenn immaterielle Werte oder Rechte Gegenstand eines Geschäftsvorfalles sind,
  - b) wenn eine Funktionsverlagerung stattfindet oder
  - c) soweit bei Anwendung der in Rn. 3.9 Buchstabe e genannten Methode keine Vergleichswerte für die Ermittlung von Werten festgestellt werden können.

- 3.13 Beim hypothetischen Fremdvergleich wird auf ökonomisch anerkannte Bewertungsmethoden abgestellt. Solche anerkannten Methoden sind insbesondere die Ertragswertmethoden und Discounted-Cashflow-Methoden, die auf dem abgezinnten Wert prognostizierter zukünftiger Einnahmeströme oder Cashflows des Bewertungsobjekts basieren. Grundsätzlich erfordern alle anerkannten Bewertungsmethoden unter anderem realistische und verlässliche Werte in Bezug auf finanzielle Prognosen, Wachstumsraten, Abzinsungssätze, Lebens- oder Nutzungsdauern und steuerliche Effekte.
- 3.14 Bei der Prüfung einer Bewertungsmethode sollen der Bewertungszweck sowie gegebenenfalls die Annahmen und Bewertungsparameter in vom Steuerpflichtigen für nichtsteuerliche Zwecke durchgeführten anderen Bewertungen berücksichtigt werden. Bei Inkonsistenzen zwischen den Annahmen in einer für Verrechnungspreiszwecke durchgeführten Bewertung und den Annahmen in einer für andere Zwecke durchgeführten Bewertung, die in einem zeitlich zusammenhängenden Kontext steht, soll vom Steuerpflichtigen eine Erklärung verlangt werden.
- 3.15 Ein nach §§ 9, 11 Absatz 2 Satz 2 Bewertungsgesetz (BewG) ermittelter gemeiner Wert für Anteile an Kapitalgesellschaften, Beteiligungen an Personengesellschaften oder Vermögensmassen kann als Anhaltspunkt für den Fremdvergleichspreis dienen. Der Substanzwert nach § 11 Absatz 2 Satz 3 BewG ist regelmäßig kein Fremdvergleichspreis. Das vereinfachte Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG ist ein stark vereinfachtes Bewertungsmodell, bei dem die Ergebnisse der Vergangenheit als Anhaltspunkt für die voraussichtlichen künftigen Ergebnisse dienen. Es kann zum Beispiel bei Schätzungen wegen mangelnder Mitwirkung des Steuerpflichtigen, bei erheblichen Schwierigkeiten bei der Ermittlung von künftigen Ergebnissen auf den Zeitpunkt des Geschäftsvorfalles oder nicht plausiblen Prognoserechnungen im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes angewandt werden.
- 3.16 Auf den Bericht des JTPF über den Einsatz von Methoden zur wirtschaftlichen Bewertung von Verrechnungspreisen „Report on the use of economic valuation techniques in transfer pricing (DOC: JTPF/003/2017/FINAL/EN)“ und Kapitel VI der Anlage 1, insbesondere D.2.6.3 – D.2.6.4.5 wird verwiesen.
- 3.17 Ist der bei der Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs bestimmte Mindestpreis des Leistenden höher als der Höchstpreis des Leistungsempfängers, ist zu prüfen, ob die Ursache hierfür in einer weiteren Geschäftsbeziehung begründet liegt. Ist dies

nicht der Fall, ist die Differenz zwischen den am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen aufzuteilen (Tz. 28 des Berichts des JTPF über den Einsatz von Methoden zur wirtschaftlichen Bewertung von Verrechnungspreisen, am angegebenen Ort.).

## **F. Vergleichbarkeitsanalyse**

### **C.1 Grundsatz**

- 3.18 Für die Prüfung der Vergleichbarkeit nach § 1 Absatz 3 Satz 3 AStG sind die Grundsätze des Kapitels III der Anlage 1 anzuwenden. Auf den Bericht des JTPF zur Nutzung von Vergleichswerten in der EU “Report on the use of comparables in the EU (DOC: JTPF/007/2016/FINAL/EN)” wird besonders hingewiesen.
- 3.19 Ein Vergleich der Geschäftsbeziehungen, wie sie einerseits zwischen fremden Dritten und andererseits zwischen einander nahestehenden Personen zustande kommen, und ein Vergleich der Ergebnisse unabhängiger Unternehmen mit denen des geprüften Unternehmens sind nur dann aussagefähig, wenn die Verhältnisse, die den Geschäftsbeziehungen jeweils zugrunde liegen, identifiziert wurden und vergleichbar sind. Für die Vergleichbarkeitsprüfung sind alle Faktoren heranzuziehen, die sich auf die Preisgestaltung auswirken könnten. Dazu gehören
- a) die vertraglichen Bedingungen, die dem Geschäftsvorfall zugrunde liegen (vergleiche Tz. 1.42 bis 1.50 der Anlage 1),
  - b) die von den einzelnen am Geschäftsvorfall beteiligten Unternehmen ausgeübten Funktionen unter Berücksichtigung der genutzten Vermögenswerte und übernommenen Risiken, einschließlich der Zusammenhänge zwischen diesen Funktionen und der allgemeinen Wertschöpfung der multinationalen Unternehmensgruppe, der die Beteiligten angehören, der Begleitumstände des Geschäftsvorfalles und der branchenüblichen Gepflogenheiten (Funktions- und Risikoanalyse, vergleiche Tz. 1.51 ff. der Anlage 1),
  - c) die Eigenschaften des übertragenen Wirtschaftsguts oder der geleisteten Dienste (vergleiche Tz. 1.127 bis 1.129 der Anlage 1),
  - d) die wirtschaftlichen Verhältnisse der Beteiligten und des Markts, auf dem sie tätig sind (vergleiche Tz. 1.130 bis 1.133 der Anlage 1) sowie
  - e) die von den Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien (vergleiche Tz. 1.134 bis 1.138 der Anlage 1).

Insbesondere diese Faktoren sind im Rahmen der Aufzeichnungspflicht nach § 90 Absatz 3 AO zu erfassen (vergleiche Verwaltungsgrundsätze 2020 vom 3. Dezember 2020, BStBl I 2020 S. 1325).

- 3.20 Die sachgerechte Durchführung der Vergleichbarkeitsanalyse erfordert
- a) eine Bestimmung der Jahre, die erfasst werden;
  - b) eine sorgfältige Analyse der Umstände des Steuerpflichtigen;
  - c) eine Funktions- und Risikoanalyse;
  - d) eine Bewertung von existierenden internen Vergleichswerten;
  - e) eine Feststellung von zugänglichen Informationsquellen zu externen Vergleichswerten;
  - f) eine Auswahl der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode;
  - g) eine Identifizierung von potenziellen Vergleichswerten;
  - h) Feststellungen und Durchführung von Vergleichbarkeitsanpassungen;
  - i) eine Interpretation und Nutzung der erfassten Daten.
- 3.21 Bei der Analyse greift grundsätzlich das Prinzip der Abschnittsbesteuerung. Um die wirtschaftlichen Auswirkungen von Geschäfts-, Produkt- und Konjunkturzyklen sowie Sondereffekte zu berücksichtigen, kann es jedoch zweckmäßig sein, Mehrjahresanalysen durchzuführen. Durchschnittswerte von Vergleichswerten mehrerer Vorjahre dürfen daher verwendet werden, wenn dies zu einer besseren Qualität der Vergleichswerte führt als die Betrachtung von Vergleichswerten nur eines Wirtschaftsjahrs (vergleiche Buchstabe e) bis i) der Empfehlung 6 des Berichts des JTPF zur Nutzung von Vergleichswerten in der EU, am angegebenen Ort.).
- 3.22 Eine Vergleichbarkeit ist nicht gegeben, wenn Geschäftsbedingungen oder Umstände eines zum Vergleich herangezogenen Geschäftsvorfalles, die eine nicht unwesentliche Auswirkung auf den Preis oder den Gewinn haben, sich so erheblich voneinander unterscheiden, dass die Unterschiede durch Anpassungsrechnungen nicht beseitigt werden können. Dies gilt insbesondere, wenn spezielle, besonders wertvolle immaterielle Werte oder Rechte daran Gegenstand der Geschäftsbeziehung sind oder sich die maßgeblichen Funktionen oder Risiken im Rahmen von Geschäftsbeziehungen erheblich unterscheiden. Gleiches gilt, wenn für einen zum Vergleich herangezogenen Geschäftsvorfall die für die Beurteilung seiner Vergleichbarkeit relevanten Daten so lückenhaft, unüberprüf-

bar oder im Hinblick auf ihre Qualität so unzuverlässig sind, dass ihnen keine Aussagekraft beigemessen werden kann. In diesen Fällen sind verwendbare Vergleichswerte nicht feststellbar.

## **C.2 Zusammenfassung von Geschäftsvorfällen**

- 3.23 Die Vergleichbarkeitsanalyse ist grundsätzlich für den einzelnen Geschäftsvorfall vorzunehmen. Sind einzelne Geschäftsvorfälle eines Steuerpflichtigen so eng miteinander verbunden oder folgen so eng aufeinander, dass eine sachgerechte Beurteilung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles nicht möglich ist, sollten diese unter Anwendung der am besten geeigneten Verrechnungspreismethode zusammen beurteilt werden (Tz. 3.9 der Anlage 1). Dies gilt insbesondere in Fällen
- a) langfristiger Verträge über Warenlieferungen und Dienstleistungen,
  - b) einheitlicher Preisgestaltung für im Hinblick auf Art, Produktion oder Vertrieb eng miteinander verbundener Produkte (Palettenbetrachtung).

Entspricht es der Geschäftsstrategie des Steuerpflichtigen, bestimmte Geschäftsvorfälle zu bündeln, um über die Gesamtheit der Geschäftsvorfälle und nicht unbedingt durch ein bestimmtes Produkt innerhalb dieses Portfolios einen angemessenen Gewinn zu erzielen (Portfolioansatz), sind diese Geschäftsvorfälle ebenfalls zusammen zu analysieren (Tz. 2.96 und 3.10 der Anlage 1). Dies bedeutet aber nicht, dass für diese bei einem Steuerpflichtigen zusammengefassten Geschäftsvorfälle immer eine einheitliche Verrechnungspreismethode anzuwenden ist. Zudem ist es nicht fremdvergleichskonform, wenn bei Anwendung des Portfolioansatzes auf Ebene der Unternehmensgruppe ein Steuerpflichtiger eine unter dem fremdvergleichsüblichen Niveau liegende Vergütung erhält, um einem anderen Unternehmen dieser Unternehmensgruppe Vorteile zu verschaffen (Tz. 3.10, Tz. 1.130 der Anlage 1).

- 3.24 Werden mehrere unterschiedliche Leistungen im Rahmen eines Vertrags als Gesamtpaket zur Verfügung gestellt (Paketbetrachtung, Tz. 3.11 der Anlage 1) und wird hierfür ein Gesamtpreis vereinbart, kann von der Bestimmung von Einzelpreisen für die einzelnen Leistungen nur dann abgesehen werden, wenn für das Gesamtpaket verlässliche Fremddaten vorgelegt werden oder ein Wert auf Basis des hypothetischen Fremdvergleichs verlässlich bestimmt werden kann.



### **C.3 Vorteilsausgleich**

- 3.25 Ein Ausgleich von Vorteilen mit Nachteilen aus Geschäftsvorfällen ist grundsätzlich nur dann fremdüblich, wenn der Steuerpflichtige bei Geschäftsvorfällen mit der ihm nahestehenden Person nachteilige Bedingungen im Hinblick darauf vereinbart hat, dass er von dieser nahestehenden Person im Rahmen der in Betracht stehenden Geschäftsbeziehung im Gegenzug Vorteile erhält (Tz. 3.13 bis 3.16 der Anlage 1).
- 3.26 Der Vorteilsausgleich setzt voraus, dass
- a) die Geschäfte in einem inneren Zusammenhang zueinander stehen,
  - b) die Vor- und Nachteile bei den einzelnen Geschäftsvorfällen quantifiziert werden können und
  - c) die Vorteilsverrechnung bewusst vereinbart war oder zur Geschäftsgrundlage des nachteiligen Geschäfts gehörte.
- 3.27 Ergibt sich für einen Geschäftsvorfall bereits im Rahmen der Preisbestimmung ein Verlust oder ein unangemessen niedriger Gewinn, ist dieser Nachteil nur anzuerkennen, wenn er durch einen anderen Geschäftsvorfall mit demselben Vertragspartner ausgeglichen wird.
- 3.28 Sind die nachteiligen Bedingungen nicht während des Wirtschaftsjahres, in dem sie sich ausgewirkt haben, ausgeglichen worden, so verhindert ein Ausgleich nur dann die eigentlich vorzunehmende Einkünfteberichtigung, wenn spätestens zum Ende dieses Wirtschaftsjahres bestimmt ist, wann und durch welche Vorteile die Nachteile ausgeglichen werden. Die Nachteile müssen innerhalb eines überschaubaren Zeitraums ausgeglichen werden (Tz. 3.14 der Anlage 1; siehe auch Grundsätze im Zusammenhang mit Verlusten Kapitel III; C.5). Ein Ausgleich ist auch dann gegeben, wenn die den Vorteil begründende Leistung aktiviert wird.

### **C.4 Bandbreitenbetrachtung**

- 3.29 Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes führt regelmäßig zu einer Bandbreite von Vergleichswerten, von denen alle mehr oder minder gleich zuverlässig sind (Tz. 3.55 bis 3.62 der Anlage 1). Sofern feststellbar ist, dass manche dieser Werte auf Geschäftsvorfällen beruhen, die einen geringeren Grad an Vergleichbarkeit aufweisen

als andere, sollten diese ausgeschlossen werden, § 1 Absatz 3a Satz 2 AStG. Hierdurch soll erreicht werden, dass nur Werte in der Bandbreite verbleiben, die für einen Vergleich am besten geeignet sind.

- 3.30 Geben die danach verbleibenden Werte selbst keinen Anhaltspunkt für eine bestimmte Einengung und verbleibt eine Anzahl von Werten, die es zulassen, statistische Methoden zur Einengung von Bandbreiten sinnvoll anzuwenden, ist gemäß § 1 Absatz 3a Satz 3 AStG zur Einengung der Bandbreite die sog. Interquartilmethode zu verwenden.

## **C.5 Verluste**

- 3.31 Unabhängige Unternehmen würden verlustbringende Geschäftsaktivitäten einstellen, wenn keine vernünftige, betriebswirtschaftlich fundierte Erwartung besteht, innerhalb eines überschaubaren Zeitraums einen angemessenen Totalgewinn erzielen zu können (vergleiche BFH vom 17. Februar 1993, I R 3/92, BStBl II 1993 S. 457; BFH vom 17. Oktober 2001, I R 103/00, BStBl II 2004 S. 171; BFH vom 6. April 2005, I R 22/04, BStBl II 2007 S. 658; Tz. 3.64 der Anlage 1). Im Gegensatz dazu kann es für eine multinationale Unternehmensgruppe ökonomisch sinnvoll sein, wenn ein zur Unternehmensgruppe zugehöriges Unternehmen seinen unwirtschaftlichen Geschäftsbetrieb fortführt (Tz. 1.149 der Anlage 1). In solchen Fällen ist dieses Unternehmen von den davon profitierenden Unternehmen zu vergüten. Maßgebend ist das Jahresergebnis vor Steuern und gegebenenfalls vor Ergebnisabführung.
- 3.32 Die Organisation der betrieblichen Abläufe liegt in der unternehmerischen Dispositionsfreiheit. Im Falle von Verlusten ist es erforderlich, neben den tatsächlich ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten Vermögenswerten auch die Verlustursachen (beispielsweise lokales Missmanagement oder Markteroberung im Unternehmensgruppeninteresse) festzustellen. Verfügt ein Unternehmen weder über die maßgeblichen Entscheidungskompetenzen, Risiken einzugehen oder zu vermindern, noch über die finanzielle Kapazität, solche Risiken übernehmen zu können, ist eine steuerliche Zuweisung von Risiken mit den daraus resultierenden Aufwendungen zu diesem Unternehmen fremdunüblich.
- 3.33 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 gegebenenfalls entrichteten Leistungsentgelten (zum Beispiel Lizenzen, Zinsen, Wareneinkauf).

**Beispiel (Anfangsverluste):** Die T GmbH erzielt nach Beginn ihrer Geschäftstätigkeit Verluste in den Jahren 01 bis 03. Um einen angemessenen Totalgewinn über den Zeitraum der Jahre 01 bis 05 vorzuweisen, ist ein ausreichend kompensierender Gewinn in den Jahren 04 und 05 erforderlich.

**Abwandlung:** Die T-GmbH erzielt aus ihrer Geschäftstätigkeit Gewinne in den Jahren 01 bis 10 und Verluste in den Jahren 11 bis 13 (zum Beispiel infolge der Einführung eines neuen Produkts). Um einen angemessenen Totalgewinn über den Zeitraum der Jahre 11 bis 15 vorzuweisen, ist ein ausreichend kompensierender Gewinn in den Jahren 14 und 15 erforderlich.

- 3.34 Der Zeitraum kann aufgrund besonderer Umstände länger (zum Beispiel bei Geschäftsmodellen, die zu Beginn hohe Anfangsinvestitionen erfordern oder in Zeiten schwieriger, von der Unternehmensgruppe nicht beeinflussbarer Marktbedingungen) oder kürzer (zum Beispiel bei Produkten mit kurzem Lebenszyklus) als fünf Jahre sein. Ist im Zeitpunkt der Prüfung noch ungewiss, ob ein angemessener Totalgewinn erzielt werden kann, sollten die Steuerfestsetzungen vorläufig durchgeführt werden (§ 165 Absatz 1 Satz 1 AO).
- 3.35 Die Prüfung, ob ein Unternehmen aus der Ausübung von Routinefunktionen innerhalb eines überschaubaren Zeitraums einen angemessenen (Total-)Gewinn erzielt, umfasst auch die Frage, ob der erzielte Gewinn gemessen am Funktions- und Risikoprofil des

Unternehmens angemessen hoch ist. Grundsätzlich ist das angemessene handelsrechtliche Jahresergebnis vor Steuern und gegebenenfalls Ergebnisabführung maßgebend, wobei bei Vorliegen mehrerer Geschäftsbeziehungen das Ergebnis jeder einzelnen Geschäftsbeziehung zu betrachten ist; es sei denn, es liegen die Voraussetzungen von Rn. 3.23 vor.

- 3.36 Eine Berichtigung der vom Steuerpflichtigen angesetzten Verrechnungspreise kann auch dann erfolgen, wenn eine Vertriebsgesellschaft zu gleichen Preisen beliefert wird wie fremde Dritte, sich die sonstigen Geschäftsbedingungen aber unterscheiden (zum Beispiel Marktverhältnisse, Umsatz- oder Kostensituation oder vertragliche Verhältnisse, wie zum Beispiel Verpflichtung zur Abnahme des gesamten Sortiments).
- 3.37 Werden Verluste eines Unternehmens durch Kapitalzuführungen oder kapitalersetzende Maßnahmen (zum Beispiel Forderungsverzicht, Patronatserklärung) anderer gruppenzugehöriger Unternehmen ausgeglichen, ist dies ein Indiz dafür, dass die Fortführung der unrentablen Geschäftstätigkeit im (Mit-)Interesse der multinationalen Unternehmensgruppe liegt.

## **C.6 Zeitpunkt des Fremdvergleichs**

- 3.38 Maßgebender Zeitpunkt für den Fremdvergleich ist grundsätzlich der Abschluss des Vertrags, nicht der Erfüllungszeitpunkt (vergleiche BFH vom 9. März 1983, I R 182/78, BStBl II 1983 S. 744), § 1 Absatz 3 Satz 4 AStG. Hierfür hat der Steuerpflichtige alle zu diesem Zeitpunkt verfügbaren, zur Preisbestimmung notwendigen Informationen zu ermitteln und nur diese zu berücksichtigen. Der Steuerpflichtige kann sich auf nachträglich bekannt gewordene externe Vergleichswerte stützen, soweit sich diese auf den Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles beziehen.
- 3.39 Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde bei der Verhandlung von Verträgen auch die Vereinbarung etwaiger Kündigungs- und Änderungsoptionen eruieren und entsprechend auch insbesondere Vereinbarungen mit längerer Laufzeit daraufhin überprüfen, ob eine Änderung der Vereinbarung rechtlich möglich und für sein Unternehmen wirtschaftlich vorteilhaft ist oder andere realistisch zur Verfügung stehende Handlungsalternativen bestehen. In derartigen Fällen ist für den Fremdvergleich grund-

sätzlich auf den Zeitpunkt abzustellen, an dem ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter eine bestehende Geschäftsbeziehung neu ausgestaltet hätte oder auf Basis einer anderen realistisch zur Verfügung stehenden Handlungsalternative eine neue Geschäftsbeziehung eingegangen wäre.

- 3.40 Steuerpflichtige können Verrechnungspreise unter Berücksichtigung innerbetrieblicher Plandaten (zum Beispiel Absatzzahlen und Umsatzerlöse, Stückzahlen und Produktionskosten, Vertriebskosten und sonstige betriebliche Kosten) und vorsichtiger Gewinnprognosen festlegen (Planrechnungen). Die Verwendung von Planrechnungen kommt insbesondere in Betracht, wenn mit der jeweiligen Verrechnungspreismethode nicht unmittelbar Fremdvergleichspreise ermittelt werden, sondern lediglich angemessene Werte für bestimmte Renditekennziffern (zum Beispiel Rohgewinnmarge, Kostenaufschlagsatz, operative Marge, Kapital- oder Anlagenrendite).
- 3.41 Planrechnungen sind anhand der Erfahrungen bereits abgelaufener Zeiträume und kaufmännischer, betriebswirtschaftlich fundierter, vorsichtiger Prognosen zu begründen (vergleiche BFH vom 17. Februar 1993, I R 3/92, BStBl II 1993 S. 457). Die tatsächliche Entwicklung der zugrundeliegenden Plandaten und Renditekennziffern sollte unterjährig abgeglichen werden (Soll-Ist-Vergleich), um rechtzeitig auf einen geänderten Geschäftsverlauf reagieren zu können. Wird unterjährig kein Soll-Ist-Vergleich durchgeführt, ist zumindest zum Abschluss des Wirtschaftsjahres ein Vergleich der Planrechnung mit dem tatsächlichen Ergebnis durchzuführen.
- 3.42 Liegt das tatsächliche Ergebnis außerhalb der Bandbreite fremdüblicher Ergebnisse für die jeweilige Renditekennziffer, ist insoweit eine nachträgliche Anpassung des Ergebnisses vorzunehmen.
- 3.43 Planrechnungen sollen fremdübliches Verhalten widerspiegeln. Die Planrechnungen sollen als Element der Vergleichbarkeitsanalyse dazu beitragen, die Bedingungen zu identifizieren, die bei Preisvereinbarungen unter voneinander unabhängigen Unternehmen zustande kommen würden. Bei Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Unternehmen hat jedes Unternehmen, auch wenn es nur Routinefunktionen ausübt, die Chance und das Risiko, aufgrund der eigenen Geschäftstätigkeit in einem bestimmten Rahmen bessere oder schlechtere Ergebnisse zu erzielen. Mit den festgesetz-

ten Verrechnungspreisen und den prognostizierten Plandaten sollte daher bei einer vorsichtigen Gewinnprognose ein mittlerer Wert innerhalb einer Bandbreite für die jeweilige Renditekennziffer erreicht werden.

- 3.44 Führen nachträgliche Anpassungen nach Vornahme des Soll-Ist-Vergleichs dazu, dass ein Unternehmen bevorzugt oder benachteiligt wird (zum Beispiel durch das stetige Abstellen auf den obersten oder untersten Wert einer Bandbreite angemessener Ergebnisse), deuten solche Anpassungen grundsätzlich auf fremdunübliche (Vertrags-)Bedingungen hin.

#### **D. Verwaltungsansätze zur Vermeidung und Beilegung von Verrechnungspreiskonflikten**

- 3.45 Es wird auf das Merkblatt zu internationalen Verständigungs- und Schiedsverfahren (Streitbeilegungsverfahren) auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen vom 27. August 2021 (BStBl I 2021 S. 1495) sowie das Merkblatt über koordinierte steuerliche Außenprüfungen mit Steuerverwaltungen anderer Staaten und Gebiete vom 9. Januar 2017 (BStBl I 2017 S. 89) hingewiesen.

#### **G. Dokumentation**

- 3.46 Auf die Verwaltungsgrundsätze 2020 vom 3. Dezember 2020 (BStBl I 2020 S. 1325) und den Anwendungserlass zur Abgabenordnung insbesondere zu §§ 90, 138a und 162 wird hingewiesen.

#### **H. Immaterielle Werte**

##### **F.1 Grundsatz**

- 3.47 Für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bezüglich der Übertragung oder Überlassung von immateriellen Werten zwischen nahestehenden Personen sind die Grundsätze des Kapitels VI der Anlage 1 anzuwenden. Immaterielle Werte sind im Einklang mit Kapitel VI der Anlage 1 Vermögenswerte,

a) die weder materielle Wirtschaftsgüter oder Beteiligungen noch Finanzanlagen sind,

- b) die Gegenstand eines Geschäftsvorfalles sein können, ohne einzeln übertragbar sein zu müssen, und
  - c) die einer Person eine tatsächliche oder rechtliche Position über diesen Vermögenswert vermitteln können.
- 3.48 Die Übertragung oder Überlassung zur Nutzung eines immateriellen Werts ist zu vergüten, wenn diese auf der Grundlage einer Geschäftsbeziehung erfolgt und hiermit eine finanzielle Auswirkung für den Unternehmer, den Nutzenden, den Übertragenden oder den Überlassenden verbunden ist.
- 3.49 Eine Entgeltfähigkeit der Höhe nach ist daher nur dann anzunehmen, wenn der Nutzende aus einer tatsächlichen oder rechtlichen Einräumung der Nutzung, zum Beispiel der Nutzung eines Unternehmenskennzeichens, einer Firma oder einer Marke, einen wirtschaftlichen Vorteil erwarten kann (vergleiche BFH vom 21. Januar 2016, I R 22/14, BStBl II 2017 S. 336 konkret auf die unternehmerische Tätigkeit bezogene Analyse der Vorteilhaftigkeit), unabhängig davon, ob dieser Vorteil tatsächlich eintritt (Ex-ante-Betrachtung). Die Bewertung richtet sich dann nach dem voraussichtlich eintretenden Nutzen. Tritt der erwartete wirtschaftliche Vorteil nicht ein, so würden voneinander unabhängige Dritte ihre Vereinbarungen überprüfen (Rn. 3.39).
- 3.50 Die Verrechnung von Nutzungsentgelten entspricht nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz, wenn die Nutzungsüberlassung im Zusammenhang mit Lieferungen oder Leistungen steht, bei denen unter Fremden die Überlassung des immateriellen Werts im Preis der Lieferung oder Leistung mit abgegolten sein würde. Dies kann insbesondere bei immateriellen Werten angenommen werden, die lediglich in Zusammenhang mit Vertriebsaktivitäten eines Unternehmens einer multinationalen Unternehmensgruppe genutzt werden, welches ausschließlich und erkennbar Produkte der multinationalen Unternehmensgruppe vertreibt. Ein Ausgleich von Vor- und Nachteilen bei gesonderter Inrechnungstellung von Lieferungen und Leistungen einerseits und für derartige Nutzungsüberlassungen andererseits ist anzuerkennen.
- 3.51 Ein Entgelt wird von einem ordentlichen Geschäftsleiter nur bis zu der Höhe gezahlt, bei der für ihn ein angemessener Betriebsgewinn aus der Nutzung des immateriellen Werts verbleibt.

3.52 Die in Tz. 6.186 bis 6.195 der Anlage 1 vorgenommene Differenzierung von immateriellen Werten in schwer zu bewertende immaterielle Werte und andere immaterielle Werte ist unbeachtlich, da § 1a AStG eine eigenständige Preisanpassungsklausel normiert.

## F.2 DEMPE-Funktionen

3.53 Grundsätzlich erfolgt die Zuordnung von Erträgen aus immateriellen Werten nach den übernommenen Funktionen und Risiken und deren Kontrolle und folgt damit nicht alleine dem Eigentum oder der Inhaberschaft. Es ist daher auf die Wertschöpfungsbeiträge, die aus der Ausübung von sog. DEMPE-Funktionen resultieren, abzustellen. Für diese beschreibende Betrachtung ist eine eigene Funktions- und Risikoanalyse erforderlich. Maßgebend ist, welche Gesellschaften in Bezug auf die Entwicklung (**d**evelopment), Verbesserung (**e**nhancement), Erhaltung (**m**aintenance), den Schutz (**p**rotection) und die Verwertung (**e**xploitation) immaterieller Werte die maßgeblichen (Personal-)Funktionen ausüben, die personellen und finanziellen Kapazitäten zur Übernahme und Kontrolle der damit verbundenen Risiken haben und in welchem Umfang sie wertvolle immaterielle Werte einsetzen (Tz. 6.32 der Anlage 1). Dies führt dazu, dass der Inhaber oder Eigentümer eines immateriellen Werts nicht zwingend berechtigt ist, die Erträge aus einem immateriellen Wert abschließend zu vereinnahmen. Übernehmen andere Unternehmen DEMPE-Funktionen im Hinblick auf den immateriellen Wert, steht diesen ein fremdüblicher Anteil an den aus dem immateriellen Wert erzielten Erträgen zu (vergleiche zur funktionsorientierten Vergütung auch BFH vom 9. August 2000, I R 12/99, BStBl II 2001 S. 140). Eine bestimmte Verrechnungspreismethode ist damit nicht verbunden. Es ist stets die am besten geeignete Verrechnungspreismethode anzuwenden.

3.54 Die allgemeinen Bestimmungen über die Zurechnung von Vermögenswerten und Einkünften sowie über die Ermittlung der Steuerbemessungsgrundlage (zum Beispiel §§ 39 bis 42 AO) bleiben hiervon unberührt.



### F.3 Nutzung von Unternehmenskennzeichen und Marken

- 3.55 Die bloße Nutzung eines Unternehmenskennzeichens innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe ohne die Überlassung von Markenrechten oder anderen immateriellen Werten ist grundsätzlich nicht entgeltfähig. Dies gilt nicht, wenn sich allein aus der Nutzung von Unternehmenskennzeichen wirtschaftliche Vorteile ergeben und Dritte von dieser Nutzung ausgeschlossen werden können.
- 3.56 Die Nutzung eines Markenrechts innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe ist zu entgelten, wenn sich aus der Nutzung des Markenrechts wirtschaftliche Vorteile ergeben und Dritte von dieser Nutzung nach einer für ein geographisches Gebiet, in dem die Nutzung erfolgt, geltenden Rechtsordnung ausgeschlossen werden könnten.
- 3.57 Auch in den Fällen, in denen die Marke mit dem Unternehmenskennzeichen identisch oder nach wirtschaftlichen Aspekten untrennbar verbunden ist, kann die Nutzung des Markenrechts unter den genannten Voraussetzungen dem Grunde nach entgeltfähig sein.

**Beispiel:** Die A-GmbH (ansässig im Inland) räumt der Konzerngesellschaft B-SARL (ansässig in Frankreich) ein Nutzungsrecht an der Marke A ein, sodass die B-SARL dieses auf dem französischen Markt nutzen darf.

**Variante 1:** Der Markenrechtsschutz für die Marke A gilt nur in Deutschland. Dem Grunde nach ist die Einräumung des Nutzungsrechts schon nicht entgeltfähig, da die B-SARL die Marke auf dem französischen Markt auch frei nutzen könnte.

**Variante 2:** Der Markenrechtsschutz für die Marke A gilt auch in Frankreich. Dem Grunde nach ist die Einräumung des Nutzungsrechts entgeltfähig, da die B-SARL die Marke auf dem französischen Markt nicht frei nutzen dürfte. Die A-GmbH könnte die B-SARL von der Nutzung ausschließen.

**Variante 3:** Wie Variante 2, allerdings folgt aus der Nutzung der Marke A auf dem französischen Markt kein wirtschaftlicher Vorteil für die B-SARL, da die Marke in Frankreich gänzlich unbekannt ist. Die B-SARL muss die Marke erst noch mittels Marketingmaßnahmen bekannt machen. Damit mag die Nutzungsüberlassung dem Grunde nach entgeltfähig sein, sie ist aber nicht werthaltig.

- 3.58 Beim Vertrieb von Markenerzeugnissen ist die Benutzung von Marken und Unternehmenskennzeichen regelmäßig nicht separat zu vergüten, da der wirtschaftliche Vorteil hieraus bereits im Abgabepreis für diese Erzeugnisse berücksichtigt wurde.
- 3.59 Die Höhe einer etwaigen Lizenzgebühr bemisst sich im Regelfall nach dem hypothetischen Fremdvergleich.
- 3.60 Der Ansatz eines Schadensersatzanspruchs für eine gegebenenfalls vorliegende Rechtsverletzung genügt dem Fremdvergleichsgrundsatz im Regelfall nicht, da
- a) sonst ignoriert würde, dass die Nutzungsmöglichkeit im Regelfall vom Berechtigten ermöglicht wird, und
  - b) sonst lediglich eine einseitige Betrachtung vorgenommen und ein Preisbildungsprozess nicht abgebildet würde.
- 3.61 Als Ausgangspunkt der vorzunehmenden Einzelfallprüfung können die vom Bundesgerichtshof (vergleiche BGH vom 29. Juli 2009, I ZR 169/07, GRUR 2010, S. 239) anerkannten Grundsätze der Lizenzanalogie dienen. Etwaige Verletzerzuschläge sind herauszurechnen.

## **G. Warenlieferungen und Dienstleistungen**

### **G.1 Warenlieferungen**

- 3.62 Werden im Zusammenhang mit der Lieferung von Gütern oder Waren Finanzierungsleistungen (zum Beispiel nicht handelsübliche Zahlungsziele, Kundenfinanzierung), Beistellungen oder Nebenleistungen vereinbart, hat der Fremdvergleichspreis dies zu berücksichtigen. Soweit über diese Leistungen gesonderte Verträge abgeschlossen werden, kann ein Vorteilsausgleich zulässig sein.
- 3.63 Sind Güter oder Waren unter Nutzung eines immateriellen Werts (zum Beispiel eines gewerblichen Schutzrechts, eines Geschmacksmusterrechts, eines Urheberrechts, einer nicht geschützten Erfindung oder einer sonstigen die Technik bereichernden Leistung, eines Sortenschutzrechts, eines Geschäfts- oder Betriebsgeheimnisses oder eines ähnlichen Rechts oder Wertes) hergestellt worden, liegt in deren Erwerb und dem anschließenden Gebrauch oder Verbrauch durch den Erwerber regelmäßig keine entgeltfähige und entgeltpflichtige Nutzung des immateriellen Werts.

3.63a Für Geschäftsvorfälle, die unter den Anwendungsbereich von Kapitel 3 der Anlage 4 fallen, ist es nicht zu beanstanden, wenn sich der Verrechnungspreis für diese Geschäftsvorfälle nach dem in Anlage 4 beschriebenen vereinfachten und abgestimmten Ansatz bestimmt. Das gilt nur, wenn es sich um eine Geschäftsbeziehung zu einem Steuerhoheitsgebiet im Sinne der Anlage 5 handelt, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht und das kein nicht kooperatives Steuerhoheitsgebiet im Sinne des Steueroasen-Abwehrgesetzes ist.

## **G.2 Dienstleistungen**

### **G.2.1 Grundsatz**

3.64 Für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei Dienstleistungen zwischen einander nahestehenden Personen sind die Grundsätze des Kapitels VII der Anlage 1 anzuwenden.

3.65 Eine Dienstleistung ist nur dann entgeltfähig (Tz. 7.6 bis 7.8 der Anlage 1), wenn

- a) ein unabhängiger Dritter als Leistender dazu bereit wäre, diese Dienstleistung gegen Entgelt zu erbringen, und ein unabhängiger Dritter bereit wäre, eine Vergütung für diese Dienstleistung zu entrichten, oder
- b) ein unabhängiger Dritter im eigenen Unternehmen die Dienstleistung als Eigenleistung erbringen würde.

3.66 Die Vermittlung einer Dienstleistung stellt eine eigenständige Dienstleistung dar. Es sind nur die Kosten der Vermittlungstätigkeit zu berücksichtigen. Die Kosten der vermittelten Dienstleistung bleiben unberücksichtigt.

3.67 Die Leistungen müssen tatsächlich erbracht und benötigt worden sein. Das bloße Angebot in einer multinationalen Unternehmensgruppe genügt nicht. Es ist nicht zu beanstanden, wenn bei schwankendem Leistungsfluss Durchschnittsentgelte verrechnet werden, die der tatsächlichen Abnahme innerhalb eines mehrjährigen Zeitraumes entsprechen.

3.68 Die Vergütungsfähigkeit von Dienstleistungen auf Abruf ist nur dann gegeben, wenn auch ein unabhängiger Dritter für die Möglichkeit einer Verfügbarkeit im Bedarfsfall ein Entgelt zu entrichten bereit gewesen wäre (Optionswert). Ein unabhängiger Dritter würde eine Vergütung für auf Abruf zur Verfügung stehende Dienstleistungen grundsätzlich nicht entrichten, wenn

- a) die Wahrscheinlichkeit, dass die Dienstleistung benötigt wird, gering ist,
  - b) der Vorteil von auf Abruf zur Verfügung stehenden Dienstleistungen unerheblich ist oder
  - c) die fraglichen Dienstleistungen zeitnah aus anderen Quellen bezogen werden könnten und die Vergütungen hierfür in der Summe geringer wären als die für den Abruf.
- 3.69 Gesellschafteraufwand ist nicht entgeltfähig. Gesellschafteraufwand ist der durch die Tätigkeit oder Leistung eines Unternehmens der multinationalen Unternehmensgruppe veranlasste Aufwand, der aufgrund der Stellung oder der Pflichten einer kapital- oder vermögensmäßigen Beteiligung verursacht ist, Tz. 7.9 der Anlage 1. Insbesondere sind dies Tätigkeiten oder Leistungen
- a) des Vorstands oder des Aufsichtsrats oder vergleichbarer ausländischer Leitungs- oder Kontrollgremien;
  - b) im Zusammenhang mit Gesellschafterversammlungen, der Ausgabe von Anteilen am Kapital und der Börsennotierung des Gesellschafters;
  - c) im Zusammenhang mit der rechtlichen Organisation der multinationalen Unternehmensgruppe als solcher;
  - d) im Zusammenhang mit dem Schutz und der Verwaltung der Beteiligungen einschließlich Führungs- und Kontrolltätigkeiten;
  - e) im Zusammenhang mit der Unternehmensgruppenführung.
- 3.70 Eine Dienstleistung, die ein Unternehmen im Interesse des Gesellschafters erbringt, ist vom Gesellschafter gegenüber dem Leistungserbringer fremdüblich zu vergüten.
- 3.71 Vorteile, die sich aus der Zugehörigkeit zur multinationalen Unternehmensgruppe und ohne aktives Zutun ergeben, wie etwa ein Rückhalt in der multinationalen Unternehmensgruppe, sind nicht vergütungsfähig.
- 3.72 Für die Bestimmung von Fremdvergleichspreisen von Dienstleistungen ist grundsätzlich die Kostenaufschlagsmethode unter Einbezug aller hierfür notwendigen direkten und indirekten Kosten anzuwenden, wenn die Anwendung der Preisvergleichsmethode nicht die geeignetste Methode ist. Dies gilt grundsätzlich auch für Finanzierungsdienstleistungen und Versicherungs- und Rückversicherungsdienstleistungen.

- 3.73 Stehen Dienstleistungen im Zusammenhang mit Warenlieferungen, können sie nicht gesondert verrechnet werden, wenn sie üblicherweise zwischen Dritten durch den Warenpreis abgegolten sind (zum Beispiel Garantie-, Wartungs- oder branchenübliche Kulanzleistungen).

