

Shariatmadari, Atefeh

**Working Paper**

§§ 1, 1a AStG neue Fassung - Änderungen im Vergleich zu  
§ 1 AStG i. d. F. des G. v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, S. 2417)

*Suggested Citation:* Shariatmadari, Atefeh (2024) : §§ 1, 1a AStG neue Fassung - Änderungen im Vergleich zu § 1 AStG i. d. F. des G. v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, S. 2417), ZBW - Leibniz Information Centre for Economics, Kiel, Hamburg

This Version is available at:

<https://hdl.handle.net/10419/299520>

**Standard-Nutzungsbedingungen:**

Die Dokumente auf EconStor dürfen zu eigenen wissenschaftlichen Zwecken und zum Privatgebrauch gespeichert und kopiert werden.

Sie dürfen die Dokumente nicht für öffentliche oder kommerzielle Zwecke vervielfältigen, öffentlich ausstellen, öffentlich zugänglich machen, vertreiben oder anderweitig nutzen.

Sofern die Verfasser die Dokumente unter Open-Content-Lizenzen (insbesondere CC-Lizenzen) zur Verfügung gestellt haben sollten, gelten abweichend von diesen Nutzungsbedingungen die in der dort genannten Lizenz gewährten Nutzungsrechte.

**Terms of use:**

*Documents in EconStor may be saved and copied for your personal and scholarly purposes.*

*You are not to copy documents for public or commercial purposes, to exhibit the documents publicly, to make them publicly available on the internet, or to distribute or otherwise use the documents in public.*

*If the documents have been made available under an Open Content Licence (especially Creative Commons Licences), you may exercise further usage rights as specified in the indicated licence.*

# §§ 1, 1a AStG neue Fassung

Änderungen im Vergleich zu § 1 AStG i. d. F. des G. v. 22.12.2014  
(BGBl. I 2014, S. 2417)

*Von Rechtsanwältin Dr. iur. Atefeh Shariatmadari*

*Kürzlich hat die Verfasserin ihre Dissertation mit dem Titel „Geschäfte mit Nahestehenden: Eine grundsätzliche Lösung für das Außensteuer-, Handels- und Gesellschaftsrecht - Unter besonderer Berücksichtigung von BEPS Bericht 8 und des Wettbewerbsrechts“ veröffentlicht. Aufgrund der dynamischen und umfassenden Entwicklungen seit der Einreichung ihrer Dissertation enthält diese einen Gliederungspunkt, der sich ausdrücklich §§ 1, 1a AStG i. d. F. des G. v. 27.03.2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) - im Folgenden als neue Fassung (n. F.) bezeichnet - widmet. Hieran soll der folgende Beitrag anknüpfen. Entsprechend der inhaltlichen Schwerpunktsetzung der Dissertation wird der folgende Beitrag jedoch die Funktionsverlagerung, Betriebsstätten, Finanzierungsbeziehungen gemäß § 1 Absatz 3d AStG n. F. sowie funktions- und risikoarme Dienstleistungen nach § 1 Absatz 3e AStG n. F. nicht behandeln.*

Begonnen werden soll mit § 1 AStG n. F.. Dieser trägt weiterhin die amtliche Überschrift „Berichtigung von Einkünften“. Hervorzuheben ist, dass das Bundesministerium der Finanzen (BMF) in Tz. 2.2 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 klarstellt, dass sich die Finanzverwaltung bei §§ 1, 1a AStG grundsätzlich an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien orientiere und dies unabhängig davon, ob ein DBA mit einem OECD-Mitgliedstaat oder einem Nicht-OECD-Mitgliedstaat vorläge oder ob kein DBA existiere.

Die Änderungen des § 1 Absatz 1 AStG sind rein redaktioneller Art. Zu Absatz 1 Satz 4 AStG ist jedoch auf die Auffassung des BMF in Tz. 1.3 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 zum Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 27.11.2019 – I R 40/19 – hinzuweisen. Nach dieser Rechtsprechung des BFH stünden die verdeckte Gewinnausschüttung oder verdeckte Einlage neben § 1 AStG und habe der Rechtsanwender ein Wahlrecht hinsichtlich der Anwendung, falls die Rechtsfolgen nicht voneinander abwichen.<sup>i</sup> In Tz. 1.3 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 heißt es seitens des BMF jedoch:

„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 Einkünftekorrekturmöglichkeit. § 1 AStG ist ergänzend (vergleiche insbesondere Rn. 1.4) oder in besonderen Fällen anstelle der anderen Korrekturmöglichkeiten anzuwenden, soweit durch diese Korrekturmöglichkeiten 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 Korrekturmöglichkeit und Gegenkorrekturmöglichkeit (Vorteilsverbrauch) im Inland kompensieren, ist ausschließlich § 1 AStG anzuwenden und die Anwendung der anderen Korrekturmöglichkeiten – auch auf Gesellschaftsebene – wird suspendiert. Ein solcher Fall ist gegeben, wenn ein aus einer Korrekturmöglichkeit 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 (vgl. 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).“

Damit vertritt das BMF ausdrücklich die Auffassung, dass der Rechtsanwender *kein* Wahlrecht im hier in Rede stehenden Sinne habe. Mit Urteil vom 09.08.2023 - I R 54/19 - hat zudem der BFH nunmehr klargestellt, dass nach § 1 Absatz 1 Satz 4 AStG vorrangig eine verdeckte Gewinnausschüttung festzusetzen sei und auf der Grundlage von § 1 AStG lediglich "weitergehende Berichtigungen" zu erfolgen hätten.<sup>ii</sup> Er bestätigt damit die oben angeführte Auffassung des BMF zu dieser Frage in Tz. 1.3 der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023.<sup>iii</sup> Allerdings wird in der Literatur die Auffassung vertreten, dass diese BFH-Entscheidung der Auffassung des BMF in Tz. 1.4 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 entgegenstünde.<sup>iv</sup> Auch hier bestünde keine Möglichkeit der Finanzverwaltung, den "zutreffenden Inlandsgewinn" zu besteuern.<sup>v</sup> Abzuwarten bleibt, ob der BFH künftig § 1 Absatz

1 Satz 4 AStG trotz der Formulierung in § 1 Absatz 1 Satz 1 AStG, die lautet "unbeschadet anderer Vorschriften", derart auslegen wird, dass die Rechtswirkungen des § 1 Absatzes 1 AStG über die Rechtswirkungen der anderen Vorschriften immer dann hinausgehen, wie es in BT-Drs. 16/4841, S. 85 heißt, wenn auf diesem Wege ein "zutreffenden Inlandsgewinn" besteuert werden würde, und damit die Auffassung des BMF in Tz. 1.3 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 ("in besonderen Fällen anstelle") bestätigt.

In § 1 Absatz 2 AStG fällt zunächst auf, dass dieser nunmehr zwei Sätze und Satz 1 nicht mehr drei Nummern, sondern vier Nummern enthält. Grund hierfür ist die Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereichs entsprechend Artikel 2 Absatz 4 Buchstabe a Anti Tax Avoidance Directive (ATAD). § 1 Absatz 2 Satz 1 AStG lautet: „Dem Steuerpflichtigen ist eine Person nahestehend, wenn

1. die Person

a) an dem Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige an dieser Person mindestens zu einem Viertel unmittelbar oder mittelbar an dem gezeichneten Kapital, den Mitgliedschaftsrechten, den Beteiligungsrechten, den Stimmrechten oder dem Gesellschaftsvermögen beteiligt (wesentlich beteiligt) ist oder

b) gegenüber dem Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige gegenüber dieser Person Anspruch auf mindestens ein Viertel des Gewinns oder des Liquidationserlöses hat; oder

2. die Person auf den Steuerpflichtigen oder der Steuerpflichtige auf diese Person unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss ausüben kann; oder

3. eine dritte Person

a) sowohl an der Person als auch an dem Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt ist,

b) sowohl gegenüber der Person als auch gegenüber dem Steuerpflichtigen Anspruch auf mindestens ein Viertel des Gewinns oder des Liquidationserlöses hat oder

c) auf die Person als auch auf den Steuerpflichtigen unmittelbar oder mittelbar beherrschenden Einfluss ausüben kann; oder

4. die Person oder der Steuerpflichtige imstande ist, bei der Vereinbarung der Bedingungen einer Geschäftsbeziehung auf den Steuerpflichtigen oder die Person einen außerhalb dieser Geschäftsbeziehung begründeten Einfluss auszuüben oder wenn einer von ihnen ein eigenes Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen hat.“