## **G.2.2 Routinedienstleistungen mit geringer Wertschöpfung**

- 3.74 Für eine entgeltfähige Routinedienstleistung mit geringer Wertschöpfung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe ist der Fremdvergleichspreis grundsätzlich nach der Kostenaufschlagsmethode zu bestimmen. Ein Kostenaufschlag in Höhe von fünf Prozent kann im Regelfall als fremdüblich angesehen werden, wenn dies in der multinationalen Unternehmensgruppe nachweislich einheitlich tatsächlich umgesetzt wird (Tz. 7.61 der Anlage 1).
- 3.75 Eine Routinedienstleistung mit geringer Wertschöpfung (Tz. 7.45 der Anlage 1) ist eine Dienstleistung, die von einem oder mehreren Mitgliedern einer multinationalen Unternehmensgruppe im Auftrag eines oder mehrerer anderer Gruppenmitglieder ausgeübt wird, und
- a) die einen unterstützenden Charakter aufweist,
  - b) die nicht Gegenstand der Haupttätigkeit der multinationalen Unternehmensgruppe im Außenverhältnis zu Dritten ist,
  - c) zu deren Erbringung weder einzigartige noch wertvolle immaterielle Werte verwendet oder geschaffen werden,
  - d) die für den Leistenden weder mit der Übernahme oder der Kontrolle wesentlicher Risiken verbunden ist noch die Entstehung wesentlicher Risiken zur Folge hat.
- 3.76 Routinedienstleistungen mit geringer Wertschöpfung können demzufolge beispielsweise Dienstleistungen im Bereich des Rechnungswesens (unter anderem Buchhaltung) oder der Erfüllung öffentlich-rechtlicher Verpflichtungen (zum Beispiel der Erstellung von Steuererklärungen) sowie Aufgaben des Personalwesens (unter anderem Personaleinstellung) sein (Tz. 7.49 der Anlage 1).
- 3.77 Keine Routinedienstleistung mit geringer Wertschöpfung sind insbesondere folgende Tätigkeiten (Tz. 7.47 der Anlage 1):
- a) Forschung und Entwicklung,

- b) Herstellung und Produktion,
- c) Verkauf, Marketing und Vertrieb.

### **G.2.3 Konzernumlagen**

- 3.78 Bei Konzernumlagen gelten die bisher in diesem Kapitel dargelegten allgemeinen Grundsätze zu Dienstleistungen. Werden durch ein Unternehmen einer multinationalen Unternehmensgruppe zentral wahrgenommene Lenkungs- und Verwaltungsaufgaben für andere gruppeninterne Unternehmen erbracht, kann die Zuordnung der in diesem Zusammenhang entstandenen Einzel- und Gemeinkosten (zum Beispiel allgemeine Konzernverwaltung, zentrales Finanzmanagement) gegenüber den die Leistungen empfangenden Unternehmen anhand eines sachgerechten Verteilungsschlüssels (indirekte Abrechnung, Konzernumlage) anerkannt werden, wenn eine direkte Zuordnung den beteiligten Unternehmen nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich gewesen wäre (Tz. 7.24 der Anlage 1). Ein sachgerechter Verteilungsschlüssel kann in Abhängigkeit von der jeweiligen Aufgabe beispielsweise der Umsatz, die Anzahl der Mitarbeiter oder die Anzahl der Computerarbeitsplätze sein (Tz. 7.25 der Anlage 1). Um der Finanzbehörde eine Beurteilung der Sachgerechtigkeit der Konzernumlage und des Umlageschlüssels zu ermöglichen, sind insbesondere der Umfang der tatsächlich im Interesse des jeweiligen Empfängers erbrachten Dienstleistungen sowie die Angemessenheit der hierfür dem Steuerpflichtigen oder von dem Steuerpflichtigen in Rechnung gestellten Verrechnungspreise vom Steuerpflichtigen im Rahmen seiner Mitwirkungspflichten darzulegen.
- 3.79 Die Berechnung hat auf Istkostenbasis zu erfolgen. Sollte zunächst eine Berechnung auf Plankostenbasis vorgenommen worden sein, ist spätestens zum Jahresende ein Abgleich mit den Istkosten und eine entsprechende Aufteilung vorzunehmen.

### **G.3 Arbeitnehmerentsendungen**

- 3.80 Auf das BMF-Schreiben betreffend „Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“ vom 12. Dezember 2023 (BStBl I 2023 S. 2179) wird verwiesen. Auch bei Arbeitnehmerüberlassungen ist der Fremdvergleichsgrundsatz zu beachten.

## **I. Kostenumlagen**

- 3.81 Für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung durch Umlageverträge zwischen nahestehenden Personen sind die Grundsätze des Kapitels VIII der Anlage 1 anzuwenden.
- 3.82 Wirken mehrere Unternehmen einer multinationalen Unternehmensgruppe im gemeinsamen Interesse zusammen, übernehmen gemeinsam Risiken und leisten Beiträge,
- a) um Vermögenswerte gemeinsam zu entwickeln (Entwicklungskostenumlage) oder
  - b) um Dienstleistungen in Anspruch zu nehmen (Dienstleistungskostenumlage),
- sind die Beiträge zu Fremdvergleichspreisen zu bewerten und von den Unternehmen anhand der jeweils zu erwartenden Vorteile zu vergüten (Tz. 8.12 und 8.13 der Anlage 1). Kapitel I der Anlage 1 ist daher auch für die Bewertung der jeweiligen Beiträge anzuwenden (Tz. 8.4 der Anlage 1). Rein kostenbasierte Bewertungen der Beiträge sind grundsätzlich nicht fremdüblich.
- 3.83 Auf die möglichen Ausnahmen hiervon, die in Tz. 8.27 und 8.28 der Anlage 1 beschrieben werden, wird besonders hingewiesen. Die Voraussetzungen hierfür können insbesondere dann vorliegen, wenn
- a) die Kosten-Wert-Differenz marginal ist (etwa bei der Erbringung von Dienstleistungen mit geringer Wertschöpfung),
  - b) der administrative Aufwand erheblich wäre, oder
  - c) die Werte der Beiträge betragsmäßig korrespondieren und damit ausgewogen sind.
- 3.84 Als Teilnehmer einer Entwicklungskostenumlage kann nur anerkannt werden, wer
- a) über eine berechtigte Erwartung verfügt, einen Vorteil aus der Entwicklungskostenumlage zu erzielen (Tz. 8.14 der Anlage 1), und
  - b) die Möglichkeit besitzt, die Risiken, die mit einer solchen Entwicklungskostenumlage für ihn verbunden sind, zu kontrollieren (Tz. 8.15 der Anlage 1).
- 3.85 Beenden Unternehmen die Entwicklungskostenumlage, steht diesen jeweils ein fremdüblicher Anteil an den Ergebnissen der Tätigkeit zu (Tz. 8.49 der Anlage 1). Dies gilt entsprechend, wenn ein Unternehmen aus der Entwicklungskostenumlage austritt (Tz. 8.46 der Anlage 1). Beteiligt sich ein Unternehmen an einer schon bestehenden Entwicklungskostenumlage, hat dieses ein fremdübliches Entgelt für die Beteiligung an

den bisher entwickelten Vermögenswerten an die übrigen Teilnehmer der Entwicklungskostenumlage zu entrichten (Tz. 8.44 der Anlage 1). Es kann auch dem Fremdvergleich entsprechen, signifikante Veränderungen bei der Zuordnung der Vorteile nach dem gleichen Prinzip auszugleichen.

- 3.86 Die Umlageverträge sollten regelmäßig auf mögliche notwendige Anpassungen der Umlageschlüssel hin überprüft werden (Tz. 8.22 der Anlage 1).

## **J. Funktionsverlagerung**

### **I.1 Grundsätze**

- 3.87 Für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bezüglich einer Funktionsverlagerung sind ergänzend die Grundsätze der Kapitel I, VI und insbesondere IX der Anlage 1 in Übereinstimmung mit § 1 Absatz 3 Satz 7 und Absatz 3b, § 1a AStG und den Regelungen der Funktionsverlagerungsverordnung (FVerlV) anzuwenden.

### **I.2 Begriffsbestimmung der Funktion**

- 3.88 Funktionen im Sinne des § 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 beziehungsweise sachgerecht abgrenzbare Gewinnauswirkungen festgestellt werden können. Dies gilt auch bei Geschäftstätigkeiten innerhalb einer Unternehmensgruppe.
- 3.89 Als Funktionen kommen beispielsweise in Betracht: Geschäftstätigkeiten, die aus 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 (vergleiche dazu bereits Rn. 3.53) stellen Funktionen im Sinne des § 1 Absatz 3b AStG dar.

- 3.90 Zur eindeutigen Abgrenzung einer Funktion von der übrigen Geschäftstätigkeit ist es in Verlagerungsfällen notwendig, die betreffende Funktion anhand der verwendeten Wirtschaftsgüter und insbesondere der immateriellen Werte sowie der sonstigen Vorteile und der mit der bestimmten Geschäftstätigkeit konkret verbundenen Chancen und Risiken tätigkeitsbezogen und objektbezogen zu definieren. Dieses Verständnis liegt § 1 Absatz 2 Satz 1 FVerlV für die Verlagerung von Funktionen und §§ 2 und 3 Absatz 1 FVerlV für deren Bewertung zugrunde. Eine Funktion kann insoweit zum Beispiel 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.3 Verlagerung einer Funktion**

- 3.91 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. Auf Kapitel IX Abschnitt B.1.1. der Anlage 1 wird verwiesen. Typische Beispiele sind insbesondere:
- Umstellung eines Eigenproduzenten zum Lohnfertiger
  - Umstellung eines Eigenhändlers zum Kommissionär
  - Umstellung eines Eigenforschers/-entwicklers zum Auftragsforscher/-entwickler
- 3.92 Maßgebend für die Beurteilung einer Funktionsverlagerung sind die Ergebnisse der Funktions- und Risikoanalysen vor und nach der Umstrukturierung und die sich hieraus ergebenden Veränderungen (Kapitel IX Abschnitt B der Anlage 1).
- 3.93 Für die Beurteilung, ob das übernehmende Unternehmen eine Funktion ausüben kann, kommt es nicht darauf an, ob das übernehmende Unternehmen die Funktion auch in gleicher Weise wie das verlagernde Unternehmen ausübt. 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.

**Beispiel:** Das in Deutschland ansässige Unternehmen (X) produziert und vertreibt ein Produkt in den Varianten A, B und C für den inländischen Markt und für ausländische Märkte, einschließlich des ausländischen Staates Y. Der weltweite Vertrieb aller Produkte von X wird von dessen Vertriebsabteilung ausgeübt. Das Unternehmen Y, eine Tochter von X, produziert und vertreibt in Staat Y das Produkt von X in den lokalen Varianten D und E. Außerdem vertreibt Y auch die Varianten A, B und C, die es von X bezieht, im lokalen Markt. X stellt im Wirtschaftsjahr 01 den eigenen Vertrieb der Variante A nach Staat Y ein. Dieser wird künftig von Y organisiert. Im Wirtschaftsjahr 03 übernimmt Y auch die Produktion der Variante A für den lokalen Markt Y. Sowohl die im Wirtschaftsjahr 01 verwirklichte Verlagerung des Vertriebs der Variante A im Staat Y als auch die im Wirtschaftsjahr 03 verwirklichte Verlagerung der Produktion der Variante A stellen jeweils eine Funktionsverlagerung dar. Es kommt nicht darauf an, dass Y zuvor bereits vergleichbare Funktionen ausgeübt hat. Unerheblich ist auch, ob Y die übernommene Produktionsfunktion mit eigenen Maschinen, eigenem Produktions-Know-how etc. ausführt oder solche Wirtschaftsgüter in dem Transferpaket enthalten sind. Falls derartige Wirtschaftsgüter mit der Produktionsfunktion übertragen worden sein sollten, würden sie zu der Funktion als Ganzes im Sinne des § 1 Absatz 3b Satz 1 AStG, also zum Transferpaket, gehören.

- 3.94 Wird Personal des verlagernden Unternehmens im unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer Funktionsverlagerung für das übernehmende Unternehmen tätig, ist im Regelfall davon auszugehen, dass es im Auftrag des verlagernden Unternehmens Dienstleistungen erbringt. Derartige Dienstleistungen und die damit verbundenen Vorteile für das übernehmende Unternehmen sind Teil des Transferpakets. Zu den Vorteilen können zum Beispiel gehören: Kenntnisse des Produkt- oder Prozess-Know-hows, Kenntnisse über Forschungsprojekte, Kenntnisse über die Betriebsorganisation, persönliche Netzwerkbeziehungen zu anderen Konzernunternehmen, Markt- oder Branchenkenntnisse oder personengebundene Aufträge im Beratungsgeschäft.
- 3.95 Die Entsendung von Personal im Konzern stellt als solche regelmäßig noch keine Funktionsverlagerung dar. Eine Funktionsverlagerung kann in Personalentsendungsfällen aber zum Beispiel dann vorliegen, wenn das entsandte Personal seinen bisherigen Zuständigkeitsbereich aus dem entsendenden Unternehmen mitnimmt und im aufnehmenden Unternehmen die gleiche Tätigkeit ausübt. Dies führt in der Regel zu einer Einschränkung der Geschäftstätigkeit des entsendenden Unternehmens, es werden Wirtschaftsgüter und Vorteile übertragen oder zur Nutzung überlassen beziehungsweise es

gehen Chancen und Risiken über. In solchen Fällen gelten vorrangig die Regelungen zur Funktionsverlagerung.

- 3.96 Der Vorgang einer Funktionsverlagerung kann sich über mehrere Wirtschaftsjahre erstrecken. Nach § 1 Absatz 2 Satz 3 FVerIV sind Geschäftsvorfälle zusammenzufassen, die innerhalb von fünf Wirtschaftsjahren verwirklicht werden und sich wirtschaftlich als Bestandteile eines einheitlichen Verlagerungsvorgangs darstellen. Soweit nachträglich festgestellt wird, dass eine Funktionsverlagerung vorliegt, ist diese zu dem Zeitpunkt verwirklicht, zu dem die Tatbestandsvoraussetzungen durch ihre gemeinsame Verwirklichung wirtschaftlich erfüllt sind, das heißt der Tatbestand vollendet ist. Für die Annahme eines einheitlichen, sich über mehrere Veranlagungszeiträume erstreckenden Verlagerungsvorgangs ist auf objektive Kriterien abzustellen, nicht auf die Absicht in den beteiligten Unternehmen.

**Beispiel:** Das inländische Unternehmen P ist Hersteller von bestimmten Bauteilen. Im November 01 entscheidet die Geschäftsführung, dass für den asiatischen Markt vor Ort ein neuer Produktionsstandort für eine bestimmte Produktreihe errichtet werden soll, die bisher ausschließlich im Inland produziert wurde. Es ist beabsichtigt, dem neuen ausländischen Tochterunternehmen T die erforderlichen immateriellen Werte zur Nutzung zu überlassen. Im Januar 02 werden verschiedene fremde Dritte beauftragt, Entscheidungsgrundlagen für die Standortwahl zu erarbeiten. Im Dezember 02 wird der Bauauftrag für das neue Werk der T erteilt. Die Produktion wird von T im Februar 04 aufgenommen, gleichzeitig stellt P die Produktion im Inland ein. Da sich die Funktionsverlagerung über mehrere Wirtschaftsjahre erstreckt, ist eine zusammenfassende Betrachtung notwendig. Das ergibt sich schon aus der Planung der P. Soweit einzelne Geschäftsvorfälle für sich betrachtet keine Funktionsverlagerung darstellen, führt die wirtschaftliche Verknüpfung zu einer einheitlichen Funktionsverlagerung, die im Wirtschaftsjahr 04 verwirklicht wurde.

- 3.97 In Fällen von Funktionsverlagerungen sind immaterielle Wirtschaftsgüter wesentlich im Sinne des § 1 Absatz 3 FVerIV, 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 Bestand-

teile des Transferpakets (gegebenenfalls 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.

3.98 Erbringt ein übernehmendes Unternehmen die bisher ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen erbrachten Routineleistungen in Zukunft auch als eigenständiger Vertragspartner, ganz oder teilweise, gegenüber anderen Unternehmen, sind zwei Fallgestaltungen zu unterscheiden:

- Das übernehmende Unternehmen nutzt für seine Leistungen keine vom verlagernden Unternehmen beigestellten immateriellen Wirtschaftsgüter und sonstigen Vorteile. Indiz dafür ist, dass die von fremden Dritten gezahlte Vergütung dem entspricht, was bisher vom verlagernden Unternehmen für die erbrachten Leistungen vergütet worden ist. Die Regelungen zu Funktionsverlagerungen sind nicht anzuwenden.
- Das übernehmende Unternehmen erzielt gegenüber den anderen Unternehmen Preise, die höher sind als das Entgelt, das bisher vom verlagernden Unternehmen für die erbrachten Leistungen vergütet worden ist, beziehungsweise die Preise wären entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz höher anzusetzen (§ 1 Absatz 4 FVerlV). Zum Zeitpunkt der erstmaligen Erbringung gegenüber den anderen Unternehmen ist im Hinblick auf die Umsätze mit diesen Unternehmen für bisher unentgeltlich vom verlagernden Unternehmen für die Leistungserbringung zur Verfügung gestellte Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile ein Entgelt zu verrechnen. Die betreffenden Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile gelten als ein Transferpaket, soweit hierfür im Einzelfall die Voraussetzungen gegeben sind, zum Beispiel wenn ein bisheriger Lohnfertiger zum Eigenfertiger wird.

3.99 Wenn innerhalb von fünf Jahren nach der Aufnahme einer Funktion durch das übernehmende Unternehmen keine entsprechende Einschränkung beim verlagernden Unternehmen festzustellen ist, liegt keine Funktionsverlagerung, sondern im Sinne des § 1 Absatz 5 Satz 1 FVerlV eine Funktionsverdoppelung vor. Eine Funktionsverdoppelung liegt zum Beispiel vor, wenn trotz Aufnahme einer Produktion im Ausland die bisherige Produktions- und Vertriebstätigkeit des inländischen Unternehmens unverändert ausgeübt wird. Eine Funktionsverlagerung liegt dagegen vor, wenn im Ausland die Vertriebsfunktion neu aufgenommen wird und dadurch die Vertriebsfunktion des verlagernden

Unternehmens eingeschränkt wird (Indikator: Umsatz), zum Beispiel 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.

**Beispiel a (Funktionseinstellung ohne Substitution):** Ein Produkt A, das bisher ausschließlich von der inländischen Konzernmuttergesellschaft (M) hergestellt und vertrieben wurde, wird zukünftig nur noch von ihrer ausländischen Tochtergesellschaft (T) hergestellt und vertrieben. Die materiellen und die immateriellen Wirtschaftsgüter werden auf T übertragen. Die Herstellung und der Vertrieb des Produkts A stellen Funktionen dar. Die Ausübung dieser Funktionen stellt M im Rahmen des Vorganges ein.

**Beispiel b (Funktionseinstellung mit Substitution):** Wie Beispiel a, aber die Muttergesellschaft (M) produziert und vertreibt in Zukunft das von ihr entwickelte Nachfolgeprodukt B, das im Wesentlichen auf anderen immateriellen Werten beruht. Sie erzielt damit bei unverändertem Personaleinsatz einen höheren Umsatz als mit dem Vorgängerprodukt A. Eine Funktionseinstellung liegt vor, da die konkreten Funktionen „Produktion und Vertrieb von Produkt A“ im Inland entfallen. M erzielt aus diesen Funktionen keinen Umsatz mehr. Bei der Produktion von Produkt A sowie der Produktion von Produkt B handelt es sich jeweils um verschiedene Funktionen, da im Wesentlichen andere immaterielle Werte eingesetzt werden. Unerheblich ist, dass M keinen Personalabbau vornimmt und mit Produkt B sogar einen höheren Umsatz erzielt.

**Beispiel c (Funktionseinschränkung):** Wie Beispiel a, aber das Produkt A wird zukünftig sowohl von M im Inland als auch von T im Ausland selbständig hergestellt und sowohl von M als auch von T an bisherige Kunden von M vertrieben. Für M führt dies zu einem Produktionsrückgang und zu entsprechenden Umsatzeinbußen. Insofern erfolgt eine Einschränkung der Funktionen, da die Ausübung der Funktionen Produktion und Vertrieb von Produkt A durch M aufgrund des Vorgangs reduziert wird.

3.100 Für sämtliche zum Zweck der Funktionsverdoppelung übertragenen oder zur Nutzung überlassenen Wirtschaftsgüter, immateriellen Werte oder sonstigen Vorteile und für alle in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen sind in Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes angemessene Verrechnungspreise anzusetzen.

#### **I.4 Transferpaket und Wertermittlung**

3.101 Für ein Transferpaket wird es grundsätzlich nicht möglich sein, uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichswerte festzustellen. Deshalb wird in Fällen von Funktionsverlagerungen im Ergebnis regelmäßig der hypothetische Fremdvergleich nach § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG anzuwenden sein. Für die Verrechnungspreisbestimmung in diesen Fällen ist insbesondere der zukünftig zu erwartende finanzielle Nutzen aus dem Transferpaket maßgebend, der sich aufgrund einer betriebswirtschaftlichen Bewertung nach einem kapitalwertorientierten Verfahren ergibt, das als Bewertungsstandard anerkannt und auch im gewöhnlichen Geschäftsverkehr für nichtsteuerliche Zwecke üblich ist.

3.102 Im hypothetischen Fremdvergleich können Elemente eines tatsächlichen Fremdverhaltens zu berücksichtigen sein. Das gilt zum Beispiel, wenn ein internes Berechnungsbeziehungsweise Kalkulationsschema in vergleichbaren Situationen von Steuerpflichtigen sowohl gegenüber nahestehenden Unternehmen als auch gegenüber fremden Dritten für Funktionsverlagerungen (beziehungsweise für die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern, immateriellen Werten oder sonstigen Vorteilen) verwendet wird, etwa ein an den erwarteten Ertrag des Lizenznehmers anknüpfendes Lizenzsystem, das betriebswirtschaftlichen Grundsätzen genügt. Das bedeutet aber keineswegs, dass im hypothetischen Fremdvergleich Lizenzraten aus Datenbanken abgeleitet werden können.

3.103 Die bei der Ermittlung der finanziellen Überschüsse zu berücksichtigenden Steuern sind die voraussichtlich festzusetzenden oder tatsächlich festgesetzten und gezahlten und um einen gegebenenfalls bestehenden Ermäßigungsanspruch gekürzten Steuern vom Ertrag des jeweiligen Unternehmens. Auf den nominalen Steuersatz kommt es nicht an. Persönliche Ertragsteuern der Gesellschafter bleiben bei Kapitalgesellschaften unberücksichtigt. Bei Personenunternehmen kann auf die Berücksichtigung der persönlichen Ertragsteuern grundsätzlich nicht verzichtet werden. Typisierend können die anzusetzenden Steuern jedoch in Höhe der Ertragsteuern angesetzt werden, die entstanden wären,

wenn statt Personenunternehmen Kapitalgesellschaften an der Funktionsverlagerung beteiligt gewesen wären. Eine (gegebenenfalls fiktive) Steuerbelastung auf Gewinnausschüttungen ist nicht zu berücksichtigen.

## **I.5 Bestandteile des Transferpakets**

- 3.104 Im Rahmen einer Funktionsverlagerung werden häufig gesonderte Verträge für die Übertragung von Wirtschaftsgütern (Verkauf), für die Nutzungsüberlassung von Wirtschaftsgütern (zum Beispiel Miete, Lizenzierung) und für die Erbringung von Dienstleistungen (zum Beispiel Personalüberlassung) vorliegen oder entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz anzunehmen sein (§ 1 Absatz 4 Satz 2 AStG). Übersteigt der Wert des Transferpakets nach § 2 FVerlV (Wert des Transferpakets als Ganzes) die Summe der Einzelverrechnungspreise, ist nach § 1 AStG eine Korrektur auf den Wert des Transferpakets vorzunehmen.
- 3.105 In den in § 3 Absatz 2 FVerlV genannten Fällen sind die Verrechnungspreise für die zuletzt verwirklichten Geschäftsvorfälle dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend so anzusetzen, dass sie zusammen mit den zuerst verwirklichten Geschäftsvorfällen in der Summe dem Wert des Transferpakets (§ 2 FVerlV) entsprechen. Dadurch können Änderungen der Verrechnungspreise für die zuerst verwirklichten Geschäftsvorfälle und damit internationale Doppelbesteuerungskonflikte vermieden werden.

## **I.6 Kapitalisierungszinssatz und Kapitalisierungszeitraum (§§ 4 und 5 FVerlV)**

- 3.106 Der angemessene Kapitalisierungszins stellt die Rendite einer zum Bewertungsobjekt hinsichtlich Laufzeit, Risiko und Besteuerung äquivalenten Alternativanlage dar. Je nach Wahl des konkreten Bewertungsverfahrens ist dabei die Eigenkapitalrendite oder die Rendite aus Eigen- und Fremdkapital zu berücksichtigen. Zur Ermittlung des Kapitalisierungszinssatzes ist auf die Risikozuschlagmethode abzustellen. Im Rahmen dieser Methode wird der Kapitalisierungszinssatz in seine Komponenten Basiszinssatz und Risikozuschlag aufgeteilt. Der Risikozuschlag ergibt sich als Produkt aus Marktrisikoprämie und Betafaktor. Für den Zeitraum einer ewigen Rente ist im Kapitalisierungszinssatz ein Wachstumsabschlag zu berücksichtigen.

- 3.107 In Fällen von Funktionsabschmelzungen werden die vertraglichen Beziehungen der im Inland verbleibenden Routinefunktionen regelmäßig neu vereinbart. Die insoweit abgeschlossenen Verträge enthalten oftmals Kündigungsklauseln mit oder ohne Anspruch auf Entschädigung für den Fall einer vertragsgemäßen Kündigung. Diese Regelungen sind entsprechend Kapitel IX Abschnitt F der Anlage 1 unter dem Gesichtspunkt der Fremdvergleichs zu prüfen.
- 3.108 In Fällen, in denen eine fremdübliche Kündigungsklausel vereinbart wurde, sind der Bewertung der Routinefunktion im Wege einer Szenario-Betrachtung Erwartungswerte zugrunde zu legen, die sowohl die finanziellen Überschüsse bei Fortführung der Funktion als auch die finanziellen Überschüsse im Fall der Kündigung des Routinevertrags (beispielsweise Schließungskosten oder Entschädigungszahlungen) in Höhe ihrer jeweiligen Eintrittswahrscheinlichkeit berücksichtigen.
- 3.109 Sind bei der Ermittlung der Erwartung der finanziellen Überschüsse des übernehmenden Unternehmens eigene Aufwendungen für den Erhalt beziehungsweise Ersatz immaterieller Werte berücksichtigt worden, spricht dies für einen längeren Nutzungs- und damit Kapitalisierungszeitraum der Funktion. Unabhängig davon, ob in den Erwartungen der finanziellen Überschüsse solche Aufwendungen berücksichtigt worden sind, kann es sachgerecht sein, für betroffene wesentliche immaterielle Werte innerhalb der Nutzungsdauer von sinkenden Erwartungen auszugehen. Sind in den Erwartungen der finanziellen Überschüsse des übernehmenden Unternehmens keine Aufwendungen für den Erhalt beziehungsweise Ersatz immaterieller Werte enthalten, führt dies nicht zwingend zu einem kurzen Kapitalisierungszeitraum.
- 3.110 Sowohl für das verlagernde als auch für das übernehmende Unternehmen kann aus Vereinfachungsgründen typisierend von einem einheitlichen Kapitalisierungszeitraum ausgegangen werden.

## **I.7 Bestimmung des Einigungsbereichs**

- 3.111 Beispiele zur Bestimmung des Einigungsbereichs sind in Anlage 3 dargestellt.
- 3.112 Für das verlagernde Unternehmen können die in der Vergangenheit aus der Funktion erzielten Ergebnisse erste Anhaltspunkte für die wegfallenden finanziellen Überschüsse sein (Vergangenheitsanalyse). Für den Mindestpreis des verlagernden Unternehmens



kann es außerdem von Bedeutung sein, ob es zum Zeitpunkt der Funktionsverlagerung aus tatsächlichen oder rechtlichen Gründen in der Lage war, die betreffende Funktion selbst in Zukunft uneingeschränkt auszuüben.

- 3.113 In Verlustfällen wird die Untergrenze des Einigungsbereichs des verlagernden Unternehmens durch die zu erwartenden Verluste und durch die Schließungskosten bestimmt. Auch ein unabhängiges Unternehmen stünde vor der Alternative, die Funktion entweder mit laufenden Verlusten fortzuführen oder sie einzustellen und die Schließungskosten hinzunehmen.

**Beispiel 1:** Der Barwert der Ergebnisse aus der verlagerten Funktion beträgt -0,5 Millionen Euro, die Schließungskosten betragen 1,5 Millionen Euro. Sofern die Schließungskosten (-1,5 Millionen Euro) die zu erwartenden Verluste (-0,5 Millionen Euro) übersteigen, wird ein unabhängiges Unternehmen als Entgelt für die Übertragung der Funktion mindestens den übersteigenden Betrag (1 Million Euro) verlangen, da ihm insoweit durch die Funktionsverlagerung zusätzliche Kosten entstehen. Als Mindestpreis sind 1 Million Euro anzusetzen.

**Beispiel 2:** Der Barwert der Ergebnisse aus der verlagerten Funktion beträgt -2,5 Millionen Euro, die Schließungskosten betragen 1,5 Millionen Euro. Sind die Schließungskosten (-1,5 Millionen Euro) niedriger als die zu erwartenden Verluste (-2,5 Millionen Euro), kann es für ein unabhängiges Unternehmen betriebswirtschaftlich sinnvoll sein, diese Funktion einzustellen. Durch die Verlagerung der Funktion entstehen daher keine wirtschaftlichen Nachteile für das verlagernde Unternehmen. Der Mindestpreis ist mit 0 Euro anzusetzen. Ein unabhängiges Unternehmen würde gleichwohl versuchen, seine Kosten mit Hilfe der erzielbaren Erlöse für die Funktion zu mindern. Ein fremder Übernehmer kann durchaus bereit sein, ein Entgelt für das Transferpaket zu zahlen, sofern er aus der Übernahme der Funktion Gewinne erzielen kann.

**Beispiel 3:** Der Barwert der Ergebnisse aus der verlagerten Funktion beträgt -2,5 Millionen Euro, die Schließungskosten aufgrund der Verlagerung betragen 1,25 Millionen Euro. Ohne Verlagerung der Funktion wären Schließungskosten von 1,75 Millionen Euro angefallen. Soweit durch die Funktionsverlagerung Schließungskosten oder zu erwartende laufende Verluste aus dieser Funktion für das verlagernde Unternehmen vermieden werden (hier: geringere Schließungskosten in Höhe von 0,5 Millionen Euro), ist dies bei der Ermittlung des Mindestpreises zu berücksichtigen. Der Mindestpreis beträgt deshalb -0,5 Millionen Euro.

**Beispiel 4:** Der Barwert der Ergebnisse aus der verlagerten Funktion beträgt -1,5 Millionen Euro, die Schließungskosten aufgrund der Verlagerung 1,25 Millionen Euro. Ohne Verlagerung hätten die Schließungskosten 3 Millionen Euro betragen. Die Verlagerung (-1,25 Millionen Euro) ist die günstigere Handlungsalternative gegenüber der Weiterführung der verlustträchtigen Funktion (- 1,5 Millionen Euro). Die Schließung ohne Verlagerung (-3 Millionen Euro) wäre keine ernstliche Handlungsoption. Der Mindestpreis ist in Höhe der Ersparnis mit -0,25 Millionen Euro anzusetzen.

- 3.114 Für die Berechnung des Mindestpreises des verlagernden Unternehmens ist auch die zu erwartende Steuerbelastung hinsichtlich der Verlagerung der Funktion zu berücksichtigen (Steuerzuschlag, Tax Gross Up/Exit-Steuer, vergleiche Tz. 9.56 in Verbindung mit Tz. 6.178 der Anlage 1).
- 3.115 In Fällen der Substitution eines technisch oder wirtschaftlich veralteten Produkts ist es nicht zu beanstanden, wenn unter folgenden, kumulativ vorliegenden Voraussetzungen für das verlagernde Unternehmen von einem Mindestpreis von Null ausgegangen wird:
- Das Produkt wird wegen eines Nachfolgeprodukts auf den bisher hauptsächlich belieferten Märkten nicht mehr abgesetzt.
  - Die Verlagerung war erforderlich, um die Produktion eines direkten Nachfolgeprodukts mit höherer Gewinnerwartung im Inland aufnehmen zu können.
  - Die für die verlagerte Produktion notwendigen immateriellen Werte, einschließlich des Prozess-Know-hows, werden nicht veräußert, sondern lizenziert.
- 3.116 Ein Fall, in dem das verlagernde Unternehmen im Sinne des § 6 Absatz 2 FVerlV nicht mehr in der Lage ist, die Funktion mit eigenen Mitteln auszuüben, kann beispielsweise vorliegen, wenn ein Kunde die Verlagerung zwingend verlangt oder wenn wegen der räumlichen Entfernung zum Markt eine direkte Belieferung durch das verlagernde Unternehmen zukünftig nicht mehr sinnvoll ist. Der Liquidationswert i. S. d § 6 Absatz 2 FVerlV ist die Differenz aus dem Liquidationserlös der übertragenen Wirtschaftsgüter und immateriellen Werte abzüglich der damit in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden zu tilgenden Schulden und der Schließungskosten. Der Liquidationswert kann auch negativ sein.

- 3.117 Für die Berechnung des Höchstpreises des übernehmenden Unternehmens sind auch die steuerlichen Auswirkungen aus der Übernahme der verlagerten Funktion zu berücksichtigen (zum Beispiel Abschreibungen auf erworbene Wirtschaftsgüter, Tax Amortisation Benefit, Tz. 9.56 in Verbindung mit Tz. 6.178 der Anlage 1).
- 3.118 Kommt es zu einem negativen Einigungsbereich, können die Gründe dafür in unzutreffenden Annahmen im Bewertungsmodell liegen. Zusätzlich wird auf Rn. 3.17 verwiesen.

## **I.8 Schadensersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche**

3.119 Auf Tz. 9.79 der Anlage 1 wird verwiesen. Schadensersatz-, Entschädigungs- und Ausgleichsansprüche sind beispielsweise:

- gesetzliche Ausgleichsansprüche des Handelsvertreters, Kommissionärs, Agenten oder Vertragshändlers aus § 89b HGB beziehungsweise aus dessen analoger Anwendung,
- vertraglich vereinbarter Schadensersatz, zum Beispiel für nicht amortisierte Investitionen eines Vertragshändlers, die auf Veranlassung des Herstellers vorgenommen wurden,
- vertraglich vereinbarter Schadensersatz, zum Beispiel für entgangene Gewinne und für entstandene Schließungskosten (zum Beispiel weiterlaufende Miete) bei vorzeitiger Vertragsauflösung,
- Ansprüche aufgrund eines Verstoßes gegen ein Wettbewerbsverbot.

Daneben sind auch Ansprüche aus einem vertraglichen oder tatsächlichen Ausschluss von bestehenden Handlungsalternativen für eines der beteiligten Unternehmen – wie zwischen voneinander unabhängigen Dritten – denkbar. In diesen Fällen ist eine zweiseitige Betrachtung notwendig (Tz. 9.116 der Anlage 1).

## **I.9 Anwendung auf Betriebsstättenfälle (§ 8 FVerIV)**

3.120 Die Regelungen zur Funktionsverlagerung sind auch auf Funktionsverlagerungen zwischen einer Betriebsstätte und dem übrigen Unternehmen oder zwischen Betriebsstätten

eines Unternehmens anzuwenden. Auf den OECD-Betriebsstättenbericht 2010 wird hingewiesen. Die VWG BsGa (BMF-Schreiben vom 22. Dezember 2016, BStBl I 2017 S. 182) bleiben unberührt.

## **J. Finanzierungsbeziehungen**

### **J.1 Allgemein**

- 3.121 Für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei Finanzierungsbeziehungen zwischen nahestehenden Personen sind die Grundsätze des Kapitels X der Anlage 1 in Übereinstimmung mit § 1 Absatz 3d und § 1 Absatz 3e AStG anzuwenden.
- 3.122 Wie auch bei anderen unternehmensgruppeninternen Geschäftsbeziehungen hat die sachgerechte Abgrenzung der Geschäftsvorfälle im Zusammenhang mit Finanzierungsaktivitäten auf Basis einer Funktions- und Risikoanalyse zu erfolgen.

### **J.2 Finanzierungsbeziehung dem Grunde nach (§ 1 Absatz 3d Satz 1 Nummer 1 AStG)**

- 3.123 Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich auf die Korrektur von fremdunüblichen Aufwendungen für Finanzierungen mit Fremdkapital. Ob und inwieweit eine relevante Finanzierungsbeziehung vorliegt, muss im Lichte der jeweiligen Gegebenheiten bezogen auf den tatsächlichen Geschäftsvorfall untersucht werden (Tz. 10.4, 10.6, 10.8 und 10.11 der Anlage 1).
- 3.124 Die wesentlichen Kriterien sind das glaubhaft erwartete Erbringen beziehungsweise Bedienen können des Kapitalsdienstes (insbesondere in Form von Zins- und Tilgungsleistungen) seitens des Schuldners und die ernstliche Abrede der Überlassung von Kapital auf Zeit (§ 1 Absatz 3d Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a) AStG). Mithin gilt es insbesondere festzustellen, ob von Anfang an ausreichende Vermögenswerte oder Zahlungsflüsse zu erwarten sind, um den Darlehensgeber zu befriedigen; d.h. die mit dem überlassenen Kapital erworbenen Vermögenswerte oder andere Vermögenswerte des Schuldners können in die Betrachtung einzubeziehen sein. Die Überlassung des Kapitals ist nicht schon deswegen fremdunüblich, weil eine Anschlussfinanzierung notwendig wird. Dies ist in der Gesamtschau der Verhältnisse zu beurteilen. Weitere Indikatoren sind das Vorhandensein eines festen Rückzahlungstermins (vergleiche auch BFH vom

6.11.2003 IV R 10/01, BStBl II 2004 S.416 und BFH vom 17.12.2014 I R 23/13, Rz. 26, BStBl II 2016 S. 261), die Verpflichtung und die Modalitäten zur Zahlung von Zinsen, das Recht auf Durchsetzung der Kapital- und Zinszahlung sowie die Fähigkeit des Empfängers der finanziellen Mittel, Darlehen unter vergleichbaren Bedingungen von unabhängigen Dritten aufzunehmen (Tz. 10.12 der Anlage 1).

- 3.125 Das schließt die Fremdüblichkeit besonders risikobehafteter Finanzierungsbeziehungen, die beispielsweise im Bereich der Start-up-Finanzierung marktüblich sind, nicht aus. So erfolgen beispielsweise Finanzierungen in der Frühphase von Unternehmen, wenn deren Risiken, aber auch deren Wachstumschancen, besonders hoch sind.
- 3.126 Die Finanzierung muss auch wirtschaftlich benötigt worden sein (§ 1 Absatz 3d Satz 1 Nummer 1 Buchstabe b) AStG). Dies ist insbesondere dann gegeben, wenn die Finanzierung für den Betrieb oder zur Aufrechterhaltung der Geschäftstätigkeit erforderlich ist. Hierbei kann es sich zum Beispiel um die Finanzierung von Betriebsmitteln oder Investitionen in Anlagen handeln. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird kein Fremdkapital am Markt aufnehmen, wenn damit nicht wenigstens eine begründete Aussicht auf eine Rendite besteht, die die Finanzierungskosten deckt. Grundsätzlich ist dabei von einer Nachsteuerbetrachtung auszugehen, es sei denn, dass in der Unternehmensgruppe einheitlich auf Basis von Vorsteuergrößen die Analyse vorgenommen wird. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde dabei auch analysieren, welche realistischen Handlungsalternativen für den Darlehensnehmer zur Verfügung stehen.
- 3.127 Die Verwendung des Fremdkapitals muss zudem im Einklang mit dem Unternehmenszweck stehen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wird bemüht sein, das Kapital für den Zweck des Unternehmens einzusetzen. Eine Anlage auf dem Tagesgeldkonto oder eine Einlage in einen unternehmensgruppeninternen Cash Pool, insbesondere wenn damit keine höhere Rendite erwartet wird, ist regelmäßig nicht vereinbar mit dem Kerngeschäft des Unternehmens. Das Vorhalten von fremdüblichen Liquiditätsreserven oder Kapitalpuffern ist damit jedoch nicht ausgeschlossen. Eine Darlehensaufnahme für Zwecke einer Gewinnausschüttung widerspricht im Rahmen der unternehmensüblichen Ausschüttungspolitik des ausschüttenden Unternehmens grundsätzlich nicht dem Unternehmenszweck.

- 3.128 Der wirtschaftliche Bedarf und die Verwendung des Kapitals hängen regelmäßig miteinander zusammen. Nimmt beispielsweise ein Unternehmen Kapital bei einer nahestehenden Person auf, um eine Akquisition zu finanzieren, so wird es grundsätzlich fremdüblich sein, mit einem Kapitalpuffer zu planen und diesen kurzfristig beispielsweise im unternehmensgruppeninternen Cash Pool anzulegen. Ebenso kann es in Abhängigkeit vom Funktions- und Risikoprofil fremdüblich sein, Kapital zur Erfüllung regulatorischer Vorgaben aufzunehmen oder um geplante Investitionen tätigen zu können.
- 3.129 Der Steuerpflichtige hat die in § 1 Absatz 3d Satz 1 Nummer 1 AStG genannten Voraussetzungen kumulativ zu erfüllen. Zur Glaubhaftmachung gehört, dass die konkreten Umstände substantiiert und in sich schlüssig dargelegt werden. Es genügt daher die überwiegende Wahrscheinlichkeit, dass die Kriterien erfüllt werden. Der Steuerpflichtige hat demzufolge aufzuzeigen, ob und wie der Kapitaldienst erbracht werden kann.
- Das zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der Finanzierungsbeziehung für die Zinssatzbestimmung verwendete Rating kann zur Glaubhaftmachung herangezogen werden, sofern die Rating-Klassifizierung ein Investment-Grade aufweist. Bei kurzfristigen Kapitalüberlassungen, insbesondere aus einem Cash Pool, kann regelmäßig von der Erbringung des Kapitaldienstes ausgegangen werden. Darüber hinaus hat der Steuerpflichtige aufzuzeigen, welchen Zweck er mit dem überlassenen Kapital verfolgt und wie das Kapital verwendet wird. Beispielsweise können hierfür Prognose- beziehungsweise Investitionsrechnungen, die auch Anschlussfinanzierungen einschließen können, verwendet werden.
- 3.130 Soweit der Steuerpflichtige die Erfüllung der Voraussetzungen nicht glaubhaft machen kann, entspricht die Finanzierungsbeziehung gemäß § 1 Absatz 3d Satz 1 Nummer 1 AStG nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz. Gemäß § 1 Absatz 1 AStG ist die durch die Finanzierungsbeziehung verursachte Minderung der Einkünfte in Höhe des fremdunüblichen Teils rückgängig zu machen; dazu gehören ebenso Folgekosten, wie beispielsweise Bereitstellungszinsen, Vorfälligkeitsentschädigungen und weitere Kreditnebenkosten (vergleiche Tz. 10.13 der Anlage 1).
- 3.131 § 41 AO bleibt unberührt.

### **J.3 Fremdüblicher Zinssatz (§ 1 Absatz 3d Satz 1 Nummer 2 AStG)**

- 3.132 Bei der Bemessung der Vergütung für eine Kapitalüberlassung (Zinssatz) ist neben anderen Faktoren, wie beispielsweise Zweck des Darlehens, regulatorischen Rahmenbedingungen, Laufzeit, Währungsrisiken, ESG-Risiken (Environment – Umwelt, Social - Soziales, Governance – Unternehmensführung), Darlehensvolumen oder Besicherung, insbesondere das konkrete Debitorenrisiko des Darlehensnehmers (Bonität) zu berücksichtigen (vergleiche auch Tz. 10.88-10.108 der Anlage 1). Erst wenn aus der Gesamtschau ein fremdunüblicher Zinssatz resultiert, der außerhalb der Bandbreite fremdüblicher Zinssätze liegt (vergleiche § 1 Absatz 3a AStG), und hierdurch die Einkünfte fremdunüblich gemindert werden, ist insoweit eine Korrektur vorzunehmen.
- 3.133 Gemäß § 1 Absatz 3d Satz 1 Nummer 2 AStG ist grundsätzlich die Bonität der Unternehmensgruppe maßgebend, es sei denn die Bonität des betreffenden Darlehensnehmers ist besser. Dabei reflektiert die Bonität der Unternehmensgruppe das (Kreditausfall-)Risiko, welches in einer Unternehmensgruppe besteht und ein Marktakteur bei einer Kapitalüberlassung an eine einzelne oder mehrere Gesellschaften einer Unternehmensgruppe eingeht. Im Grundsatz richtet sich somit der zu bestimmende Zinssatz nach der Kreditwürdigkeit der gesamten Unternehmensgruppe.
- 3.134 Gleichbedeutend mit dem Rating der Unternehmensgruppe soll auch das Rating des Konzerns sein. In den Fällen, in denen sich der Umfang der einzubeziehenden Unternehmen einer Unternehmensgruppe von dem eines Konzerns unterscheidet, ist zu beachten, wie Ratingagenturen mit einer solchen Situation umgehen; auf Rn. 3.136 wird hingewiesen.
- 3.135 Sollte die Unternehmensgruppe über ein Rating gemäß Artikel 2 Absatz 1 der Verordnung (EG) Nummer 1060/2009 in der jeweils geltenden Fassung verfügen, ist dieses Rating zu verwenden. Private Ratings, die von Ratingagenturen aufgrund eines Einzelauftrags abgegeben und ausschließlich an die Person weitergegeben werden, die den Auftrag erteilt hat, und die nicht zur öffentlichen Bekanntgabe oder zur Weitergabe an Abonnenten bestimmt sind, sind hierzu nachrangig zu verwenden. Ein Rating kann auch mittels einer am Markt üblichen Ratingsoftware erstellt werden. Der Steuerpflichtige hat in diesem Fall jedoch zu dokumentieren, wie qualitative Faktoren beim Rating sachgerecht berücksichtigt wurden.

- 3.136 Sollte die Unternehmensgruppe über kein Rating verfügen, kann auch auf ein bestehendes Rating der obersten Gruppengesellschaft abgestellt werden. Sollte die oberste Gruppengesellschaft über kein Rating verfügen, kann aus Vereinfachungsgründen akzeptiert werden, dass ein Unternehmensgruppenrating auf den Zeitpunkt der Darlehensvergabe anhand der Finanzierungskosten der Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten bestimmt wird. Zudem ist eine durch die Deutsche Bundesbank für den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der Finanzierungsbeziehung erstellte Bonitätsanalyse für die Unternehmensgruppe anzuerkennen.
- 3.137 Nur wenn vom Steuerpflichtigen nachgewiesen wird, dass ein vom Unternehmensgruppenrating abgeleitetes Rating dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht, kann dieses für die Bestimmung des Zinssatzes verwendet werden. Entsprechend müssen unter anderem die Bonitätseinschätzung, inklusive der fremdüblichen quantitativen und qualitativen Faktoren, sowie die Effekte aus dem Bestehen der Unternehmensgruppe (Konzernrückhalt, vergleiche Rn. 3.138) dargelegt werden.
- 3.138 Der Konzernrückhalt beschreibt lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung. Der Konzernrückhalt stellt damit keine eigenständige rechtlich durchsetzbare Sicherheit dar und ist auch nicht stellvertretend hierfür heranzuziehen. Dem Konzernrückhalt kommt jedoch bei der Bemessung der subjektiven Ausfallwahrscheinlichkeit des Darlehensnehmers Bedeutung zu und er wirkt sich damit de facto auf dessen Bonität aus (BFH vom 18. Mai 2021, I R 4/17, BStBl II 2023 S. 678). Je nach der wirtschaftlichen Stellung und Bedeutung des jeweiligen Darlehensnehmers innerhalb der Unternehmensgruppe – auch unter Berücksichtigung des Zwecks der Darlehensgewährung – würde dieser für den Fall, dass er eine wirtschaftliche Schieflage erleidet, gestützt werden. Je bedeutender also der Darlehensnehmer für die Unternehmensgruppe ist, desto eher würde dieser eine Stützung seitens der Unternehmensgruppe erfahren. Im gleichen Maße tritt die isolierte Betrachtung des Darlehensnehmers bei der Beurteilung der Bonität in den Hintergrund.
- 3.139 Bei der Analyse des Konzernrückhalts sind insbesondere folgende Aspekte einzubeziehen:
- die wirtschaftliche Bedeutung des Unternehmens für die Unternehmensgruppe;
  - die wirtschaftliche und strategische Bedeutung des zu finanzierenden Projekts für die Unternehmensgruppe;



- die Wahrscheinlichkeit, dass das Unternehmen innerhalb der kommenden zwölf Monate veräußert wird;
  - trägt das Unternehmen wirtschaftlich zu einem signifikanten Anteil der Unternehmensgruppe bei;
  - nutzt das Unternehmen den Namen und/oder die Marke der Unternehmensgruppe;
  - trägt das Unternehmen zu bedeutenden Faktoren für den Gesamtgewinn der Unternehmensgruppe bei;
  - ist das Unternehmen mit Produkten und/oder Dienstleistungen der Unternehmensgruppe betraut, die die höchsten Umsatzerlöse innerhalb Unternehmensgruppe erzielen; und
  - ist das Unternehmen in für die Unternehmensgruppe wichtigen geografischen Märkten tätig.
- 3.140 Für die Bonitätseinschätzung ist auch das Funktions- und Risikoprofil des Darlehensnehmers zu berücksichtigen.
- 3.141 Ergebnis der Analyse ist die Feststellung, ob und inwieweit das Unternehmen für die Unternehmensgruppe strategisch bedeutend ist. Dies wirkt sich auf das Rating des konkreten Unternehmens entsprechend aus.

<b>Strategische Bedeutung</b> des Darlehensnehmers für die Unternehmensgruppe	<b>Erläuterung</b> der (strategischen) Bedeutung	<b>Potenzielle</b> <b>Kreditwürdigkeit</b> des Darlehensnehmers
<b>Top-down-Ansätze</b>		
Kernbereich	Integraler Bestandteil der aktuellen Identität und der künftigen Strategie der Un- ternehmensgruppe. Die Un- ternehmensgruppe wird die- ses Unternehmen wahr-	Entspricht in etwa dem Kre- ditrating der Unternehme- nsgruppe

	scheinlich unter allen vorhersehbaren Umständen unterstützen.	
Sehr strategisch	Fast integraler Bestandteil der gegenwärtigen Identität und der künftigen Strategie der Unternehmensgruppe. Die Unternehmensgruppe wird wahrscheinlich diese Einheiten unterstützen.	In der Regel eine Stufe („Notch“) unter dem Kreditrating der Unternehmensgruppe
<b>Bottom-up-Ansätze</b>		
Strategisch wichtig	Weniger integraler Bestandteil der Unternehmensgruppe als hochstrategische Einheiten. Der Rest der Unternehmensgruppe wird wahrscheinlich zusätzliche Liquidität beziehungsweise Kapital zur Unterstützung bereitstellen. Einige Faktoren lassen jedoch Zweifel am Umfang der Unterstützung durch die Unternehmensgruppe aufkommen	In der Regel drei Stufen über dem Einzelrating des Darlehensnehmers; begrenzt auf das Unternehmensgruppenrating.
Mäßig /weniger strategisch	Nicht wichtig genug, um eine zusätzliche Liquiditäts-, Kapital- oder Risikotransfer durch den Rest der Unternehmensgruppe zu rechtfertigen. Dennoch besteht die Möglichkeit für eine gewisse Unterstützung durch die Unternehmensgruppe	In der Regel eine Stufe über dem Einzelrating

Nicht-strategisch	Keine strategische Bedeutung für die Unternehmensgruppe. Diese Unternehmen könnten kurz- bis mittelfristig verkauft werden	In der Regel das Einzelrating des Unternehmens
-------------------	--	--

3.142 Im Hinblick auf die Erstellung des Ratings gilt Rn. 3.135 entsprechend. Damit der Nachweis seitens des Steuerpflichtigen erbracht werden kann, ist es erforderlich, dass

- in das Rating für den konkreten Darlehensnehmer qualitative sowie quantitative Faktoren sachgerecht einbezogen werden;
- Verzerrungen der für das Rating maßgebenden Finanzkennzahlen durch Geschäftsvorfälle mit nahestehenden Personen eliminiert wurden und demzufolge nur Kennzahlen verwendet werden, die sich im Einklang mit dem Fremdvergleichsgrundsatz befinden;
- das Rating nachvollziehbar und reproduzierbar ist, und
- die am Markt übliche Ratingmethodik zum Zeitpunkt der Darlehensgewährung angewendet wird.

Sollte in einer vergleichbaren Situation, insbesondere im Hinblick auf Darlehensvolumen und -laufzeit, und in zeitlicher Nähe zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der unternehmensgruppeninternen Finanzierungsbeziehung ein fremder Dritter ein vom Unternehmensgruppenrating abweichendes Rating verwendet haben, kann dieses als Nachweis herangezogen werden. Dies gilt nur, wenn die Finanzierungsbeziehung mit dem fremden Dritten auch tatsächlich durchgeführt wird. Darüber hinaus ist eine durch die Deutsche Bundesbank für den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses der Finanzierungsbeziehung erstellte Bonitätsanalyse anzuerkennen.

3.143 Ein durch die gesellschaftsrechtlich begründeten Einfluss- und Kontrollmöglichkeiten vorhandener Wissensvorsprung würde zwischen fremden Dritten eingepreist werden, wenn er auf eine vertraglich eingeräumte Position zurückginge. Das Ausmaß und die Auswirkungen des auf die Unternehmensverflechtung zurückgehenden Wissensvorsprungs sind im jeweiligen Einzelfall sachgerecht zu berücksichtigen.

3.144 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 – gegebenenfalls unter Berücksichtigung möglicher Risikokompensationen – das Darlehen unter gleichen Bedingungen ausgereicht hätte (BFH vom 13. Januar 2022, I R 15/21, BStBl II 2023 S. 675). Inwieweit eine Nichtbesicherung zwischen Nahestehenden fremdüblich sein kann, hängt von den Umständen des jeweiligen Einzelfalls ab. Bei der Beurteilung sind folgende Aspekte im Rahmen einer Gesamtschau von besonderer Bedeutung:

- Verhalten der Unternehmensgruppe gegenüber fremden Dritten: Werden Verbindlichkeiten im Außenverhältnis grundsätzlich besichert, so erscheint eine Nichtbesicherung innerhalb der Unternehmensgruppe fremdunüblich.
- Wirtschaftliche Vorteilhaftigkeit: Sollte die Vereinbarung einer Sicherheit aus wirtschaftlicher Sicht vorteilhaft sein, um beispielsweise einen niedrigeren Zinssatz zu erreichen, so würde ein fremder Dritter, um seinen Gewinn zu maximieren, auf eine Sicherheit nicht verzichten.
- Realistisch zur Verfügung stehende Handlungsalternativen: Würde beispielsweise der Darlehensnehmer zeitgleich noch ein Darlehen eines fremden Dritten benötigen und die Begebung der Sicherheit an den fremden Dritten zu einer gegenüber der nahestehenden Person erhöhten Kostenreduktion führen, so wäre es wirtschaftlich vorteilhafter, dieses Darlehen zu besichern. Eine Sicherheit stünde damit für das Darlehen zwischen den nahestehenden Personen nicht mehr realistisch zur Verfügung (vorausgesetzt, der Darlehensnehmer hätte sonst keine weiteren Vermögenswerte, die sich zur Besicherung eignen würden).
- Erwartete Befriedigung von Ansprüchen: Es ist von Bedeutung, ob ausreichend Vermögenswerte vorhanden sind beziehungsweise im Rahmen einer etwaigen Insolvenz genügend Masse zur Verfügung stünde, um die entsprechenden Ansprüche zu befriedigen (vergleiche unter anderem § 39 InsO).
- Darlehenssumme: Nicht jede Kapitalüberlassung wird zwischen fremden Dritten besichert. Entscheidende Kriterien sind dabei auch die Höhe des Darlehensbetrags, der seitens des Darlehensgebers gewährt wird, und die Risikotragfähigkeit des Darlehensgebers.

- Geschäftsstrategie des Darlehensgebers: Verfolgt der Darlehensgeber im Rahmen seiner gewöhnlichen Geschäftstätigkeit typischerweise nicht (riskante) Finanzinvestitionen, so wird dieser regelmäßig versuchen, sein Risiko aufgrund dieser Tätigkeit zu minimieren. Hierzu kann es entsprechend gehören, dass Kapitalüberlassungen be-sichert vorzunehmen sind.

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

- 3.145 Wendet die Unternehmensgruppe in Bezug auf alle Finanzierungsbeziehungen zum In-land (sowohl in- als auch outbound) das Rating der Unternehmensgruppe durchgängig an, so ist eine Vergütung für eine erhöhte Kreditwürdigkeit (siehe Rn. 3.150) in Bezug auf die unternehmensgruppeninternen Finanzierungsbeziehungen ebenfalls nicht anzu-setzen.
- 3.146 Zum zeitlichen Anwendungsbereich siehe § 21 Absatz 1a Satz 2 AStG. Bei einem unternehmensgruppeninternen Cash Pool ist nicht der Tag der Implementierung des Cash Pooling-Systems als solches entscheidend, sondern das Datum der jeweiligen Kapital-überlassung und -aufnahme, da es sich hierbei regelmäßig um kurzfristige Darlehensbe-ziehungen handelt (vergleiche Rn. 3.154). Wird die Finanzierungsbeziehung in Form ei-nes Dauerschuldverhältnisses über den 31. Dezember 2024 fortgeführt, ist es für die An-wendung des § 1 Absatz 3d Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a) AStG nicht zu beanstanden, wenn glaubhaft gemacht wird, dass die Voraussetzungen zum 31. Dezember 2024 erfüllt werden. Werden betroffene Finanzierungsbeziehungen nach dem 31. Dezember 2023 und vor dem 1. Januar 2025 wesentlich geändert, ist § 1 Absatz 3d AStG nicht auf Auf-wendungen anzuwenden, die vor der wesentlichen Änderung entstehen (vergleiche § 21 Absatz 1a Satz 3 AStG). Wird die Finanzierungsbeziehung wesentlich geändert, ist es für die Anwendung des § 1 Absatz 3d Satz 1 Nummer 1 Buchstabe a) AStG nicht zu beanstanden, wenn glaubhaft gemacht wird, dass die Voraussetzungen zum Zeitpunkt der wesentlichen Änderung erfüllt werden.

#### **J.4 Finanzierungsbeziehungen als funktions- und risikoarme Dienstleistung (§ 1 Absatz 3e AStG)**

- 3.147 Die Bestimmung eines Fremdvergleichspreises für die Fremdkapitalüberlassung zwischen nahestehenden Personen richtet sich grundsätzlich nach der Preisvergleichsmethode (BFH, 18. Mai 2021, I R 4/17 BStBl II 2023 S. 678). Entscheidende Vergleichbarkeitsfaktoren hierfür sind in Rn. 3.132 genannt. Sollte eine gruppenzugehörige Finanzierungsgesellschaft, die nicht über die Fähigkeit und die Befugnis, das Risiko dieses Finanzierungsgeschäfts zu kontrollieren oder es zu tragen, dazwischengeschaltet sein, steht ihr als Vergütung für die Vermittlung, die Hingabe beziehungsweise Weiterreichung des Kapitals und die damit verbundene funktions- und risikoarme Dienstleistung nur eine risikolose Rendite zu (Tz. 1.100, 1.103, 1.108 bis 1.116, 10.25 der Anlage 1). Fallen demzufolge die Ausreichung des Darlehens und die tatsächliche Kontrolle der damit verbundenen Funktionen oder Risiken auseinander, liegt eine weitere Transaktion zwischen der Finanzierungsgesellschaft und der Gesellschaft, die die tatsächliche Kontrolle der mit der Ausreichung des Darlehens verbundenen Funktionen oder Risiken ausübt, vor (BFH, 18. Mai 2021, I R 4/17 BStBl II 2023 S. 678). Maßgebend ist für diese Beurteilung das mit der Kapitalüberlassung verbundene Risiko. Ist letztere Gesellschaft eine inländische Gesellschaft, ist zu prüfen, welche Vergütung dieser zuzuordnen ist. Grundsätzlich bestimmt sich diese nach der Differenz zwischen dem fremdüblichen Zinssatz und der risikolosen Rendite. Auf die Hinzurechnungsbesteuerung bei einer beherrschten ausländischen Finanzierungsgesellschaft (BMF-Schreiben vom 22.12.2023, BStBl 2023 I Sondernummer 1 S. 2) sowie 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.
- 3.148 An der in Rn. 3.147 beschriebenen Handhabe ändert § 1 Absatz 3e AStG nichts. § 1 Absatz 3e AStG beschreibt lediglich, dass die dort genannten Tätigkeiten, wie die Tätigkeit einer Finanzierungsgesellschaft, grundsätzlich als eine funktions- und risikoarme Dienstleistung anzusehen sind (Tz. 10.45, 10.46, 10.130 der Anlage 1). Finanzierungsfunktionen stellen in der Regel Unterstützungsfunktionen für das wertschöpfende Kerngeschäft dar (Tz. 10.45 der Anlage 1). Etwas anderes gilt insbesondere, wenn die Finanzierungsfunktion eine Primärfunktion und damit Kernbestandteil des Wertschöpfungsmodells ist, wie etwa im Banken- oder Versicherungsbereich (Tz. 10.47 der Anlage 1).

Die Verrechnungspreisbestimmung folgt der Systematik, die insbesondere in § 1 Absatz 3 AStG dargelegt ist.

- 3.149 Sollte eine der in § 1 Absatz 3e AStG genannten Tätigkeiten im Inland ausgeübt werden, folgt hieraus nicht, dass die zuständige Finanzbehörde für die Verrechnungspreisbestimmung von einer funktions- und risikoarmen Dienstleistung ausgehen muss. Sie kann ebenfalls anhand einer Funktions- und Risikoanalyse nachweisen, dass es sich bei der konkreten Tätigkeit nicht um eine funktions- und risikoarme Dienstleistung handelt; die Dokumentationspflichten bleiben hiervon unberührt. An die Anforderungen des Nachweises sind dieselben Voraussetzungen zu stellen, wie für den Steuerpflichtigen. Hierzu gehört, dass die konkreten Umstände substantiiert und in sich schlüssig dargelegt werden. Es genügt daher die überwiegende Wahrscheinlichkeit, dass die Kriterien erfüllt werden.

## **J.5 Vergütung für eine erhöhte Kreditwürdigkeit**

- 3.150 Für die Vorteile einer nachgewiesenen erhöhten Kreditwürdigkeit eines Unternehmens ist ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Verrechnungspreis anzusetzen. Die Vorteile können sich daraus ergeben, dass mindestens ein Mitglied der multinationalen Unternehmensgruppe die Verpflichtung gegenüber einem fremden Dritten übernimmt, die Zahlungsverpflichtungen des Unternehmens sicherzustellen. Dies kann insbesondere durch eine Garantie, eine Bürgschaft, einen Kreditauftrag, eine harte Patronatserklärung oder durch Realsicherheiten erfolgen. Ein Verrechnungspreis ist nur anzusetzen, wenn der Verpflichtete eine tatsächliche Risikoposition übernimmt. Bei der Bestimmung des anzusetzenden Fremdvergleichspreises ist grundsätzlich davon auszugehen, dass sich die Vorteile einer erhöhten Kreditwürdigkeit auf die Differenz zwischen den Bedingungen für die multinationale Unternehmensgruppe als solche und den Bedingungen für das die Verpflichtung übernehmende Unternehmen beschränken.
- 3.151 Wird ein Unternehmen erst durch die Verpflichtung der multinationalen Unternehmensgruppe oder eines Mitglieds dieser multinationalen Unternehmensgruppe gegenüber einem fremden Dritten in die Lage versetzt, Kapital aufnehmen zu können, handelt es sich in EU/EWR-Fällen bei der Verpflichtungsübernahme um einen Gesellschafterbeitrag (Rn. 3.69), wenn ein wirtschaftlicher Grund im Sinne des EuGH-Urteils vom 31. Mai 2018 in der Rechtssache C-382/16 (Hornbach) vorliegt.

## **J.6 Cash Pool als Finanzierungsbeziehung innerhalb einer multinationalen Unternehmensgruppe**

- 3.152 Cash Pooling stellt eine Liquiditätsbündelung in multinationalen Unternehmensgruppen dar. Der Cash Pool-Leiter erbringt dabei grundsätzlich lediglich eine funktions- und risikoarme Dienstleistung (Tz. 10.130 der Anlage 1), wobei im jeweiligen Einzelfall das Funktions- und Risikoprofil entscheidend ist. Die Vergütung des Cash Pool-Leiters bestimmt sich entsprechend im Regelfall auf Basis einer kostenorientierten Methode. Es ist nicht zu beanstanden, wenn der Kostenaufschlag auf die direkt zuzurechnenden Kosten zwischen fünf Prozent und zehn Prozent beträgt. Finanzierungskosten gehen nicht in die Bemessungsgrundlage ein.
- 3.153 Die am Cash Pool beteiligten Unternehmen haben im Verhältnis zur Gesamtanzahl der Teilnehmer den Verrechnungspreis anteilig zu übernehmen. Cash Pooling-Strukturen sind ein Beispiel für die Generierung von Synergieeffekten in multinationalen Unternehmensgruppen (Tz. 1.177 ff. der Anlage 1). Gerade aber die Aufteilung dieser Synergieeffekte auf die einzelnen Unternehmenseinheiten ist nicht verursachungsgerecht möglich. Entsprechend ist hier eine besondere Würdigung im Einzelfall unter Berücksichtigung der Akzeptanz der Struktur im Ausland vorzunehmen. Zur Vergütung der Cash Pool Teilnehmer wird auf Kapitel X Abschnitt C.2.3.2. der Anlage 1 hingewiesen.
- Beispiel:** Die M-AG (ansässig im Inland) stattet die FinCo. (ansässig im Ausland) zu 100 Prozent mit Eigenkapital aus. Die FinCo. agiert als Cash Pool Leiter und organisiert den Cash Pool innerhalb der multinationalen Unternehmensgruppe ohne die Kontrolle oder Übernahme von Risiken. Die Vergütung hängt von dem Ergebnis der Funktions- und Risikoanalyse ab. Das Entgelt für die Tätigkeit eines Cash Pool Leiters beschränkt sich dabei grundsätzlich auf die direkt zurechenbaren Betriebskosten, wie etwa den Personaleinsatz, samt einem fremdüblichen Gewinnaufschlag. Die Umlage der Kosten inklusive des Gewinnaufschlages könnte insbesondere im Wege einer Konzernumlage quotale auf Basis der Anzahl der Teilnehmer erfolgen.
- 3.154 Handelt es sich bei den jeweiligen Geldeinlagen und -aufnahmen der Cash Pool Teilnehmer nicht um kurzfristige Geldeinlagen und -aufnahmen, handelt es sich wirtschaftlich betrachtet insoweit nicht um einen Bestandteil des Cash Pools, sondern um einzelne



längerfristige Darlehensbeziehungen, die entsprechend zu behandeln sind (Tz. 10.122 der Anlage 1).

#### **J.7 Sonstige Finanzierungsinstrumente und Eigenversicherer**

- 3.155 Der Einsatz von Finanzinstrumenten im Sinne des § 1 Absatz 11 des Kreditwesengesetzes innerhalb von multinationalen Unternehmensgruppen ist entsprechend den am Markt zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses bestehenden Gegebenheiten und entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz unter Beachtung der Risikoverteilung zwischen den Vertragsparteien zu vergüten.
- 3.156 Ein Eigenversicherer ist für die Übernahme seiner Tätigkeit entsprechend den am Markt zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses bestehenden Gegebenheiten und entsprechend dem Fremdvergleichsgrundsatz unter Beachtung der Risikoübernahme, der Kapitalausstattungsanforderungen und der Synergieeffekte aufgrund der Gruppenzugehörigkeit zu vergüten.

#### **K. Preisanpassungsklausel**

- 3.157 In Fällen, in denen eine sachgerechte Preisanpassungsklausel vertraglich vereinbart wurde, ist die Anwendung von § 1a AStG ausgeschlossen.

### **Kapitel IV Weitere allgemeine Grundsätze**

#### **A. Erstkorrektur**

- 4.1 Auf die Verwaltungsgrundsätze 2020 vom 3. Dezember 2020 (am angegebenen Ort.) wird verwiesen.
- 4.2 Eine Korrektur ist für den Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem die jeweilige Einkünfterminderung eingetreten ist. Der Korrekturbetrag ist derselben Einkunftsart zuzurechnen wie die korrigierten Einkünfte.

## **B. Behandlung von Ausgleichszahlungen**

- 4.3 Gleichen die Beteiligten in Verrechnungspreisfällen eine von der deutschen Finanzbehörde vorgenommene Korrektur dadurch aus, dass sie durch Ausgleichszahlungen den Zustand herbeiführen, der bei Beachtung des Grundsatzes des Fremdvergleichs eingetreten wäre, ist dieser Ausgleich
- a) bei einer Korrektur wegen der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung einer inländischen Körperschaft grundsätzlich als Einlage zu behandeln (vergleiche BFH vom 29. Mai 1996, I R 118/93, BStBl II 1997 S. 92),
  - b) bei einer Korrektur wegen der Annahme einer verdeckten Einlage in eine ausländische Körperschaft grundsätzlich als Leistung zu behandeln, die beim Gesellschafter zu Bezügen im Sinne des § 20 Absatz 1 Nummer 1 EStG führt,
  - c) bei einer Korrektur wegen der Annahme einer Entnahme als Einlage und bei der Berichtigung wegen einer Einlage als Entnahme zu behandeln,
  - d) bei Vorgängen, die zu einer auf § 1 AStG zu stützenden Berichtigung geführt haben, aus Billigkeitsgründen außerhalb der Bilanz mit dem zu Zwecken der Berichtigung vorgenommenen Zuschlag zu verrechnen (vergleiche BFH vom 30. Mai 1990, I R 97/88, BStBl II 1990 S. 875). Dies gilt nur, wenn die Ausgleichszahlungen innerhalb eines Jahres nach Bekanntgabe des berichtigten Steuerbescheids tatsächlich geleistet worden sind.
- 4.4 Wird eine Beteiligung an einer nahestehenden ausländischen Gesellschaft veräußert oder wird eine solche Gesellschaft liquidiert und haben Vorgänge früherer Veranlagungszeiträume beim Gesellschafter zu einer Berichtigung nach § 1 AStG geführt, die noch nicht verrechnet worden ist (Rn. 4.3 Buchstabe d), ist das Vermögen der ausländischen Gesellschaft höher als es wäre, wenn die Gesellschaft einen dem Fremdvergleich entsprechenden Preis an den Gesellschafter gezahlt hätte. Zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung kann in diesen Fällen der außerhalb der Bilanz angesetzte Berichtigungsbetrag aus Billigkeitsgründen (§ 163 AO) abgezogen werden. Die Kürzung kann auch zu einem Negativbetrag führen. Unterliegt ein nach dieser Billigkeitsregelung um den Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG verminderter Veräußerungs- oder Liquidationsgewinn der Vorschrift des § 8b KStG, so sind die pauschalen nichtabziehbaren Betriebs-

ausgaben im Sinne des § 8b Absatz 3 Satz 1 und Absatz 5 Satz 1 KStG nur vom verminderten Gewinn zu ermitteln. Ein sich durch die Anwendung dieser Billigkeitsregelung ergebender oder erhöhender Veräußerungs- oder Liquidationsverlust ist insgesamt nach § 8b Absatz 3 Satz 3 KStG außerbilanziell hinzuzurechnen, sodass sich im Verlustfall trotz Anwendung der Billigkeitsregelung keine Auswirkung auf das Einkommen der Anteilseigner-Kapitalgesellschaft ergibt. Ist auf Ebene des Anteilseigners das Teileinkünfteverfahren (§§ 3 Nummer 40c, 3c Absatz 2 EStG) anzuwenden, so kann der Berichtigungsbetrag nach § 1 AStG unter analoger Anwendung des § 3c Absatz 2 EStG nur zu 60 Prozent bei der Ermittlung des Gewinns oder Verlusts berücksichtigt werden. Entsprechendes gilt auch beim Gesellschafter, sofern die Berichtigung nach § 1 AStG nicht beim Gesellschafter selber, sondern bei dessen Tochtergesellschaft erfolgte und sofern § 1 AStG Vorrang gegenüber § 8 Absatz 3 Satz 2 KStG hat.

- 4.5 Im Fall der Liquidation ist die Kürzung in dem Veranlagungszeitraum vorzunehmen, in dem nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ein etwaiger Liquidationserlös erfolgswirksam zu vereinnahmen ist. Eine Kürzung im Zeitpunkt des Liquidationsbeschlusses kommt deshalb nur in Betracht, wenn eine Abwicklung mangels Masse nicht stattfindet und ein Liquidationserlös nicht anfällt.

### **C. Gegenberichtigung**

- 4.6 Eine Berichtigung der Einkünfte durch eine ausländische Steuerverwaltung kann zu einer Doppelbesteuerung im Hinblick auf die Einkünfte des inländischen nahestehenden Steuerpflichtigen führen. Passt der Steuerpflichtige daraufhin seine künftigen Verrechnungspreise an, unterliegt der Vorgang der Aufzeichnungspflicht gemäß § 90 Absatz 3 AO. Eine nachträgliche Gegenberichtigung ist nur anzuerkennen, soweit sie nach deutschem Steuerrecht materiell- und verfahrensrechtlich zulässig ist. Die Gegenberichtigung ist nach deutschem Steuerrecht materiell-rechtlich in der Weise durchzuführen, in der der Fremdvergleichsgrundsatz von Beginn an zutreffend berücksichtigt worden wäre; dementsprechend sind nationale Abzugsbeschränkungen wie beispielsweise die Zinsschranke (§ 4h EStG, § 8a KStG) bei der Gegenberichtigung zu beachten. Der Grundsatz der Abschnittbesteuerung ist zu beachten. Abkommensrechtlich eröffnen die Artikel 9 OECD-MA (insbesondere Artikel 9 Absatz 2 OECD-MA) nachgebildeten Ar-

tikel im jeweiligen DBA einen Anspruch auf Gegenberichtigung im anderen Vertragsstaat, soweit die Erstkorrektur nach Auffassung der Steuerverwaltung dieses anderen Vertragsstaats berechtigt ist. Als Änderungsvorschrift können innerhalb dieses Rahmens auf deutscher Seite neben den innerstaatlichen Abgrenzungsregelungen auch § 164 Absatz 2, § 173 Absatz 1 Nummer 2 AO zur Anwendung kommen, ohne dass zuvor ein Verständigungs- oder Schiedsverfahren durchgeführt worden ist (einseitige Abhilfe). Zwecks Umsetzung einer Verständigungsvereinbarung oder eines Schiedsspruchs, die gegebenenfalls auch zu einer weitergehenden Gegenberichtigung führen können, ist insoweit § 175a AO anzuwenden.

#### **D. Zoll**

- 4.7 Der für die Einkunftsabgrenzung maßgebliche Fremdvergleichspreis kann von dem der Verzollung zu Grunde liegenden Zollwert im Sinne des Artikels 70 Unionszollkodex (UZK; VO (EU) 952/2013 des Europäischen Parlaments vom 9. Oktober 2013, ABl. L 269, S. 1) oder von dem zur Erhebung der Einfuhrumsatzsteuer zu Grunde liegenden Einfuhrumsatzsteuerwert abweichen. Ungeachtet dessen kann die Zollwertermittlung eine ergänzende Hilfestellung bei der Bestimmung von Fremdvergleichspreisen leisten.
- 4.8 Nachträgliche Verrechnungspreisanpassungen in Form von Nachbelastungen durch den Verkäufer sind vom Anmelder dem zuständigen Hauptzollamt unverzüglich anzuzeigen (§ 153 AO). Bei nachträglichen Verrechnungspreisanpassungen in Form von Gutschriften des Verkäufers besteht mitunter ein Erstattungsanspruch. Voraussetzung ist jedoch, dass die Anpassung zwischen den Kaufvertragsparteien vor den Einfuhren dem Grunde und der Höhe nach vertraglich vereinbart wurde und produktbezogen erfolgt.

#### **Kapitel V Glossar**

- 5.1 Auf das Glossar in der Anlage 2 sowie das Glossar der OECD über steuerliche Begriffe (Glossary of Tax Terms) wird hingewiesen.

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

- 6.1 Das BMF-Schreiben vom 9. November 2001 betreffend die „Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung zwischen international verbundenen Unternehmen in Fällen der Arbeitnehmerentsendung" (Verwaltungsgrundsätze - Arbeitnehmerentsendung)“, BStBl I 2001 S. 796, wird aufgehoben.
- 6.2 Dieses Schreiben ist mit Ausnahme der Rn. 3.63a erstmals für den Veranlagungszeitraum 2024 anzuwenden. Rn. 3.63a dieses Schreibens ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2025 anzuwenden.

Das BMF-Schreiben vom 6. Juni 2023 betreffend die „Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG vom 6. Juni 2023, BStBl I 2023 S. 1093 (Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023) ist letztmalig für den Veranlagungszeitraum 2023 anzuwenden.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht. Es steht ab sofort auf den Internetseiten des Bundesministeriums der Finanzen zum Herunterladen bereit.

## **Anlage 1**

Anlage 1 dieses Schreibens entspricht der Anlage 1 des BMF-Schreibens vom 6. Juni 2023 betr. die „Grundsätze für die Korrektur von Einkünften gemäß § 1 AStG vom 6. Juni 2023, BStBl I 2023 S. 1093 (Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023), abgedruckt in BStBl 2023 I Nummer 15 S. 1130.

## Anlage 2

Die Definitionen, die im Glossar in Anlage 1 angeführt sind, gelten entsprechend. Das nachfolgende Glossar enthält daher nur Definitionen, die dort nicht enthalten sind.

<b>Cash Pool</b>	Ein Cash Pool liegt vor, wenn die Salden der Zahlungsverkehrskonten von beteiligten Unternehmen einer multinationalen Unternehmensgruppe regelmäßig auf einem Sammelkonto eines Unternehmens dieser multinationalen Unternehmensgruppe virtuell oder tatsächlich konsolidiert werden.
<b>Cash Pool-Leiter</b>	Das Unternehmen der multinationalen Unternehmensgruppe, welches das Sammelkonto führt.
<b>EBT</b>	Earnings Before Taxes (Gewinn vor Steuern)
<b>Eigenversicherer</b>	Ein Unternehmen einer multinationalen Unternehmensgruppe oder mehrerer multinationalen Unternehmensgruppen, welches Versicherungen zu über 50 Prozent für Unternehmen dieser multinationalen Unternehmensgruppen anbietet. Für diese Beurteilung ist insbesondere auf die verdienten Beiträge für eigene Rechnung (Nettoprämie) abzustellen.
<b>Fremdvergleichspreis</b>	Der dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechende Verrechnungspreis.
<b>Funktion</b>	Eine Geschäftstätigkeit, die aus einer Zusammenfassung gleichartiger betrieblicher Aufgaben besteht, die von bestimmten Stellen oder Abteilungen eines Unternehmens erledigt werden. Sie ist ein organischer Teil eines Unternehmens, ohne dass ein Teilbetrieb im steuerlichen Sinn vorliegen muss.
<b>Inbound-Sachverhalt</b>	Geschäftsbeziehung, bei der eine Leistung vom inländischen Steuerpflichtigen empfangen wird.
<b>Multinationale Unternehmensgruppe</b>	Besteht aus mindestens zwei in verschiedenen Staaten ansässigen, im Sinne des § 1 Absatz 2 AStG einander nahestehenden Personen oder aus mindestens einer Person mit mindestens einer Betriebsstätte in einem anderen Staat. Der Begriff multinationale Unternehmensgruppe ist demnach nicht deckungsgleich mit dem Begriff Konzern.
<b>Nettomarge</b>	Der Nettogewinn eines Geschäftsvorfalles in Relation zu einer nach den Umständen des Einzelfalles geeigneten Bezugsgröße.
<b>Outbound-Sachverhalt</b>	Geschäftsbeziehung, bei der eine Leistung vom inländischen Steuerpflichtigen erbracht wird.