Absatz 2 Satz 1 Nummer 1 enthält nunmehr die vormaligen Varianten 1 und 3 der Nummer 1 sowie neu die Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereichs entsprechend Artikel 2 Absatz 4 Buchstabe a ATAD. In der Gesetzesbegründung heißt es zu Satz 1 Nr. 1: „Satz 1 Nummer 1

entspricht weitgehend der derzeit geltenden Nummer 1, sodass weiterhin auf das Erfordernis einer wesentlichen Beteiligung abgestellt wird. Der sachliche Anwendungsbereich wird jedoch entsprechend Artikel 2 Absatz 4 Buchstabe a ATAD erweitert. Diese Erweiterung dient der Vermeidung von Steuerumgehungen durch die Ausgabe von mit Mehrfachstimmrechten ausgestatteten oder stimmrechtslosen Anteilen, den Abschluss von Stimmbindungsverträgen oder vergleichbaren Vorgängen.<sup>vi</sup> In der Literatur wird zu dem neuen § 1 Absatz 2 Nr. 1 Buchstabe b) AStG die Auffassung vertreten, dass nach dem Wortlaut eine gesellschaftsrechtliche Beteiligung nicht notwendig sei, sondern der Anspruch auf Gewinn- oder Liquidationserlösbeteiligung – unabhängig davon, ob dieser tatsächlich entstünde – genüge, wenn der entsprechende Vertrag wirksam und durchsetzbar sei (vgl. Verwendung des Worts „hat“).<sup>vii</sup> Daher könnte theoretisch ein Darlehensvertrag mit einem Gewinnanspruch von mindestens 25 % ebenfalls ein Nahestehen auslösen.<sup>viii</sup> Dies führe zu dem nicht sachgerechten Ergebnis, dass der aus einer solchen Geschäftsbeziehung resultierende Gewinnanspruch ein Nahestehen begründen könne und dieser dann über einen Fremdvergleich gemäß § 1 Absatz 1 AStG hinsichtlich seiner Angemessenheit zu prüfen sei.<sup>ix</sup> Dies führe zu einem Zirkelschluss, der nicht sachgerecht sein könne.<sup>x</sup> Satz 1 Nummer 2 enthält die vormaligen Varianten 2 und 4 der Nummer 1. Hierzu heißt es in der Gesetzesbegründung: „Satz 1 Nummer 2 entspricht inhaltlich der derzeit geltenden Nummer 1 2. und 4. Variante.“<sup>xi</sup> Satz 1 Nummer 3 enthält die vormalige Nummer 2 und erweitert den sachlichen Anwendungsbereich ebenso wie Satz 1 Nummer 1. Zu Satz 1 Nummer 3 heißt es in der Gesetzesbegründung: „Satz 1 Nummer 3 erweitert die in Nummer 1 vorgenommene tatbestandliche Erweiterung auch auf sog. Dreiecksfälle, in denen eine dritte Person sowohl an dem Steuerpflichtigen als auch an dessen Geschäftspartner zu mehr als einem Viertel beteiligt ist. Dabei entspricht Nummer 3 Buchstabe a und c inhaltlich der derzeit geltenden Nummer 2.“<sup>xii</sup> Zwar entspricht Satz 1 Nummer 4 der vormaligen Nummer 3, allerdings überrascht hier die Gesetzesbegründung, in der es heißt: „Satz 1 Nummer 4 entspricht inhaltlich der derzeit geltenden Nummer 3. Von einem eigenen Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen kann bspw. auch bei allen Beteiligten an Netzwerken und deren Organisationseinheiten auszugehen sein. Mithin können auch rechtlich selbständige Unternehmen in einem globalen Netzwerk, die sich insbesondere durch eine enge strategische und fachliche Vernetzung dieses Netzwerks ausweisen, als nahestehende Personen gelten. Jedoch werden fremde voneinander unabhängige Franchiseunternehmen beispielsweise hierunter nicht erfasst.“<sup>xiii</sup> In der Literatur wird darauf hingewiesen, dass der Hintergrund die Stellungnahme des Bundesrates zum Entwurf des Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes war, in der der Bundesrat darum bat, „im

weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob die Definition des Begriffs der nahestehenden Person in § 1 Absatz 2 AStG um einen klarstellenden Hinweis bezüglich Netzwerkgesellschaften und deren Organisationseinheiten ergänzt werden kann. [...].<sup>xiv</sup> Zur Begründung hieß es in der oben erwähnten Stellungnahme: „Bei Netzwerkgesellschaften handelt es sich um rechtlich selbständige Unternehmen in einem globalen Netzwerk (Verbund), die sich insbesondere durch eine enge strategische und fachliche Kooperation ausweisen. Im Zweifelsfall ist bei der Auslegung des Begriffs Netzwerk auf § 319b Satz 2 HGB abzustellen. Bei der steuerlichen Prüfung der an solchen Netzwerken beteiligten Gesellschaften wird häufig das Nahestehen nach § 1 Absatz 2 AStG bestritten, so dass die regelmäßig hohen Zahlungen in internationale Netzwerke, die im Inland als Betriebsausgaben einkommensmindernd erfasst werden, auch bei Vereinbarung fremdunüblicher Bedingungen keiner Einkommenskorrektur nach § 1 AStG zugänglich sind. Hinzu kommt, dass Zahlungsströme häufig in Steueroasen enden. Eine ausdrückliche gesetzliche Regelung wäre wünschenswert, um eine angemessene inländische Besteuerung zur Verhinderung von Gewinnverlagerungen in Niedrigsteuergebiete bei Netzwerkgesellschaften sicherzustellen.“<sup>xv</sup> Die Legaldefinition des Begriffs „Netzwerk“ fand sich damals wie heute in § 319b Absatz 1 Satz 3 HGB und lautet: „Ein Netzwerk liegt vor, wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken.“ Die pauschale Einordnung insbesondere von internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und internationalen Anwaltskanzleien sowie deren Organisationseinheiten als nahestehende Person sei nach einer Auffassung in der Literatur indes nicht sachgerecht, sondern das Nahestehen sei an den Voraussetzungen des § 1 Absatz 2 Satz 1 Nr. 4 AStG zu messen.<sup>xvi</sup> Hinzuweisen ist jedoch darauf, dass die Stellungnahme des Bundesrates zudem die Forderung nach einer *ausdrücklichen gesetzlichen Regelung* enthielt und es darin ebenfalls hieß: „Hierzu könnte beispielsweise in § 1 Absatz 2 Nummer 3 AStG [heute § 1 Absatz 2 Satz 1 Nr. 4 AStG; Anm. d. Verfasserin] eine widerlegbare Vermutung eingefügt werden, wonach bei allen Beteiligten an Netzwerken und deren Organisationseinheiten von einem eigenen Interesse an der Erzielung der Einkünfte des anderen auszugehen ist.“<sup>xvii</sup> Dieser Forderung nach einer expliziten gesetzlichen Regelung wurde im weiteren Gesetzgebungsverfahren jedoch nicht nachgegeben. Es blieb bei den Ausführungen in der Gesetzesbegründung. Dies deutet darauf hin, dass eine pauschale Einordnung nicht dem objektiven Willen des Gesetzgebers entspricht.