<b>Risiko</b>	Die einem Geschäftsvorfall im Sinne des § 1 Absatz 4 des Außensteuergesetzes immanente Möglichkeit, dass aus der Unvorhersehbarkeit der Zukunft resultierende Ereignisse eintreten, die zu einer Abweichung von geplanten Zielwerten führen können. Der Begriff Risiko umfasst auch die Chance, die eine positive Abweichung von geplanten Zielwerten darstellt.
<b>Routineunternehmen</b>	Ein Unternehmen, das als Ergebnis einer Funktions- und Risikoanalyse für den jeweiligen Geschäftsvorfall allein oder zusammen mit anderen nahestehenden Personen <ul style="list-style-type: none"> <li>a. die Routinefunktionen ausübt,</li> <li>b. nur in geringem Umfang Vermögenswerte einsetzt und</li> <li>c. nur geringe Risiken trägt.</li> </ul>
<b>Rückhalt in der multinationalen Unternehmensgruppe (Konzernrückhalt)</b>	Der Topos des sog. Konzernrückhalts beschreibt lediglich den rechtlichen und wirtschaftlichen Rahmen der Unternehmensverflechtung.
<b>Strategieträger</b>	Ein Unternehmen, das als Ergebnis einer Funktions- und Risikoanalyse für den jeweiligen Geschäftsvorfall allein oder zusammen mit anderen nahestehenden Personen <ul style="list-style-type: none"> <li>a. die wesentlichen Funktionen ausübt,</li> <li>b. die wesentlichen materiellen Wirtschaftsgüter und immateriellen Werte einsetzt und</li> <li>c. die wesentlichen Risiken übernimmt.</li> </ul>
<b>Vergleichswerte</b>	Insbesondere zum Vergleich herangezogene Preise und sonstige Geschäftsbedingungen, Kostenaufteilungen, Gewinnaufschläge, Bruttospalten, Nettospalten, Gewinnaufteilungen, wenn die Bedingungen der diesen zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle vergleichbar sind.
<b>Verhältnisse</b>	Sind insbesondere <ul style="list-style-type: none"> <li>a. die vertraglichen Bedingungen eines Geschäftsvorfalles, soweit diese dem tatsächlichen Verhalten der an dem jeweiligen Geschäftsvorfall Beteiligten entsprechen,</li> <li>b. die ausgeübten Funktionen der an dem Geschäftsvorfall Beteiligten unter Berücksichtigung der verwendeten Vermögenswerte und der übernommenen Risiken, einschließlich der Zusammenhänge zwischen diesen Funktionen und der allgemeinen Wertschöpfung der multinationalen Un-</li> </ul>



	<p>ternehmensgruppe, der Begleitumstände des Geschäftsvorfalles und der branchenüblichen Gepflogenheiten,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>c. die Eigenschaften übertragener oder überlassener Vermögenswerte oder erbrachter Dienstleistungen,</li> <li>d. die wirtschaftlichen Verhältnisse der an dem Geschäftsvorfall Beteiligten und die Verhältnisse des für den Geschäftsvorfall relevanten Marktes, einschließlich Standortvorteilen sowie der rechtlichen Rahmenbedingungen und</li> <li>e. die von den an dem Geschäftsvorfall Beteiligten verfolgten Geschäftsstrategien.</li> </ul>
<b>Vermögenswerte</b>	Wirtschaftsgüter und Vorteile. Zu den Vermögenswerten gehören insbesondere materielle Wirtschaftsgüter, immaterielle Werte einschließlich immaterieller Wirtschaftsgüter, Beteiligungen und Finanzanlagen.
<b>Vorteile</b>	Unter anderem eine eingespielte Betriebsorganisation, eingespielte Belegschaft/Mitarbeiterstamm (assembled workforce). Sie stellen die Möglichkeit der Steigerung des Einkommens oder liquider Mittel dar.
<b>Wertschöpfung</b>	Misst den Ertrag aus wirtschaftlicher Tätigkeit als Differenz zwischen der Leistung einer Wirtschaftseinheit und der zur Leistungserstellung benötigten Vorleistungen.

## Anlage 3

### Beispiel zur Wertermittlung für Funktionsverlagerungen<sup>1</sup>

#### Sachverhalt und allgemeine Annahmen

Eine inländische Mutter-Kapitalgesellschaft (MG) hat zum 01.01. des Jahres ein Transferpaket auf eine neu gegründete ausländische Tochter-Kapitalgesellschaft (TG) übertragen.

Der nachhaltig erzielbare finanzielle Überschuss (FÜ) i. S. § 2 FVerIV aus der übertragenen Funktion aus Sicht der verlagernden MG beträgt voraussichtlich jährlich 600 TEUR. Die übernehmende TG rechnet hingegen mit einem FÜ in Höhe von jährlich 700 TEUR. Die inländische Ertragsteuerbelastung der MG soll 25 % ( $s_{U\_MG}$ ), die ausländische Belastung der TG 20 % ( $s_{U\_TG}$ ) betragen.

Für beide Unternehmen sollen folgende, weitere Annahmen gleichermaßen gelten:

- Nachschüssiger Zufluss der o. g. FÜ ab dem Bewertungsstichtag.
- Vollständige Eigenkapitalfinanzierung (MG und TG ist unverschuldet).
- Anwendung des Capital Asset Pricing Modells (CAPM).
- Laufzeitäquivalenter Kapitalisierungszinssatz ( $i$ ) aller künftiger Perioden (T):

Marktrisikoprämie vor persönlichen Ertragsteuern	$MRP_{vst}$	8,00%
× Betafaktor für das Eigenkapital	$\beta_{EK}$	1,00
= Risikozuschlag		8,00%
+ Risikoloser (Basis-)Zinssatz	$r_f$	2,00%
= Erwartete Rendite der Eigenkapitalgeber	$r_{EK} = i$	10,00%

#### Fallvariante A

##### – Berücksichtigung von beispielhaften Synergie- und Steuereffekten (§ 2 FVerIV) –

Zusätzlich zu den allgemeinen Angaben (s. o.) sei ein unbegrenzter Kapitalisierungszeitraum anzunehmen. Zudem sollen die Buchwerte ( $BW_{MG}$ ) der im Transferpaket enthaltenen Wirtschaftsgüter im Inland steuerlich vollständig abgeschrieben sein. Im Ausland sollen diese Wirtschaftsgüter steuerlich linear auf 3 Jahre ( $stl\_ND_{TG}$ ) abschreibbar sein. Die Summe der Werte dieser Wirtschaftsgüter soll dem Gesamtwert des Transferpakets entsprechen.

#### a) Ermittlung des Mindestpreises für MG (Beispiel EXIT-Steuer)

##### aa) Ertragswert (NPV) aus Sicht MG

$$NPV_{MG} = \frac{F\ddot{U}_{MG}}{i_{MG}} = \frac{600 \text{ TEUR}}{10\%} = \mathbf{6.000 \text{ TEUR}}$$

##### ab) Mindestpreis MG unter Berücksichtigung der EXIT-Steuer aus dem Transfer

$$\text{Mindestpreis}_{MG} = \frac{NPV_{MG} - (s_{U\_MG} \times BW_{MG})}{(1 - s_{U\_MG})} = \frac{6.000 \text{ TEUR} - (25\% \times 0 \text{ TEUR})}{1 - 25\%} = \mathbf{8.000 \text{ TEUR}}$$

<sup>1</sup> Die Kalkül-Variablen in den Beispielen wurden vereinfachend angenommen und sind daher nicht mit den realen Marktgegebenheiten vergleichbar.

**b) Ermittlung des Höchstpreises für TG (Beispiel Tax-Amortization-Benefit):**

**ba) Ertragswert (NPV) aus Sicht TG**

$$\text{NPV}_{\text{TG}} = \frac{\text{FÜ}_{\text{TG}}}{i_{\text{TG}}} = \frac{700 \text{ TEUR}}{10\%} = 7.000 \text{ TEUR}$$

**bb) Höchstpreis TG unter Berücksichtigung des „Tax-Amortization-Benefit“ (TAB)**

Perioden $t_1$ bis $t_3$	1	2	3
Diskontsätze: $1 \div (1 + i_{\text{TG}})^t$	0,9091	0,8264	0,7513
× AfA in % p.a. für $\text{stl\_ND}_{\text{TG}}$	33%	33%	33%
= Barwerte der AfA	0,3030	0,2755	0,2504
× $s_{\text{U\_TG}}$	20%	20%	20%
= Steuerersparnis aus AfA	0,0606	0,0551	0,0501

→ Summe dieser Steuerersparnisse (StE): 0,1658

→ **Step-Up-Factor<sub>TAB</sub>**:  $1 \div (1 - \text{StE}) = 1 \div (1 - 0,1658) = 1,1987$

$$\begin{aligned} \text{Höchstpreis}_{\text{TG}} &= \text{NPV}_{\text{TG}} \times \text{Step-Up-Factor}_{\text{TAB}} = \\ &= 7.000 \text{ TEUR} \times 1,1987 = \mathbf{8.391 \text{ TEUR}} \end{aligned}$$

**c) Ermittlung des Einigungswertes:**

Der Mindestpreis ist mit 8.000 TEUR und der Höchstpreis mit 8.391 TEUR anzunehmen. Da keine Anhaltspunkte vorliegen, die gegen die Annahme des Mittelwertes des Einigungsbereichs als Einigungswert sprechen, entspricht dieser einem Wert in Höhe von 8.196 TEUR.

**Fallvariante B**

**– Beschränkte Kapitalisierungszeiträume –**

Zusätzlich zu den allgemeinen Angaben (s. o.) soll die Annahme gelten, dass aufgrund der künftig erwartbaren Entwicklungen der Kapitalisierungszeitraum für MG auf 3 Jahre ( $T_{\text{MG}} = 3$ ) und für TG auf 5 Jahre ( $T_{\text{TG}} = 5$ ) zu beschränken ist. Die Gründe hierfür seien glaubhaft dargelegt worden (§ 5 FVerlV). Die jährlichen FÜ sollen unverändert in jeder Periode (t) im oben genannten Umfang anfallen. Zudem sollen die Buchwerte ( $BW_{\text{MG}}$ ) der im Transferpaket enthaltenen Wirtschaftsgüter im Inland noch 1.000 TEUR betragen. Für die TG sei der Step-Up-Factor<sub>TAB</sub> weiterhin 1,1987.

**a) Ermittlung des Mindestpreises (Beispiel beschränkter Kapitalisierungszeitraum):**

**aa) Ertragswert (NPV) aus Sicht MG**

Perioden $t_1$ bis $t_3$	1	2	3
Diskontsätze: $1 \div (1 + i_{\text{MG}})^t$	0,9091	0,8264	0,7513
× Zahlungsüberschüsse ( $\text{FÜ}_{\text{MG}}$ )	600 TEUR	600 TEUR	600 TEUR
= Barwerte in $t_0$	545 TEUR	496 TEUR	451 TEUR

→ Summe der Barwerte in  $t_0 = \text{NPV}_{\text{MG}}$ : **1.492 TEUR**

**ab) Mindestpreis MG unter Berücksichtigung der EXIT-Steuer aus dem Transfer**

$$\text{Mindestpreis}_{\text{MG}} = \frac{\text{NPV}_{\text{MG}} - (s_{\text{U\_MG}} \times BW_{\text{MG}})}{(1 - s_{\text{U\_MG}})} = \frac{1.492 \text{ TEUR} - (25\% \times 1.000 \text{ TEUR})}{1 - 25\%} = \mathbf{1.656 \text{ TEUR}}$$

**b) Ermittlung des Höchstpreises für TG (Beispiel Tax-Amortisation-Benefit):**

**ba) Ertragswert (NPV) aus Sicht TG**

Perioden <sub>t1 bis t5</sub>	1	2	3	4	5
Diskontsätze: $1 \div (1 + i_{TG})^t$	0,9091	0,8264	0,7513	0,6830	0,6209
× Zahlungsüberschüsse (FÜ <sub>TG</sub> )	700 TEUR	700 TEUR	700 TEUR	700 TEUR	700 TEUR
= Barwerte in t <sub>0</sub>	636 TEUR	579 TEUR	526 TEUR	478 TEUR	435 TEUR

→ Summe der Barwerte in t<sub>0</sub> = NPV<sub>TG</sub>: **2.654 TEUR**

**bb) Höchstpreis TG unter Berücksichtigung des „Tax-Amortisation-Benefit“ (TAB)**

→ **Step-Up-Factor<sub>TAB</sub>** unverändert ggü. Fallvariante A: **1,1987**

$$\begin{aligned} \text{Höchstpreis}_{TG} &= \text{NPV}_{TG} \times \text{Step-Up-Factor}_{TAB} = \\ &= 2.654 \text{ TEUR} \times 1,1987 = \mathbf{3.181 \text{ TEUR}} \end{aligned}$$

**b) Ermittlung des Einigungswertes:**

Der Mindestpreis<sub>MG</sub> beträgt 1.656 TEUR und der Höchstpreis<sub>TG</sub> 3.181 TEUR. Da für die Bestimmung des Einigungswertes keine Anhaltspunkte gegen den Mittelwert (2.419 TEUR) des Einigungsbereiches sprechen, ist dieser Wert der Besteuerung zugrunde zu legen.

**Abwandlung der Fallvariante B  
– Preisanpassungsklausel –**

Bei der Folgeprüfung wird festgestellt, dass die TG – abweichend von der ursprünglichen Planung (vgl. Fallvariante B, Buchstabe b)) – tatsächliche FÜ i. H. v. 805 TEUR (statt 700 TEUR) erzielt hat und im sechsten Jahr (nun T<sub>TG</sub> = 6) immer noch erzielt. Künftig sei nun aber mit keinen weiteren FÜ aus dem Transferpaket zu rechnen. Die Parteien (MG und TG) hatten weder eine Preisanpassungsklausel noch eine Lizenzvereinbarung getroffen. Die gesetzliche Vermutung des § 1a Satz 1 AStG, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Preisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten, konnte der Steuerpflichtige nicht widerlegen. Der bisherige Mindestwert<sub>MG</sub> i.H.v. 1.656 TEUR gilt unverändert fort. Der neue Höchstpreis<sub>TG</sub> ermittelt sich wie folgt:

**a) Neuer Ertragswert (NPV) aus Sicht TG**

Perioden <sub>t1 bis t5</sub>	1	2	3	4	5	6
Diskontsätze: $1 \div (1 + i_{TG})^t$	0,9091	0,8264	0,7513	0,6830	0,6209	0,5645
× Zahlungsüberschüsse (FÜ <sub>TG</sub> )	805 TEUR	805 TEUR	805 TEUR	805 TEUR	805 TEUR	805 TEUR
= Barwerte in t <sub>0</sub>	732 TEUR	665 TEUR	605 TEUR	550 TEUR	500 TEUR	454 TEUR

→ Summe der Barwerte in t<sub>0</sub> = NPV<sub>TG</sub>: **3.506 TEUR**

**b) Neuer Höchstpreis TG unter Berücksichtigung des „Tax-Amortisation-Benefit“ (TAB)**

→ **Step-Up-Factor<sub>TAB</sub>** unverändert ggü. Fallvariante A: **1,1987**

$$\begin{aligned} \text{Höchstpreis}_{TG} &= \text{NPV}_{TG} \times \text{Step-Up-Factor}_{TAB} = \\ &= 3.506 \text{ TEUR} \times 1,1987 = \mathbf{4.203 \text{ TEUR}} \end{aligned}$$

Aufgrund der tatsächlichen Gewinnentwicklung der TG ergibt sich ein neuer Höchstpreis von 4.203 TEUR. Der Mittelwert des neuen Einigungsbereichs (1.656 TUER bis 4.203 TEUR) beträgt 2.930 TEUR. Eine erhebliche Abweichung i. S. § 1a Satz 1 AStG ist gegeben, da der tatsächliche Wert i. H. v. 2.930 TEUR über dem Wert von 2.903 TEUR (2.419 TEUR bisheriger hypothetischer Einigungswert zzgl. 20% hierauf) liegt (§ 1a Satz 3 AStG). Nach § 1a Satz 5 AStG lässt sich in Folge ein angemessener Anpassungsbetrag i. H. v. 511 TEUR (2.930 TEUR abzgl. 2.419 TEUR) ermitteln. Die Einkünfte sind entsprechend nach § 1 Absatz 1 Satz 1 AStG zu berichtigen.

# Vorwort

In einer zunehmend globalisierten Wirtschaft verfügen multinationale Unternehmen über umfassende Wertschöpfungsketten, die sich über zahlreiche Länder erstrecken. Infolgedessen können langwierige grenzüberschreitende Steuerstreitigkeiten entstehen, insbesondere im Zusammenhang mit grundlegenden Marketing- und Vertriebstätigkeiten. Diese Streitigkeiten stellen oft für alle Beteiligten eine Belastung ihrer Finanz- und Verwaltungsressourcen dar. Besonders stark davon betroffen sind Staaten mit geringen Kapazitäten, deren Steuerverwaltungen häufig ohnehin nur begrenzte Ressourcen und unzureichende Daten zur Verfügung stehen. Der vorliegende Bericht soll sowohl für Steuerverwaltungen als auch für Steuerpflichtige als Handreichung zur Vereinfachung der Anwendung der Verrechnungspreisvorschriften auf grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten, Verringerung des Verwaltungsaufwands, Senkung der Befolgungskosten und Erhöhung der steuerlichen Rechtssicherheit dienen.

Dem im Oktober 2020 veröffentlichten Bericht des OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (*Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*) zufolge soll mit Amount B die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten vereinfacht und effizient gestaltet werden, wobei der Schwerpunkt auf den besonderen Bedürfnissen von Staaten mit geringen Kapazitäten liegen soll. Im Oktober 2021 verständigte sich das Inclusive Framework dann auf eine Zwei-Säulen-Lösung für die steuerlichen Herausforderungen der Digitalisierung der Wirtschaft.

In den vergangenen zwei Jahren haben die Mitglieder des Inclusive Framework gleichberechtigt daran mitgewirkt, Amount B so zu konzipieren, dass die Preisbestimmung bei grundlegenden Marketing- und Vertriebstätigkeiten sinnvoll vereinfacht wird und dabei insbesondere die Schwierigkeiten von Staaten mit geringen Kapazitäten bei der Anwendung der Verrechnungspreisvorschriften berücksichtigt werden. Bei der Ausgestaltung von Amount B konnte das Inclusive Framework von den Beiträgen von Unternehmen, Steuerfachleuten, Wissenschaftlern und anderen Interessengruppen im Rahmen der öffentlichen Konsultationen vom Dezember 2022 und Juli 2023 profitieren. Mit Amount B wird eine zentrale Zielsetzung der Säule 1 verfolgt: Zum einen soll der Befolgungsaufwand für Steuerpflichtige reduziert werden, zum anderen sollen auch die Steuerverwaltungen in die Lage versetzt werden, ihre Ressourcen auf risikoreichere und komplexere Geschäftsvorfälle zu konzentrieren und so effizienter und wirkungsvoller zu arbeiten.

Dieser Bericht wurde vom Inclusive Framework genehmigt und freigegeben.<sup>1</sup>

# Inhaltsverzeichnis

Vorwort	3
Zusammenfassung	6
Einführung	7
Besondere Überlegungen bezüglich grundlegender Vertriebstätigkeiten	11
1 Einleitung	15
2 Überlegungen bezüglich der Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes	16
3 In den Anwendungsbereich fallende Geschäftsvorfälle	18
3.1. Qualifizierte Geschäftsvorfälle	18
3.2. Anwendungskriterien	18
3.3. Kommentar	19
4 Anwendung des Grundsatzes der am besten geeigneten Methode auf in den Anwendungsbereich fallende Geschäftsvorfälle	26
5 Ermittlung der Rendite nach dem vereinfachten und effizienten Ansatz	28
5.1. Preisbestimmungsmatrix	28
5.2. Betriebskostenabgleich	28
5.3. Datenverfügbarkeitsmechanismus für qualifizierte Staaten	29
5.4. Regelmäßige Aktualisierungen	31
6 Dokumentation	32
7 Umstrukturierungsfragen	35
8 Steuerliche Rechtssicherheit und Beseitigung der Doppelbesteuerung	36
Anlage A – Maßgebliche Benchmarking-Suchkriterien	39
Anlage B – Veranschaulichende Beispiele	41

**Tabellen**

Tabelle 5.1.	Preisbestimmungsmatrix (Umsatzrendite in %) auf Grundlage des globalen Datensatzes	27
Tabelle 5.2.	Betriebskostenabgleich	28
Tabelle 5.3.	Nettorisikoanpassung zur Anwendung auf die OAS untersuchter Unternehmen in qualifizierten Staaten (in %)	31



# Zusammenfassung

Im Oktober 2021 verständigte sich das OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (Inclusive Framework) darauf, die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf innerstaatliche grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten zu vereinfachen und effizient zu gestalten und dabei einen besonderen Schwerpunkt auf die Bedürfnisse von Staaten mit geringen Kapazitäten zu legen. Entsprechend diesem Mandat enthält der vorliegende Bericht eine Handreichung zum Thema „Besondere Überlegungen bezüglich grundlegender Vertriebstätigkeiten“, die als Anhang zu Kapitel IV in die *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022* aufgenommen wird. Mit dem darin geschilderten vereinfachten und effizienten Ansatz soll die steuerliche Rechtssicherheit erhöht und der Befolgungsaufwand sowohl für Steuerpflichtige als auch für Steuerverwaltungen verringert werden, insbesondere in Staaten mit geringen Kapazitäten, denen nur begrenzte Ressourcen zur Verfügung stehen.

Die Staaten können sich dafür entscheiden, den vereinfachten und effizienten Ansatz auf qualifizierte Geschäftsvorfälle berechtigter Unternehmen mit grundlegenden Vertriebstätigkeiten anzuwenden. In diesem Bericht werden die Merkmale von in den Anwendungsbereich fallenden Vertriebsunternehmen beschrieben, die beispielsweise keine wirtschaftlich signifikanten Risiken eingehen und keine einzigartigen und wertvollen immateriellen Werte besitzen dürfen. Darüber hinaus können bestimmte Tätigkeiten ein Vertriebsunternehmen vom Anwendungsbereich ausschließen, darunter der Vertrieb von Rohstoffen oder digitalen Gütern. Der vereinfachte und effiziente Ansatz schafft einen Rahmen für die Preisbestimmung, bei dem für in den Anwendungsbereich fallende Vertriebsunternehmen in einem dreistufigen Verfahren eine Umsatzrendite ermittelt wird. Schließlich enthält der Bericht auch Hinweise zu Dokumentation, Umstrukturierungsfragen und Aspekten der steuerlichen Rechtssicherheit.

# Einführung

In seiner Erklärung vom Oktober 2021 verständigte sich das OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting (Inclusive Framework) darauf, die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf innerstaatliche grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten zu vereinfachen und effizient zu gestalten und dabei einen besonderen Schwerpunkt auf die Bedürfnisse von Staaten mit geringen Kapazitäten zu legen. Im Juli 2023 wurde innerhalb des Inclusive Framework vereinbart, einen Abschlussbericht zu Amount B zu veröffentlichen, der bis Januar 2024 teilweise in die *OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen 2022* aufgenommen werden sollte, wobei sowohl die Bedürfnisse von Staaten mit geringen Kapazitäten als auch die Wechselbeziehung zwischen Amount B und der Unterzeichnung und dem Inkrafttreten des Mehrseitigen Übereinkommens zur Umsetzung von Amount A der Säule 1 („MLC“) angemessen berücksichtigt werden sollten.<sup>2</sup>

Mit dem vorliegenden Bericht wird das Mandat des Inclusive Framework erfüllt, einen optionalen vereinfachten und effizienten Ansatz – zuvor als Amount B bezeichnet – vorzulegen, den die Staaten freiwillig auf in den Anwendungsbereich fallende Vertriebsunternehmen anwenden können, die in ihrem Hoheitsgebiet ansässig sind.<sup>3</sup> Er gibt den Konsens innerhalb des Inclusive Framework wieder und berücksichtigt die Stellungnahmen, die zu den öffentlichen Konsultationspapieren vom 8. Dezember 2022 und 17. Juli 2023 eingegangen sind. In der aktuellen Projektphase arbeitet das Inclusive Framework an einem ergänzenden optionalen qualitativen Anwendungskriterium, das die Staaten in einem zusätzlichen Schritt heranziehen können, um zu ermitteln, welche Vertriebsunternehmen für die Zwecke des vereinfachten und effizienten Ansatzes nicht-grundlegende Tätigkeiten ausüben. Diese Arbeitsphase wird bis zum 31. März 2024 abgeschlossen, woraufhin etwaige Ergänzungen in die OECD-Verrechnungspreisleitlinien aufzunehmen sind.<sup>4</sup>

Der vereinfachte und effiziente Ansatz stützt sich auf die allgemeinen Grundsätze in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien und wird als Anhang zu Kapitel IV in diese aufgenommen. Die vorliegende Handreichung ist jedoch ausdrücklich nicht als Grundlage für die Auslegung der Anwendung der allgemeinen Grundsätze aus dem Rest der OECD-Verrechnungspreisleitlinien auf Geschäftsvorfälle zu verstehen; ebenso wenig stellt sie eine Änderung dieser Grundsätze dar. Nach Veröffentlichung dieses Berichts können die Staaten den vereinfachten und effizienten Ansatz freiwillig für Wirtschaftsjahre mit Beginn ab dem 1. Januar 2025 auf in den Anwendungsbereich fallende Geschäftsvorfälle untersuchter Unternehmen in ihrem Hoheitsgebiet anwenden.

Die Staaten können sich für die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes auf die qualifizierten Geschäftsvorfälle ihrer in den Anwendungsbereich fallenden untersuchten Unternehmen in Form einer der in Abschnitt 2 beschriebenen Optionen entscheiden. Ähnlich wie bei anderen optionalen Ansätzen in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien ist das Ergebnis, das ein Staat, der sich für die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes auf qualifizierte Geschäftsvorfälle seines in den Anwendungsbereich fallenden untersuchten Unternehmens entschieden hat, anhand dieses Ansatzes ermittelt hat, für den anderen Staat, in dem das am konzerninternen Geschäftsvorfall beteiligte verbundene Unternehmen gelegen ist, nicht bindend. Vorbehaltlich ihrer innerstaatlichen Rechtsvorschriften und ihrer Verwaltungspraxis verpflich-

ten sich die Mitglieder des Inclusive Framework jedoch, das anhand des vereinfachten und effizienten Ansatzes für in den Anwendungsbereich fallende Geschäftsvorfälle ermittelte Ergebnis anzuerkennen, wenn dieser Ansatz von einem Staat mit geringen Kapazitäten<sup>5</sup> angewendet wird, und alle zumutbaren Schritte zu unternehmen, um eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, die sich aus der Anwendung dieses Ansatzes durch einen solchen Staat möglicherweise ergibt, sofern zwischen den betreffenden Staaten ein wirksames bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen besteht.<sup>6</sup> Das Inclusive Framework wird sich im Jahr 2024 mit der Umsetzung dieser Verpflichtung befassen und u. a. Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden ausarbeiten, die im Rahmen bilateraler Abkommensbeziehungen verwendet werden können, wobei das zweifache Ziel bilateraler Doppelbesteuerungsabkommen berücksichtigt werden soll, sowohl eine Doppelbesteuerung zu vermeiden als auch eine doppelte Nichtbesteuerung zu verhindern. Das Inclusive Framework wird sich 2024 im Konsens auf die Komponenten des beschriebenen Ansatzes und die Liste der Staaten mit geringen Kapazitäten verständigen, die unter diese Verpflichtung fallen. Auf die Liste der Staaten mit geringen Kapazitäten wird sich das Inclusive Framework bis zum 31. März 2024 einigen.<sup>7</sup>

In Abschnitt 3 dieses Berichts ist aufgeführt und definiert, welche qualifizierten Geschäftsvorfälle in den Anwendungsbereich des vereinfachten und effizienten Ansatzes fallen und welche Merkmale in den Anwendungsbereich fallende Vertriebsunternehmen folglich aufweisen müssen. In den Anwendungsbereich fallende Vertriebsunternehmen dürfen beispielsweise weder einzigartige und wertvolle immaterielle Werte besitzen noch bestimmte wirtschaftlich signifikante Risiken eingehen. Dabei dürfen sie im Rahmen des vereinfachten und effizienten Ansatzes auch Geschäftsvorfälle außerhalb des Vertriebs tätigen, sofern diese nach den allgemeinen Grundsätzen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien gesondert sachgerecht beurteilt und zuverlässig bepreist werden können. Auch geringfügige Einzelhandelsverkäufe sind zulässig, wohingegen der Vertrieb von digitalen Gütern, Rohstoffen und Dienstleistungen vom Anwendungsbereich ausgeschlossen ist.

In Abschnitt 4 dieses Berichts wird erläutert, in welcher Beziehung der vereinfachte und effiziente Ansatz zum Grundsatz der am besten geeigneten Methode steht, und Abschnitt 5 enthält ein dreistufiges Verfahren zur Ermittlung einer Umsatzrendite für ein in den Anwendungsbereich fallendes Vertriebsunternehmen, mit dem sich ein fremdvergleichskonformes Ergebnis näherungsweise bestimmen lässt. Dieser Rahmen für die Preisbestimmung umfasst eine Renditematrix<sup>8</sup>, einen Betriebskostenabgleich<sup>9</sup> und einen Datenverfügbarkeitsmechanismus.<sup>10 11</sup> In den Abschnitten 6 und 7 werden die Dokumentation sowie Umstrukturierungsfragen thematisiert, in Abschnitt 8 die steuerliche Rechtssicherheit und die Beseitigung der Doppelbesteuerung.

Das Inclusive Framework fordert die Arbeitsgruppe 1 zur Formulierung eines Texts auf, der in den Kommentar zu Artikel 25 des OECD-Musterabkommens aufgenommen werden kann, um in geeigneter Weise auf den vereinbarten Wortlaut dieses Berichts, insbesondere in Abschnitt 8, hinzuweisen. Die Arbeitsgruppe 1 plant, diese Änderungen im Jahr 2024 auszuarbeiten, damit sie in die nächste Aktualisierung des OECD-Musterabkommens aufgenommen werden können.

Sobald der vereinfachte und effiziente Ansatz eine Zeit lang angewendet wurde, wird das Inclusive Framework Informationen zu seiner praktischen Anwendung zusammentragen. Das Konzept dafür soll im Jahr 2024 ausgearbeitet werden.<sup>12</sup> Dabei sollen Informationen herangezogen werden, die im Rahmen der aktuellen Berichtspflichten und Prüfverfahren in den Staaten zur Verfügung stehen, außerdem soll berücksichtigt werden, welche Ressourcen für diese Maßnahme benötigt werden. Daher dürfte den Steuerverwaltungen kein übermäßiger Verwaltungsaufwand entstehen. Darüber hinaus könnte bei Bedarf die Erstellung weiterer Umsetzungshinweise in Betracht gezogen werden.

## Anmerkungen

<sup>1</sup> Anmerkung Indiens: In Ermangelung von Begriffsbestimmungen der Ausdrücke „Staaten mit geringen Kapazitäten“ und „qualifizierte Staaten“ sowie eines angemessen konzipierten optionalen qualitativen Anwendungskriteriums möchte Indien einen Vorbehalt hinsichtlich der Unvollständigkeit des Berichts zu Protokoll geben. Darüber hinaus möchte Indien einen Vorbehalt zu verschiedenen Aspekten der Ausgestaltung von Amount B zu Protokoll geben, u. a. hinsichtlich des Betriebskostenabgleichs und der Gesamtkonzeption der Preisbestimmungsmethode. Die Vorbehalte im Einzelnen sind den Fußnoten des Berichts zu entnehmen.

<sup>2</sup> OECD (2023), Outcome Statement on the Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 11. Juli 2023 (<https://www.oecd.org/tax/beps/outcome-statement-on-the-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2023.htm>).

<sup>3</sup> Der Inhalt dieses Berichts und alle Komponenten des beschriebenen Ansatzes stehen unter dem Vorbehalt künftiger Arbeiten zu Amount B, etwa zur Wechselbeziehung zwischen Amount B und der Unterzeichnung und dem Inkrafttreten des MLC.

<sup>4</sup> Anmerkung Indiens: Indien ist der Auffassung, dass nur mit einem in geeigneter Weise konzipierten qualitativen Kriterium gewährleistet werden kann, dass ausschließlich Unternehmen mit grundlegenden Vertriebstätigkeiten in den Anwendungsbereich von Amount B fallen. Sofern ein solches Kriterium nicht als Teil der Anwendungskriterien in diesen Bericht aufgenommen wird, sieht sich Indien nicht in der Lage, die Arbeiten im Zusammenhang mit Amount B weiter zu unterstützen.

<sup>5</sup> Die Liste der Staaten, die für diese Zwecke als Staaten mit geringen Kapazitäten gelten sollen, wird auf der OECD-Website veröffentlicht.

<sup>6</sup> Möglicherweise sind einzelne Mitglieder des Inclusive Framework im Rahmen ihrer innerstaatlichen Rechtsvorschriften und ihrer Verwaltungspraxis in der Lage und bereit, diese Verpflichtung auf Fälle auszuweiten, in denen kein bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen besteht.

<sup>7</sup> Anmerkung Indiens: Indien sieht sich nicht in der Lage, in Bezug auf eine undefinierte Gruppe von Staaten, die in einem unvollständigen Amount-B-Bericht als „Staaten mit geringen Kapazitäten“ bezeichnet werden, eine politische Verpflichtung einzugehen. Indien ist der Auffassung, dass zunächst der Bericht fertiggestellt und die Begriffsbestimmung des Ausdrucks „Staaten mit geringen Kapazitäten“ vereinbart werden sollte, bevor die Frage der politischen Verpflichtung thematisiert wird.

<sup>8</sup> Anmerkung Indiens: Indien gibt einen Vorbehalt zu den Komponenten der Verrechnungspreismethode zu Protokoll, u. a. in Bezug auf den Ausschluss des Goodwill vom immateriellen Anlagevermögen bei der Berechnung des Nettobetriebsvermögens eines untersuchten Unternehmens, die große zulässige Schwankungsbreite von +/- 0,5 % gegenüber dem Median in den einzelnen Zellen der Preisbestimmungsmatrix, die Entwicklung der Preisbestimmungsmatrix anhand einer einzigen kommerziellen Datenbank ohne geografisch repräsentativen Datenbestand, die Eignung der Filterkriterien, den in der Matrix verwendeten Faktor und die Kategorisierung.

<sup>9</sup> Anmerkung Indiens: Indien erhebt einen grundsätzlichen Einwand gegen die Verwendung einer auf den

Betriebskosten basierenden Messgröße für den Abgleich zur Begrenzung der Rendite der Vertriebsunternehmen nach oben oder unten im Rahmen von Amount B. Indien ist der Auffassung, dass sich der Wert der funktionalen Beiträge eines Vertriebsunternehmens nicht an dessen Betriebskosten ablesen lässt, sondern am von ihm erzielten Umsatz. Außerdem ist Indien der Ansicht, dass Länder mit niedrigerem Einkommen durch den Abgleich benachteiligt werden könnten, da die Betriebskosten vergleichbar aufgestellter Vertriebsunternehmen dort seiner Einschätzung nach systematisch niedriger ausfallen als in Ländern mit hohem Einkommen, und dass dieses Problem durch die alternativen Obergrenzen möglicherweise nicht hinreichend gelöst wird.

<sup>10</sup> Wie in den Konsultationspapieren vom Dezember 2022 und Juli 2023 dargelegt, hat das Inclusive Framework bei der Ausgestaltung von Amount B mehrere Möglichkeiten zum Umgang mit geografischen Unterschieden ausgelotet.

<sup>11</sup> Anmerkung Indiens: Indien erhebt Einwand gegen die Nichtaufnahme einer geeigneten Begriffsbestimmung des Ausdrucks „qualifizierte Staaten“ für die Abschnitte 5.2 und 5.3 und den Vorschlag, diese zu einem späteren Zeitpunkt zu ergänzen.

<sup>12</sup> Anmerkung Indiens: Indien gibt einen Vorbehalt zu dem Vorschlag zu Protokoll, ein Konzept für das Zusammentragen von Informationen zur praktischen Anwendung von Amount B auszuarbeiten, da hierzu keine näheren Details vorgelegt wurden. Zudem hat Indien Bedenken hinsichtlich des hohen Ressourcenaufwands, der mit einer solchen Maßnahme verbunden ist, insbesondere aus der Sicht von Staaten mit begrenzten Kapazitäten.

Die folgenden Abschnitte dieses Berichts werden als Anhang zu Kapitel IV in die OECD-Verrechnungspreisleitlinien aufgenommen.

# Besondere Überlegungen bezüglich grundlegender Vertriebstätigkeiten

## Begriffsbestimmungen

Die folgende Ausdrücke haben ausschließlich im Sinne dieser Handreichung die nachstehend festgelegte Bedeutung.

**Vertriebsunternehmen** steht für Großhändler, Verkaufsvertreter und Kommissionäre, die am Verkauf von Waren beteiligt sind.<sup>1</sup> Gegebenenfalls kann auch konkret auf einen Groß- oder Einzelhändler, Verkaufsvertreter oder Kommissionär abgestellt werden.

**Großhandelsvertrieb** umfasst den Vertrieb an alle Arten von Kunden mit Ausnahme von Endverbrauchern. Für die Zwecke dieser Handreichung gilt bei einem Vertriebsunternehmen, das sowohl im Großhandels- als auch im Einzelhandelsvertrieb tätig ist, seine Tätigkeit als auf den Großhandelsvertrieb beschränkt, wenn der gewichtete Dreijahresdurchschnitt seiner Nettoeinzelhandelserlöse höchstens 20 % des gewichteten Dreijahresdurchschnitts seiner Nettoerlöse beträgt.<sup>2</sup>

**Einzelhandelsvertrieb** ist der Vertrieb an Endverbraucher, in der Regel über den stationären oder Online-Handel.

**Grundlegender Vertrieb** steht für die von Vertriebsunternehmen ausgeübten Tätigkeiten, wenn diese Vertriebsunternehmen als untersuchte Unternehmen an qualifizierten Geschäftsvorfällen nach Ziffer 10

---

<sup>1</sup>Der Anwendungsbereich dieser Handreichung ist auf den Großhandelsvertrieb materieller Güter beschränkt und umfasst keine Dienstleistungen (auch keine digitalen Dienstleistungen).

<sup>2</sup>Zur Feststellung, ob dieser Schwellenwert überschritten wird, ist für jedes Jahr ein gewichteter Dreijahresdurchschnitt zu berechnen. Bei einem Geschäftsvorfall im Wirtschaftsjahr  $x$  würde der gewichtete Dreijahresdurchschnitt beispielsweise wie folgt ermittelt werden: Die Summe der jährlichen Einzelhandelserlöse für die Jahre  $x-3$ ,  $x-2$  und  $x-1$  wird durch die Summe der jährlichen Nettoerlöse im selben Zeitraum geteilt. Daraus ergibt sich der jeweilige Prozentsatz. Betrifft der qualifizierte Geschäftsvorfall nur zwei Jahre, wird der gewichtete Zweijahresdurchschnitt zugrunde gelegt; betrifft er nur ein Jahr, wird der Prozentsatz anhand der Finanzergebnisse für das jeweilige Jahr ermittelt.

dieser Handreichung beteiligt sind und sie die Anwendungskriterien nach den Ziffern 13 und 14 dieser Handreichung erfüllen.

**Zentrale Vertriebsfunktionen** sind Vertriebsfunktionen, die typischerweise von Unternehmen mit grundlegenden Vertriebstätigkeiten ausgeübt werden und vom Geschäftsmodell des Vertriebsunternehmens abhängen, d. h. davon, ob es sich um ein Buy-sell-Vertriebsunternehmen, einen Verkaufsvertreter oder einen Kommissionär handelt. Zu den zentralen Vertriebsfunktionen können der Einkauf von Waren für den Wiederverkauf, die Gewinnung von Neukunden und Pflege von Kundenbeziehungen, bestimmte Kundendienstleistungen, Werbe- und Marketingtätigkeiten, die Lagerung von Waren, die Auftragsabwicklung sowie Logistik, Rechnungsstellung und Inkasso zählen. Sie können unterschiedlich intensiv und komplex sein und umfassen ausdrücklich keine Nicht-Vertriebstätigkeiten, aufgrund derer ein Vertriebsunternehmen nicht in den Anwendungsbereich des vereinfachten und effizienten Ansatzes fallen würde (vgl. Abschnitt 3.3.4 dieser Handreichung).

**Nicht-Vertriebstätigkeiten** sind wirtschaftliche Tätigkeiten, bei denen es sich nicht um Großhandelsvertrieb handelt, u. a. Fertigung, Forschung und Entwicklung, Beschaffung oder Finanzierung, sofern diese nicht mit einem qualifizierten Geschäftsvorfall zusammenhängen. Ausschließlich für die Zwecke des Anwendungskriteriums nach Ziffer 14 Buchstabe b umfassen Nicht-Vertriebstätigkeiten auch Einzelhandelsvertriebstätigkeiten oberhalb des in der Begriffsbestimmung des Ausdrucks „Großhandelsvertrieb“ genannten Schwellenwerts (bei Überschreitung dieses Schwellenwerts gilt der gesamte Einzelhandelsvertrieb als Nicht-Vertriebstätigkeit).

**Globaler Datensatz** steht für die Liste von Unternehmen, die eine Suche in einer kommerziellen Datenbank mit weltweiten Unternehmensfinanzdaten ohne Anwendung eines geografischen Filters ergeben hat und die teilweise die Grundlage für die näherungsweise Bestimmung fremdvergleichskonformer Ergebnisse im Rahmen des vereinfachten und effizienten Ansatzes nach Abschnitt 5 bildet.

**Geltende Rechnungslegungsgrundsätze** steht für alle Rechnungslegungsgrundsätze, die in dem Staat, in dem das untersuchte Unternehmen ansässig ist, das grundlegende Vertriebstätigkeiten ausübt, als Grundlage für die Aufstellung von Jahresabschlüssen verwendet werden dürfen, sowie für sonstige Rechnungslegungsgrundsätze, die im betreffenden Staat bei Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes nach Abschnitt 5 zugrunde gelegt werden dürfen.

**Nettoerlöse** steht für die Gesamtumsatzerlöse ohne Umsatzrenditen, Preisnachlässe und Rabatte, die gemäß den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen berechnet wurden.

**Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT)** steht für den Gewinn vor Ertragsteuern und Finanzerträgen/-aufwendungen. Die Finanzerträge/-aufwendungen umfassen u. a. Zinseinkünfte, Zinsaufwendungen sowie Gewinne und Verluste aus Kapitalanlagen.<sup>3</sup> Generell darf das EBIT keine außergewöhnlichen Posten enthalten, die nicht in Zusammenhang mit wiederkehrenden Geschäftstätigkeiten stehen; diese sind gemäß den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen zu quantifizieren.

**Umsatzrendite** steht für das nach den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelte Verhältnis des EBIT zu den Nettoerlösen in Prozent.

**Nettobetriebsvermögen** steht für das materielle und immaterielle Anlagevermögen zuzüglich Betriebskapital und wird für ein gegebenes Wirtschaftsjahr nach den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen

<sup>3</sup> Vgl. Ziffer 2.88 dieser Leitlinien zu besonderen Überlegungen zu Wechselkursrisiken und damit verbundenen Kosten sowie deren Berücksichtigung bei der Berechnung der Nettoerlöse, des Wareneinsatzes und anderer Posten und Kennzahlen, die beim vereinfachten und effizienten Ansatz eine Rolle spielen. Bei wirtschaftlich signifikanten Risiken kann es unter Umständen sein, dass ein Unternehmen, das entsprechende Risiken eingeht, die Anwendungskriterien nach Abschnitt 3.2 nicht erfüllt.

auf Durchschnittsbasis<sup>4</sup> berechnet. Zum materiellen Anlagevermögen zählen Sachanlagen abzüglich kumulierter Abschreibungen und zuzüglich Grundstücken und Netto-Finanzierungsleasing. Zum immateriellen Anlagevermögen zählt das gesamte immaterielle Anlagevermögen abzüglich kumulierter Abschreibungen und ohne Goodwill. Das Betriebskapital entspricht der Summe aus Vorräten und Debitoren abzüglich Kreditoren<sup>5</sup>.

**Betriebskosten** steht für die gemäß den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen berechneten Gesamtkosten ohne Wareneinsatz, bei der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles ausgenommene Durchlaufkosten<sup>6</sup> und mit Finanzierung, Anlagetätigkeiten oder Ertragsteuern verbundene Kosten. Ferner dürfen sie keine außergewöhnlichen Posten enthalten, die nicht in Zusammenhang mit wiederkehrenden Geschäftstätigkeiten stehen; diese sind gemäß den geltenden Rechnungslegungsgrundsätzen zu quantifizieren.

**Nettobetriebsvermögensintensität (OAS)** steht für das Verhältnis des Nettobetriebsvermögens zu den Nettoerlösen in Prozent.<sup>7</sup>

**Betriebskostenintensität (OES)** steht für das Verhältnis der Betriebskosten zu den Nettoerlösen in Prozent.<sup>8</sup>

**Branchengruppe** steht für jede der drei Kategorien von Branchen und Branchensektoren, in denen in den Anwendungsbereich fallende Vertriebsunternehmen tätig sind, wobei diese Kategorien anhand des festgestellten Verhältnisses zwischen bestimmten Branchen/Produkten und der dem grundlegenden Vertrieb dieser Produkte zugerechneten Rentabilität festgelegt wurden. Folgende Waren fallen in die einzelnen Branchengruppen:

- Gruppe 1 – leicht verderbliche Lebensmittel, Nahrungsmittel, Haushaltswaren, Baumaterial und -zubehör, Sanitärbedarf sowie Metall
- Gruppe 2 – IT-Hardware und -Komponenten, Elektrobauteile und -zubehör, Futtermittel, landwirtschaftliches Zubehör, Alkohol und Tabak, Tiernahrung, Bekleidung und Schuhe, Kunststoffe und

<sup>4</sup> Berechnung des Nettobetriebsvermögens auf Durchschnittsbasis bedeutet, dass das Nettobetriebsvermögen eines Wirtschaftsjahrs (d. h. die Schlussbilanz) und das Nettobetriebsvermögen des vorhergehenden Wirtschaftsjahrs (d. h. die Eröffnungsbilanz) addiert werden und die Summe anschließend durch zwei geteilt wird.

<sup>5</sup> Zu den Kreditoren zählen Verbindlichkeiten gegenüber Dritten sowie konzerninterne Verbindlichkeiten. Bei Ermittlung der Kreditoren des untersuchten Unternehmens findet zur Verringerung des Risikos verfälschender Kreditkonditionen eine Kappungsgrenze von 90 Tagen für das Lieferantenziel Anwendung. Fußnote 31 in Abschnitt 5 enthält hierzu praktische Hinweise.

<sup>6</sup> Auf die Relevanz und Behandlung von Durchlaufkosten wird in Fußnote 25 in Abschnitt 3 dieser Handreichung näher eingegangen.

<sup>7</sup> Zur Ermittlung der Faktorintensitätsstufe ist dieses Verhältnis für jedes Wirtschaftsjahr anhand des gewichteten Dreijahresdurchschnitts zu berechnen. Bei einem untersuchten Unternehmen im Wirtschaftsjahr x würde der gewichtete Dreijahresdurchschnitt beispielsweise wie folgt ermittelt werden: Die Summe des jährlichen Nettobetriebsvermögens für die Jahre x-3, x-2 und x-1 wird durch die Summe der jährlichen gesamten Nettoerlöse im selben Zeitraum geteilt. Daraus ergibt sich der jeweilige Prozentsatz. Betrifft der qualifizierte Geschäftsvorfall nur zwei Jahre, wird der gewichtete Zweijahresdurchschnitt zugrunde gelegt; betrifft er nur ein Jahr, wird das Verhältnis anhand der Finanzergebnisse für das jeweilige Jahr ermittelt.

<sup>8</sup> Zur Feststellung, ob die in den Anwendungskriterien genannten Schwellenwerte eingehalten werden, und zur Ermittlung der Faktorintensitätsstufe ist dieses Verhältnis für jedes Wirtschaftsjahr anhand des gewichteten Dreijahresdurchschnitts zu berechnen. Bei einem untersuchten Unternehmen im Wirtschaftsjahr x würde der gewichtete Dreijahresdurchschnitt beispielsweise wie folgt ermittelt werden: Die Summe der jährlichen Betriebskosten für die Jahre x-3, x-2 und x-1 wird durch die Summe der jährlichen gesamten Nettoerlöse im selben Zeitraum geteilt. Daraus ergibt sich der jeweilige Prozentsatz. Betrifft der qualifizierte Geschäftsvorfall nur zwei Jahre, wird der gewichtete Zweijahresdurchschnitt zugrunde gelegt; betrifft er nur ein Jahr, wird das Verhältnis anhand der Finanzergebnisse für das jeweilige Jahr ermittelt.



Chemikalien, Schmierstoffe, Färbemittel, Arzneimittel, Kosmetika, Gesundheits- und Wellnessprodukte, Haushaltsgeräte, Unterhaltungselektronik, Möbel, Schreibwaren und Büroartikel, Drucksachen, Papier und Verpackungen, Schmuck, Textilien, Häute und Felle, neue und gebrauchte Privatfahrzeuge, Fahrzeugteile und -zubehör, Mischprodukte sowie nicht unter Gruppe 1 oder 3 aufgeführte Produkte und Bauteile

- Gruppe 3 – Medizintechnik, Industriemaschinen einschließlich Industrie- und Landwirtschaftsfahrzeugen, Industriewerkzeuge, Industriebauteile sowie sonstiges Zubehör

**Faktorintensitätsstufe** steht für jede der fünf Stufen, in die die Nettobetriebsvermögensintensität und Betriebskostenintensität anhand des festgestellten Verhältnisses zwischen der Vermögens- und Kostenintensität und der dem grundlegenden Vertrieb zugerechneten Rentabilität je nach ihrer Höhe unterteilt wurden. Die Faktorintensitätsstufen sind in der Preisbestimmungsmatrix in Tabelle 5.1 in Abschnitt 5 definiert.

**Qualifizierte(r) Staat(en) im Sinne von Abschnitt 5.3** steht für Staaten, in denen zur Ermittlung angepasster Renditen für in ihrem Gebiet gelegene untersuchte Unternehmen der in Abschnitt 5.3 beschriebene Datenverfügbarkeitsmechanismus Anwendung findet. Die Qualifizierungskriterien werden bei einer späteren Aktualisierung in diese Handreichung aufgenommen. Die Liste der qualifizierten Staaten im Sinne von Abschnitt 5.3 wird zu einem späteren Zeitpunkt anhand dieser Qualifizierungskriterien festgelegt, auf der OECD-Website veröffentlicht und alle 5 Jahre aktualisiert.

**Länderrating** steht für das öffentlich abrufbare langfristige Kreditrating, das einem Staat von einer anerkannten unabhängigen Ratingagentur regelmäßig zugewiesen bzw. von einer solchen bestätigt wird und das für Abschnitt 5.3 dieser Handreichung relevant ist.

**Anerkannte unabhängige Ratingagentur(en)** steht für folgende unabhängige Ratingagenturen: Moody's Investors Service, S&P Global Ratings und Fitch Ratings. Diese sind für Abschnitt 5.3 dieser Handreichung relevant.

**Gleichwertige Betriebskostenrendite** steht für die gemäß Abschnitt 5.1 berechnete und zwecks Durchführung des Betriebskostenabgleichs nach Abschnitt 5.2 in ein entsprechendes Verhältnis EBIT/Betriebskosten umgerechnete Umsatzrendite eines untersuchten Unternehmens.

**Obergrenze für Betriebskosten** steht für die in Tabelle 5.2 angegebene maximale gleichwertige Betriebskostenrendite, die der vereinfachte und effiziente Ansatz für ein konkretes untersuchtes Unternehmen nach Abschnitt 5.2 ergeben kann.

**Untergrenze für Betriebskosten** steht für die in Tabelle 5.2 angegebene minimale gleichwertige Betriebskostenrendite, die der vereinfachte und effiziente Ansatz für ein konkretes untersuchtes Unternehmen nach Abschnitt 5.2 ergeben kann.

**Qualifizierte(r) Staat(en) im Sinne von Abschnitt 5.2** steht für Staaten, in denen bei Ermittlung der Bandbreite für Betriebskosten für in ihrem Gebiet gelegene untersuchte Unternehmen alternative Obergrenzen gelten. Die Qualifizierungskriterien werden bei einer späteren Aktualisierung in diese Handreichung aufgenommen. Die Liste der qualifizierten Staaten im Sinne von Abschnitt 5.2 wird zu einem späteren Zeitpunkt anhand dieser Qualifizierungskriterien festgelegt, auf der OECD-Website veröffentlicht und alle 5 Jahre aktualisiert.

**Rest dieser Leitlinien** und **diese Leitlinien** steht für die gesamten OECD-Verrechnungspreisleitlinien für multinationale Unternehmen und Steuerverwaltungen mit Ausnahme der Handreichung in diesem Anhang.

**Diese Handreichung** steht für den gesamten vorliegenden Anhang und nicht für den Rest dieser Leitlinien.

# 1 Einleitung

1. Der Vertrieb ist für multinationale Konzerne eine notwendige Funktion, um den in den verschiedenen Phasen ihrer Geschäftstätigkeit geschaffenen Mehrwert erfolgreich realisieren zu können. Grundsätzlich ist der Begriff des Vertriebs weit gefasst, er umfasst jedoch wenigstens die Durchführung zentraler Vertriebstätigkeiten.
2. Verrechnungspreiskonflikte im Zusammenhang mit Vereinbarungen über grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten können für Steuerverwaltungen, insbesondere in Staaten mit geringen Kapazitäten, administrative Probleme und für Steuerpflichtige einen hohen Befolgungsaufwand mit sich bringen. Derartige Konflikte können bei der sachgerechten Abgrenzung einer Vereinbarung entstehen. Zudem können sie bei der Preisbestimmung im Zusammenhang mit Marketing- und Vertriebsvereinbarungen entstehen, insbesondere in Fragen wie der Wahl der Verrechnungspreismethode, der Eignung der Vergleichsanalyse (v. a. der Ermittlung und Auswahl nichtinländischer Vergleichswerte) oder gegebenenfalls der Vornahme angemessener Vergleichbarkeitsanpassungen.
3. Der in dieser Handreichung beschriebene vereinfachte und effiziente Ansatz basiert auf den Kapiteln I bis III und berücksichtigt Kapitel IV Abschnitt E dieser Leitlinien. Es handelt sich um einen vereinfachten und effizienten Ansatz zur näherungsweise Bestimmung eines fremdvergleichskonformen Ergebnisses bei in den Anwendungsbereich fallenden Vereinbarungen über grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten. Damit soll regelkonformes Verhalten gefördert, die Entstehung von Verrechnungspreiskonflikten verhindert und die Beilegung entstandener Konflikte effizienter gestaltet werden.
4. Der vereinfachte und effiziente Ansatz ist als Vereinfachungsmaßnahme zur Preisbestimmung bei in den Anwendungsbereich fallenden Vertriebsvereinbarungen zu betrachten, die sich auf die allgemeinen Grundsätze im Rest dieser Leitlinien stützt. Die Handreichung in diesem Anhang ist weder als Änderung dieser allgemeinen Grundsätze zu verstehen noch zur Auslegung der Anwendung des Rests dieser Leitlinien auf Geschäftsvorfälle heranzuziehen.

## 2 Überlegungen bezüglich der Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes

5. Staaten haben einen unterschiedlichen Hintergrund und können bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf unterschiedliche Schwierigkeiten stoßen. Staaten, die beispielsweise mit begrenzten Kapazitäten oder Problemen bei der Ermittlung zuverlässiger Informationsquellen konfrontiert sind, können sich dafür entscheiden, auf die in ihrem Gebiet ansässigen Vertriebsunternehmen den vereinfachten und effizienten Ansatz anzuwenden.

6. Der vereinfachte und effiziente Ansatz ist so konzipiert, dass er die Preisbestimmung für in den Anwendungsbereich fallende Geschäftsvorfälle durch eine Lösung vereinfacht, die einem fremdvergleichskonformen Ergebnis im Staat des untersuchten Unternehmens nahekommt. In Staaten, die sich für die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes entscheiden<sup>9</sup>, gilt das durch ihn ermittelte Ergebnis als fremdvergleichskonform. In Staaten, die sich nicht für die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes entscheiden, gilt ein durch ihn ermitteltes Ergebnis nicht als fremdvergleichskonform (auch nicht für die Zwecke von Artikel 9 und im weiteren Sinne Artikel 25 des Musterabkommens). Das von einem Staat nach dem vereinfachten und effizienten Ansatz ermittelte Ergebnis ist für den Kontrahentenstaat nicht bindend.<sup>10</sup>

7. Ein Staat, der sich für die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes entscheidet, kann zwischen zwei Optionen wählen, die sich darin unterscheiden, welche Unternehmen den Ansatz in Anspruch nehmen können.<sup>11</sup> Bei der ersten Option kann ein Staat den in seinem Gebiet ansässigen untersuchten Unternehmen die Möglichkeit einräumen, den vereinfachten und effizienten Ansatzes freiwillig anzuwenden. Bei der zweiten Option kann ein Staat seiner Steuerverwaltung und den in seinem Gebiet ansässigen untersuchten Unternehmen die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes vorschreiben, sodass die Steuerverwaltung festlegen kann, dass die Steuerpflichtigen bei Erfüllung der Anwendungskriterien den Ansatz anwenden müssen, und sie ihrerseits verpflichtet wäre, ihn unter vergleichbaren Umständen anzuwenden.

8. Unabhängig davon, für welche der beiden Optionen sich ein Staat entscheidet, sollten die zuständigen Behörden und die Steuerpflichtigen die jeweiligen Auswirkungen auf die Entlastung von der Doppelbesteuerung prüfen und dabei die Hinweise in den Ziffern 4.117 und 4.131 dieser Leitlinien sowie in Abschnitt 8 dieser Handreichung beachten. Steuerpflichtige dürfen sich zur Begründung, dass ein Ergebnis als fremd-

---

<sup>9</sup> Die Liste der Staaten, die bei untersuchten Unternehmen in ihrem Gebiet den vereinfachten und effizienten Ansatz anwenden, wird auf der OECD-Website veröffentlicht werden.

<sup>10</sup> Dabei ist zu beachten, dass die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes in einigen Fällen zu demselben Ergebnis führen kann wie die Anwendung des Rests dieser Leitlinien.

<sup>11</sup> Vgl. Kapitel IV dieser Leitlinien, insbesondere die Ziffern 4.102 und 4.108.

vergleichskonform gilt, nicht auf den vereinfachten und effizienten Ansatz berufen, wenn sie ihre Steuererklärung in Staaten abgeben, die den Ansatz nicht anwenden.<sup>12</sup> Dies wäre bei Steuererklärungen im Staat des untersuchten Unternehmens der Fall, wenn dieser Staat den vereinfachten und effizienten Ansatz nicht eingeführt hat. Ebenso wäre es bei Steuererklärungen im Kontrahentenstaat der Fall, wenn dieser den vereinfachten und effizienten Ansatz nicht eingeführt hat, selbst wenn das untersuchte Unternehmen in einem Staat ansässig ist, der ihn eingeführt hat.

9. Das fremdvergleichskonforme Ergebnis für Geschäftsvorfälle außerhalb des Anwendungsbereichs ist streng nach den Grundsätzen im Rest dieser Leitlinien zu prüfen. Kommt eine Tätigkeit nicht für den vereinfachten und effizienten Ansatz nach dieser Handreichung infrage, ist dies darüber hinaus nicht so auszulegen, als würden mit dieser Tätigkeit niedrigere oder höhere Renditen erzielt als nach dem vereinfachten und effizienten Ansatz zulässig oder als stellten die für in den Anwendungsbereich fallende Steuerpflichtige geltenden Renditen generell eine Unter- oder Obergrenze für Renditen aus Vertriebstätigkeiten dar.

---

<sup>12</sup> Vgl. auch die Abschnitte 6 und 8 (insbesondere Ziffer 72) dieser Handreichung. Gibt ein Steuerpflichtiger seine Steuererklärung nach dem vereinfachten und effizienten Ansatz in einem Staat ab, der sich nicht für dessen Anwendung entschieden hat, kann es sein, dass damit die einschlägigen nationalen Berichtspflichten, einschließlich der Dokumentationspflichten, nach den innerstaatlichen Vorschriften dieses Staates nicht erfüllt werden.

# 3 In den Anwendungsbereich fallende Geschäftsvorfälle

## 3.1. Qualifizierte Geschäftsvorfälle

10. Für den vereinfachten und effizienten Ansatz gelten die folgenden konzerninternen Geschäftsvorfälle als qualifizierte Geschäftsvorfälle:

- a. Buy-sell-Geschäftsvorfälle im Bereich Marketing und Vertrieb, bei denen das Vertriebsunternehmen von einem oder mehreren verbundenen Unternehmen Waren für den Großhandelsvertrieb an fremde Dritte einkauft, sowie
- b. Geschäftsvorfälle unter Einbindung von Verkaufsvertretern und Kommissionären, bei denen der Verkaufsvertreter oder Kommissionär zum Warengroßhandelsvertrieb eines oder mehrerer verbundener Unternehmen an fremde Dritte beiträgt.<sup>13</sup>

11. Vor Anwendung der Anwendungskriterien sollte unter Berücksichtigung aller fünf Vergleichbarkeitsfaktoren und der wirtschaftlich relevanten Merkmale des Geschäftsvorfalles eine sachgerechte Abgrenzung des qualifizierten Geschäftsvorfalles im Einklang mit Kapitel I dieser Leitlinien erfolgen.<sup>14</sup> Ein qualifizierter Geschäftsvorfall, der sachgerecht abgegrenzt wurde, unterliegt dem vereinfachten und effizienten Ansatz, wenn er die Anwendungskriterien in Abschnitt 3.2 erfüllt. Daher sind bei der Prüfung, ob jedes der Anwendungskriterien erfüllt ist, und somit zur Feststellung, ob ein Geschäftsvorfall dem vereinfachten und effizienten Ansatz unterworfen werden kann, die bei der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles gewonnenen Informationen zu heranzuziehen.

12. Die Feststellung, ob ein qualifizierter Geschäftsvorfall in den Anwendungsbereich fällt, hängt nicht von bestimmten Bezeichnungen ab, sondern in erster Linie von den ausgeübten Funktionen, den verwendeten Vermögenswerten und den von den an dem qualifizierten Geschäftsvorfall Beteiligten übernommenen Risiken. Wenngleich diese Handreichung keine erschöpfende Auflistung grundlegender Marketing- und Vertriebstätigkeiten vorgeben soll, haben Vertriebsunternehmen bei in den Anwendungsbereich fallenden Geschäftsvorfällen bestimmte zentrale Vertriebsfunktionen auszuüben.

---

<sup>13</sup> Das verbundene Unternehmen, das den Verkaufsvertreter oder Kommissionär beauftragt und bei einem potenziell qualifizierten Geschäftsvorfall der Auftraggeber des Verkaufsvertreters beziehungsweise Kommissionärs ist, muss die Waren unmittelbar an fremde Dritte verkaufen, d. h. ohne dass es selbst bzw. der Verkaufsvertreter oder Kommissionär zwischen sich und dem fremden Dritten andere verbundene Unternehmen als Vermittler einbindet.

<sup>14</sup> Siehe auch Ziffer 1.34 dieser Leitlinien, die bei der Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes zu berücksichtigen ist.

### 3.2. Anwendungskriterien

13. Damit ein qualifizierter Geschäftsvorfall in den Anwendungsbereich des vereinfachten und effizienten Ansatzes fällt, müssen folgende Voraussetzungen erfüllt sein:

- a. Der qualifizierte Geschäftsvorfall muss wirtschaftlich relevante Merkmale aufweisen, anhand derer er mit einer einseitigen Verrechnungspreismethode und dem Vertriebsunternehmen, Verkaufsvertreter oder Kommissionär als untersuchtem Unternehmen zuverlässig bepreist werden kann.<sup>15</sup>
- b. Die jährlichen Betriebskosten des an dem qualifizierten Geschäftsvorfall beteiligten untersuchten Unternehmens dürfen nicht unter 3 % bzw. über einer Obergrenze von 20 % bis 30 % seiner jährlichen Nettoerlöse liegen.<sup>16 17</sup>

14. Qualifizierte Geschäftsvorfälle, die nach Ziffer 13<sup>18</sup> nicht außerhalb des Anwendungsbereichs des vereinfachten und effizienten Ansatzes liegen, sind dennoch vom Anwendungsbereich ausgeschlossen, wenn

- a. der qualifizierte Geschäftsvorfall den Vertrieb immaterieller Güter, Dienstleistungen oder das Marketing, den Handel oder Vertrieb von Rohstoffen beinhaltet oder
- b. das untersuchte Unternehmen neben dem qualifizierten Geschäftsvorfall auch Nicht-Vertriebstätigkeiten ausübt, außer wenn der qualifizierte Geschäftsvorfall gesondert sachgemäß beurteilt und von den Nicht-Vertriebstätigkeiten getrennt zuverlässig bepreist werden kann.<sup>19 20</sup>

### 3.3. Kommentar

15. In diesem Unterabschnitt soll die Anwendung der Anwendungskriterien auf qualifizierte Geschäftsvorfälle erläutert und veranschaulicht werden.

<sup>15</sup> Vgl. 2.4, 2.65, 2.66, 2.126, 3.18 und 3.19. Vgl. auch Kapitel II Teil III Abschnitt B, in dem die wirtschaftlich relevanten Begleitumstände erörtert werden, unter denen die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode die am besten geeignete Methode darstellt. In Abschnitt 4 der vorliegenden Handreichung wird dieses Thema im Zusammenhang mit der Ermittlung fremdüblicher Renditen beim vereinfachten und effizienten Ansatz weiter erörtert.

<sup>16</sup> Ist der Kommissionär oder Verkaufsvertreter nicht das Unternehmen, das den Verkauf tätigt, wird das Verhältnis der Betriebskosten zum Umsatz anhand der Umsätze des Auftraggebers des Kommissionärs bzw. Verkaufsvertreters (d. h. des Unternehmens, das den Verkauf an den fremden Dritten tätigt) berechnet, wohingegen im Zähler grundsätzlich nur die Nettobetriebskosten des Kommissionärs oder Verkaufsvertreters berücksichtigt werden.

<sup>17</sup> Staaten, die sich für den vereinfachten und effizienten Ansatz entscheiden, legen die Obergrenze für dieses Anwendungskriterium bei der Einführung fest, wobei sie nicht unter 20 % und nicht über 30 % liegen darf.

<sup>18</sup> Anm. d. Übers.: Im englischen Original steht hier fälschlicherweise „Ziffer 4“.

<sup>19</sup> Vgl. Ziffern 3.9 bis 3.12 dieser Leitlinien

<sup>20</sup> Übt ein an einem qualifizierten Geschäftsvorfall beteiligtes untersuchtes Unternehmen Nicht-Vertriebstätigkeiten aus, sodass das Anwendungskriterium 14.b geprüft werden muss, sollte die Berechnung der zur Feststellung, ob dieser qualifizierte Geschäftsvorfall in den Anwendungsbereich fällt, erforderlichen Quoten oder anderer für die Bewertung des qualifizierten Geschäftsvorfalles nach dieser Handreichung erforderlicher Quoten nur in Bezug auf die für den qualifizierten Geschäftsvorfall relevanten Erlöse, Aufwendungen oder Vermögenswerte erfolgen.

**3.3.1. Anwendungskriterium 13.a – Der qualifizierte Geschäftsvorfall muss wirtschaftlich relevante Merkmale aufweisen, anhand derer er mit einer einseitigen Verrechnungspreismethode und dem Vertriebsunternehmen als untersuchtem Unternehmen zuverlässig bepreist werden kann.**

16. Anwendungskriterium 13.a begrenzt die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes auf die Geschäftsvorfälle, die mit einer einseitigen Methode und dem Vertriebsunternehmen als untersuchtem Unternehmen zuverlässig bepreist werden können.

17. Bei der Prüfung, ob ein qualifizierter Geschäftsvorfall in den Anwendungsbereich fällt, ist die Feststellung, dass keine zweiseitige Verrechnungspreismethode angewendet werden darf, besonders wichtig. Daher legt das erste Anwendungskriterium fest, dass ein in den Anwendungsbereich fallendes Vertriebsunternehmen wirtschaftlich relevante Merkmale aufweisen muss, anhand derer der qualifizierte Geschäftsvorfall mit einer einseitigen Methode zuverlässig bepreist werden kann. Nach Abschnitt 4 stellt die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode beim vereinfachten und effizienten Ansatz die am besten geeignete Methode zur Preisbestimmung für in den Anwendungsbereich fallende Geschäftsvorfälle dar, mit Ausnahme der Fälle, in denen die Preisvergleichsmethode unter Verwendung interner Vergleichswerte verlässlich angewendet werden kann und die erforderlichen Informationen den Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen ohne Weiteres zur Verfügung stehen.

18. In Kapitel II Teil III Abschnitt C.2.2 werden drei zentrale wirtschaftlich relevante Merkmale qualifizierter Geschäftsvorfälle beschrieben, die darauf hinweisen, dass eine einseitige Verrechnungspreismethode nicht geeignet ist, um für einen qualifizierten Geschäftsvorfall fremdübliche Bedingungen zu ermitteln. Diese Merkmale sollten bei der Beurteilung, ob ein qualifizierter Geschäftsvorfall für den vereinfachten und effizienten Ansatz geeignet ist, berücksichtigt werden. Der erste Fall liegt vor, wenn die Beiträge aller Beteiligten zu dem qualifizierten Geschäftsvorfall „einzigartig und wertvoll“ sind, einschließlich der Beiträge in Form von einzigartigen und wertvollen immateriellen Werten (C.2.2.1).<sup>21</sup> Der zweite Fall liegt vor, wenn das Vertriebsunternehmen und seine Vertragspartner bei dem qualifizierten Geschäftsvorfall Funktionen ausüben, Vermögenswerte verwenden und Risiken übernehmen, die so eng miteinander verbunden sind, dass ihre Beiträge nicht verlässlich voneinander getrennt bewertet werden können (C.2.2.2). Der dritte Fall liegt vor, wenn das Vertriebsunternehmen und seine Vertragspartner ein oder mehrere wirtschaftlich signifikante Risiken des Geschäftsvorfalles gemeinsam übernehmen oder wenn die verschiedenen wirtschaftlich signifikanten Risiken im Zusammenhang mit dem Geschäftsvorfall zwar von den Beteiligten getrennt getragen werden, diese Risiken aber so eng miteinander verbunden sind und/oder zusammenhängen, dass die Folgen der von den einzelnen Beteiligten übernommenen Risiken nicht verlässlich voneinander getrennt werden können (C.2.2.3).

19. Die Beispiele 1 bis 4 in Anhang II zu Kapitel II dieser Leitlinien enthalten nützliche Hinweise für die praktische Anwendung dieses Anwendungskriteriums.

20. Je nach sachgerechter Abgrenzung des qualifizierten Geschäftsvorfalles können zu den einzigartigen und wertvollen Beiträgen eines Vertriebsunternehmens u. a. Beiträge zur Entwicklung, Verbesserung, Erhaltung, zum Schutz und zur Verwertung immaterieller Werte gehören, die im Zusammenhang mit dem qualifizierten Geschäftsvorfall selbst einzigartig und wertvoll sind. Weitere Erläuterungen zum Eigentum an immateriellen Werten und den mit diesen Werten verbundenen Funktionen, Vermögenswerten und Risiken finden sich in Kapitel VI Abschnitte B.1 und B.2 dieser Leitlinien, zusammen mit dem unter Ziffer 6.34 beschriebenen Rahmen, der bei der Analyse von Geschäftsvorfällen mit immateriellen Werten anzuwenden ist. Des Weiteren enthält Ziffer 6.56 dieser Leitlinien einige Beispiele für Beiträge, die von Bedeutung sein

---

<sup>21</sup> Vgl. Glossar und Ziffern 2.126, 2.130 und 2.131-2.132. Dieses Kriterium gilt insbesondere für alle Fälle, in denen die Beiträge des Vertriebsunternehmens zu dem qualifizierten Geschäftsvorfall einzigartig und wertvoll sind.

können.<sup>22</sup> Einzigartige und wertvolle Beiträge dieser Art sind sowohl bei der Beurteilung immaterieller Werte, die von einem Vertriebsunternehmen selbst geschaffen wurden, als auch bei der Beurteilung erworbener immaterieller Werte zu berücksichtigen.

21. Weitere Hinweise, die für die Ermittlung einzigartiger und wertvoller Beiträge bei der sachgerechten Abgrenzung des qualifizierten Geschäftsvorfalles hilfreich sein können, finden sich unter den Ziffern 1.169 bis 1.171 dieser Leitlinien. Darin wird darauf hingewiesen, dass unter bestimmten Umständen z. B. eine für den Marktzutritt erforderliche aufsichtsrechtliche Zulassung ein immaterieller Wert sein kann, dessen Wert im Zusammenhang mit dem jeweiligen Geschäftsvorfall von mehreren Faktoren abhängt, u. a. davon, ob die Zulassung ohne Weiteres beschafft werden kann und ob sie die Zahl der Wettbewerber auf dem Markt einschränkt. Bei der Beurteilung des Effekts der zur Erlangung der Zulassung geleisteten Beiträge ist es wichtig, sowohl die vom Vertriebsunternehmen als auch von anderen Konzernunternehmen bei der Bereitstellung der zur Erlangung der Zulassung erforderlichen Fähigkeiten geleisteten Beiträge zu berücksichtigen. Bei der Beurteilung dieser Funktionen und der Frage, ob sie einen einzigartigen und wertvollen Beitrag darstellen, sollte Kapitel VI Abschnitt B, insbesondere Ziffer 6.34, berücksichtigt und angewendet werden.

### **3.3.2. Anwendungskriterium 13.b – quantitativer Filter**

22. Nach Prüfung des Anwendungskriteriums 13.a dient das Anwendungskriterium 13.b dazu, qualifizierte Geschäftsvorfälle mithilfe quantitativer Filter vom Anwendungsbereich des vereinfachten und effizienten Ansatzes auszuschließen.

23. Diese quantitativen Filter bieten in Verbindung mit den anderen Anwendungskriterien einen vereinfachten Mechanismus für die Beurteilung, ob ein untersuchtes Unternehmen in den Anwendungsbereich fällt.<sup>23</sup> Die Obergrenze dient beispielsweise als Hilfsvariable, um qualifizierte Geschäftsvorfälle vom Anwendungsbereich auszuschließen, wenn das Verhältnis zwischen Betriebskosten und Umsatz darauf hindeuten könnte, dass zusätzliche Funktionen ausgeübt werden, sodass die in Abschnitt 5 dieser Handreichung dargestellte Verrechnungspreismethode de facto weniger zuverlässig wäre. Der quantitative Filter stellt somit sicher, dass die in Abschnitt 5 dieser Handreichung dargestellte Verrechnungspreismethode zur Ermittlung fremdüblicher Preise für qualifizierte Geschäftsvorfälle verlässlich angewendet werden kann.

---

<sup>22</sup> Für Zwecke des vereinfachten und effizienten Ansatzes dienen die Beispiele unter Ziffer 6.56 nur der Veranschaulichung und jede Schlussfolgerung, dass solche Beiträge einzigartig und wertvoll sind, sollte auf einer sachgerechten Abgrenzung des qualifizierten Geschäftsvorfalles beruhen. Ausgehend von den unter Ziffer 6.56 angeführten Beispielen können einzigartige und wertvolle Beiträge im Rahmen qualifizierter Geschäftsvorfälle u. a. die Gestaltung und Steuerung von Marketingprogrammen, die Ausrichtung und Prioritätensetzung für kreative Unternehmungen im Zusammenhang mit der Vermarktung der vertriebenen Produkte, die Kontrolle über strategische Entscheidungen in Bezug auf Programme für die Entwicklung immaterieller Werte oder die Verwaltung und Kontrolle der damit verbundenen Etats umfassen. Weitere relevante Beiträge können auch wichtige Entscheidungen in Bezug auf die Verteidigung und den Schutz immaterieller Werte wie Marken oder Firmennamen sein sowie wichtige Entscheidungen über die laufende Qualitätskontrolle für Funktionen, die von unabhängigen oder verbundenen Unternehmen ausgeübt werden und die einen wesentlichen Effekt auf den Wert des betreffenden immateriellen Werts haben können.

<sup>23</sup> Quantitative Filter dienen beim vereinfachten und effizienten Ansatz der Vereinfachung und geben keinen eindeutigen Aufschluss darüber, welche Funktionen ausgeübt werden oder wie Vertriebsunternehmen, die nicht in den Anwendungsbereich fallen, oder Vertriebsunternehmen allgemein zu charakterisieren sind. Liegt ein Vertriebsunternehmen nicht im Anwendungsbereich, sollte daraus – unabhängig von den angelegten Anwendungskriterien – kein fremdüblicher Preis für den konzerninternen Geschäftsvorfall abgeleitet werden. Zur Klarstellung wird ausdrücklich darauf hingewiesen, dass die Bestimmung von Fremdvergleichspreisen unter diesen Umständen anhand der im Rest dieser Leitlinien aufgestellten Grundsätze erfolgen sollte. Die quantitativen Filter, die angewendet werden, um festzustellen, ob ein qualifizierter Geschäftsvorfall in den Anwendungsbereich des vereinfachten und effizienten Ansatzes fällt, werden nur zu diesem Zweck eingesetzt und nicht beispielsweise in die Verrechnungspreismethode zur Ermittlung der Renditen für in den Anwendungsbereich fallende Vertriebsunternehmen übernommen.



### *Berechnung der quantitativen Filter aus 13.b*

24. Da sowohl die Betriebskosten als auch die Nettoerlöse im Laufe der Zeit schwanken, wird dies zwangsläufig dazu führen, dass bestimmte Vertriebsunternehmen mal in den Anwendungsbereich fallen und mal nicht. Um die Einordnung in den Anwendungsbereich konsistenter zu gestalten, sollte die Berechnung der oben genannten Quote auf der Grundlage eines gewichteten Dreijahresdurchschnitts erfolgen. Zur Feststellung, ob ein qualifizierter Geschäftsvorfall in den Anwendungsbereich fällt, sollte der gewichtete Dreijahresdurchschnitt auf Jahresbasis berechnet werden. So würde z. B. für einen qualifizierten Geschäftsvorfall im Wirtschaftsjahr x die gewichtete Dreijahresdurchschnittsquote ermittelt werden, indem die Summe der jährlichen Betriebskosten für die Jahre x-3, x-2 und x-1 durch die Summe der jährlichen Nettoerlöse im selben Zeitraum geteilt wird, um den entsprechenden Prozentsatz erhalten.<sup>24 25</sup>

Betrifft der qualifizierte Geschäftsvorfall nur zwei Jahre, wird der gewichtete Zweijahresdurchschnitt zugrunde gelegt; betrifft er nur ein Jahr, wird der Prozentsatz anhand der Finanzergebnisse für das jeweilige Jahr ermittelt.

### **3.3.3. Anwendungskriterium 14.a – Ausschluss von immateriellen Gütern und Dienstleistungen sowie von Rohstoffen**

#### *Immaterielle Güter und Dienstleistungen*

25. Der vereinfachte und effiziente Ansatz gilt für materielle Güter und erfasst nicht den Vertrieb und das Marketing von immateriellen Gütern oder Dienstleistungen. Er gilt für qualifizierte Geschäftsvorfälle, die den Vertrieb materieller Güter beinhalten und bei denen die gesamte Lieferkette und die Funktionsanalyse weitgehend konsistent sind.

#### *Rohstoffe*

26. Qualifizierte Geschäftsvorfälle, die den Handel, das Marketing oder den Vertrieb von Rohstoffen beinhalten, sind vom Anwendungsbereich ausgeschlossen. In diesem Unterabschnitt werden der Umfang dieses Ausschlusses erläutert und die betroffenen Rohstoffe definiert, wobei sowohl ein allgemeiner Grundsatz aufgestellt wird als auch einige Rohstoffe konkret als Beispiele aufgeführt werden.