§ 1 Absatz 2 Satz 2 AStG lautet: „Satz 1 Nummer 3 Buchstabe a bis c gilt auch, soweit im Verhältnis der dritten Person zu der Person und dem Steuerpflichtigen jeweils eines der in Satz

1 Nummer 3 Buchstabe a bis c genannten Merkmale erfüllt ist.“ Absatz 2 Satz 2 ist neu und ist ebenfalls der Erweiterung des sachlichen Anwendungsbereichs geschuldet. Zu diesem Satz 2 heißt es in der Gesetzesbegründung: „Satz 2 stellt klar, dass gegenüber der Person und dem Steuerpflichtigen unterschiedliche Merkmale der Buchstaben a bis c bestehen können; so kann bspw. die dritte Person am Steuerpflichtigen wesentlich beteiligt sein und gegenüber der Person ein Anspruch auf ein Viertel des Liquidationserlöses bestehen.“<sup>xviii</sup>

Zu § 1 Absatz 3 AStG heißt es in der Gesetzesbegründung: „Absatz 3 konkretisiert den in Absatz 1 Satz 1 enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatz. Hierdurch wird die international anerkannte Vorgehensweise zur Bestimmung und Prüfung von Fremdvergleichspreisen im AStG deklaratorisch, konkretisierend und nachvollziehbar aufgenommen.“<sup>xix</sup>

§ 1 Absatz 3 Satz 1 AStG lautet: „Für die Bestimmung der dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreise (Fremdvergleichspreise) für eine Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 sind die tatsächlichen Verhältnisse maßgebend, die dem jeweiligen Geschäftsvorfall zugrunde liegen.“ Der Begriff des Fremdvergleichspreises wird in Satz 1 legal definiert als dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Verrechnungspreis. In der Gesetzesbegründung heißt es hierzu: „Zugleich wird eine Legaldefinition des Fremdvergleichspreises vorgenommen, um deutlich zu machen, dass es sich bei § 1 um eine Korrekturmöglichkeit handelt. Der Steuerpflichtige kann auf der ersten Stufe seiner Einkünfteermittlung Verrechnungspreise ansetzen, die in einem zweiten Schritt im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes zu überprüfen und bis zur fristgerechten Abgabe der Steuererklärung anzupassen sind. Hier ist ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Verrechnungspreis, der zur Verdeutlichung als Fremdvergleichspreis bezeichnet wird, zu ermitteln und der Besteuerung zugrunde zu legen.“<sup>xx</sup> Zu Satz 1 heißt es ferner: „Durch Satz 1 wird verdeutlicht, dass für die Bestimmung von fremdüblichen Verrechnungspreisen, also dem jeweiligen Fremdvergleichspreis, die tatsächlichen Verhältnisse, die dem jeweiligen zu untersuchenden Geschäftsvorfall zugrunde liegen und die preisrelevant sind, festzustellen sind.“<sup>xxi</sup>

§ 1 Absatz 3 Satz 2 AStG lautet: „Insbesondere ist zu berücksichtigen, von welcher an dem Geschäftsvorfall beteiligten Person welche Funktionen in Bezug auf den jeweiligen Geschäftsvorfall ausgeübt, welche Risiken diesbezüglich jeweils übernommen und welche Vermögenswerte hierfür eingesetzt werden (Funktions- und Risikoanalyse).“ In Satz 2 wird die

Funktions- und Risikoanalyse legal definiert als Analyse, von welcher an dem Geschäftsvorfall beteiligten Person welche Funktionen in Bezug auf den jeweiligen Geschäftsvorfall ausgeübt, welche Risiken diesbezüglich jeweils übernommen und welche Vermögenswerte hierfür eingesetzt werden. Ferner heißt es in der Gesetzesbegründung zu Satz 2: „Durch Satz 2 wird klargestellt, dass für die Bestimmung von Fremdvergleichspreisen insbesondere eine Funktions- und Risikoanalyse erforderlich ist (s. hierfür Abschnitt D.1.2 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).“<sup>xxii</sup> Nach Auffassung des BMF in Tz. 3.5 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 bilde den Kern der Funktions- und Risikoanalyse der Risikokontrollansatz, wonach eine Risikozuordnung auf Grundlage von Personalfunktionen zur Risikokontrolle erfolge sowie von den finanziellen Mitteln zur Risikoübernahme abhänge. Kontrolle werde 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).<sup>xxiii</sup> Es sei daher nach Auffassung des BMF zu analysieren, welche an dem Geschäftsvorfall Beteiligten die personellen Ressourcen sowie die tatsächliche Möglichkeit zur Kontrolle von Risiken und die finanziellen Mittel zur Tragung von Risiken hätten.<sup>xxiv</sup> Voraussetzung hierfür sei grundsätzlich, dass die Entscheidungsträger die notwendigen Erfahrungen und Kompetenzen hätten und über eine ausreichende Informationsbasis verfügten.<sup>xxv</sup>

§ 1 Absatz 3 Satz 3 AStG lautet: „Die Verhältnisse im Sinne der Sätze 1 und 2 bilden den Maßstab für die Feststellung der Vergleichbarkeit des zu untersuchenden Geschäftsvorfalls mit Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Dritten (Vergleichbarkeitsanalyse); die diesen Geschäftsvorfällen zugrunde liegenden Verhältnisse sind in entsprechender Anwendung der Sätze 1 und 2 maßgebend, soweit dies möglich ist.“ In Satz 3 wird die Vergleichbarkeitsanalyse legal definiert als die Feststellung der Vergleichbarkeit des zu untersuchenden Geschäftsvorfalls mit Geschäftsvorfällen zwischen voneinander unabhängigen Dritten. Zu Satz 3 heißt es in der Gesetzesbegründung insbesondere: „Durch Satz 3 wird sichergestellt, dass die nach den vorhergehenden Sätzen festgestellten tatsächlichen Verhältnisse auf Seiten der einander nahestehenden Geschäftspartner zum Fremdvergleich heranzuziehen sind. Maßstab ist somit der am konkreten Geschäft zu vollziehende Fremdvergleich. Das heißt, dass Geschäftsvorfälle voneinander unabhängiger Dritter zum Zeitpunkt von deren Vereinbarung zu ermitteln sind und deren tatsächliche Verhältnisse ebenfalls festzustellen sind, die es dann mit den festgestellten Verhältnissen des zu untersuchenden Geschäftsvorfallen zu vergleichen gilt; mithin ist eine Vergleichbarkeitsanalyse

durchzuführen (Tz. 3.1 ff. OECD-Verrechnungspreisleitlinien).<sup>xxvi</sup> Diese Prämisse der tatsächlichen Verhältnisse gilt zudem für die Aufteilung von Standortvorteilen. Hierbei habe ebenfalls eine konkret sachbezogene Aufteilung nach einzelfallkonkretisierten Maßgaben anhand der jeweiligen Funktionen, Risiken, eingesetzten Wirtschaftsgüter und realistisch verfügbaren Handlungsalternativen zu erfolgen und nicht eine pauschale hälftige Aufteilung der Standortvorteile.<sup>xxvii</sup>

§ 1 Absatz 3 Satz 4 AStG lautet: „Abzustellen ist auf die Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalls.“ Satz 4 ist neu. Hierzu heißt es in der Gesetzesbegründung insbesondere: „Den zu untersuchenden Geschäftsvorfällen und den zum Vergleich heranzuziehenden Geschäftsvorfällen sind daher diejenigen Verhältnisse einschließlich objektiv vorhersehbarer zukünftiger Entwicklungen zugrunde zu legen, die im Zeitpunkt der Vereinbarung des jeweiligen Geschäftsvorfalls bestanden haben; die zum Vergleich heranzuziehenden Geschäftsvorfälle dürfen jedoch nur insoweit berücksichtigt werden, als diese im Zeitpunkt der Vereinbarung des zu untersuchenden Geschäftsvorfalls bereits vereinbart worden waren.“<sup>xxviii</sup> Diese Regelung bedeute nach Literaturauffassung jedoch nicht, dass nunmehr der sog. Price Setting Approach vorgeschrieben sei; vielmehr bleibe der sog. Price Outcome Approach anwendbar.<sup>xxix</sup> Zum maßgeblichen Zeitpunkt heißt es: „Maßgebender Zeitpunkt für den Fremdvergleich ist der Abschluss des Vertrages, der der Gewährung des Vermögensvorteils zugrunde liegt (siehe auch OECD-Verrechnungspreisleitlinien, Tz. 3.69, 5.27 ff.).“<sup>xxx</sup> Damit ist maßgeblicher Zeitpunkt für den Fremdvergleich der Abschluss des Kausalgeschäfts.