27. Dem allgemeinen Grundsatz zufolge ist der Ausschluss umfassend und erstreckt sich auf Geschäftsvorfälle, die den Handel, das Marketing oder den Vertrieb von Produkten mit Rohstoffcharakter beinhalten,

---

<sup>24</sup> Wenn ein Vertriebsunternehmen Nicht-Vertriebstätigkeiten ausübt und nach Prüfung des Anwendungskriteriums 14.b weiterhin in den Anwendungsbereich fällt, sollten die unter 13.b beschriebenen Quoten nur auf Grundlage der Erlöse und Betriebskosten berechnet werden, die auf die Vertriebstätigkeit aufgeteilt bzw. ihr zugeordnet werden.

<sup>25</sup> Wichtig bei der Berechnung der einzelnen Quoten ist die Bestimmung der geeigneten Betriebskosten sowie der geeigneten Nettoerlöse, die jeweils zu berücksichtigen sind. Diese Bestimmung sollte anhand einer sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles und unter Anwendung der in Kapitel II dieser Leitlinien dargelegten Grundsätze erfolgen. Bei der Bestimmung einer sachgerechten Behandlung der Betriebskosten können die Ziffern 2.99 und 2.100 dieser Leitlinien hilfreich sein. Darüber hinaus enthalten die Ziffern 2.96 und 2.97 dieser Leitlinien einige relevante Hinweise für die Bestimmung der geeigneten Behandlung von Erlösen, Rabatten und Preisnachlässen. Bei der Berechnung der Quote sollte auch die Behandlung von Durchlaufkosten geprüft werden. Bei einer sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles kann es unter Umständen vorkommen, dass Durchlaufkosten abgegrenzt werden und bei der Berechnung der Quote nicht berücksichtigt werden sollten. Dies sollte unter Berücksichtigung der an anderer Stelle in diesen Leitlinien dargelegten allgemeinen Grundsätze und der jeweiligen Umstände festgestellt werden. Darüber hinaus ist zu beachten, dass die Bezugnahme auf die Ziffern 2.96, 2.97, 2.99 und 2.100 dieser Leitlinien nicht so auszulegen ist, als würden die bestehenden Hinweise zu den am besten geeigneten Methoden für die Bewertung einer fremdüblichen Vergütung von Vertriebsunternehmen dadurch geändert.

unabhängig davon, ob sie einen notierten Preis haben, und gilt auch für Geschäftsvorfälle, bei denen die Rohstoffe einer qualifizierten Verarbeitung unterzogen wurden. Für die Zwecke des vereinfachten und effizienten Ansatzes fällt Folgendes unter Rohstoffe:

- a. Ein erneuerbares oder nicht erneuerbares physisches Produkt, das hauptsächlich aus der Erdkruste, dem Boden oder dem Wasser gewonnen wird. Diese erneuerbaren oder nicht erneuerbaren physischen Produkte können in festem, flüssigem oder gasförmigem Zustand vorkommen und verschiedene Formen annehmen, z. B. Kohlenwasserstoffe, Minerale, Mineraloide und landwirtschaftliche Erzeugnisse.
- b. Ein erneuerbares oder nicht erneuerbares physisches Produkt, das einer qualifizierten Verarbeitung unterzogen wurde.
- c. Ein Produkt, das der in Ziffer 2.18 dieser Leitlinien enthaltenen Begriffsbestimmung von Rohstoffen entspricht.

28. Kohlenwasserstoffe, Minerale, Mineraloide und landwirtschaftliche Rohstoffe werden wie folgt definiert:

- a. Kohlenwasserstoff bedeutet jede organische Verbindung, die überwiegend aus Kohlenstoff- und Wasserstoffmolekülen besteht und in festem, flüssigem oder gasförmigem Zustand natürlich in oder auf der Erde oder im Meeresboden oder Untergrund vorkommt und durch einen geologischen Prozess gebildet wurde oder einen geologischen Prozess durchlaufen hat, und umfasst u. a. Rohöl, Ölsand, Schweröl und Erdgas, das in einer unterirdischen Öl- und Gaslagerstätte oder einer Halde vorkommt.
- b. Mineral bedeutet jeden anorganischen Stoff in festem Zustand, der kristalline Eigenschaften aufweist und natürlich in oder auf der Erdkruste oder im oder unter Wasser vorkommt und der durch einen geologischen Prozess gebildet wurde oder einen geologischen Prozess durchlaufen hat, und umfasst u. a. Ton, Edelsteine, Kies, Metall, Erz, Gestein, Sand, Erde, Stein, Salz und alle entsprechenden Stoffe, die in einer Erzlagerstätte, Halde oder einem Abraum vorkommen.
- c. Mineraloid bedeutet jeden Stoff in festem, flüssigem oder gasförmigem Zustand, der keine kristallinen Eigenschaften aufweist und natürlich in oder auf der Erde oder im oder unter Wasser vorkommt und der durch einen geologischen Prozess gebildet wurde oder einen geologischen Prozess durchlaufen hat, und umfasst u. a. Bernstein, Kohle, Obsidian und Opale und alle entsprechenden Stoffe, die in einer Erzlagerstätte, Halde oder einem Abraum vorkommen.
- d. Landwirtschaftlich bezeichnet rohe oder verarbeitete Primärprodukte, die für den Verbrauch vermarktet werden, und umfasst u. a. tierische Nebenprodukte wie Milchprodukte oder Fasern, Vieh, Getreide, Kaffee, Tee, Fischereiprodukte, forstwirtschaftliche Produkte, Obst und Gemüse.

29. Der Ausdruck „qualifizierte Verarbeitung“ bedeutet die zur Bindung, Konzentrierung, Isolierung, Reinigung, Raffination, Mischung, Trennung, Aufzucht, Ernte, Erzeugung oder Freisetzung von Kohlenwasserstoffen, Mineralen, Mineraloiden oder landwirtschaftlichen Erzeugnissen vorgenommene Verarbeitung. Er umfasst auch die Verarbeitung zur Herstellung aller aus Kohlenwasserstoffen, Mineralen, Mineraloiden oder landwirtschaftlichen Erzeugnissen gewonnenen Zwischenprodukte, u. a. der in folgender Auflistung genannten Produkte:

- Flüssigerdgas, Flüssiggas und andere Erdgaskondensate, Diesel, Kerosin, Benzin und Wasserstoff
- Metalloxide, Metallhydroxide, Anoden, Kathoden, Gussmetalle, Aluminium und Legierungen
- Rinder, Geflügel, Schweine, Schafe, Ziegen, Weizen, Milchpulver, Baumwolle, Mais, Gerste, Reis, Sojabohnen, Kakao.

30. Um in Bezug auf den Ausschluss von Rohstoffen zusätzlich für Klarheit zu sorgen, werden hier – ohne Anspruch auf Vollständigkeit – Beispiele für ausgeschlossene Rohstoffe aufgeführt. Gängige Beispiele für Metalle sind Aluminium, Kupfer, Nickel, Eisen, Zinn, Gold, Blei, Metalle der Platingruppe, Silber, Mangan, Kobalt, Molybdän, Lithiumcarbonat/-hydroxid, Borsäure, Titan, Uran und Zink sowie Metalloxide und Metallhydroxide. Beispiele für Anoden sind Kupfer- und Grafitanoden. Beispiele für Kathoden sind Kupfer-, Kobalt- und Nickelkathoden. Gängige Beispiele für Öl- und Gaserzeugnisse sind Rohöl, Ölsand, Schweröl, Erdgas, Naphtha, Flüssigerdgas, Flüssiggas und andere Erdgaskondensate, Diesel, Kerosin, Benzin und Wasserstoff. Gängige Beispiele für landwirtschaftliche Erzeugnisse sind Vieh wie Rinder, Geflügel, Schweine, Schafe, Ziegen, weiche Rohstoffe wie Weizen, Baumwolle, Mais, Hafer, Gerste, Reis, Sojabohnen, Kakao, Zucker, Kaffee sowie forstwirtschaftliche Produkte, Obst und Gemüse.

31. Die aufgelisteten Produkte befinden sich in der Regel in der letzten Stufe des Produktionsprozesses, es kann jedoch sein, dass ein multinationaler Konzern auch Produkte verkauft, die sich in einer vorgelagerten Stufe befinden, d. h. Zwischenprodukte. Sofern die Zwischenprodukte die o. g. Begriffsbestimmungen erfüllen, würden sie dennoch unter den für Rohstoffe geltenden Ausschluss fallen.

### **3.3.4. Anwendungskriterium 14.b – vom qualifizierten Geschäftsvorfall getrennte Nicht-Vertriebstätigkeiten**

32. Vertriebsunternehmen, die an qualifizierten Geschäftsvorfällen beteiligt sind, üben teilweise auch Nicht-Vertriebstätigkeiten aus. Übt ein solches untersuchtes Unternehmen Nicht-Vertriebstätigkeiten aus, fällt der qualifizierte Geschäftsvorfall nur dann weiterhin in den Anwendungsbereich, wenn er anhand einer sachgerechten Abgrenzung getrennt von jeglichen Nicht-Vertriebstätigkeiten sachgemäß bewertet und nach den Grundsätzen der Ziffern 3.9 bis 3.12 dieser Leitlinien getrennt von jeglichen Nicht-Vertriebstätigkeiten zuverlässig bepreist werden kann. Beispiele für die Anwendung der Ziffern 3.9 bis 3.12 im Rahmen des vereinfachten und effizienten Ansatzes finden sich in den Ziffern 35 bis 37<sup>26</sup>.

33. Beispiele für Nicht-Vertriebstätigkeiten sind Tätigkeiten wie Fertigung, Forschung und Entwicklung, Beschaffung, Finanzierung oder Einzelhandelsvertriebstätigkeiten, die über dem in den Begriffsbestimmungen dieser Handreichung genannten Schwellenwert liegen. Um festzustellen, ob das Vertriebsunternehmen solche Tätigkeiten ausübt, können objektive Messgrößen herangezogen werden, z. B.

- für Fertigung das Vorhandensein von zur Fertigung genutzten Lagerbeständen (Fertigungslohnkosten und/oder Umlaufbestände) und/oder Vermögenswerten (z. B. Sachanlagen),
- für Forschung und Entwicklung das Entstehen von Forschungs- und Entwicklungskosten, auch wenn sie erstattet werden,
- für Beschaffung das Vorhandensein von Einnahmen in Form von Beschaffungsprovisionen,
- für Finanzierung das Vorhandensein von Kreditforderungen in der Bilanz und
- für Einzelhandel das Verkaufsprofil des Vertriebsunternehmens (z. B. vorhandene Vertriebskanäle und Umfang der Verkäufe an Einzelhandelskunden) oder Besitz bzw. Pacht von Ladenlokalen.

34. Ein untersuchtes Unternehmen kann eine Kombination aus Vertriebs- und Nicht-Vertriebstätigkeiten ausüben, für die es keine gesonderten Preise festlegt, und diese in der Praxis als einen gebündelten Geschäftsvorfall behandeln. So könnte ein Vertriebsunternehmen, das Produkte vertreibt, auch von dem Vertriebsgeschäft getrennte Dienstleistungen erbringen und für diese kombinierte Bereitstellung von Produkten und Dienstleistungen als gebündelten Geschäftsvorfall nur einen Preis berechnen. Da diese getrennten Tätigkeiten (in diesem Fall Vertrieb und Dienstleistungen) nicht separat mit verbundenen Unternehmen oder unverbundenen Unternehmen abgewickelt und fremdvergleichskonform bepreist werden, kann die Vertriebstätigkeit möglicherweise nicht sachgerecht gesondert beurteilt bzw. zuverlässig gesondert bepreist werden,

<sup>26</sup> Anm. d. Übers.: Im englischen Original steht hier fälschlicherweise „Ziffern 26 bis 28“.

da es für den gebündelten Geschäftsvorfall keine separaten Umsatzströme gibt. Der folgende Unterabschnitt enthält Beispiele für Fälle, in denen eine sachgerechte gesonderte Beurteilung und eine zuverlässige gesonderte Preisbestimmung schwierig sein können.

*Beispiele für Probleme in Bezug auf eine sachgerechte gesonderte Beurteilung des Vertriebsgeschäftsvorfalles bzw. zuverlässige gesonderte Preisbestimmung*

35. Die Ziffern 3.9 bis 3.12 dieser Leitlinien enthalten Beispiele für Geschäftsvorfälle, die so eng miteinander verbunden sind oder so eng aufeinanderfolgen, dass eine sachgerechte Beurteilung jedes einzelnen Geschäftsvorfalles nicht möglich ist. Im Folgenden werden einige Beispiele im Zusammenhang mit dem vereinfachten und effizienten Ansatz angeführt.

36. Es sei angenommen, dass ein Vertriebsunternehmen zur Entwicklung von Fertigungspatenten für Produkte beiträgt, die nicht mit den von ihm vertriebenen Produkten in Verbindung stehen. Unter der Voraussetzung, dass die mit der Entwicklung der Patente verbundenen Erlöse, direkten und indirekten Kosten und Vermögenswerte – unabhängig davon, ob sie zugerechnet oder aufgeteilt werden – von dem qualifizierten Geschäftsvorfall zuverlässig getrennt werden können, sodass sich alle verbleibenden Erlöse, direkten und indirekten Kosten oder Vermögenswerte nur auf den qualifizierten Geschäftsvorfall des Vertriebs beziehen, würde der qualifizierte Geschäftsvorfall weiterhin in den Anwendungsbereich fallen.

37. Eine weitere Konstellation, bei der sowohl eine sachgerechte gesonderte Beurteilung als auch eine zuverlässige gesonderte Preisbestimmung problematisch sind, ist dann gegeben, wenn ein multinationaler Konzern die Bereitstellung von Waren und Dienstleistungen bündelt, sodass es schwierig sein kann, diese Tätigkeiten voneinander zu trennen und die der jeweiligen Tätigkeit zurechenbaren Erlöse und Gewinne zu quantifizieren. Ein Beispiel hierfür ist, wenn ein Vertriebsunternehmen neben dem Verkauf materieller Güter auch Konsumentenfinanzierung anbietet (z. B. Ratenzahlung oder unmittelbar mit dem Produktverkauf verbundene Finanzierung). In solchen Fällen könnte es schwierig werden, die mit dem Vertrieb der materiellen Güter verbundenen Finanzergebnisse von der Finanzierung zu trennen.<sup>27</sup>

*Hinweise zur praktischen Zuordnung von Erlösen, Kosten, Vermögenswerten und Verbindlichkeiten zu den Vertriebstätigkeiten*

38. Die Ziffern 2.83, 2.84, 2.85, 2.86, 2.91 und 2.98 sowie Kapitel VII Abschnitte B.2.2.2 und B.2.3 enthalten die allgemeinen Grundsätze für die Zuordnung von Erlösen, Kosten, Vermögenswerten und Verbindlichkeiten in Bezug auf einen Geschäftsvorfall im Vertrieb sowie andere Geschäftsvorfälle. Eine Zuordnung von Vermögenswerten zur Preisbestimmung des in den Anwendungsbereich fallenden qualifizierten Geschäftsvorfalles sollte im Einklang mit diesen Hinweisen und den zugrunde liegenden Grundsätzen erfolgen, auch wenn Vermögenswerte darin nicht ausdrücklich erwähnt werden.

39. Die Steuerverwaltungen benötigen verschiedene Informationen, um die Zuverlässigkeit der Zuordnung bzw. Aufteilung von Erlösen, Kosten, Vermögenswerten und Verbindlichkeiten beurteilen zu können, und die Steuerpflichtigen sollten diese Informationen gemäß den in Abschnitt 6 beschriebenen Dokumentationspflichten bereitstellen. Gegebenenfalls müssen die Steuerverwaltungen die interne Rechnungslegung, das Organigramm und die Managementstruktur des Unternehmens über mehrere Wirtschaftsjahre hinweg

---

<sup>27</sup> Nach Kapitel I Abschnitt D.8 und Ziffer 1.179 dieser Leitlinien können bei konzerninternen Geschäftsvorfällen innerhalb eines multinationalen Konzerns Synergien entstehen, die eine spezifische fremdvergleichskonforme Vergütung rechtfertigen können. Die entsprechenden Grundsätze sind auch beim vereinfachten und effizienten Ansatz zu berücksichtigen. Trägt beispielsweise ein Vertriebsunternehmen zur Entstehung solcher Konzernsynergien bei oder führt eine innerhalb des multinationalen Unternehmens, dem das Vertriebsunternehmen angehört, ausgeübte wirtschaftliche Nicht-Vertriebstätigkeit zu ähnlichen Beiträgen, die dem Vertriebsunternehmen zugutekommen, kann dies eine sachgerechte gesonderte Beurteilung des qualifizierten Geschäftsvorfalles erschweren, da für die Synergieerzeugung möglicherweise eine Vergütung berechnet werden muss.

beurteilen. Dabei müssen sie unter Umständen auch prüfen, ob die Zuordnung bzw. Aufteilung von Erlösen, Kosten, Vermögenswerten und Verbindlichkeiten einheitlich vorgenommen wurde.

# 4 Anwendung des Grundsatzes der am besten geeigneten Methode auf in den Anwendungsbereich fallende Geschäftsvorfälle

40. Die Auswahl der Verrechnungspreismethode zielt immer darauf ab, für jeden Einzelfall die am besten geeignete Methode zu finden. Bei Prüfung der verschiedenen Methoden für in den Anwendungsbereich fallende Geschäftsvorfälle muss jedoch weder nachgewiesen werden, dass eine bestimmte Methode unter den gegebenen Umständen *nicht* geeignet ist, noch müssen bei der Auswahl der am besten geeigneten Methode *alle* Verrechnungspreismethoden eingehend analysiert oder in jedem Fall getestet werden.<sup>28</sup>

41. Ausgehend von den wirtschaftlich relevanten Merkmalen der in den Anwendungsbereich fallenden Geschäftsvorfälle und der verfügbaren Informationen über vergleichbare Fremdg Geschäftsvorfälle gilt beim vereinfachten und effizienten Ansatz die geschäftsvorfallbezogene Nettomargenmethode als die am besten geeignete Methode.

42. Dabei kann es durchaus Fälle geben (die aufgrund des Ausschlusses des Vertriebs von Rohstoffen vom Anwendungsbereich jedoch selten sein dürften), in denen die Preisvergleichsmethode unter Verwendung interner Vergleichswerte zur Preisbestimmung der in den Anwendungsbereich fallenden Geschäftsvorfälle besser geeignet sein könnte. In diesen Fällen kann bei in den Anwendungsbereich des vereinfachten und effizienten Ansatz fallenden Geschäftsvorfällen zur zuverlässigen Preisbestimmung ausnahmsweise die Preisvergleichsmethode unter Verwendung interner Vergleichswerte verwendet werden, sofern dies im Einklang mit Kapitel II Teil II Abschnitt B und Kapitel III Abschnitt A.4.2 dieser Leitlinien steht und sowohl die Vergleichswerte als auch alle zur Feststellung, dass die Preisvergleichsmethode besser geeignet ist, herangezogenen Informationen den Steuerverwaltungen und Steuerpflichtigen ohne Weiteres zur Verfügung stehen.

---

<sup>28</sup> Vgl. Ziffern 2.2 und 2.8 dieser Leitlinien.

# 5 Ermittlung der Rendite nach dem vereinfachten und effizienten Ansatz

43. Die Methodik und die Hinweise in Abschnitt 5, einschließlich der unter 5.1, 5.2 und 5.3 beschriebenen Komponenten und ihnen zugrunde liegenden Begriffsbestimmungen, beziehen sich ausdrücklich auf die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes. Ebenso wie alle anderen Komponenten des vereinfachten und effizienten Ansatzes sind weder der Betriebskostenabgleich noch der Datenverfügbarkeitsmechanismus noch einzelne Elemente dieser Komponenten so auszulegen, als wären sie auch bei Anwendung einer nach dem Rest dieser Leitlinien für einen Geschäftsvorfall als am besten geeignet ermittelten Methode einzubeziehen.

## 5.1. Preisbestimmungsmatrix

44. Durch Anwendung der maßgeblichen Benchmarking-Suchkriterien sowie eine weitere Prüfung und manuelle Durchsicht zur Berücksichtigung der Anwendungskriterien wurde ein globaler Datensatz von Unternehmen mit grundlegenden Marketing- und Vertriebstätigkeiten erstellt. Die aus diesem globalen Datensatz abgeleiteten Finanzinformationen bildeten teilweise die Grundlage für die näherungsweise Bestimmung fremdvergleichskonformer Ergebnisse, anhand derer eine Preisbestimmungsmatrix entwickelt wurde.<sup>29</sup>

45. Dabei wurde die näherungsweise Bestimmung der fremdvergleichskonformen Ergebnisse anhand folgender Faktoren als Matrixsegmente abgebildet: Nettobetriebsvermögensintensität (OAS), Betriebskostenintensität (OES) und Branchengruppen.

46. Für die Zwecke des vereinfachten und effizienten Ansatzes wurde zur Ermittlung von Verrechnungspreisergebnissen für in den Anwendungsbereich fallende Geschäftsvorfälle die Umsatzrendite als Nettogewinnindikator verwendet.

---

<sup>29</sup> Näheres hierzu siehe Anlage A.

**Tabelle 5.1 Preisbestimmungsmatrix (Umsatzrendite in %) auf Grundlage des globalen Datensatzes**

Branchengruppe	Branchengruppe 1	Branchengruppe 2	Branchengruppe 3
<b>Faktorintensität</b>			
[A] hohe OAS / OES > 45% / jedes Niveau	3,50 %	5,00 %	5,50 %
[B] mittlere/hohe OAS / OES 30%-44,99% / jedes Niveau	3,00 %	3,75 %	4,50 %
[C] mittlere/niedrige OAS / OES 15%-29,99% / jedes Niveau	2,50 %	3,00 %	4,50 %
[D] niedrige OAS / nicht niedrige OES < 15% / 10% oder höher	1,75 %	2,00 %	3,00 %
[E] niedrige OAS / niedrige OES < 15% OAS / < 10% OES	1,50 %	1,75 %	2,25 %

47. Um für ein untersuchtes Unternehmen, das an in den Anwendungsbereich fallenden Geschäftsvorfällen beteiligt ist, die Rendite für das betreffende Geschäftsjahr zu ermitteln, wenden die Steuerverwaltung und der betroffene Steuerpflichtige<sup>30</sup> folgendes dreistufige Verfahren an:

- a. Schritt 1 – Feststellung der relevanten Branchengruppe(n) des untersuchten Unternehmens anhand der drei möglichen Gruppen (d. h. Branchengruppe 1, 2, 3) und Ermittlung der für diese Branchengruppe(n) geltenden Spalte(n) der Umsatzrendite in der Preisbestimmungsmatrix in Tabelle 5.1. Fallen die vertriebenen Produkte in mehr als eine Branchengruppe, ist der jeweilige Anteil des Umsatzes zu berechnen, der auf die einzelnen Branchengruppen entfällt. Entfallen mindestens 80 % des Umsatzes auf eine einzige Branchengruppe und weniger als 20 % des Umsatzes auf andere Branchengruppen, sind letztere für die Festlegung der Matrixrendite nicht maßgeblich; stattdessen wird die Rendite nur anhand der entsprechenden Matrixzelle für die Branchengruppe festgelegt, auf die der Großteil des Umsatzes entfällt. Werden mehr als 20 % des Umsatzes mit Produkten erzielt, die in eine zweite und/oder dritte Branchengruppe fallen, ist eine gewichtete Durchschnittsrendite zu berechnen.
- b. Schritt 2 – Feststellung der für das untersuchte Unternehmen zutreffenden Faktorintensitätsstufe<sup>31</sup> (d. h. Faktorintensitätsstufe A, B, C, D und E) und der entsprechenden Zeile der Umsatzrendite in der Preisbestimmungsmatrix in Tabelle 5.1. Die Faktorintensitätsstufe des untersuchten Unternehmens ist auf Grundlage eines gewichteten Durchschnitts der drei vorangegangenen Wirtschaftsjahre zu berechnen.<sup>32</sup>
- c. Schritt 3 – Ermittlung der Bandbreite aus dem Segment der Preisbestimmungsmatrix, das den Schnittpunkt der Branchengruppe(n) und der Faktorintensitätsstufe des untersuchten Unternehmens darstellt. Um für alle Umsätze des betreffenden Vertriebsunternehmens eine einzige gewichtete Durchschnittsrendite zu erhalten, ist diese zu berechnen, indem die

<sup>30</sup> In Bezug auf die unter Ziffer 7 dieser Handreichung beschriebenen Umsetzungsoptionen bezieht sich der Begriff „betroffener Steuerpflichtiger“ auf i) Steuerpflichtige, die sich für die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes in einem Ansässigkeitsstaat entscheiden, der eine solche Entscheidung zulässt, und ii) Steuerpflichtige, die anderweitig verpflichtet sind, in ihrem Ansässigkeitsstaat den vereinfachten und effizienten Ansatz anzuwenden.

<sup>31</sup> Zur Berechnung des Nettobetriebsvermögens des untersuchten Unternehmens für die relevanten Jahre und Verringerung des Risikos verfälschender Kreditkonditionen findet eine Kappungsgrenze von 90 Tagen für das Lieferantenziel Anwendung, sodass der in den jeweiligen Berechnungen verwendete Kreditorenwert nicht höher sein darf als Wareneinsatz / 365 x 90. Die praktische Anwendung der Kappungsgrenze für das Lieferantenziel wird durch Beispiel 6 in Anlage B veranschaulicht.

<sup>32</sup> Betrifft der qualifizierte Geschäftsvorfall nur zwei Jahre, wird der gewichtete Zweijahresdurchschnitt zugrunde gelegt; betrifft er nur ein Jahr, wird der Prozentsatz anhand der Finanzergebnisse für das jeweilige Jahr ermittelt.



Renditen aus den entsprechenden Zellen der Matrix mit dem damit zu bepreisenden Umsatzanteil multipliziert werden und diese anteiligen Renditen summiert werden. Auf diese Weise stützt sich die Gewichtung der Faktorintensitätsstufen nur auf den der jeweiligen Branchengruppe zugeordneten Umsatzanteil und erfordert keine Berechnung, bei der die Betriebskosten und das Betriebsvermögen jeder einzelnen Branchengruppe berücksichtigt werden müssen.

48. Die aus der Anwendung von Schritt 3 in Abschnitt 5.1 abgeleitete Rendite ergibt eine Bandbreite, die dem aus der Preisbestimmungsmatrix (Tabelle 5.1) abgeleiteten Prozentsatz der Umsatzrendite<sup>33</sup> plus/minus 0,5 % entspricht. Jeder Punkt innerhalb dieser akzeptablen Bandbreite kann zum Nachweis der Einhaltung von Abschnitt 5.1 herangezogen werden und bildet die Grundlage für die gegebenenfalls nach den Abschnitten 5.2 und 5.3 vorzunehmenden Anpassungen.

49. Für die Zwecke des vereinfachten und effizienten Ansatzes haben die betroffenen Steuerpflichtigen das tatsächliche Ergebnis der in den Anwendungsbereich fallenden Geschäftsvorfälle anzuwenden und zu prüfen, um ex post zu zeigen, dass die Bedingungen dieser Geschäftsvorfälle dem vereinfachten und effizienten Ansatz entsprachen (sog. „Arm’s length outcome-testing“-Ansatz). Eine solche Prüfung wird in der Regel im Zuge der Erstellung der Steuererklärung zum Jahresende durchgeführt.<sup>34</sup>

50. Bei der Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes auf in den Anwendungsbereich fallende Geschäftsvorfälle sollten die Steuerverwaltungen die Hinweise in Ziffer 3.60 dieser Leitlinien zu konzerninternen Geschäftsvorfällen, die innerhalb der Bandbreite liegen, berücksichtigen. Liegt die von einem betroffenen Steuerpflichtigen angegebene Marge außerhalb der Bandbreite, die sich aus der sachgerechten Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes durch die Steuerverwaltung ergibt, sollten die Steuerverwaltungen außerdem den aus der Preisbestimmungsmatrix (Tabelle 5.1) abgeleiteten Prozentsatz der Umsatzrendite verwenden, um die Marge des konzerninternen Geschäftsvorfalles anzupassen.

## 5.2. Betriebskostenabgleich

51. Für die Zwecke des vereinfachten und effizienten Ansatzes erfolgt ein Betriebskostenabgleich mittels einer Sicherheitsspanne, innerhalb derer die Umsatzrendite als primärer Nettogewinnindikator angewendet wird. Führt die Anwendung des Nettogewinnindikators in Form der Umsatzrendite zu einem Ergebnis, das außerhalb der in Tabelle 5.2 dargestellten Bandbreite für Betriebskosten liegt, wird die Rentabilität des untersuchten Unternehmens gemäß Ziffer 52 Buchstabe d angepasst.

**Tabelle 5.2 Bandbreite für Betriebskosten**

Faktorintensität	Bandbreite für Betriebskosten		
	Standardobergrenzen	Alternative Obergrenzen für qualifizierte Staaten	Untergrenze
Hohe OAS (A)	70 %	80 %	10 %
Mittlere OAS (B + C)	60 %	70 %	
Niedrige OAS (D + E)	40 %	45 %	

52. Der Betriebskostenabgleich gilt für alle in den Anwendungsbereich fallenden Geschäftsvorfälle und sieht vor, dass die Steuerverwaltung und der betroffene Steuerpflichtige folgendes vierstufige Verfahren anwenden müssen:

<sup>33</sup> Werden mehr als 20 % des Umsatzes mit Produkten erzielt, die nicht zur größten Branchengruppe des untersuchten Unternehmens gehören, ergibt die in Schritt 3 ermittelte Rendite eine Bandbreite, die der gemäß Ziffer 47 ermittelten gewichteten Durchschnittsrendite plus/minus 0,5 % entspricht.

<sup>34</sup> Vgl. Ziffer 3.70 dieser Leitlinien.

- a. Schritt 1 – Die Steuerverwaltung und der Steuerpflichtige ermitteln die Umsatzrendite des untersuchten Unternehmens gemäß Abschnitt 5.1 und leiten davon eine gleichwertige Betriebskostenrendite ab.
- b. Schritt 2 – Die Steuerverwaltung und der Steuerpflichtige ermitteln anhand von Tabelle 5.2 die zutreffende Bandbreite für Betriebskosten. Die jeweilige Obergrenze wird anhand folgender Faktoren ermittelt: i) der Faktorintensitätsstufe des untersuchten Unternehmens<sup>35</sup> und ii) der Feststellung, dass das untersuchte Unternehmen den Standardobergrenzen<sup>36</sup> bzw. den alternativen Obergrenzen<sup>37</sup> für qualifizierte Staaten im Sinne von Abschnitt 5.2 unterliegt.
- c. Schritt 3 – Die Steuerverwaltung und der Steuerpflichtige gleichen die gleichwertige Betriebskostenrendite des untersuchten Unternehmens mit der in Schritt 2 ermittelten Ober- und Untergrenze für Betriebskosten ab.
- d. Schritt 4 – Wenn die in Schritt 1 ermittelte gleichwertige Betriebskostenrendite des untersuchten Unternehmens innerhalb der Bandbreite für Betriebskosten liegt, ist keine weitere Anpassung der in Abschnitt 5.1 berechneten Umsatzrendite erforderlich. Übersteigt die in Schritt 1 ermittelte gleichwertige Betriebskostenrendite des untersuchten Unternehmens jedoch die Obergrenze für Betriebskosten, wird die Umsatzrendite des untersuchten Unternehmens nach unten korrigiert, bis die gleichwertige Betriebskostenrendite der Obergrenze entspricht. Umgekehrt wird bei einer gleichwertigen Betriebskostenrendite des untersuchten Unternehmens unterhalb der Untergrenze für Betriebskosten die Umsatzrendite des untersuchten Unternehmens nach oben korrigiert, bis die gleichwertige Betriebskostenrendite der Untergrenze entspricht.

### 5.3. Datenverfügbarkeitsmechanismus für qualifizierte Staaten

53. Der Datenverfügbarkeitsmechanismus soll den Fällen Rechnung tragen, in denen für einen bestimmten Staat eines untersuchten Unternehmens keine oder nur unzureichende Daten im globalen Datensatz vorhanden sind und dieser Staat ein qualifizierter Staat im Sinne von Abschnitt 5.3 ist.<sup>38</sup>

54. Ist ein untersuchtes Unternehmen in einem qualifizierten Staat gelegen, wird die zuvor gemäß Abschnitt 5.1 bzw. 5.2 ermittelte Rendite angepasst. Somit würde ein betroffener Steuerpflichtiger in einem qualifizierten Staat eine anhand folgender Formel angepasste Rendite erzielen:

$$\text{angepasste Umsatzrendite} = \text{ROS}^{\text{TP}} + (\text{NRA}^{\text{J}} \times \text{OAS}^{\text{TP}})$$

Wobei Folgendes gilt:

- $\text{ROS}^{\text{TP}}$  ist die Umsatzrendite des untersuchten Unternehmens (in %), die gemäß Abschnitt 5.1 bzw. 5.2 berechnet wird.
- $\text{NRA}^{\text{J}}$  ist die Nettorisikoanpassung des qualifizierten Staates (in %) laut der nachstehenden

<sup>35</sup> Diese entspricht der gemäß Abschnitt 5.1 Ziffer 47 Buchstabe b ermittelten Faktorintensitätsstufe des untersuchten Unternehmens.

<sup>36</sup> Ist das untersuchte Unternehmen nicht in einem qualifizierten Staat im Sinne von Abschnitt 5.2 gelegen, gelten für die Zwecke von Schritt 2 die Standardobergrenzen.

<sup>37</sup> Ist das untersuchte Unternehmen in einem qualifizierten Staat im Sinne von Abschnitt 5.2 gelegen, gelten für die Zwecke von Schritt 2 die alternativen Obergrenzen.

<sup>38</sup> Vgl. Ziffer 1.167 dieser Leitlinien.

Tabelle 5.3, wobei die jeweilige Kategorie anhand des am ersten Tag des betreffenden Wirtschaftsjahrs geltenden Länderratings<sup>39</sup> des qualifizierten Staates des untersuchten Unternehmens festgestellt wird.<sup>40</sup>

- OAS<sup>TP</sup> ist die Nettobetriebsvermögensintensität des untersuchten Unternehmens für das betreffende Wirtschaftsjahr (in %), die jedoch bei Berechnung der angepassten Umsatzrendite des untersuchten Unternehmens 85 % nicht überschreiten darf.

---

<sup>39</sup> Liegen für einen qualifizierten Staat mehrere unterschiedliche Länderratings der anerkannten unabhängigen Ratingagenturen vor, ist der anzuwendende Prozentsatz der Nettorisikoanpassung in Tabelle 5.3 anhand des Länderratings zu ermitteln, das am nächsten zum ersten Tag des betreffenden Wirtschaftsjahrs abgegeben bzw. bestätigt wurde.

<sup>40</sup> Liegt für einen qualifizierten Staat kein Länderrating der anerkannten unabhängigen Ratingagenturen vor, entspricht der anzuwendende Prozentsatz der Nettorisikoanpassung dem durchschnittlichen Prozentsatz der Nettorisikoanpassung für alle Ratings der Kategorie „Non-investment grade“ in Tabelle 5.3.

**Tabelle 5.3 Nettorisikooanpassung zur Anwendung auf die OAS untersuchter Unternehmen in qualifizierten Staaten (in %)**

Länderrating-Kategorie		Nettorisikooanpassung in % <sup>41</sup>
Investment grade	BBB+	0,0 %
	BBB	0,0 %
	BBB-	0,3 %
Non-investment grade	BB+	0,7 %
	BB	1,2 %
	BB-	1,8 %
	B+	2,8 %
	B	3,8 %
	B-	4,9 %
	CCC+	5,9 %
	CCC	7,5 %
	CCC- (oder niedriger)	8,6 %

#### 5.4. Regelmäßige Aktualisierungen

55. Um den Befolgungsaufwand beim vereinfachten und effizienten Ansatz möglichst gering zu halten, wird die Analyse zur Festlegung der in Abschnitt 5.1 und Abschnitt 5.2 genannten Bandbreiten bzw. Ober- und Untergrenzen für Betriebskosten alle fünf Jahre aktualisiert, es sei denn, es besteht zwischenzeitlich Aktualisierungsbedarf aufgrund einer wesentlichen Änderung der Marktbedingungen.

56. Die in den Abschnitten 5.1 und 5.3 genannten Finanzdaten und sonstigen Datenpunkte werden jährlich überprüft und gegebenenfalls aktualisiert.

<sup>41</sup> Zur Berechnung der Prozentsätze der Nettorisikooanpassung in dieser Tabelle wurde für jede Ratingstufe der Fünfjahresdurchschnitt des Risikoaufschlags für Staatsanleihen (nach den von Aswath Damodaran, NYU Stern School of Business, zusammengestellten Daten) ermittelt und um Doppelzählungseffekte bereinigt, um so das im globalen Datensatz vorhandene Länderrisiko näherungsweise zu bestimmen.

# 6 Dokumentation

57. Grundsätzlich wird durch die Verrechnungspreisdokumentation gewährleistet, dass die Steuerverwaltungen Zugang zu den für die Durchführung von Risikobewertungen und/oder Prüfung der Verrechnungspreispraxis des Steuerpflichtigen erforderlichen Informationen haben.<sup>42</sup> Beim vereinfachten und effizienten Ansatz ist die Dokumentation wichtig, um sicherzustellen, dass den Steuerverwaltungen ausreichende und verlässliche Informationen vorliegen, um zu prüfen, ob die qualifizierten Geschäftsvorfälle der Steuerpflichtigen die Anwendungskriterien erfüllen und die Steuerpflichtigen den vereinfachten und effizienten Ansatz ordnungsgemäß auf in den Anwendungsbereich fallende Geschäftsvorfälle angewendet haben.

58. In diesem Abschnitt werden die wesentlichen Angaben in der Einzeldokumentation (Local File) aufgeführt, die für die Begründung der Position des Steuerpflichtigen zur Anwendbarkeit des vereinfachten und effizienten Ansatzes nützlich sein können und den Steuerverwaltungen die relevanten Informationen für dessen Anwendung liefern. Bei der Prüfung der Einführung gezielter Dokumentationspflichten für den vereinfachten und effizienten Ansatz können die Staaten eine Vereinfachung dieser Pflichten für kleine und mittlere Unternehmen erwägen, um deren Kosten und Befolgungsaufwand zu begrenzen.<sup>43</sup>

59. Der in Kapitel V beschriebene dreistufige Ansatz für die Verrechnungspreisdokumentation umfasst eine Einzeldokumentation mit ausführlichen Informationen über die konkreten konzerninternen Geschäftsvorfälle des Steuerpflichtigen. Beim vereinfachten und effizienten Ansatz wird davon ausgegangen, dass der aktuelle Inhalt der Einzeldokumentation (vgl. Anhang II zu Kapitel V) die Informationen und Unterlagen enthält, die für die Prüfung der Position des Steuerpflichtigen relevant sind.

60. Die folgenden Informationen können in der Einzeldokumentation bereits enthalten und für die Steuerverwaltungen besonders relevant und nützlich bei der Prüfung sein, ob die qualifizierten Geschäftsvorfälle des Steuerpflichtigen die Anwendungskriterien erfüllen und ob der Steuerpflichtige die Verrechnungspreismethode ggf. ordnungsgemäß angewendet hat:

- a. Erläuterung der Abgrenzung des in den Anwendungsbereich fallenden qualifizierten Geschäftsvorfalles, einschließlich der Funktionsanalyse des Steuerpflichtigen und der jeweiligen verbundenen Unternehmen mit Bezug auf die in den Anwendungsbereich fallenden Geschäftsvorfälle, sowie des Kontextes, in dem diese Geschäftsvorfälle stattfinden (z. B. das mögliche Vorliegen anderer kaufmännischer oder finanzieller Beziehungen zwischen dem untersuchten Unternehmen/Steuerpflichtigen und anderen verbundenen Unternehmen, die die sachgerechte Abgrenzung des möglicherweise in den Anwendungsbereich fallenden qualifizierten Geschäftsvorfalles beeinflussen könnten);
- b. schriftliche Verträge oder getroffene Vereinbarungen zur Regelung des qualifizierten Geschäftsvorfalles und Untermauerung der unter Buchstabe a beschriebenen Erläuterung der Abgrenzung des in den Anwendungsbereich fallenden qualifizierten Geschäftsvorfalles;
- c. Berechnungen, aus denen die Bestimmung der relevanten Erlöse, Kosten und Ver-

---

<sup>42</sup> Vgl. Ziffern 5.5 und 5.6 dieser Leitlinien.

<sup>43</sup> Vgl. Ziffer 5.33 dieser Leitlinien.

mögenswerte hervorgeht, die dem in den Anwendungsbereich fallenden Geschäftsvorfall zugeordnet oder zugerechnet werden;

- d. Informationen und Aufteilungsschlüssel, aus denen hervorgeht, wie die bei der Prüfung der Anwendbarkeit des vereinfachten und effizienten Ansatzes und der Anwendung der Verrechnungspreismethode herangezogenen Finanzdaten mit dem Jahresabschluss verknüpft sind.

61. In Bezug auf Ziffer 60 Buchstabe b würde die Vorlage eines schriftlichen Vertrags, sofern er mit den Anwendungskriterien und dem Verhalten der Beteiligten in Einklang steht, die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes erleichtern, wenn ein Steuerpflichtiger ihn auf einen qualifizierten Geschäftsvorfall anwenden möchte. Unabhängig vom Vorliegen eines schriftlichen Vertrags können die Steuerverwaltungen oder Steuerpflichtigen den Ansatz jedoch auf Grundlage der gemäß den Grundsätzen in Kapitel I dieser Leitlinien durchgeführten sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles in Anspruch nehmen oder ablehnen.<sup>44</sup>

62. Um beurteilen zu können, ob der qualifizierte Geschäftsvorfall die Anwendungskriterien erfüllt, werden Finanzinformationen zum untersuchten Unternehmen benötigt, unabhängig davon, ob es sich um ein inländisches oder ausländisches Unternehmen handelt.<sup>45</sup> Folglich muss der Steuerpflichtige auch die jährliche Rechnungslegung des untersuchten Unternehmens für die betreffenden Wirtschaftsjahre vorlegen.

63. Sind einzelne für die Prüfung der Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes relevante Informationen nicht in der Verrechnungspreisdokumentation enthalten, können die Steuerverwaltungen festlegen, dass diese vom Steuerpflichtigen auf Ersuchen vorzulegen sind. Werden den Steuerverwaltungen diese Informationen im Rahmen der jährlichen Erfüllung der Verrechnungspreisanforderungen bzw. auf Ersuchen zur Verfügung gestellt, kann dies den großen Vorteil haben, dass für den Steuerpflichtigen weniger Folgeersuchen um Informationen und weniger Prüfungen anfallen und dass die Ressourcen der Steuerverwaltungen effizienter genutzt werden.

64. Zusätzlich zu den Informationen in der Einzeldokumentation sollten die Steuerpflichtigen und Steuerverwaltungen die Informationen in der Stammdokumentation (Master File) heranziehen, um ihre Positionen im Hinblick auf die Anwendung des Preisbestimmungsansatzes zu untermauern. Die Stammdokumentation kann vor allem wertvolle Informationen über die Geschäftstätigkeit des multinationalen Konzerns liefern, wie z. B. die wichtigsten Produkte, die wichtigsten geografischen Märkte, die Preispolitik oder seine allgemeine Strategie für Entwicklung, Eigentum und Verwertung immaterieller Werte. Um einen überhöhten Befolgungsaufwand für die Steuerpflichtigen zu vermeiden, sollten die Steuerverwaltungen bei der Beurteilung der Anwendbarkeit des vereinfachten und effizienten Ansatzes auf qualifizierte Geschäftsvorfälle eines bestimmten Steuerpflichtigen im Sinne einer guten Praxis davon absehen, den Steuerpflichtigen zur Vorlage oder Übermittlung von ihnen bereits vorliegenden Informationen aufzufordern.

65. Auch wenn ein Steuerpflichtiger die oben genannten Informationen erstellt und der Steuerverwaltung vorgelegt hat, kann diese die Selbsteinschätzung des Steuerpflichtigen daraufhin überprüfen, ob die Anwendungskriterien erfüllt sind und die Verrechnungspreismethode ordnungsgemäß angewendet wurde.

66. Schließlich sollte ein Steuerpflichtiger, wenn er den vereinfachten und effizienten Ansatz zum ersten Mal anwenden möchte, der Einzeldokumentation oder anderen für die Anwendung des Ansatzes relevanten Dokumenten seine Zustimmung beifügen, den Ansatz mindestens drei Jahre lang anzuwenden, es sei denn, die Geschäftsvorfälle fallen während dieses Zeitraums nicht mehr in den Anwendungsbereich oder es gibt eine wesentliche Änderung in der Geschäftstätigkeit des Steuerpflichtigen, und dies den Steuerbehörden der von dem qualifizierten Geschäftsvorfall betroffenen Staaten mitteilen. Bei der erstmaligen Mitteilung können die Steuerverwaltungen den Steuerpflichtigen zur Vorlage einiger oder aller unter Ziffer 60 aufgeführten

<sup>44</sup> Vgl. Ziffer 1.49 dieser Leitlinien.

<sup>45</sup> Vgl. Ziffer 3.22 dieser Leitlinien.

Informationen auffordern. Darüber hinaus können sie von Steuerpflichtigen, die den vereinfachten und effizienten Ansatz anwenden möchten, die Vorlage eines vor dem qualifizierten Geschäftsvorfall unterzeichneten schriftlichen Vertrags verlangen. Dadurch soll in keiner Weise die in Kapitel I Abschnitt D.1 erörterte Rolle eines schriftlichen Vertrags bei der sachgerechten Abgrenzung des Geschäftsvorfalles geändert werden.

# 7

## Umstrukturierungsfragen

67. Multinationale Konzerne können ihre Vertriebsgeschäftsmodelle umstrukturieren und infolgedessen qualifizierte Geschäftsvorfälle tätigen, die die Voraussetzungen erfüllen, um in den Anwendungsbereich des vereinfachten und effizienten Ansatzes zu fallen. Ebenso kann es multinationale Konzerne geben, deren in den Anwendungsbereich fallende Geschäftsvorfälle die Voraussetzungen für die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes nach einer Umstrukturierung ihrer Vertriebsvereinbarungen nicht mehr erfüllen.

68. Wie unter Ziffer 9.34 ausgeführt, steht es multinationalen Konzernen frei, ihre Geschäftstätigkeit so zu organisieren, wie sie es für angebracht halten, und die Steuerverwaltungen haben nicht das Recht, multinationalen Konzernen vorzuschreiben, wie sie ihre Geschäftsstrukturen zu gestalten haben oder wo sie ihre Geschäftsbereiche ansiedeln sollen. Die Steuerverwaltungen haben jedoch das Recht, die steuerlichen Folgen einer Umstrukturierung zu bestimmen. Insofern bleiben die Hinweise in Kapitel IX relevant, unabhängig davon, ob der vereinfachte und effiziente Ansatz auf die qualifizierten Geschäftsvorfälle vor oder nach einer Umstrukturierung anwendbar ist.

69. Einige verbundene Unternehmen könnten versuchen, durch eine künstliche Umstrukturierung ihrer Vereinbarungen Steuervorteile aus der Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes zu ziehen. Die Steuerbehörden könnten solche Szenarien einer verstärkten Prüfung unterziehen, um zu verhindern, dass der Ansatz für Steuerplanungsmöglichkeiten genutzt wird, und die Staaten solchen Bedenken mit gezielten Maßnahmen entgegenwirken.<sup>46</sup>

70. In einigen Fällen kann der vereinfachte und effiziente Ansatz auch für ein umstrukturiertes Vertriebsunternehmen mit Verlusten aus früheren Wirtschaftsjahren gelten. Die steuerliche Behandlung solcher Verluste, insbesondere ihre Nutzbarkeit oder Abzugsfähigkeit, hängt von den innerstaatlichen Rechtsvorschriften und Verwaltungsverfahren der einzelnen Staaten ab und ist nicht Gegenstand dieser Handreichung.

---

<sup>46</sup> Jede Umstrukturierung der Geschäftstätigkeit sollte in der Stamm- und Einzeldokumentation ordnungsgemäß dokumentiert werden. Vgl. Ziffern 9.32 und 9.33 dieser Leitlinien.



# 8 Steuerliche Rechtssicherheit und Beseitigung der Doppelbesteuerung

71. Nimmt eine Steuerverwaltung eine Primärberichtigung vor, die zu einer Doppelbesteuerung der Gewinne aus dem betreffenden qualifizierten Geschäftsvorfall führt, kann diese durch eine Gegenberichtigung, bei der die Steuerschuld des verbundenen Unternehmens in einem zweiten Staat herabgesetzt wird, gemildert oder beseitigt werden. Einige Staaten können bei wirtschaftlicher Doppelbesteuerung Abhilfe schaffen, indem sie durch Anwendung ihrer innerstaatlichen Rechtsvorschriften unilaterale Gegenberichtigungen vornehmen.<sup>47</sup> Für die meisten Staaten sind Gegenberichtigungen jedoch nur im Rahmen eines Verständigungsverfahrens möglich.<sup>48</sup>

72. Steuerpflichtige, die ein Verständigungsverfahren beantragen, sollten sich in Fällen, in denen einer oder mehrere der am Verständigungsverfahren beteiligten Staaten sich nicht für die Anwendung oder Anerkennung des vereinfachten und effizienten Ansatzes entschieden haben, bei der Begründung ihrer Position<sup>49</sup> ausschließlich auf den Rest dieser Leitlinien stützen.<sup>50</sup> In einem Verständigungsverfahren oder sich daraus ergebenden Schiedsverfahren dürfen die zuständigen Behörden beider daran beteiligten Staaten in dem Fall, dass einer oder mehrere der am Verständigungsverfahren beteiligten Staaten sich nicht für die Anwendung oder Anerkennung des vereinfachten und effizienten Ansatzes entschieden haben, ihre Position ausschließlich auf Grundlage des Rests dieser Leitlinien begründen. In solchen Fällen dürfen die betreffenden zuständigen Behörden den vereinfachten und effizienten Ansatz nach dieser Handreichung ausdrücklich nicht als Ansatz betrachten oder heranziehen, der zu einem akzeptablen Ergebnis führt.<sup>51</sup> Für die Zwecke der Durchführung des Verständigungsverfahrens schließt dies ein, dass er auch nicht als Grundlage für die Beilegung des Verständigungsverfahrens und auch nicht von den an der Durchführung eines Schiedsverfahrens Beteiligten (einschließlich Schiedsrichtern) herangezogen werden darf.<sup>52</sup>

<sup>47</sup> Vgl. Ziffer 12 des Kommentars zu Artikel 25.

<sup>48</sup> Vgl. Ziffer 4.32 dieser Leitlinien.

<sup>49</sup> Dies bezieht sich ausdrücklich auf Fälle, in denen ein Steuerpflichtiger bei Beantragung eines Verständigungsverfahrens seine Position gegenüber einer zuständigen Behörde darlegen sollte oder sich freiwillig dafür entscheidet, und bedeutet nicht, dass ein Steuerpflichtiger zur Darlegung seiner Position verpflichtet ist, um Zugang zu einem Verständigungsverfahren zu erhalten. Mit anderen Worten: Ein Steuerpflichtiger, der seine Position nicht ausschließlich auf Grundlage des Rests dieser Leitlinien begründet, hat trotzdem Zugang zu einem Verständigungsverfahren.

<sup>50</sup> Liegt eine Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden vor, die die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes vorsieht, oder entscheiden sich die Staaten der beiden an dem Geschäftsvorfall Beteiligten für seine Anwendung in dem betreffenden Fall, werden sich die zuständigen Behörden auf den vereinfachten und effizienten Ansatz stützen. Unter diesen Umständen können sich auch die Steuerpflichtigen auf diesen Ansatz stützen. Liegt eine solche Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden nicht vor und haben sich die zuständigen Behörden nicht anderweitig auf die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes in dem betreffenden Fall geeinigt, sollte sich der Steuerpflichtige im Fall der Darlegung seiner Position auf den Rest dieser Leitlinien stützen.

<sup>51</sup> Vgl. Fußnote 56.

<sup>52</sup> Für die unter Ziffer 71 beschriebenen unilateralen Gegenberichtigungen nach dem innerstaatlichen Recht der Staaten, in denen solche Verfahren rechtlich zulässig sind, gelten dieselben Grundsätze.

73. Dieser allgemeine Grundsatz wird im Folgenden anhand von zwei möglichen Ursachen der Doppelbesteuerung erläutert. Diese Szenarien sind nicht als erschöpfend zu betrachten, sondern vielmehr als Versuch, das Verfahren zur Beseitigung einer solchen Doppelbesteuerung zu veranschaulichen.

74. Eine mögliche Ursache der Doppelbesteuerung liegt in der Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes durch einen Steuerpflichtigen zur Preisbestimmung eines in den Anwendungsbereich fallenden Geschäftsvorfalles in einem Staat, der sich für die Anwendung des Ansatzes entschieden hat, und der anschließenden Vornahme einer Primärberichtigung durch den Kontrahentenstaat auf Grundlage des Rests dieser Leitlinien.

75. Um Abhilfe bei einer sich ggf. daraus ergebenden Doppelbesteuerung zu schaffen, sollte ein Antrag auf Gegenberichtigung nach Artikel 9 Absatz 2 geprüft werden. Da die Primärberichtigung von einem Staat auf Grundlage des Rests dieser Leitlinien vorgenommen wird, könnte dieser Antrag bei dem Staat gestellt werden, in dem der vereinfachte und effiziente Ansatz gilt.<sup>53</sup> Soweit die Primärberichtigung auf Grundlage des Rests dieser Leitlinien begründet werden kann<sup>54</sup>, gewährt in einem solchen Fall die zuständige Behörde des Staates, in dem der vereinfachte und effiziente Ansatz gilt, eine Entlastung von der Doppelbesteuerung durch eine Gegenberichtigung.

76. Kann eine Entlastung von der Doppelbesteuerung nicht auf diese Weise nach Artikel 9 Absatz 2<sup>55</sup> erreicht werden, kann dies zu einem Verständigungsverfahren führen. In diesen Fällen sollten die an einem Verständigungsverfahren beteiligten Steuerpflichtigen ihre Position ausschließlich auf den Rest dieser Leitlinien stützen.

77. Handelt es sich bei einem der am Verständigungsverfahren beteiligten Staaten um einen Staat, der sich gegen die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes nach dieser Handreichung entschieden hat, darf dieser von den zuständigen Behörden nicht als Ansatz betrachtet oder herangezogen werden, der zu einem für die Zwecke des Verständigungsverfahrens oder eines Schiedsverfahrens als akzeptabel geltenden Ergebnis führt.<sup>56</sup> Für die Zwecke der Durchführung des Verständigungsverfahrens schließt dies ein, dass er auch nicht als Grundlage für die Beilegung des Verständigungsverfahrens und auch nicht von den an der Durchführung eines Schiedsverfahrens Beteiligten (einschließlich Schiedsrichtern) herangezogen werden darf. In solchen Fällen muss die zuständige Behörde der Steuerverwaltung, die den vereinfachten und effizienten Ansatz ursprünglich angewendet oder dessen Anwendung anerkannt hat, ihre Position in dem Verständigungsverfahren und in einem sich daraus ergebenden Schiedsverfahren auf Grundlage des Rests dieser Leitlinien begründen.

78. Eine weitere mögliche Ursache der Doppelbesteuerung liegt in der Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes gemäß der unter Ziffer 7 erörterten zweiten Option und der anschließenden Vornahme einer Primärberichtigung durch eine Steuerverwaltung, damit die Besteuerung im Einklang mit dem Ergebnis der Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes erfolgt. In solchen Fällen kann beim Kontrahentenstaat im Rahmen eines Verständigungsverfahrens ein Antrag auf Entlastung von der Doppelbesteuerung gestellt werden. Die betreffenden zuständigen Behörden sollten bei dem Versuch, die Doppelbesteuerung zu mindern, die Hinweise in den Ziffern 4.117 und 4.131 dieser Leitlinien beachten. Hat der Kontrahentenstaat der Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes weder im Rahmen einer Vereinbarung zwischen den zuständigen Behörden mit dem die Berichtigung vornehmenden Staat noch speziell

---

<sup>53</sup> Je nach geltendem Doppelbesteuerungsabkommen muss ein Steuerpflichtiger das Verständigungsverfahren möglicherweise in seinem Ansässigkeitsstaat beantragen.

<sup>54</sup> Vgl. Ziffer 6 des Kommentars zu Artikel 9 Absatz 2 des Musterabkommens.

<sup>55</sup> Ebenfalls unter Berücksichtigung der Ziffer 6 des Kommentars zu Artikel 9 Absatz 2 des Musterabkommens.

<sup>56</sup> Die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes kann jedoch in einigen Fällen zu demselben Ergebnis führen wie die Anwendung des Rests dieser Leitlinien.

zur Beseitigung der Doppelbesteuerung in dem betreffenden Fall zugestimmt<sup>57</sup>, muss die zuständige Behörde des Staates, in dem die Berichtigung vorgenommen wurde, ihre Position in einem Verständigungsverfahren oder sich daraus ergebenden Schiedsverfahren auf Grundlage des Rests dieser Leitlinien unter Beachtung der unter Ziffer 72 dargelegten allgemeinen Grundsätze begründen.

79. Unabhängig davon, ob er den vereinfachten und effizienten Ansatz anwendet oder nicht, kann ein Staat im Einzelfall eine Gegenberichtigung entsprechend dem Ergebnis dieses Ansatzes vornehmen, wenn er der Auffassung ist, dass dies im konkreten Fall zu einem akzeptablen Ergebnis führt.<sup>58</sup> Die Staaten können auch entscheiden, Vereinbarungen zwischen den zuständigen Behörden mit anderen Staaten zu schließen, um Gegenberichtigungen entsprechend dem anhand des vereinfachten und effizienten Ansatzes ermittelten Ergebnis vornehmen zu können. Der Staat, der die Gegenberichtigung erwägt, sollte im Rahmen einer solchen Vereinbarung prüfen können, ob der qualifizierte Geschäftsvorfall die Voraussetzungen für die Anwendung des Ansatzes erfüllt und der Ansatz bei Ermittlung der Höhe der Primärberichtigung korrekt angewendet wurde.<sup>59</sup>

80. Zur Klarstellung sei darauf hingewiesen, dass die Bedingungen einer nach Artikel 25 des Musterabkommens erzielten Einigung (u. a. in bilateralen oder multilateralen Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise sowie Verständigungsfällen)<sup>60</sup>, die vor Umsetzung des vereinfachten und effizienten Ansatzes zustande gekommen ist, weiterhin in Bezug auf die darunter fallenden qualifizierten Geschäftsvorfälle gelten. Im Rahmen dieses Ansatzes werden rechtsverbindliche Einigungen anerkannt, Unklarheiten darüber vermieden, ob zwischen den zuständigen Behörden bereits beigelegte Streitigkeiten einer Überprüfung und Neubewertung unterzogen werden können, und die Vorhersehbarkeit für die betroffenen Steuerpflichtigen erhöht.

---

<sup>57</sup> Vgl. Ziffer 79.

<sup>58</sup> Entscheiden sich die Staaten beider am Geschäftsvorfall Beteiligten für die Anwendung des vereinfachten und effizienten Ansatzes, wird von ihnen erwartet, dass sie das durch Anwendung dieses Ansatzes auf den in den Anwendungsbereich fallenden Geschäftsvorfall ermittelte Ergebnis akzeptieren und gegenseitig Gegenberichtigungen vornehmen bzw. das Ergebnis als Ergebnis eines Verständigungsverfahrens entsprechend akzeptieren.

<sup>59</sup> Vgl. die Hinweise in den Ziffern 5 und 6 des Kommentars zu Artikel 9 sowie Kapitel IV Abschnitt C.2 dieser Leitlinien.

<sup>60</sup> Im Rahmen dieses Ansatzes werden im Fall von unilateralen Vorabverständigungen über die Verrechnungspreise, die vor Einführung des effizienten und vereinfachten Ansatzes geschlossen wurden, rechtsverbindliche Einigungen zwischen einem Staat und einem Steuerpflichtigen anerkannt, jedoch wird zugleich eingeräumt, dass es im Rahmen eines bilateralen Verständigungsverfahrens zu Änderungen solcher Vorabverständigungen kommen kann. Vgl. auch Ziffer 4.140 sowie grundsätzlich Kapitel IV Abschnitt F dieser Leitlinien.

# Anlage A – Maßgebliche Benchmarking-Suchkriterien

In dieser Anlage werden die maßgeblichen Benchmarking-Suchkriterien beschrieben, anhand derer Unternehmen mit grundlegenden Marketing- und Vertriebstätigkeiten ermittelt wurden und der globale Datensatz erstellt wurde, der teilweise die Grundlage für die näherungsweise Bestimmung fremdvergleichskonformer Ergebnisse im Rahmen des vereinfachten und effizienten Ansatzes bildet.

## Datenbankfilterung

Für die erste Recherche zur Festlegung maßgeblicher Benchmarking-Suchkriterien wurde die Datenbank Orbis<sup>61</sup> von Moody's/BvD herangezogen, wobei zunächst nur die folgenden Kriterien angesetzt wurden:

1. aktive Unternehmen
2. Unternehmen mit den primären NACE-Codes 45 – Handel mit Kraftfahrzeugen; Instandhaltung und Reparatur von Kraftfahrzeugen sowie 46 – Großhandel (ohne Handel mit Kraftfahrzeugen und Krafträdern)<sup>62</sup>
3. Unternehmen mit konsolidierten Jahresabschlüssen bzw. Unternehmen ohne Konsolidierung, wenn sie an ihren Tochtergesellschaften jeweils zu weniger als 50 % beteiligt sind
4. Unternehmen, bei denen kein Anteilseigner mehr als 50 % der Unternehmensanteile besitzt
5. Unternehmen, zu denen für die Jahre 2017, 2018 und 2019 Daten zum Betriebsertrag und EBIT vorliegen
6. Unternehmen mit einem durchschnittlichen Betriebsertrag in Höhe von mindestens 2 Mio. EUR über 5 Jahre (2015–2019)
7. Unternehmen mit einer Internetadresse
8. Unternehmen, zu denen die Datenbank Informationen enthält, die einen Geschäftsüberblick geben
9. Ausschluss von Unternehmen mit einem Verhältnis FuE/Umsatz von mehr als 3 %<sup>63</sup>

## Manuelle Durchsicht der Unternehmensbeschreibungen

Nach der oben beschriebenen Filterung erfolgte eine manuelle Durchsicht der Unternehmen.

Ziel dabei war es, alle Unternehmen, die den in Abschnitt 2 beschriebenen Anwendungskriterien zufolge mehr als nur grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten im Großhandel ausüben, aus dem endgültigen Datensatz auszuschließen.

---

<sup>61</sup> Die Nutzung und Weitergabe detaillierter Daten und Unternehmensinformationen unterliegt im Rahmen der Datenbanklizenz bestimmten Beschränkungen.

<sup>62</sup> Im Rahmen der im Folgenden beschriebenen qualitativen Durchsicht erfolgte eine weitere Ausdifferenzierung.

<sup>63</sup> Hierbei handelt es sich um ein erstes Kriterium für die Datenbanksuche, das später durch den manuellen Ausschluss von Unternehmen, die ihrer Unternehmensbeschreibung zufolge Forschungs- und Entwicklungstätigkeiten ausüben, sowie die im Folgenden beschriebene weitere quantitative Filterung noch ausdifferenziert wurde.

Zunächst wurden anhand einer Stichwortsuche Unternehmen aussortiert, anschließend erfolgte eine manuelle Durchsicht der Unternehmen im Datensatz, wobei ausschließlich die in der Datenbank vorhandenen Unternehmensbeschreibungen herangezogen wurden.

Ziel der Durchsicht war der

- Ausschluss von Unternehmen mit folgenden Stichwörtern im Geschäftsüberblick:
  - „Konstruktion und Fertigung“
  - „Finanz“
  - „Versicherung“
  - „Fertigung“
  - „Forschung“, „Softwaree“ und „Systemintegr“
- Ausschluss aller Unternehmen, die den Großhandelsvertrieb nicht als ihre Haupttätigkeit angeben
- Ausschluss von Unternehmen, die Entwicklungs-, Forschungs- oder Fertigungstätigkeiten jeglicher Art oder in mehr als nur geringfügigem oder untergeordnetem Umfang weitere Tätigkeiten wie Einzelhandel, Instandhaltung und Wartung sowie andere Dienstleistungen nennen

### Quantitative Durchsicht der Unternehmensdaten

Unternehmen mit einem gewichteten Fünfjahresdurchschnitt von über 1 % beim Verhältnis des immateriellen Anlagevermögens zum Umsatz wurden ausgeschlossen.

Von den Unternehmen, die Zahlen zu Forschung und Entwicklung ausweisen, wurden alle Unternehmen mit einem gewichteten Fünfjahresdurchschnitt von über 0 % beim Verhältnis der FuE-Kosten zum Umsatz ausgeschlossen.

Unternehmen, die in 3, 4 oder 5 der bei dieser Auswertung berücksichtigten 5 Jahre Verluste auswiesen, wurden als langjährige Verlustunternehmen ausgeschlossen.

### Anwendung des Ausschlusses von Rohstoffen

Bei den im Datensatz verbliebenen Unternehmen wurden zudem die Unternehmenswebsite und die Internetinformationen einer umfassenden qualitativen Durchsicht unterzogen, um festzustellen, welche Produkte sie vertreiben. Unternehmen, die Produkte vertreiben, die unter die Begriffsbestimmung von Rohstoffen in dieser Handreichung fallen, wurden aufgrund des Ausschlusses von Rohstoffen vom Anwendungsbereich aus dem Datensatz gestrichen.

## Anlage B – Veranschaulichende Beispiele

Die Annahmen in den folgenden Zahlenbeispielen dienen lediglich der Veranschaulichung und sind nicht so zu verstehen, als würden sie in konkreten Fällen oder bestimmten Branchen Anpassungen bzw. fremdvergleichskonforme Vereinbarungen vorschreiben.

Wenngleich die Beispiele das Zusammenspiel der verschiedenen Komponenten der Verrechnungspreismethode nach Abschnitt 5 veranschaulichen sollen, muss der vereinfachte und effiziente Ansatz in jedem Einzelfall entsprechend den konkreten Gegebenheiten und Umständen angewendet werden.

In den veranschaulichenden Beispielen wird bei der Anpassung nach Abschnitt 5.1 der Mittelwert zugrunde gelegt, für den Nachweis der Einhaltung von Abschnitt 5.1 kann jedoch jeder Wert innerhalb einer Spanne von plus/minus 0,5 % um die aus der Preisbestimmungsmatrix (Tabelle 5.1) abgeleitete Umsatzrendite in Prozent herangezogen werden.

1. In den folgenden 8 Beispielen wird gezeigt, wie die Umsatzrendite eines in den Anwendungsbereich des vereinfachten und effizienten Ansatzes fallenden untersuchten Unternehmens zu berechnen ist. Dabei wird davon ausgegangen, dass die in den Beispielen genannten Staaten den vereinfachten und effizienten Ansatz eingeführt haben und das untersuchte Unternehmen die Anwendungskriterien erfüllt, ohne dass ein Ausschluss greift. Die Bilanzposten in den Beispielen werden gemäß Fußnote 4 der Handreichung auf Durchschnittsbasis berechnet.

### Beispiel 1 – Mustersachverhalt bei Branchengruppe 1 und Faktorintensitätsstufe [C]

2. Es sei angenommen, dass es sich beim Konzern AB um einen multinationalen Konzern handelt, der Haushaltswaren herstellt und vertreibt. Unternehmen A ist die Muttergesellschaft des Konzerns und in Staat A ansässig. Unternehmen B ist eine in Staat B ansässige Tochtergesellschaft des Konzerns AB, die in Staat B im Großhandelsvertrieb tätig ist.

3. Unternehmen A verkauft Haushaltswaren an Unternehmen B, das die Produkte anschließend ohne weitere Veränderungen an konzernfremde Einzelhändler in Staat B verkauft. Sofern in den Beispielen nicht anders angegeben, handelt es sich bei Staat B nicht um einen qualifizierten Staat im Sinne der Abschnitte 5.2 und 5.3.

4. Es sei angenommen, Unternehmen B weist die folgenden Zahlen aus (vor Berechnung der Rendite nach dem vereinfachten und effizienten Ansatz): SÄULE 1 – AMOUNT B © OECD 2024

#### a) Gewinn- und Verlustrechnung von Unternehmen B in den Jahren X-3 bis X

		Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Jahr X
(a)	Umsatz	199	195	205	200
(b)	Wareneinsatz	(145)	(142)	(154)	(144)
(c) = (a) + (b)	Bruttogewinn	54	53	51	56
(d)	Betriebskosten	(50)	(47)	(46)	(49)
(e) = (c) + (d)	Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT)	4	6	5	7
(f) = (e) / (a)	<b>Umsatzrendite (%)</b>	<b>2,01 %</b>	<b>3,08 %</b>	<b>2,44 %</b>	<b>3,50 %</b>
(g) = (e) / (d)	<b>Betriebskostenrendite</b>	<b>8,00 %</b>	<b>12,77 %</b>	<b>10,87 %</b>	<b>14,29 %</b>

**b) Bilanzposten von Unternehmen B auf Durchschnittsbasis für die Jahre X-3 bis X-1**

	Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Jahr X
<b>Aktiva:</b>				
Anlagevermögen	50	42	40	
Debitoren	30	22	26	
Vorräte	25	18	25	
<b>Passiva:</b>				
Kreditoren	33	34	36	

5. Zur Ermittlung der Rendite von Unternehmen B im Jahr X nach dem vereinfachten und effizienten Ansatz sind folgende Schritte durchzuführen:

- **Schritt 1** – Ermittlung der Branchengruppe, der das untersuchte Unternehmen zuzuordnen ist  
Unternehmen B fällt in Gruppe 1 der in den Begriffsbestimmungen der Handreichung aufgeführten Branchengruppen.
- **Schritt 2** – Ermittlung der zutreffenden Faktorintensitätsstufe
  - Wie den folgenden Tabellen zu entnehmen ist, beträgt die Nettobetriebsvermögensintensität von Unternehmen B, die anhand eines gewichteten Durchschnitts des vorangegangenen Dreijahreszeitraums (von Jahr X-3 bis Jahr X-1) berechnet wurde, 29,22 % und die Betriebskostenintensität für denselben Zeitraum 23,87 %. Nach der Preisbestimmungsmatrix in Abschnitt 5.1 fällt Unternehmen B daher in die Faktorintensitätsstufe [C].
  - Wie in Tabelle c berechnet, kommt die in den Fußnoten 5 und 31 der Handreichung erwähnte Kappungsgrenze von 90 Tagen für das Lieferantziel nicht zum Tragen.

**c) Anpassungen aufgrund der Kappungsgrenze für das Lieferantziel**

		Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Jahr X
(a)	Kreditoren	33	34	36	
(b)	Wareneinsatz	145	142	154	
(c)= (a) / (b)	Verhältnis Kreditoren/Wareneinsatz	0,23	0,24	0,23	
(d)= (c) x 365	<b>Lieferantziel (in Tagen)</b>	<b>83,07</b>	<b>87,39</b>	<b>85,32</b>	
e)	Grenzwert von 90 Tagen einge-	<b>Ja</b>	<b>Ja</b>	<b>Ja</b>	

**d) Berechnung des Betriebskapitals für die Jahre X-3 bis X-1**

		Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Jahr X
(a)	Vorräte	25	18	25	
(b)	Debitoren	30	22	26	
(c)	Kreditoren	33	34	36	
(d)=(a)+(b)-(c)	Betriebskapital	22	6	15	

**e) Berechnung der Nettobetriebsvermögensintensität (OAS)**

*Nettobetriebsvermögen*

		Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Jahr X
(a)	Anlagevermögen	50	42	40	
(b)	Betriebskapital	22	6	15	
(c)=(a)+(b)	Nettobetriebsvermögen	72	48	55	

*Nettobetriebsvermögensintensität (OAS)*

		Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Gewichteter Dreijahres- durchschnitt
(a)	Umsatz	199	195	205	599
(b)	Nettobetriebsvermögen	72	48	55	175
(c)=(b)/(a)	<b>OAS (%)</b>				<b>29,22 %</b>

**f) Berechnung der Betriebskostenintensität (OES)**

		Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Gewichteter Dreijahres- durchschnitt
(a)	Umsatz	199	195	205	599
(b)	Betriebskosten	50	47	46	143
(c)=(b)/(a)	<b>OES (%)</b>				<b>23,87 %</b>

- **Schritt 3** – Bestimmung und Anwendung der Bandbreite aus dem zutreffenden Matrixsegment  
Der Preisbestimmungsmatrix in Abschnitt 5.1 zufolge sollte die Rendite von Unternehmen B im Jahr X bei 2,5 % (+/- 0,5 %) liegen.
- **Schritt 4** – Durchführung des Betriebskostenabgleichs nach Abschnitt 5.2  
Aus dem in Abschnitt 5.2 beschriebenen Betriebskostenabgleich ergibt sich kein Anpassungsbedarf, da die gleichwertige Betriebskostenrendite (10,20 %) innerhalb der Bandbreite für Betriebskosten (10 % bis 60 %) liegt.
- **Schritt 5** – Anwendung des Datenverfügbarkeitsmechanismus nach Abschnitt 5.3  
Der in Abschnitt 5.3 beschriebene Datenverfügbarkeitsmechanismus kommt nicht zum Tragen, da Staat B kein qualifizierter Staat ist.

6. Die nachstehende Tabelle veranschaulicht die Berechnung der operativen Marge des untersuchten Unternehmens nach dem vereinfachten und effizienten Ansatz.

		Jahr X	
		GuV (vor Berechnung gemäß Ab- schnitt 5)	GuV (nach Berechnung gemäß Ab- schnitt 5)
(a)	Umsatz	200	200
(b)	Wareneinsatz	(144)	(146)
(c)= (a) + (b)	Bruttogewinn	56	54
(d)	Betriebskosten	(49) (49)	
(e)= (c) + (d)	Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT)	7	5
(f)= (e) / (a)	<b>Umsatzrendite (%)</b>	<b>3,5 %</b>	
(g)= (e) / (d)	<b>Betriebskostenrendite</b>	<b>14,29 %</b>	
(h)	<b>Umsatzrendite (%) nach Ab- schnitt 5.1</b>		<b>2,5 %</b>
(i)= (a) x (h)	<b>EBIT nach Abschnitt 5.1</b>		<b>5</b>
(j)= (i) / (d)	<b>gleichwertige Betriebskosten- rendite</b>		<b>10,20 %</b>



## Beispiel 2 – Mustersachverhalt bei Branchengruppe 3 und Faktorintensitätsstufe [D]

7. Der Sachverhalt entspricht dem in Beispiel 1 mit dem Unterschied, dass sich die Zahlen der Gewinn- und Verlustrechnung sowie die auf Durchschnittsbasis berechneten Bilanzposten von Unternehmen B in den Jahren X-3 bis X wie folgt geändert haben und der multinationale Konzern Medizintechnik herstellt und verkauft.

### a) Gewinn- und Verlustrechnung von Unternehmen B in den Jahren X-3 bis X

		Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Jahr X
	Umsatz	199	195	205	200
b)	Wareneinsatz	(156)	(163)	(164)	(156)
(c) = (a) + (b)	Bruttogewinn	43	32	41	44
(d)	Betriebskosten	37	(26)	(33)	(36)
(e) = (c) + (d)	Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT)	6	6	8	8
(f) = (e) / (a)	Umsatzrendite (%)	3,02 %	3,08 %	3,90 %	4,00 %
(g) = (e) / (d)	Betriebskostenrendite	16,22 %	23,08 %	24,24 %	22,22 %

### b) Bilanzposten von Unternehmen B auf Durchschnittsbasis für die Jahre X-3 bis X-1

	Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Jahr X
<b>Aktiva:</b>				
Anlagevermögen	26	28	22	
Debitoren	15	18	22	
Vorräte	20	16	20	
<b>Passiva:</b>				
Kreditoren	33	36	35	

8. Zur Ermittlung der Rendite von Unternehmen B im Jahr X nach dem vereinfachten und effizienten Ansatz sind folgende Schritte durchzuführen:

- **Schritte 1 und 2** – Wie Tabelle c zu entnehmen ist, fällt Unternehmen B in die Branchengruppe 3 und die Faktorintensitätsstufe [D]. Die in den Fußnoten 5 und 31 der Handreichung erwähnte Kappungsgrenze von 90 Tagen für das Lieferantziel kommt nicht zum Tragen.

### c) Betriebskapital, Nettobetriebsvermögen, Nettobetriebsvermögensintensität (OAS) und Betriebskostenintensität (OES)

	Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Gewichteter Dreijahresdurchschnitt
Betriebskapital	2	2	7	-
Nettobetriebsvermögen	28	26	29	-
OAS (%)	-	-	-	13,86 %
OES (%)	-	-	-	16,03 %

- **Schritte 3 bis 5** – Der Preisbestimmungsmatrix in Abschnitt 5.1 zufolge sollte die Rendite von Unternehmen B im Jahr X bei 3 % (+/- 0,5 %) liegen. Aus dem in Abschnitt 5.2 beschriebenen Betriebskostenabgleich ergibt sich kein Anpassungsbedarf, da die gleichwertige Betriebskostenrendite (16,67 %) innerhalb der Bandbreite für Betriebskosten (10 % bis 40 %) liegt, und der in Abschnitt 5.3 beschriebene Datenverfügbarkeitsmechanismus kommt nicht zum Tragen, da Staat B kein qualifizierter Staat ist.

9. Die nachstehende Tabelle veranschaulicht die Berechnung der operativen Marge des untersuchten Unternehmens nach dem vereinfachten und effizienten Ansatz.

Jahr X			
		GuV (vor Berechnung gemäß Abschnitt 5)	GuV (nach Berechnung gemäß Abschnitt 5)
(a)	(a)	(a)	(a)
(b)	b)	b)	(b)
(c)= (a) + (b)	Bruttogewinn	44	42,00
(d)	Betriebskosten	(36)	(36)
(e)= (c) + (d)	Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT)	8	6
(f)= (e) / (a)	<b>Umsatzrendite (%)</b>	<b>4,00 %</b>	
(g)= (e) / (d)	<b>Betriebskostenrendite</b>	<b>22,22 %</b>	
(h)	<b>Umsatzrendite (%) nach Abschnitt 5.1</b>		<b>3,00 %</b>
(i)= (a) x (h)	<b>EBIT nach Abschnitt 5.1</b>		<b>6,00</b>
(j)= (i) / (d)	<b>gleichwertige Betriebskostenrendite</b>		<b>16,67 %</b>

### Beispiel 3 – Anwendung des Datenverfügbarkeitsmechanismus bei qualifizierten Staaten

10. Der Sachverhalt entspricht dem in Beispiel 2 mit den Unterschied, dass Staat B ein qualifizierter Staat im Sinne der Abschnitte 5.2 (Betriebskostenabgleich) und 5.3 (Datenverfügbarkeitsmechanismus) ist und im betreffenden Wirtschaftsjahr über ein Länderrating von BB- verfügt.

11. Wie in Beispiel 2 ergibt sich aus dem in Abschnitt 5.2 beschriebenen Betriebskostenabgleich kein Anpassungsbedarf, da die gleichwertige Betriebskostenrendite (16,67 %) innerhalb der Bandbreite für Betriebskosten (10 % bis 45 %) liegt.

12. Gemäß dem Datenverfügbarkeitsmechanismus würde Unternehmen B eine anhand der folgenden Formel berechnete angepasste Rendite erzielen:

$$\text{angepasste Umsatzrendite} = \text{ROST}^{\text{TP}} + (\text{NRA}^{\text{J}} \times \text{OAS}^{\text{TP}})$$

13.  $\text{ROST}^{\text{TP}}$  beträgt 3 % (nach Abschnitt 5.1 bzw. 5.2 berechnete Umsatzrendite des untersuchten Unternehmens in Prozent),  $\text{NRA}^{\text{J}}$  beträgt 1,8 % (Nettorisikoanpassung bei einem Staat mit dem Länderrating BB-), und  $\text{OAS}^{\text{TP}}$  beträgt 13,86 %<sup>64</sup> (Nettobetriebsvermögensintensität von Unternehmen B auf Basis des gewichteten Durchschnitts der Jahre X-3 bis X-1). Die angepasste Umsatzrendite von Unternehmen B nach Anwendung des Datenverfügbarkeitsmechanismus ist der nachstehenden Tabelle zu entnehmen.