§ 1 Absatz 3 Satz 5 AStG lautet: „Der Fremdvergleichspreis ist grundsätzlich nach der im Hinblick auf die Vergleichbarkeitsanalyse und die Verfügbarkeit von Werten zu vergleichbaren Geschäftsvorfällen voneinander unabhängiger Dritter am besten geeigneten Verrechnungspreismethode zu bestimmen.“ Mit Satz 5 wird das Drei-Stufen-Modell aufgegeben sowie die am besten geeigneten Verrechnungspreismethoden zum Maßstab erhoben. In der Gesetzesbegründung zu Satz 5 werden einzelne Verrechnungspreismethoden erwähnt, ohne dass ihre Aufzählung abschließend ist.<sup>xxxi</sup> Insbesondere könne im Einzelfall zudem eine Kombination von Methoden angebracht sein.<sup>xxxii</sup> Bei gleich zuverlässiger Anwendung bleibe es dabei, dass die Preisvergleichsmethode Vorrang habe.<sup>xxxiii</sup>

§ 1 Absatz 3 Satz 6 AStG lautet: „Unterschiede zwischen den Verhältnissen der zum Vergleich herangezogenen Geschäftsvorfälle zwischen voneinander unabhängigen Dritten und den dem zu untersuchenden Geschäftsvorfall zugrunde liegenden Verhältnissen, die die Anwendung der Verrechnungspreismethode beeinflussen können, sind durch sachgerechte Anpassungen zu beseitigen, sofern dies möglich ist; dies gilt nur, wenn dadurch die Vergleichbarkeit erhöht wird.“ Nach Satz 6 können sachgerechte Anpassungen vorgenommen werden. Zu Satz 6 heißt es in der Gesetzesbegründung insbesondere: „Gemäß Satz 6 heißt vergleichbar sein, dass keiner der Unterschiede (sofern vorhanden) zwischen den im Rahmen der Methode verglichenen Gegebenheiten die untersuchten Bedingungen beeinflussen kann, oder dass hinreichend genaue Anpassungen erfolgen können, um die Auswirkung dieser Unterschiede auszuschließen (Tz. 3.47 OECD-Verrechnungspreisleitlinien). Vergleichbarkeitsanpassungen sollten nur dann in Betracht gezogen werden, wenn damit zu rechnen ist, dass sie die Verlässlichkeit der Ergebnisse erhöhen.“<sup>xxxiv</sup>

§ 1 Absatz 3 Satz 7 AStG lautet: „Können keine Vergleichswerte festgestellt werden, ist für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises ein hypothetischer Fremdvergleich unter Beachtung des Absatzes 1 Satz 3 aus Sicht des Leistenden und des jeweiligen Leistungsempfängers anhand ökonomisch anerkannter Bewertungsmethoden durchzuführen.“ Satz 7 soll inhaltlich § 1 Absatz 3 Satz 5 AStG a. F. entsprechen.<sup>xxxv</sup> Allerdings wird nunmehr im Rahmen des hypothetischen Fremdvergleichs keine Bewertungsmethode vorgegeben. Abgestellt werde vielmehr auf Bewertungsmethoden, die ökonomisch anerkannte seien.<sup>xxxvi</sup> Die Gesetzesbegründung stellt klar: „Dabei kann aus OECD-Sicht eine solche Bewertungsmethode im Rahmen einer Verrechnungspreismethode, insbesondere der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode, oder als eigenständige Bewertungstechnik angewendet werden.“<sup>xxxvii</sup> Nach Auffassung des BMF in Tz. 3.13 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 könne es sich bei ökonomisch anerkannten Bewertungsmethoden insbesondere um Ertragswertmethoden und Discounted-Cashflow-Methoden, die auf dem abgezinsten Wert prognostizierter zukünftiger Einnahmeströme oder Cashflows des Bewertungsobjekts basierten, handeln. Allerdings erforderten grundsätzlich alle anerkannten Bewertungsmethoden insbesondere hinsichtlich finanzieller Prognosen, Wachstumsraten, Abzinsungssätzen, Lebens- oder Nutzungsdauern und steuerlicher Effekte realistische und verlässliche Werte.<sup>xxxviii</sup> Als Anhaltspunkt für den Fremdvergleichspreis könne nach Auffassung des BMF ein nach §§ 9, 11 Absatz 2 Satz 2 Bewertungsgesetz (BewG) ermittelter gemeiner Wert für Anteile an Kapitalgesellschaften, Beteiligungen an Personengesellschaften

oder Vermögensmassen dienen.<sup>xxxix</sup> Der Substanzwert nach § 11 Absatz 2 Satz 3 BewG sei hingegen regelmäßig kein Fremdvergleichspreis.<sup>xl</sup> Zum Beispiel bei Schätzungen wegen mangelnder Mitwirkung des Steuerpflichtigen, bei erheblichen Schwierigkeiten bei der Ermittlung von künftigen Ergebnissen auf den Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls oder nicht plausiblen Prognoserechnungen im Rahmen des Fremdvergleichsgrundsatzes könne zudem das vereinfachte Ertragswertverfahren nach §§ 199 ff. BewG angewandt werden.<sup>xli</sup>

§ 1 Absatz 3a Satz 1 AStG lautet: „Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes führt regelmäßig zu einer Bandbreite von Werten.“ § 1 Absatz 3a Satz 1 enthält den Gedanken der Bandbreite, der sich bereits in § 1 Absatz 3 Satz 1 AStG a. F. findet.<sup>xlii</sup> § 1 Absatz 3a Satz 2 AStG lautet: „Diese Bandbreite ist einzuengen, wenn nach Anwendung von Absatz 3 Satz 6 Unterschiede in der Vergleichbarkeit verbleiben.“ Satz 2 regelt die Pflicht zur Bandbreiteneinengung. Hierzu heißt es in der Gesetzesbegründung: „Sind mehrere Werte vorhanden und bestehen Unterschiede in der Vergleichbarkeit, so ist nach Satz 2 die sich ergebende Bandbreite einzuengen (Tz. 3.56 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).“<sup>xliii</sup> Fraglich bleibe nach Literaturmeinung, ob die Werte mit einem relativ geringeren Grad an Vergleichbarkeit bereits vor Durchführung der Bandbreiteneinengung auszuschließen seien, sodass lediglich die Werte mit einem verhältnismäßig gleichen Grad an Vergleichbarkeit einzuengen seien (so die Gesetzesbegründung) oder ob sie erst durch die Einengung ausgeschlossen würden (so der Wortlaut von Abs. 3a).<sup>xliv</sup> § 1 Absatz 3a Satz 3 AStG lautet: „Bieten diese Werte selbst keine Anhaltspunkte für eine bestimmte Einengung, so bleiben aus dieser Bandbreite das Viertel der kleinsten und das Viertel der größten Werte unberücksichtigt.“ Satz 3 regelt, wie die Einengung vorzunehmen ist: Böten hiernach die verbleibenden Werte selbst keinen Anhaltspunkt für eine bestimmte Einengung, finde die Interquartilmethode Anwendung.<sup>xlv</sup> Fraglich sei jedoch nach einer Auffassung in der Literatur, nach welchen Grundsätzen die Einengung der Bandbreite erfolgen solle. Denn wenn die der Bandbreite zugrundliegenden Werte einen Anhaltspunkt für eine bestimmte Einengung böten, sei der Umfang der Einengung gesetzlich nicht geregelt, sodass jede minimale Einengung genüge.<sup>xlii</sup> § 1 Absatz 3a Satz 4 AStG lautet: „Lieg der vom Steuerpflichtigen für seine Einkünfteermittlung verwendete Wert außerhalb der Bandbreite gemäß Satz 1 oder der eingeengten Bandbreite, ist der Median maßgeblich, wenn der Steuerpflichtige nicht glaubhaft macht, dass ein anderer Wert innerhalb der Bandbreite dem Fremdvergleichsgrundsatz besser entspricht.“ Satz 4 entspricht inhaltlich § 1 Absatz 3 Satz 4 AStG a. F..<sup>xlvii</sup> In der Gesetzesbegründung heißt es hierzu: „Es erfolgt eine redaktionelle Anpassung und dem

Steuerpflichtigen wird eine Nachweismöglichkeit eingeräumt darzulegen, weshalb ein anderer Wert dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht. Eine inhaltliche Änderung geht damit nicht einher. (...).<sup>“xlviii</sup> Dieser Satz wurde durch das ATAD-Umsetzungsgesetz geändert, indem die Wörter „dem Fremdvergleichsgrundsatz“ durch die Wörter „innerhalb der Bandbreite dem Fremdvergleichsgrundsatz besser“ ersetzt wurden. Dies wurde wie folgt begründet: „Die im Gesetzentwurf vorgesehene Formulierung soll nach der Begründung des Gesetzentwurfs keine inhaltliche Änderung herbeiführen, aber dem Steuerpflichtigen erstmals die Möglichkeit einräumen, einen vom Median abweichenden Wert (innerhalb der Bandbreite) glaubhaft zu machen. Da grundsätzlich alle Werte innerhalb der Bandbreite eine ungefähr gleich große Wahrscheinlichkeit für sich beanspruchen können, wäre dem Gesetzentwurf zufolge der Steuerpflichtige nicht gehindert, den für ihn günstigsten Wert innerhalb der Bandbreite zu vertreten. Dieser Wert wäre ohne Weiteres glaubhaft. Damit würde aber der vom Gesetz vorgesehene Regelfall (Ansatz des Median) in der Praxis zur Ausnahme, wenn der Steuerpflichtige zunächst – ohne sachliche Begründung – einen Wert außerhalb der Bandbreite verwenden würde. Aus diesem Grund muss der Steuerpflichtige Gründe vortragen, dass ein anderer Wertansatz innerhalb der Bandbreite besser dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht als der Median.“<sup>“xlix</sup>

§ 1 Absatz 3a Satz 5 AStG lautet: „Bei der Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs nach Absatz 3 Satz 7 ergibt sich regelmäßig aus dem Mindestpreis des Leistenden und dem Höchstpreis des Leistungsempfängers ein Einigungsbereich.“ Satz 5 greift für den hypothetischen Fremdvergleich § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG a. F. auf.<sup>1</sup> § 1 Absatz 3a Satz 6 AStG lautet: „In den Fällen des Satzes 5 ist der Mittelwert des Einigungsbereichs zugrunde zu legen, wenn der Steuerpflichtige nicht glaubhaft macht, dass ein anderer Wert innerhalb des Einigungsbereichs dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht.“ Inhaltlich entspricht Satz 6 § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG a. F..<sup>“li</sup>

§ 1 Absatz 3b AStG regelt die Funktionsverlagerung. Auf diese wird hier nicht eingegangen.

§ 1 Absatz 3c AStG ist neu und regelt die wesentlichen Ergebnisse von BEPS Bericht 8: die Definition immaterieller Werte (Sätze 1 und 2), das DEMPE-Konzept (Sätze 3 und 4) sowie die reine Finanzierung der im Hinblick auf den immateriellen Wert auszuübenden Funktionen (Satz 5). Nach der Gesetzesbegründung war Grundlage der Verrechnungspreisprüfung immaterieller Werte jedoch bereits bisher die wirtschaftliche Betrachtungsweise.<sup>“lii</sup> Dies

bestätigt die in der Dissertation der Verfasserin (zum kostenlosen Download der Dissertation können Sie diesem Link folgen: <https://shariatmadari.de/>) vertretene Auffassung im Grundsatz. Daher wird im Hinblick auf § 1 Absatz 3c AStG lediglich auf die Ausführungen zur Definition immaterieller Werte, zum DEMPE-Konzept sowie zur reinen Finanzierung eines immateriellen Werts in der Dissertation der Verfasserin verwiesen.

Etwas näher einzugehen ist an dieser Stelle jedoch auf Absatz 3c Sätze 1 und 2: Zunächst fällt auf, dass die Definition immaterieller Werte von derjenigen in Tz. 6.6 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 im Wortlaut abweicht, der neue Begriff der „immateriellen Werte“ jedoch übernommen wurde. In Tz. 6.6 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 lautet die Definition: „etwas (...), das weder ein materieller Vermögenswert noch ein finanzieller Vermögenswert<sup>2</sup> ist, das man zur Nutzung in Geschäftstätigkeiten besitzen oder kontrollieren kann und dessen Nutzung oder Übertragung bei einem Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vergütet worden wäre.“<sup>lili</sup> Die Fußnote 2 der Tz. 6.6 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 enthält ferner folgenden Text: „Im Sinne dieser Ziffer bezieht sich der Begriff „Finanzieller Vermögenswert“ auf jeden Vermögenswert, bei dem es sich um liquide Mittel, ein Eigenkapitalinstrument, ein vertragliches Recht bzw. eine vertragliche Verpflichtung, liquide Mittel oder einen anderen finanziellen Vermögenswert zu erhalten oder finanzielle Vermögenswerte bzw. Verbindlichkeiten zu tauschen, oder ein derivatives Finanzinstrument handelt. Beispiele hierfür sind Anleihen, Bankeinlagen, Aktien, Beteiligungen, nicht börsengehandelte oder börsengehandelte unbedingte Termingeschäfte und Swaps.“<sup>liv</sup> Die Definition in § 1 Absatz 3c Sätze 1 und 2 AStG lautet hingegen: „Die Übertragung oder Überlassung zur Nutzung eines immateriellen Werts ist zu vergüten, wenn diese auf der Grundlage einer Geschäftsbeziehung im Sinne des Absatzes 4 erfolgt und hiermit eine finanzielle Auswirkung für den Übernehmer, den Nutzenden, den Übertragenden oder den Überlassenden verbunden ist. Immaterielle Werte sind Vermögenswerte,

1. die weder materielle Wirtschaftsgüter oder Beteiligungen noch Finanzanlagen sind,
2. die Gegenstand eines Geschäftsvorfalls sein können, ohne einzeln übertragbar sein zu müssen, und
3. die einer Person eine tatsächliche oder rechtliche Position über diesen Vermögenswert vermitteln können.“

Zunächst kann festgestellt werden, dass die Voraussetzung nach der Definition in Tz. 6.6 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 „dessen Nutzung oder Übertragung bei einem

Geschäftsvorfall zwischen unabhängigen Unternehmen unter vergleichbaren Umständen vergütet worden wäre“ in Absatz 3c nicht im Rahmen der Legaldefinition des Satzes 2 geregelt wurde, sondern vorweg im Satz 1. Dies lässt darauf schließen, dass es nicht dem Willen des Gesetzgebers entspricht, diese Voraussetzung als Voraussetzung der Legaldefinition immaterieller Werte zu regeln, sondern als Voraussetzung der Vergütung der Übertragung oder Überlassung zur Nutzung immaterieller Werte. Dennoch trägt der Gesetzgeber mit § 1 Absatz 3c Satz 2 Nr. 2 AStG dem Gedanken Rechnung, der in dieser Voraussetzung zum Ausdruck kommt und insbesondere im Kontext mit dem Geschäfts- oder Firmenwert steht. Ferner konkretisiert er mit Satz 1, in welchen Fällen er diese Voraussetzung nach Tz. 6.6 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 im deutschen Recht als gegeben ansieht. Zur finanziellen Auswirkung heißt es in der Gesetzesbegründung: „Mithin nur dann, wenn bspw. der Übertragende nicht auf ein Entgelt verzichten würde, weil der immaterielle Wert zum Beispiel zur Generierung von Cashflows beigetragen hat und auch in Zukunft beitragen würde. Zugleich müsste auch der Übernehmende bereit sein, ein Entgelt zu entrichten. Würde er den immateriellen Wert, bspw. Know-how, kostenlos nutzen können, weil bspw. das Know-how bekannt ist, oder würde sich dieser nicht beim Übernehmenden wirtschaftlich auswirken, so wäre die Entrichtung eines Entgelts irrational. Eine finanzielle Auswirkung auf Grund eines solchen immateriellen Werts würde sich nicht einstellen. Es ist daher in jedem Einzelfall genau zu würdigen, ob mit einem immateriellen Wert eine finanzielle Auswirkung verbunden ist und die Übertragung bzw. Überlassung zwischen fremden Dritten vergütet würde (Tz. 6.6 OECD-Verrechnungspreisleitlinien).“ Aus dem Gesetzeswortlaut sowie dieser Begründung ergibt sich zunächst, dass die Worte „den Übernehmer, den Nutzenden, den Übertragenden oder den Überlassenden“ den Begriffen „Übertragung oder Überlassung zur Nutzung“ jeweils wie folgt zuzuordnen sind: Dem Begriff „Übertragung“ sind das Wortpaar „Übernehmer“ sowie „Übertragender“ zuzuordnen. Dem Begriff „Überlassung zur Nutzung“ sind das Wortpaar „Nutzender“ sowie „Überlassender“ zuzuordnen. Ferner ergibt sich aus dem Gesetzeswortlaut sowie der Begründung, dass sich die finanzielle Auswirkung auf beiden Seiten einstellen muss, andernfalls hätte der Gesetzgeber in der Gesetzesbegründung nicht das Wort „Zugleich“ verwendet. Im Einklang mit der Definition in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 wird in § 1 Absatz 3c Satz 2 AStG der Begriff „Vermögenswerte“ verwendet. Die Voraussetzung „weder ein materieller Vermögenswert noch ein finanzieller Vermögenswert“ hat der Gesetzgeber in Nr. 1 mit „weder materielle Wirtschaftsgüter oder Beteiligungen noch Finanzanlagen“ lediglich an das deutsche Recht angepasst. Ausdrücklich geregelt hat er im Einklang mit Tz. 6.8 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 mit Nr. 2, dass es einer

Separierbarkeit nicht bedarf. Die Voraussetzung „das man zur Nutzung in Geschäftstätigkeiten besitzen oder kontrollieren kann“ hat der Gesetzgeber in das deutsche Recht schließlich lediglich eingepasst in Nr. 3 mit „die einer Person eine tatsächliche oder rechtliche Position über diesen Vermögenswert vermitteln können“.