Jahr X		
(a)	Umsatzrendite (%) nach Abschnitt 5.1	3 %
(b)	Nettorisikoanpassung (%)	1,80 %
(c)	OAS (%)	13,86 %
(d)= (a) + ((b) x (c))	<b>angepasste Umsatzrendite (%) nach Abschnitt 5.3</b>	<b>3,25 %</b>

### Beispiel 4 – Überschreitung der Obergrenze für Betriebskosten

14. Der Sachverhalt entspricht dem in Beispiel 2 mit dem Unterschied, dass sich die Zahlen der Gewinn- und Verlustrechnung in den Jahren X-3 bis X sowie die auf Durchschnittsbasis berechneten Bilanzposten in den Jahren X-3 bis X-1 von Unternehmen B wie folgt geändert haben und der multinationale Konzern Unterhaltungselektronik herstellt und verkauft:

<sup>64</sup> Die Kappungsgrenze von 85 % für die Nettobetriebsvermögensintensität nach Abschnitt 5.3 wird nicht überschritten.

**a) Gewinn- und Verlustrechnung von Unternehmen B in den Jahren X-3 bis X**

		Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Jahr X
a)	Umsatz	199	195	205	200
b)	Wareneinsatz	(181)	(178)	(187)	(182)
(c) = (a) + (b)	Bruttogewinn	18	17	18	18
d)	Betriebskosten	(11)	(11)	(11)	(10)
(e) = (c) + (d)	Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT)	7	6	7	8
(f) = (e) / (a)	<b>Umsatzrendite (%)</b>	<b>3,52 %</b>	<b>3,08 %</b>	<b>3,41 %</b>	<b>4,00 %</b>
(g) = (e) / (d)	<b>Betriebskostenrendite</b>	<b>63,64 %</b>	<b>54,55 %</b>	<b>63,64 %</b>	<b>80,00 %</b>

**b) Bilanzposten von Unternehmen B auf Durchschnittsbasis für die Jahre X-3 bis X-1**

	Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Jahr X
<b>Aktiva:</b>				
Anlagevermögen	48	42	45	
Debitoren	31	37	33	
Vorräte	20	16	20	
<b>Passiva:</b>				
Kreditoren	33	36	35	

15. Zur Ermittlung der Rendite von Unternehmen B im Jahr X nach dem vereinfachten und effizienten Ansatz sind folgende Schritte durchzuführen:

- **Schritte 1 und 2** – Wie Tabelle c zu entnehmen ist, fällt Unternehmen B in die Branchengruppe 2 und die Faktorintensitätsstufe [B]. Die in den Fußnoten 5 und 31 der Handreichung erwähnte Kappungsgrenze von 90 Tagen für das Lieferantenziel kommt nicht zum Tragen.

**c) Betriebskapital, Nettobetriebsvermögen, Nettobetriebsvermögensintensität (OAS) und Betriebskostenintensität (OES)**

	Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Gewichteter Dreijahres- durchschnitt
Betriebskapital	18	17	18	-
Nettobetriebsvermögen	66	59	63	-
<b>OAS (%)</b>	-	-	-	<b>31,39 %</b>
<b>OES (%)</b>	-	-	-	<b>5,51 %</b>

- **Schritt 3** – Der Preisbestimmungsmatrix in Abschnitt 5.1 zufolge sollte die Rendite von Unternehmen B im Jahr X bei 3,75 % (+/- 0,5 %) liegen.
- **Schritt 4** – Aus dem in Abschnitt 5.2 beschriebenen Betriebskostenabgleich ergibt sich ein Anpassungsbedarf, da die gleichwertige Betriebskostenrendite (75,00 %) außerhalb der Bandbreite für Betriebskosten (10 % bis 60 %) liegt. Da die gleichwertige Betriebskostenrendite die Obergrenze für Betriebskosten überschreitet, wird die Umsatzrendite von Unternehmen B nach unten korrigiert, bis die gleichwertige Betriebskostenrendite der Obergrenze entspricht. Die Umsatzrendite nach der Anpassung beträgt 3,00 %.
- **Schritt 5** – Der in Abschnitt 5.3 beschriebene Datenverfügbarkeitsmechanismus kommt nicht zum Tragen, da Staat B kein qualifizierter Staat ist.

16. Die nachstehende Tabelle veranschaulicht die Berechnung der operativen Marge des untersuchten Unternehmens nach dem vereinfachten und effizienten Ansatz.

Jahr X				
		GuV (vor Berechnung gemäß Abschnitt 5)	GuV (nach Berechnung gemäß Abschnitt 5.1)	GuV (nach Berechnung gemäß Abschnitt 5.2)
(a)	Umsatz	200	200	200
(b)	Wareneinsatz	(182)	(182,5)	(184)
(c)= (a) + (b)	Bruttogewinn	18	17,5	16
(d)	Betriebskosten	(10)	(10)	(10)
(e)= (c) + (d)	Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT)	8	7,5	6
(f)= (e) / (a)	Umsatzrendite (%)	4,00 %		
(g)= (e) / (d)	Betriebskostenrendite	80,00 %		
(h)	Umsatzrendite (%) nach Abschnitt 5.1		3,75 %	
(i)= (a) x (h)	EBIT nach Abschnitt 5.1		7,5	
(j)= (i) / (d)	gleichwertige Betriebskostenrendite		75,00 %	
(k)= (d) x 60 %	angepasstes EBIT nach Abschnitt 5.2			6
(l)= (k) / (a)	angepasste Umsatzrendite (%) nach Abschnitt 5.2			3,00 %

### Beispiel 5 – Durchführung des Betriebskostenabgleichs und Anwendung des Datenverfügbarkeitsmechanismus

17. Der Sachverhalt entspricht dem in Beispiel 4 mit dem Unterschied, dass Staat B ein qualifizierter Staat im Sinne der Abschnitte 5.2 (Betriebskostenabgleich) und 5.3 (Datenverfügbarkeitsmechanismus) ist und im betreffenden Wirtschaftsjahr über ein Länderrating von B- verfügt.

18. Wie in Beispiel 4 ergibt sich aus dem in Abschnitt 5.2 beschriebenen Betriebskostenabgleich ein Anpassungsbedarf, da die gleichwertige Betriebskostenrendite (75,00 %) außerhalb der Bandbreite für Betriebskosten (10 % bis 70 %) liegt. Da die gleichwertige Betriebskostenrendite die Obergrenze für Betriebskosten überschreitet, wird die Umsatzrendite von Unternehmen B nach unten korrigiert, bis die gleichwertige Betriebskostenrendite der Obergrenze entspricht. Die Umsatzrendite nach der Anpassung beträgt 3,50 %.

19. Gemäß dem Datenverfügbarkeitsmechanismus würde Unternehmen B eine anhand der folgenden Formel berechnete angepasste Rendite erzielen:

$$\text{angepasste Umsatzrendite} = \text{ROST}^{\text{TP}} + (\text{NRA}^{\text{J}} \times \text{OAS}^{\text{TP}})$$

20.  $\text{ROST}^{\text{TP}}$  beträgt 3,50 % (Umsatzrendite nach Anpassung gemäß Abschnitt 5.2),  $\text{NRA}^{\text{J}}$  beträgt 4,9 % (Nettorisikoanpassung bei einem Staat mit dem Länderrating B-), und  $\text{OAS}^{\text{TP}}$  beträgt 31,39 %<sup>65</sup> (Nettobetriebsvermögensintensität von Unternehmen B auf Basis des gewichteten Durchschnitts der Jahre X-3 bis X-1). Die angepasste Umsatzrendite von Unternehmen B nach Anwendung des Datenverfügbarkeitsmechanismus ist der nachstehenden Tabelle zu entnehmen.

Jahr X		
(a)	Umsatzrendite (%) nach Abschnitten 5.1 und 5.2	3,50 %
(b)	Nettorisikoanpassung (%)	4,90 %
(c)	OAS (%)	31,39 %
(d)= (a) + ((b) x (c))	angepasste Umsatzrendite (%) nach Abschnitt 5.3	5,04 %

<sup>65</sup> Die Kappungsgrenze von 85 % für die Nettobetriebsvermögensintensität nach Abschnitt 5.3 wird nicht überschritten.

## Beispiel 6 – Überschreitung der Kappungsgrenze für das Lieferantenziel

21. Der Sachverhalt entspricht dem in Beispiel 4 mit dem Unterschied, dass sich die Zahlen der Gewinn- und Verlustrechnung sowie die auf Durchschnittsbasis berechneten Bilanzposten von Unternehmen B in den Jahren X-3 bis X-1 wie folgt geändert haben und die in den Fußnoten 5 und 31 der Handreichung erwähnte Kappungsgrenze von 90 Tagen für das Lieferantenziel überschritten wird.

### a) Gewinn- und Verlustrechnung von Unternehmen B in den Jahren X-3 bis X

		Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Jahr X
(a)	Umsatz	199	185	195	200
(b)	Wareneinsatz	(181)	(168)	(177)	(182)
(c) = (a) + (b)	Bruttogewinn	18	17	18	18
(d)	Betriebskosten	(11)	(11)	(11)	(10)
(e) = (c) + (d)	Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT)	7	6	7	8
(f) = (e) / (a)	Umsatzrendite (%)	3,52 %	3,24 %	3,59 %	4,00 %

### b) Bilanzposten von Unternehmen B auf Durchschnittsbasis für die Jahre X-3 bis X1

	Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Jahr X
<b>Aktiva:</b>				
Anlagevermögen	48	42	45	
Debitoren	31	39	39	
Vorräte	36	28	20	
<b>Passiva:</b>				
Kreditoren	65	65	55	

22. Zur Ermittlung der Rendite von Unternehmen B im Jahr X nach dem vereinfachten und effizienten Ansatz sind folgende Schritte durchzuführen:

- **Schritt 1** – Unternehmen B fällt in Gruppe 2 der in den Begriffsbestimmungen dieser Handreichung aufgeführten Branchengruppen.
- **Schritt 2** – Wie Tabelle e zu entnehmen ist, fällt Unternehmen B in die Faktorintensitätsstufe [B]. Da die in den Fußnoten 5 und 31 der Handreichung erwähnte Kappungsgrenze von 90 Tagen für das Lieferantenziel zum Tragen kommt und die Kreditoren angepasst werden, sind das Betriebskapital und die Nettobetriebsvermögensintensität (OAS) anhand der angepassten Kreditoren zu berechnen.

### c) Anpassungen aufgrund der Kappungsgrenze für das Lieferantenziel

		Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Jahr X
(a)	Kreditoren	65	65	55	
(b)	Wareneinsatz	181	168	177	
(c) = (a) / (b)	Verhältnis Kreditoren/Wareneinsatz	0,36	0,39	0,31	
(d) = (c) x 365	Lieferantenziel (in Tagen)	131,08	141,22	113,42	
(e)	Grenzwert von 90 Tagen eingehalten	Nein	Nein	Nein	
(f) = [(b) / 365] x 90	angepasste Kreditoren	44,63	41,42	43,64	
(g) = (f) / (b)	angepasstes Verhältnis Kreditoren/Wareneinsatz	0,25	0,25	0,25	
(h) = (g) x 365	angepasstes Lieferantenziel	90 Tage	90 Tage	90 Tage	

**d) Angepasste Bilanzposten von Unternehmen B auf Durchschnittsbasis infolge der Kappungsgrenze für das Lieferantenziel**

	Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Jahr X
<b>Aktiva:</b>				
Anlagevermögen	48	42	45	
Debitoren	31	39	39	
Vorräte	36	28	20	
<b>Passiva:</b>				
Kreditoren	44,63	41,42	43,64	

**e) Betriebskapital und Nettobetriebsvermögen, OAS (%) und OES (%)**

	Jahr X-3	Jahr X-2	Jahr X-1	Gewichteter Dreijahresdurchschnitt
Betriebskapital mit angepassten Kreditoren	22,37	25,58	15,36	-
Nettobetriebsvermögen mit angepassten Kreditoren	70,37	67,58	60,36	-
<i>nicht angepasste OAS (%)</i>	-	-	-	24,70 %
<i>angepasste OAS (%)</i>	-	-	-	34,25 %
<i>OES (%)</i>	-	-	-	5,70 %

- **Schritt 3** – Der Preisbestimmungsmatrix in Abschnitt 5.1 zufolge sollte die Rendite von Unternehmen B im Jahr X bei 3,75 % (+/- 0,5 %) liegen.
- **Schritt 4** – Aus dem in Abschnitt 5.2 beschriebenen Betriebskostenabgleich ergibt sich ein Anpassungsbedarf, da die gleichwertige Betriebskostenrendite (75,00 %) außerhalb der Bandbreite für Betriebskosten (10 % bis 60 %) liegt. Da die gleichwertige Betriebskostenrendite die Obergrenze für Betriebskosten überschreitet, wird die Umsatzrendite von Unternehmen B nach unten korrigiert, bis die gleichwertige Betriebskostenrendite der Obergrenze entspricht. Die Umsatzrendite nach der Anpassung beträgt 3,0 %.
- **Schritt 5** – Der in Abschnitt 5.3 beschriebene Datenverfügbarkeitsmechanismus kommt nicht zum Tragen, da Staat B kein qualifizierter Staat ist.

Die nachstehende Tabelle veranschaulicht die Berechnung der operativen Marge des untersuchten Unternehmens nach dem vereinfachten und effizienten Ansatz.

		Jahr X		
		GuV (vor Berechnung gemäß Abschnitt 5)	GuV (nach Berechnung gemäß Abschnitt 5.1)	GuV (nach Berechnung gemäß Abschnitt 5.2)
(a)	Umsatz	200	200	200
(b)	Wareneinsatz	(182)	(182,5)	(184)
(c)= (a) + (b)	Bruttogewinn	18	17,5	16
(d)	Betriebskosten	(10)	(10)	(10)
(e)= (c) + (d)	Ergebnis vor Zinsen und Steuern (EBIT)	8	7,5	6
(f)= (e) / (a)	Umsatzrendite (%)	4,0 %		
(g)= (e) / (d)	Betriebskostenrendite	80,00 %		
(h)	Umsatzrendite (%) nach Abschnitt 5.1		3,75 %	
(i)= (a) x (h)	EBIT nach Abschnitt 5.1		7,5	
(j)= (i) / (d)	gleichwertige Betriebskostenrendite		75,00 %	
(k)= (d) x 60 %	angepasstes EBIT nach Abschnitt 5.2			6
(l)= (k) / (a)	angepasste Umsatzrendite (%) nach Abschnitt 5.2			3,00 %

## Beispiel 7 – Mehrere Branchengruppen bei Überschreitung des Schwellenwerts von 20 % des Umsatzes

23. Der Sachverhalt entspricht dem in Beispiel 1 mit dem Unterschied, dass der multinationale Konzern sowohl Haushaltswaren als auch Elektrobauteile und -zubehör herstellt und verkauft und Unternehmen B im Jahr X 60 % des Umsatzes mit dem Verkauf von Haushaltswaren und 40 % des Umsatzes mit dem Verkauf von Elektrobauteilen und -zubehör erzielt.

24. Da Unternehmen B Waren verkauft, die in mehr als eine Branchengruppe fallen (Haushaltswaren in Branchengruppe 1 und Elektrobauteile und -zubehör in Branchengruppe 2), und der Schwellenwert von 20 % des Umsatzes bei beiden Branchengruppen überschritten wird, ist wie in der folgenden Tabelle dargestellt eine gewichtete Durchschnittsrendite zu berechnen.

### Auszug aus der Gewinn- und Verlustrechnung von Unternehmen B im Jahr X

Gewinn- und Verlustrechnung nach Geschäftsbereichen im Jahr X			
	Gesamt	Branchengruppe 1 Stufe [C]	Branchengruppe 2 Stufe [C]
Umsatz	200	120	80
<b>Anteil am Gesamtumsatz</b>		<b>60 %</b>	<b>40 %</b>
<b>Umsatzrendite (%) nach Abschnitt 5.1</b>	$(60 \% \times 2,50 \%) + (40 \% \times 3,00 \%) = 2,70 \% (+/- 0,5 \%)$		

## Beispiel 8 – Mehrere Branchengruppen bei Nichterreichen des Schwellenwerts von 20 % des Umsatzes

25. Der Sachverhalt entspricht dem in Beispiel 7 mit dem Unterschied, dass Unternehmen B im Jahr X 93 % des Umsatzes mit dem Verkauf von Haushaltswaren und 7 % des Umsatzes mit dem Verkauf von Elektrobauteilen und -zubehör erzielt.

26. Obwohl Unternehmen B Waren verkauft, die in mehr als eine Branchengruppe fallen (Haushaltswaren in Branchengruppe 1 und Elektrobauteile und -zubehör in Branchengruppe 2), muss keine gewichtete Durchschnittsrendite berechnet werden, da der Schwellenwert von 20 % des Umsatzes bei der Branchengruppe 2 nicht erreicht wird.

### Auszug aus der Gewinn- und Verlustrechnung von Unternehmen B im Jahr X

Gewinn- und Verlustrechnung nach Geschäftsbereichen im Jahr X			
	Gesamt	Branchengruppe 1 Stufe [C]	Branchengruppe 2 Stufe [C]
Umsatz	200	186	14
<b>Anteil am Gesamtumsatz</b>		<b>93 %</b>	<b>7 %</b>
<b>Umsatzrendite (%) nach Abschnitt 5.1</b>	$100 \% \times 2,50 \% = 2,50 \% (+/- 0,5 \%)$		

# Erklärung über die Begriffsbestimmungen des Ausdrucks „qualifizierter Staat“ im Sinne von Abschnitt 5.2 bzw. Abschnitt 5.3 des vereinfachten und effizienten Ansatzes

## Inhaltsverzeichnis

<a href="#">1. Einleitung</a> .....	1
<a href="#">2. Begriffsbestimmung des Ausdrucks „qualifizierter Staat“ für Abschnitt 5.2 (Betriebskostenabgleich)</a> .....	2
<a href="#">3. Begriffsbestimmung des Ausdrucks „qualifizierter Staat“ für Abschnitt 5.3 (Datenverfügbarkeitsmechanismus)</a> .....	4

## 1. Einleitung

1. Der Bericht zu Amount B, der einen vereinfachten und effizienten Ansatz für grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten vorsieht, wurde am 19. Februar 2024 vom Inclusive Framework angenommen und veröffentlicht sowie als Anhang zu Kapitel IV in die OECD-Verrechnungspreisleitlinien aufgenommen.

2. Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Berichts war die Arbeit an einigen administrativen Aspekten der Handreichung, u. a. den Begriffsbestimmungen des Ausdrucks „qualifizierter Staat“ im Sinne des Abschnitts 5.2 bzw. 5.3, noch nicht abgeschlossen.



## 2. Begriffsbestimmung des Ausdrucks „qualifizierter Staat“ für Abschnitt 5.2 (Betriebskostenabgleich)

3. Im Rahmen des vereinfachten und effizienten Ansatzes erfolgt ein Betriebskostenabgleich mittels einer Sicherheitsspanne, innerhalb derer die Umsatzrendite als primärer Nettogewinnindikator angewendet wird. Dieser Mechanismus sieht Standardobergrenzen und alternative Obergrenzen vor, wobei Letztere für in einem qualifizierten Staat gelegene untersuchte Unternehmen gelten.

4. Analysen deuten darauf hin, dass der Betriebskostenabgleich bei Vertriebsunternehmen in Staaten mit niedrigerem Einkommen möglicherweise häufiger zu Anpassungen führen wird als bei Vertriebsunternehmen in Staaten mit höherem Einkommen. Nach Auffassung einiger IF-Mitglieder ist dieses Ergebnis unangemessen und ungerecht, aus Sicht anderer IF-Mitglieder stellt es dagegen ein wirtschaftlich sachgerechtes Resultat des Betriebskostenabgleichs dar. Um beiden Standpunkten Rechnung zu tragen, wurde als Kompromiss eine zweite Kategorie mit höheren Obergrenzen für Betriebskosten eingeführt, die in Fällen mit Beteiligung „qualifizierter Staaten“ gelten.

5. Von einigen IF-Mitgliedern wurde der Kompromiss mit dem Argument akzeptiert, dass häufigere Anpassungen infolge des Betriebskostenabgleichs bedeuten würden, dass die Sicherheitsspanne ungerechterweise auf Grundlage der Betriebskosten konzipiert wurde, wohingegen er von anderen IF-Mitgliedern mit dem Argument akzeptiert wurde, dass Staaten mit geringen Kapazitäten durch häufigere Anpassungen ein höherer Aufwand bei der Anwendung der Sicherheitsspanne entstehen würde. Vor diesem Hintergrund wurde in die Begriffsbestimmung die Regelung aufgenommen, dass keine Rückschlüsse gezogen werden dürfen, d. h. dass die Festlegung alternativer Obergrenzen für die Sicherheitsspanne nicht so auszulegen ist, als würde der Betriebskostenabgleich (ohne die alternativen Obergrenzen) auf Staaten mit niedrigerem Einkommen entweder aufgrund der niedrigeren Betriebskosten in diesen Staaten im Vergleich zu Staaten mit höherem Einkommen oder aufgrund der geringeren Kapazitäten in diesen Staaten im Vergleich zu Staaten mit höherem Einkommen in sachgerechter oder unsachgerechter Weise Anwendung finden.

6. Beide Gruppen von IF-Mitgliedern waren sich jedoch einig, dass der Ausdruck „qualifizierter Staat“ nicht anhand des Kriteriums geringer Kapazitäten zu definieren ist.

*Die als Platzhalter dienende bisherige Begriffsbestimmung im Abschnitt „Begriffsbestimmungen“ der Handreichung im Anhang zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien soll durch folgenden Wortlaut ersetzt werden:*

„Qualifizierte(r) Staat(en) im Sinne von Abschnitt 5.2 steht für Staaten, die der aktuellsten einkommensbezogenen Länderklassifizierung der Weltbankgruppe zufolge als Staaten mit niedrigem Einkommen, mittlerem Einkommen im unteren Bereich oder mittlerem Einkommen im oberen Bereich eingestuft werden. Die Liste der qualifizierten Staaten im Sinne von Abschnitt 5.2 wird mit Wirkung für die Zukunft festgelegt, auf der OECD-Website veröffentlicht und alle 5 Jahre aktualisiert. Im Einklang mit Ziffer 43 dieser Handreichung dürfen aus der Aufnahme alternativer Obergrenzen für qualifizierte Staaten im Sinne des Betriebskostenabgleichs sowie aus der Aufnahme (bzw. Nichtaufnahme) eines Staates in die Liste keine Rückschlüsse gezogen werden.“

**Liste der qualifizierten Staaten im Sinne von Abschnitt 5.2 (Betriebskostenabgleich) – Juni 2024**

- Afghanistan
- Albanien
- Algerien
- Angola
- Argentinien
- Armenien
- Aserbajdschan
- Bangladesch
- Belarus
- Belize
- Benin
- Bhutan
- Bolivien
- Bosnien und Herzegowina
- Botsuana
- Brasilien
- Bulgarien
- Burkina Faso
- Burundi
- Cabo Verde
- Kambodscha
- Kamerun
- Zentralafrikanische Republik
- Tschad
- China
- Kolumbien
- Komoren
- Kongo
- Costa Rica
- Côte d'Ivoire
- Kuba
- Demokratische Republik Kongo
- Dschibuti
- Dominica
- Dominikanische Republik
- Ecuador
- Ägypten
- El Salvador
- Äquatorialguinea
- Eritrea
- Eswatini
- Äthiopien
- Fidschi
- Gabun
- Gambia
- Georgien
- Ghana
- Grenada
- Guatemala
- Guinea
- Guinea-Bissau
- Haiti
- Honduras
- Indien
- Indonesien
- Irak
- Jamaika
- Jordanien
- Kasachstan
- Kenia
- Kiribati
- Kosovo
- Kirgisistan
- Demokratische Volksrepublik Laos
- Libanon
- Lesotho
- Liberia
- Libyen
- Madagaskar
- Malawi
- Malaysia
- Malediven
- Mali
- Marshallinseln
- Mauretanien
- Mauritius
- Mexiko
- Mikronesien
- Republik Moldau
- Mongolei
- Montenegro
- Marokko
- Mosambik
- Myanmar
- Namibia
- Nepal
- Nicaragua
- Niger
- Nigeria
- Nordmazedonien
- Pakistan
- Palau
- Papua-Neuguinea
- Paraguay
- Peru
- Philippinen
- Ruanda
- St. Lucia
- St. Vincent und die Grenadinen
- Samoa
- São Tomé und Príncipe
- Senegal
- Serbien
- Sierra Leone
- Salomonen
- Somalia
- Südafrika
- Südsudan
- Sri Lanka
- Sudan
- Suriname
- Arabische Republik Syrien
- Tadschikistan
- Tansania
- Thailand
- Timor-Leste
- Togo
- Tonga
- Tunesien
- Türkei
- Turkmenistan
- Tuvalu
- Uganda
- Ukraine
- Usbekistan
- Vanuatu
- Venezuela
- Vietnam
- Westjordanland und Gazastreifen
- Sambia
- Simbabwe

*Mit der Liste der qualifizierten Staaten wird weder impliziert, dass die vorstehend genannten Staaten zur Einführung des vereinfachten und effizienten Ansatzes verpflichtet sind, noch, dass sie ihn einführen werden.*

### 3. Begriffsbestimmung des Ausdrucks „qualifizierter Staat“ für Abschnitt 5.3 (Datenverfügbarkeitsmechanismus)

7. Im Rahmen des Datenverfügbarkeitsmechanismus werden die aus der Preisbestimmungsmatrix abgeleiteten Renditen unter bestimmten Umständen nach oben korrigiert. Der Mechanismus soll den Fällen Rechnung tragen, in denen der globale Datensatz zu einem Staat eines konkreten untersuchten Unternehmens keine oder nur unzureichende Daten enthält, anhand derer sich die Eignung der Amount-B-Preisbestimmungsmatrix prüfen lässt, und in denen gleichzeitig hinreichende Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass der betreffende Staat als „Staat mit erhöhtem Risiko“ gelten kann. Die Feststellung, ob es sich um einen „Staat mit erhöhtem Risiko“ handelt, und die Quantifizierung der im Rahmen des Mechanismus vorzunehmenden Anpassung erfolgen anhand von Länderratings.

*Die als Platzhalter dienende bisherige Begriffsbestimmung im Abschnitt „Begriffsbestimmungen“ der Handreichung im Anhang zu Kapitel IV der OECD-Verrechnungspreisleitlinien soll durch folgenden Wortlaut ersetzt werden:*

„Qualifizierte(r) Staat(en) im Sinne von Abschnitt 5.3 steht für Staaten<sup>66</sup> mit i) einem öffentlich abrufbaren langfristigen Länderrating<sup>67</sup> einer anerkannten unabhängigen Ratingagentur von BBB+ (bzw. einem gleichwertigen Rating) oder niedriger und ii) weniger als 5 Vergleichswerten im globalen Datensatz. Die Liste der qualifizierten Staaten im Sinne von Abschnitt 5.3 wird mit Wirkung für die Zukunft festgelegt, auf der OECD-Website veröffentlicht und alle 5 Jahre aktualisiert. Im Einklang mit Ziffer 43 dieser Handreichung dürfen aus der Aufnahme bzw. Nichtaufnahme eines Staates in die Liste der qualifizierten Staaten keine Rückschlüsse gezogen werden, die über ihre Relevanz für den Mechanismus nach Abschnitt 5.3 des vereinfachten und effizienten Ansatzes hinausgehen.“

---

<sup>66</sup> Mit Ausnahme von EU-Mitgliedstaaten.

<sup>67</sup> Staaten mit weniger als 5 Vergleichswerten im globalen Datensatz, zu denen kein langfristiges Länderrating einer anerkannten unabhängigen Ratingagentur vorliegt, gelten dennoch als qualifizierte Staaten, wenn sie der einkommensbezogenen Länderklassifizierung der Weltbankgruppe zufolge als Staaten mit niedrigem Einkommen, mittlerem Einkommen im unteren Bereich oder mittlerem Einkommen im oberen Bereich eingestuft werden.

**Liste der qualifizierten Staaten im Sinne von Abschnitt 5.3 (Datenverfügbarkeitsmechanismus) – Juni 2024**

- Afghanistan
- Albanien
- Algerien
- Andorra
- Angola
- Argentinien
- Armenien
- Aserbaidshjan
- Bahrain
- Bangladesch
- Barbados
- Belarus
- Belize
- Benin
- Bhutan
- Bolivien
- Botsuana
- Brasilien
- Burkina Faso
- Burundi
- Cabo Verde
- Kambodscha
- Kamerun
- Zentralafrikanische Republik
- Tschad
- Komoren
- Kongo
- Cookinseln
- Costa Rica
- Côte d'Ivoire
- Kuba
- Curaçao
- Demokratische Republik Kongo
- Dschibuti
- Dominica
- Dominikanische Republik
- Ecuador
- Ägypten
- El Salvador
- Äquatorialguinea
- Eritrea
- Eswatini
- Äthiopien
- Fidschi
- Gabun
- Gambia
- Georgien
- Ghana
- Grenada
- Guatemala
- Guinea
- Guinea-Bissau
- Haiti
- Honduras
- Indonesien
- Irak
- Jamaika
- Jordanien
- Kasachstan
- Kenia
- Kiribati
- Kosovo
- Kirgisistan
- Demokratische Volksrepublik Laos
- Libanon
- Lesotho
- Liberia
- Libyen
- Madagaskar
- Malawi
- Malaysia
- Malediven
- Mali
- Marshallinseln
- Mauretanien
- Mauritius
- Mexiko
- Mikronesien
- Republik Moldau
- Mongolei
- Montenegro
- Montserrat
- Marokko
- Mosambik
- Myanmar
- Namibia
- Nepal
- Nicaragua
- Niger
- Nigeria
- Nordmazedonien
- Oman
- Pakistan
- Palau
- Panama
- Papua-Neuguinea
- Paraguay
- Peru
- Philippinen
- Ruanda
- St. Lucia
- St. Vincent und die Grenadinen
- Samoa
- San Marino
- São Tomé und Príncipe
- Seychellen
- Sierra Leone
- Salomonen
- Somalia
- Südafrika
- Südsudan
- Sri Lanka
- Sudan
- Suriname
- Arabische Republik Syrien
- Tadschikistan
- Tansania
- Timor-Leste
- Togo
- Tonga
- Trinidad und Tobago
- Tunesien
- Turkmenistan
- Turks- und Caicosinseln
- Tuvalu
- Uruguay
- Usbekistan
- Vanuatu
- Venezuela
- Westjordanland und Gazastreifen
- Jemen
- Simbabwe

*Mit der Liste der qualifizierten Staaten wird weder impliziert, dass die vorstehend genannten Staaten zur Einführung des vereinfachten und effizienten Ansatzes verpflichtet sind, noch, dass sie ihn einführen werden.*

# Erklärung über die Begriffsbestimmung des Ausdrucks „erfasster Staat“ für die Zwecke der politischen Verpflichtung des Inclusive Framework zu Amount B

## Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung.....	1
2.	Wichtige Hinweise .....	3
3.	Begriffsbestimmung des Ausdrucks „erfasster Staat“ .....	3

## 1. Einleitung

1. Der Bericht zu Amount B, der einen vereinfachten und effizienten Ansatz für grundlegende Marketing- und Vertriebstätigkeiten vorsieht, wurde am 19. Februar 2024 vom Inclusive Framework (IF) angenommen und veröffentlicht sowie als Anhang zu Kapitel IV in die OECD-Verrechnungspreisleitlinien aufgenommen.

2. Zum Zeitpunkt der Veröffentlichung des Berichts war die Arbeit an einigen administrativen Aspekten der Handreichung, u. a. den Begriffsbestimmungen des Ausdrucks „qualifizierter Staat“ im Sinne des Abschnitts 5.2 bzw. 5.3, noch nicht abgeschlossen. Eine nachträgliche Annahme durch das Inclusive Framework erfolgte am 10. April 2024.

3. Im Bericht wurde zudem festgestellt, dass es weiterer Arbeit bedarf, um die Liste der unter die politische Verpflichtung zu Amount B fallenden Staaten festzulegen. Im Rahmen dieser politischen Verpflichtung wird anerkannt, dass sich die IF-Mitglieder vorbehaltlich ihrer innerstaatlichen Rechtsvorschriften und ihrer Verwaltungspraxis verpflichten, das anhand des vereinfachten und effizienten Ansatzes für in den Anwendungsbereich fallende Geschäftsvorfälle ermittelte Ergebnis anzuerkennen, wenn dieser Ansatz von einem erfassten Staat angewendet wird, und alle zumutbaren Schritte zu unternehmen, um eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, die sich aus der Anwendung dieses Ansatzes durch einen solchen Staat möglicherweise ergibt, sofern zwischen den betreffenden Staaten ein wirksames bilaterales Doppelbesteuerungsabkommen besteht.

4. Somit ist die Begriffsbestimmung des Ausdrucks „erfasster Staat“ für die Zwecke der politischen Verpflichtung des Inclusive Framework die letzte noch zu klärende Frage, damit der vereinfachte und effiziente Ansatz ab dem 1. Januar 2025 umgesetzt werden kann.

## 2. Wichtige Hinweise

5. Es wird der neutrale Ausdruck „erfasster Staat“ verwendet, um den Eindruck zu vermeiden, dass es sich bei den von der Verpflichtung erfassten Staaten zwingend um Staaten mit geringen Kapazitäten handeln muss. Dies erfolgt aufgrund der Ausweitung der Verpflichtung auf bestimmte OECD- und G20-Mitglieder mit niedrigem oder mittlerem Einkommen. Auf dieser Grundlage und zur Klarstellung sei darauf hingewiesen, dass die vorgeschlagene Begriffsbestimmung des Ausdrucks „erfasster Staat“ nicht auf dem Kriterium geringer Kapazitäten beruht.
6. Die Kriterien umfassen eine Ausweitung der politischen Verpflichtung auf OECD- und G20-Mitgliedstaaten mit niedrigem oder mittlerem Einkommen, die bis März 2024 ihre Bereitschaft zur Anwendung von Amount B bekundet haben. Eine solche Interessensbekundung wurde von Argentinien, Brasilien, Costa Rica, Mexiko und Südafrika abgegeben.
7. Die Aufnahme zusätzlicher Länder in die Liste der von der politischen Verpflichtung des Inclusive Framework erfassten Staaten unterliegt der Genehmigung durch das Inclusive Framework.
8. Die Liste der erfassten Staaten wird alle 5 Jahre überprüft. Dabei erfolgt eine routinemäßige Überprüfung des Status dieser Staaten als Länder mit niedrigem bzw. mittlerem Einkommen anhand der aktuellsten Klassifizierung der Weltbank. Der erste 5-Jahres-Zeitraum der politischen Verpflichtung des Inclusive Framework dauert vom 1. Januar 2025 (dem frühesten Zeitpunkt, zu dem Amount B wirksam wird) bis zum 31. Dezember 2029.
9. Einige Staaten haben eine mögliche Überprüfung ihrer politischen Verpflichtung im Hinblick auf die Ausweitung auf OECD- und G20-Mitgliedsländer mit niedrigem oder mittlerem Einkommen nach diesen ersten 5 Jahren angekündigt, bevor sie einer Verlängerung der Ausweitung der politischen Verpflichtung zustimmen oder sofern diese Länder das Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung von Amount A der Säule 1 bis Ende 2025 nicht unterzeichnet haben.
10. Die Begriffsbestimmung des Ausdrucks „erfasster Staat“ gilt nur für die Zwecke der politischen Verpflichtung des Inclusive Framework.

## 3. Begriffsbestimmung des Ausdrucks „erfasster Staat“

11. Folgende Kriterien sind für die Festlegung der Liste der erfassten Staaten maßgeblich:
  - a. IF-Staaten mit niedrigem oder mittlerem Einkommen gemäß der einkommensbezogenen Länderklassifizierung der Weltbankgruppe, ausgenommen EU-, OECD- und G20-Mitgliedstaaten.
  - b. Ausweitung auf IF-Staaten mit niedrigem oder mittlerem Einkommen, bei denen es sich um OECD- oder G20-Mitgliedstaaten handelt, die das erste Kriterium erfüllen und bis März 2024 gegenüber dem Inclusive Framework ihre Bereitschaft zur Anwendung von Amount B bekundet haben.
  - c. <sup>1 2</sup>
  - d. Nicht dem Inclusive Framework angehörende Staaten, die das erste Kriterium erfüllen und gegenüber dem Inclusive Framework ihre Bereitschaft zur Anwendung von Amount B bekunden, werden der Liste der erfassten Staaten hinzugefügt.<sup>3</sup>
  - e. Die Liste der erfassten Staaten soll auf der OECD-Website veröffentlicht werden.

<sup>11</sup> Eine solche Interessensbekundung gegenüber dem Inclusive Framework wurde von Argentinien, Brasilien, Costa Rica, Mexiko und Südafrika abgegeben.

<sup>2</sup> Einige Staaten haben eine mögliche Überprüfung ihrer politischen Verpflichtung im Hinblick auf die Ausweitung auf OECD- und G20-Mitgliedsländer mit niedrigem oder mittlerem Einkommen nach diesen ersten 5 Jahren angekündigt, bevor sie einer Verlängerung der Ausweitung der politischen Verpflichtung zustimmen oder sofern diese Länder das Mehrseitige Übereinkommen zur Umsetzung von Amount A der Säule 1 bis Ende 2025 nicht unterzeichnet haben.

<sup>3</sup> Auf Antrag und nach Genehmigung durch das Inclusive Framework.

Sie wird alle 5 Jahre überprüft.<sup>4 5</sup>

f. Mitglieder des Inclusive Framework können ihre politische Verpflichtung bilateral auf jeden anderen Staat ausweiten, der dem Inclusive Framework angehört bzw. nicht angehört.

**Liste der von der politischen Verpflichtung des Inclusive Framework zu Amount B erfassten Staaten – Juni 2024**

- |                                |                   |                                  |
|--------------------------------|-------------------|----------------------------------|
| • Albanien                     | • Ägypten         | • Nigeria                        |
| • Angola                       | • Eswatini        | • Nordmazedonien                 |
| • Argentinien                  | • Fidschi         | • Pakistan                       |
| • Armenien                     | • Gabun           | • Papua-Neuguinea                |
| • Aserbaidschan                | • Georgien        | • Paraguay                       |
| • Belarus                      | • Grenada         | • Peru                           |
| • Belize                       | • Haiti           | • Philippinen                    |
| • Benin                        | • Honduras        | • St. Lucia                      |
| • Bosnien und Herzegowina      | • Jamaika         | • St. Vincent und die Grenadinen |
| • Botsuana                     | • Jordanien       | • Samoa                          |
| • Brasilien                    | • Kasachstan      | • Senegal                        |
| • Burkina Faso                 | • Kenia           | • Serbien                        |
| • Cabo Verde                   | • Liberia         | • Sierra Leone                   |
| • Kamerun                      | • Malaysia        | • Südafrika                      |
| • Kongo                        | • Malediven       | • Sri Lanka                      |
| • Costa Rica                   | • Mauretanien     | • Thailand                       |
| • Côte d'Ivoire                | • Mauritius       | • Togo                           |
| • Demokratische Republik Kongo | • Mexiko          | • Tunesien                       |
| • Dschibuti                    | • Republik Moldau | • Ukraine                        |
| • Dominica                     | • Mongolei        | • Usbekistan                     |
| • Dominikanische Republik      | • Montenegro      | • Vietnam                        |
|                                | • Marokko         | • Sambia                         |
|                                | • Namibia         |                                  |

*Mit der Liste der erfassten Staaten wird weder impliziert, dass die vorstehend genannten Staaten zur Einführung des vereinfachten und effizienten Ansatzes verpflichtet sind, noch, dass sie ihn einführen werden.*

<sup>4</sup> Die Aufnahme zusätzlicher Länder in die Liste der erfassten Staaten unterliegt der Genehmigung durch das Inclusive Framework. Mitgliedern des Inclusive Framework steht es frei, ihre politische Verpflichtung nicht auf Länder auszuweiten, die der Liste der erfassten Staaten in Zukunft möglicherweise hinzugefügt werden.

<sup>5</sup> Anmerkung der Türkei: Die Türkei hat angemerkt, dass sich ihre politische Verpflichtung nur auf erfasste Staaten erstreckt, mit denen sie bilaterale Doppelbesteuerungsabkommen geschlossen hat, die zum Zeitpunkt der Annahme dieser Begriffsbestimmung durch das Inclusive Framework in Kraft sind.