Für das in den Sätzen 3 und 4 folgende DEMPE-Konzept ist nach dem Willen des Gesetzgebers eine eigene Funktions- und Risikoanalyse erforderlich.<sup>lv</sup> Ferner wurde durch das ATAD-Umsetzungsgesetz der Satz 4 dieses Absatzes später geändert. Hier wurden die Wörter „hierzu Vermögenswerte einsetzt oder Risiken übernimmt“ durch die Wörter „hierzu Vermögenswerte einsetzt und Risiken übernimmt“ ersetzt. Dies wurde wie folgt begründet: „Die Regelung wird redaktionell angepasst. § 1 Absatz 3c Satz 4 AStG-E soll durch das AbzStEntModG (vgl. Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer, S. 20) eingeführt werden. Die oben neugefasste Formulierung ist bereits, in Anlehnung an die OECD Verrechnungspreisleitlinien, in der Gesetzesbegründung zu § 1 Absatz 3c Satz 4 AStG-E des AbzStEntModG (vgl. Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer, S. 86) entsprechend enthalten. Auch der im Rahmen des im AbzStEntModG neugefasste § 1 Absatz 3 Satz 2 AStG-E nennt bei der Definition der Funktions- und Risikoanalyse Vermögenswerte und Risiken kumulativ.“<sup>lvi</sup>

Zur reinen Finanzierung der im Hinblick auf den immateriellen Wert auszuübenden Funktionen nach Satz 5 ist anzumerken, dass es sich hierbei nicht um eine DEMPE-Funktion handelt und diese folglich nicht zum Ertrag aus dem finanzierten immateriellen Wert berechtigt; vielmehr sind hierfür lediglich unter Beachtung von § 1 Absatz 3d AStG angemessene Zinsen zu bestimmen.<sup>lvii</sup>

Kritik wird in der Literatur daran geübt, dass das BMF in Tz. 6.2 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 ankündige, auf alle offenen Fälle die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 anzuwenden, und dies auf die (vermeintliche) Fremdüblichkeit des DEMPE-Konzepts stütze.<sup>lviii</sup> Sowohl die zwingende Fremdüblichkeit des DEMPE-Konzepts wird bestritten als auch, dass das DEMPE-Konzept bereits vor seiner Kodifizierung in § 1 Absatz 3c AStG in sonstiger Weise Bestandteil des deutschen Steuerrechts gewesen sei; vielmehr handele es sich um eine echte Neuerung.<sup>lix</sup> Im Übrigen habe der Gesetzgeber für die Neuregelung gemäß § 1 Absatz 3c AStG explizite Vorgaben hinsichtlich ihrer zeitlichen

Anwendbarkeit getroffen, womit der Wille des Gesetzgebers in Bezug auf die zeitliche Anwendbarkeit des DEMPE-Konzepts klar zum Ausdruck komme.<sup>lx</sup> Dieser Auffassung ist nicht zu folgen. Der Fremdvergleichsgrundsatz ist lediglich bedingt ein empirischer Maßstab; bei ihm handelt es sich vielmehr in erster Linie um einen normativen Maßstab.<sup>lxii</sup> Daher spielt es hier keine Rolle, dass fremde Dritte Vereinbarungen treffen, die der aus dem DEMPE-Konzept resultierenden Aufteilung von Erträgen eindeutig widersprechen. Spätestens seit den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, wenn nicht bereits seit der Veröffentlichung der BEPS Berichte am 05.10.2015, ist dieser normative Maßstab in Form des DEMPE-Konzepts auch konkretisiert worden und stand als Auslegungshilfe für die Auslegung von § 1 Absatz 1 Satz 1 AStG zur Verfügung. Ein Vertrauen ist jedoch jedenfalls dann nicht schutzwürdig, wenn in dem Zeitpunkt, auf den die Änderung der Auslegung einwirkt, mit einer entsprechenden Auslegungsänderung zu rechnen war.<sup>lxiii</sup> Allerdings besteht ohnehin kein Vertrauen in eine bestimmte Auslegung durch Finanzverwaltung oder Rechtsprechung.<sup>lxviii</sup> Gegen eine bloße Auslegungsänderung spricht nicht, dass der Gesetzgeber das DEMPE-Konzept nunmehr ausdrücklich normiert hat. Denn es steht dem Gesetzgeber frei, auch dasjenige klarstellend zu normieren, was andernfalls durch Auslegung unter Zuhilfenahme insbesondere der jeweils aktuellen OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu ermitteln wäre. Er kommt damit in dem normierten Bereich einem Wunsch nach, der häufig geäußert wird: Dem Wunsch nach Steigerung der Rechtssicherheit. Im Hinblick darauf, dass es sich bereits bei § 1 AStG a. F. um die Kodifizierung des international anerkannten Fremdvergleichsgrundsatzes handelte, der gerade aus dem Grund kodifiziert wurde, um ein international harmonisiertes Vorgehen zu erreichen, war spätestens mit der Veröffentlichung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 zudem damit zu rechnen, dass diese in Deutschland als Auslegungshilfe zur Auslegung des § 1 Absatz 1 Satz 1 AStG herangezogen werden könnten. Hätte der Gesetzgeber die Anwendung der klarstellenden Norm rückwirkend angeordnet und die Auslegung nicht der Rechtsprechung überlassen, hätte es sich tatsächlich um den Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot bei einer echten Rückwirkung gehandelt. Hierzu hat das Bundesverfassungsgericht mit Beschluss vom 17.12.2013 - 1 BvL 5/08 - nämlich bereits entschieden, dass für den Fall, dass eine Regelung verschiedene Auslegungen zulasse, die Auslegungsoffenheit eine solche Qualität erreichen müsse, dass sie einer unklaren oder verworrenen Rechtslage entspreche und daher dem Entstehen eines schutzwürdigen Vertrauens entgegenstünde sowie den Gesetzgeber berechtige, eine klärende Neuregelung auf die Vergangenheit zu erstrecken.<sup>lxiv</sup> Andernfalls würde jede Auslegungsproblematik dem Gesetzgeber einen "Freibrief" verschaffen für rückwirkende Gesetzesänderungen und ihm die

Möglichkeit verschaffen, die vom Grundgesetz der Rechtsprechung vorbehaltene Befugnis zur Gesetzesauslegung zu unterlaufen.<sup>lxv</sup> Dies berge zudem das Risiko der Umkehrung des Regel-Ausnahme-Verhältnisses bei echter Rückwirkung.<sup>lxvi</sup> Das hat der Gesetzgeber hier jedoch nicht getan. Denn er hat die Anwendung auch des § 1 Absatz 3c AStG erstmals für die Einkommen- und Körperschaftsteuer für den Veranlagungszeitraum 2022 vorgeschrieben. Damit liegt keine echte Rückwirkung vor. Lediglich die Finanzverwaltung schreibt in Tz. 6.2 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023, dass die Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 mit Ausnahme der Regelungen zur Funktionsverlagerung (Kapitel I.) auf alle offenen Fälle anzuwenden seien. Dies stellt jedoch lediglich die Auslegung und Auffassung der Finanzverwaltung dar und bindet insbesondere nicht die Gerichte. Eine Zulässigkeit der Rechtsfortbildung innerhalb des Wortlauts, also der Auslegung, durch die Finanzverwaltung und in Zukunft gegebenenfalls die Rechtsprechung hingegen entspricht allerdings der herrschenden Meinung. Die Auslegung von Steuergesetzen ist weder ein Verstoß gegen das Demokratieprinzip, den Vorrang des Gesetzes, das Gewaltenteilungsprinzip noch gegen das Bestimmtheitserfordernis und erst recht nicht gegen die einfachgesetzliche Norm des § 85 Satz 1 AO, die das verfassungsrechtliche Demokratieprinzip und die Gleichheit lediglich auf das Besteuerungsverfahren überträgt.<sup>lxvii</sup> Allenfalls das Gebot der gleichen Rechtsanwendung aus Artikel 3 Absatz 1 i. V. m. Artikel 20 Absatz 3 GG könnte hier verletzt sein. Allerdings besteht kein Anspruch auf Fortführung einer als nicht mehr richtig erkannten Rechtsauslegung gegenüber Finanzverwaltung und Rechtsprechung.<sup>lxviii</sup> Die Grenze der Willkür wird in den Fällen der geänderten Rechtsauslegung erst dann überschritten, wenn ihre Gründe nicht nachvollziehbar sind und sie sich als Entscheidung ohne Linie erweist, die aus dem heiteren Himmel erfolgt.<sup>lxix</sup> Jedenfalls für den Zeitraum ab Veröffentlichung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017, wenn nicht gar ab Veröffentlichung der BEPS Berichte am 05.10.2015, liegen hingegen nachvollziehbare Gründe für die geänderte Rechtsauslegung vor. Mithin mangelt es bereits an einem Eingriff in dieses Recht. Die Rechtsauslegungsänderung ist eine Frage der Selbstbindung der Verwaltung bzw. später gegebenenfalls des Gerichts, jedoch nicht der Rückwirkung, die unterschiedslos an jedes staatliche Handeln anzulegen wäre.<sup>lxix</sup> Bei ihr geht es - im Gegensatz zur Gesetzesänderung - um einen Konflikt zwischen Rechtssicherheit und materiell-rechtlicher Richtigkeit, bei dem das Grundgesetz konsequent Vertrauensschutzaspekte zurücktreten lässt.<sup>lxxi</sup> Diese Grundsätze gelten für die Auslegung durch die Verwaltung - nicht jedoch ihre Verwaltungsakte (vgl. §§ 130 ff. AO, §§ 48 ff. VwGO) – und die Gerichte gleichermaßen. Denn beide sind nach Artikel 20 Absatz 3 GG an Gesetz und Recht gebunden. Richtig ist ebenfalls, dass neu gefundene materiell-rechtliche Richtigkeit ex

tunc gilt.<sup>lxxii</sup> Die Forderung einer Abweichung hiervon aus Billigkeitsgründen im Sinne einer abweichenden zeitlichen Anwendbarkeit ist an den Gesetzgeber zu richten, dem eine solche Entscheidung frei stünde.<sup>lxxiii</sup> Auf der Stufe der Auslegung des § 1 AStG kommt es ferner auf die Frage der statischen oder dynamischen Auslegung von Doppelbesteuerungsabkommen nicht an. Rechtsgrundlage der Besteuerung war § 1 AStG a. F.. Doppelbesteuerungsabkommen beschränken dieses Besteuerungsrecht lediglich. Daher soll hier auf diese Frage nicht näher eingegangen werden und lediglich der Hinweis erfolgen, dass § 1 AStG in den Fällen, in denen kein Doppelbesteuerungsabkommen existiert, ebenfalls zur Anwendung kommt.

§ 1 Absätze 3d und 3e AStG wurden durch das Wachstumschancengesetz vom 27. März 2024 (BGBl. 2024 I Nr. 108) neu eingeführt und regeln Finanzierungstransaktionen. Finanzierungstransaktionen sind spezielle, wenn auch sehr praxisrelevante, Geschäftsvorfälle. Solche speziellen Geschäftsvorfälle sollen hier nicht behandelt werden. Daher wird auf diese Änderungen nicht eingegangen.

Des Weiteren ist § 1a AStG zu erörtern. § 1a AStG trägt die amtliche Überschrift „Preisanpassungsklausel“. Zu § 1a AStG ist zunächst zu bemerken, dass die Sätze 1 und 2 inhaltlich § 1 Absatz 3 Sätze 11 und 12 AStG a. F. entsprechen, während die Sätze 3 bis 6 keine Entsprechung in § 1 Absatz 3 AStG a. F. finden.<sup>lxxiv</sup> Ebeling vertritt die Auffassung, dass das BMF in Tz. 3.52 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise klarstelle, dass es bezüglich der OECD-Vorgaben zu schwer zu bewertenden immateriellen Werten anderer Auffassung sei und daher Tz. 6.186–6.195 OECD-Verrechnungspreisleitlinien für die deutsche Finanzverwaltung unbeachtlich seien und die Preisanpassungsklausel nach § 1a AStG maßgeblich sei.<sup>lxxv</sup> Tz. 3.52 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023, identisch mit der Fassung vom 14.07.2021, lautet jedoch lediglich: „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.“ Nach Auffassung des BMF ist also lediglich die Differenzierung von immateriellen Werten in schwer zu bewertende immaterielle Werte und andere immaterielle Werte unbeachtlich. Außerdem wird dies damit begründet, dass § 1a AStG eine eigenständige Preisanpassungsklausel regele. Nach Auffassung der Verfasserin stellt das BMF damit lediglich klar, dass schwer zu bewertende immaterielle Werte ausschließlich im Zusammenhang mit der Preisanpassungsklausel stünden, dort jedoch auf ihre Problematik gerade eingegangen werde. Daher ist Grotherr zuzustimmen, der die Auffassung vertritt, dass

es sich nach der Auffassung des BMF bei den wesentlichen immateriellen Werten oder Vorteilen nicht zwingend um schwer zu bewertende immaterielle Werte i. S. d. Tz. 6.189 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien handeln müsse, sondern auch andere immaterielle Werte von der Preisanzupassungsklausel erfasst seien.<sup>lxxvi</sup>

§ 1a Satz 1 AStG lautet: „Sind wesentliche immaterielle Werte oder Vorteile Gegenstand einer Geschäftsbeziehung und weicht die tatsächliche spätere Gewinnentwicklung erheblich von der Gewinnerwartung ab, die der Verrechnungspreisbestimmung zugrunde lag, ist widerlegbar zu vermuten, dass zum Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses Unsicherheiten im Hinblick auf die Verrechnungspreisvereinbarung bestanden und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten.“ In Satz 1 fällt zunächst auf, dass es hier nicht mehr heißt „wesentliche immaterielle Wirtschaftsgüter und Vorteile“, sondern nunmehr „wesentliche immaterielle Werte oder Vorteile“. Hieraus ist zunächst ersichtlich, dass hier die Voraussetzung eines Wirtschaftsguts nicht erforderlich ist, weshalb der Begriff „Werte“ verwendet wird.<sup>lxxvii</sup> Außerdem ergibt sich aus der Verwendung des Begriffs „oder“ zwischen den Begriffen „Werte“ und „Vorteile“, dass diese alternativ vorliegen können. Schließlich wurde der Begriff „Gewinnentwicklung“ durch den Begriff „Gewinnerwartung“ ersetzt. Dies geschah lediglich aus redaktionellen Gründen.<sup>lxxviii</sup> Die Gesetzesbegründung stellt zudem zum Begriff der wesentlichen immateriellen Werte klar, dass sich dieser Begriff im Rahmen einer Funktionsverlagerung nach § 1 Absatz 5 FVerlV a. F. richte.<sup>lxxix</sup> § 1 Absatz 5 FVerlV a. F., also in der Fassung der Verordnung vom 12.08.2008 (BGBl. I S. 1680), die durch Artikel 24 d. G. v. 26. Juni 2013 (BGBl. I S. 1809) geändert worden ist, wurde aufgehoben durch § 10 V. v. 18.10.2022 BGBl. I S. 1803 (Nr. 38) und gleichzeitig wurde § 1 Absatz 3 FVerlV i. d. F. V. v. 18.10.2022 BGBl. I S. 1803 (Nr. 38) eingeführt, der im Hinblick auf den Begriff der wesentlichen immateriellen Werte im Wesentlichen mit der Vorgängerregelung übereinstimmt. Im Übrigen soll diese Voraussetzung insbesondere vorliegen, „wenn sie [die immateriellen Werte; Anm. d. Verf.] für das betreffende Geschäftsmodell bzw. im Rahmen des Wertschöpfungsprozesses einen maßgebenden Werttreiber darstellen.“<sup>lxxx</sup> Nach Meinung einiger sei die Regelung des § 1a AStG, abweichend von der vorherigen Gesetzeslage, grundsätzlich ebenfalls bei einem mittels des tatsächlichen Fremdvergleichs bestimmten Verrechnungspreis anwendbar.<sup>lxxxi</sup> Nach Auffassung Grotherrs werde dies in der Praxis vor allem dann relevant, wenn bei einem tatsächlichen Fremdvergleich die geschäftsvorfallbezogene Gewinnaufteilungsmethode als die am besten geeignete Verrechnungspreismethode für die Übertragung oder Überlassung eines wesentlichen

immateriellen Werts oder Vorteils Anwendung fände.<sup>lxxxii</sup> Um § 1a AStG beim tatsächlichen Fremdvergleich anwenden zu können, bedürfe es jedoch einiger Fantasie.<sup>lxxxiii</sup> Darüber hinaus habe das BMF in Tz. 3.12 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise angewiesen, dass bei immateriellen Werten oder Rechten sowie bei Funktionsverlagerungen grundsätzlich der hypothetische Fremdvergleich anzuwenden sei; was jedoch gegen den klaren Wortlaut des § 1 Absatz 3 Satz 7 und § 1 Absatz 3b verstößt.<sup>lxxxiv</sup> Richtig ist nach der hier vertretenen Auffassung, dass in § 1a Satz 1 AStG n. F. anders als in § 1 Absatz 3 Satz 11 AStG a. F. ein Verweis auf § 1 Absatz 3 Sätze 5 und 9 AStG a. F. und damit auf den hypothetischen Fremdvergleich fehlt. Allerdings heißt es in der Gesetzesbegründung, dass die Sätze 1 und 2 dem bisherigen § 1 Absatz 3 Satz 11 und 12 inhaltlich entsprächen.<sup>lxxxv</sup> Die weiteren Änderungen des Wortlauts des § 1a Satz 1 AStG n. F. sowie die Gesetzesbegründung zu Satz 1 führen ebenfalls zu keinem anderen Ergebnis. Dies widerspricht jedoch der Anwendung auf Fremdvergleichspreise, die mittels eines tatsächlichen Fremdvergleichs bestimmt wurden. Außerdem dürfte es jedenfalls bei immateriellen Werten weiterhin der Regelfall sein, dass keine Vergleichswerte festgestellt werden können (vgl. Tz. 6.146 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022), sodass nach § 1 Absatz 3 Satz 7 AStG n. F. für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises ein hypothetischer Fremdvergleich durchzuführen sein wird. Faktisch dürfte daher bei immateriellen Werten kaum mit einer Änderung zu rechnen sein. In den von Ebeling erörterten Fällen des Unternehmenskaufs mit Verweis auf Tz. 6.147 OECD-Verrechnungspreisleitlinien ist bereits nicht erkennbar, dass der Sinn und Zweck der Preisanpassungsklausel einschlägig ist. Denn in diesen Fällen droht keine Gewinnverschiebung mittels Falschbewertung. Insgesamt kann daher Grotherr zugestimmt und ergänzt werden, dass das BMF in Tz. 3.12 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023, ebenso wie bereits in den Verwaltungsgrundsätzen Verrechnungspreise vom 14.07.2021, die Auffassung vertritt, dass zudem grundsätzlich davon auszugehen sei, dass für die Bestimmung eines Fremdvergleichspreises keine Vergleichswerte festgestellt werden könnten, soweit bei Anwendung der geschäftsvorfallbezogenen Gewinnaufteilungsmethode keine Vergleichswerte für die Ermittlung von Werten festgestellt werden könnten, sodass in diesen Fällen ebenfalls grundsätzlich der Fremdvergleichspreis nach dem hypothetischen Fremdvergleich zu bestimmen sei. Es bleibt jedoch abzuwarten, wie der neue § 1a Satz 1 AStG von den Gerichten ausgelegt werden wird.

§ 1a Satz 2 AStG lautet: „Wurde eine solche Regelung nicht vereinbart und tritt bezogen auf die ersten sieben Jahre nach Geschäftsabschluss eine erhebliche Abweichung im Sinne des

Satzes 1 ein, ist für eine deshalb vorzunehmende Berichtigung nach § 1 Absatz 1 Satz 1 ein angemessener Anpassungsbetrag auf den Verrechnungspreis im achten Jahr nach Geschäftsabschluss der Besteuerung zugrunde zu legen.“ Nach wie vor ist bei vertraglicher Vereinbarung einer sachgerechten Preisanpassungsklausel die Anwendung der gesetzlichen Preisanpassungsklausel ausgeschlossen.<sup>lxxxvi</sup> In Satz 2 beträgt der Zeitraum für etwaige Preisanpassungen nun nicht mehr zehn, sondern sieben Jahre nach Geschäftsabschluss.<sup>lxxxvii</sup> Nach Grotherr werde der Ablauf des siebenjährigen Zeitraums mangels anderweitiger Präzisierung taggenau zu bestimmen sein.<sup>lxxxviii</sup> Weitere Gewinnsteigerungen in der Folgezeit könnten nicht berücksichtigt werden.<sup>lxxxix</sup> Es stünde nicht mehr im Ermessen der Finanzverwaltung, zunächst auf den Ansatz eines angemessenen Anpassungsbetrags zu verzichten, um in einem Folgejahr bei einer weiteren positiven Gewinnentwicklung einen höheren Anpassungsbetrag ansetzen zu können.<sup>xc</sup> Dieser Auffassung ist zuzustimmen. Hierfür spricht der Wortlaut des § 1a Satz 2 AStG. Zunächst muss hiernach "bezogen auf" die ersten sieben Jahre nach Geschäftsabschluss eine erhebliche Abweichung eintreten. Ferner ist das Wort "einmalig" entfallen. Dieser Begriff wurde überflüssig, da es sich um einen Zeitpunkt handelt, der nur einmal eintreten kann, und es daher keiner Klarstellung bedurfte. Entsprechendes gilt für das Wort "ursprünglichen". Schließlich heißt es in Satz 2 explizit "im" achten Jahr nach Geschäftsabschluss. Der Gesetzesbegründung zu Satz 2 lässt sich ebenfalls keine andere Intention des Gesetzgebers entnehmen.<sup>xcii</sup>

§ 1a Satz 3 AStG lautet: „Eine erhebliche Abweichung im Sinne des Satzes 1 liegt vor, wenn der unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffende Fremdvergleichspreis um mehr als 20 Prozent von diesem Verrechnungspreis abweicht.“ In Satz 3 wird der Begriff der erheblichen Abweichung nunmehr übereinstimmend mit Tz. 6.193 OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 definiert.<sup>xcii</sup> Grotherr vertritt, dass auch wenn in § 1a Satz 3 AStG lediglich auf § 1a Satz 1 AStG verwiesen werde, dennoch § 1a Satz 2 AStG ebenfalls erfasst sei, da § 1a Satz 2 AStG wiederum unmittelbar auf das Vorliegen einer erheblichen Abweichung i. S. d. § 1a Satz 1 AStG Bezug nehme.<sup>xciii</sup> Damit bilde der vereinbarte Verrechnungspreis die zahlenmäßige Basis für die 20% als Veränderungsschwelle für die Vornahme einer Einkünftekorrektur.<sup>xciv</sup>

§ 1a Satz 4 AStG lautet: „Für die Bestimmung des unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffenden Fremdvergleichspreises ist von denselben Grundsätzen auszugehen wie für die Bestimmung des Verrechnungspreises.“ Satz 4 regelt, dass „(...) für die

Ermittlung des Fremdvergleichspreises und für die Beurteilung, ob eine erhebliche Abweichung vorliegt, dieselben Grundsätze und Methoden zu verwenden sind.“<sup>xcv</sup>

§ 1a Satz 5 AStG lautet: „Eine Anpassung des Verrechnungspreises ist im Sinne des Satzes 2 angemessen, wenn sie dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Verrechnungspreis und dem unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung zutreffenden Fremdvergleichspreis entspricht.“ Ein Anpassungsbetrag ist nach Satz 5 daher angemessen, wenn er dem Betrag entspricht, in dessen Höhe der „zutreffende Fremdvergleichspreis von dem ursprünglich vereinbarten Verrechnungspreis abweicht.“<sup>xcvi</sup>

§ 1a Satz 6 AStG lautet: „Eine Anpassung erfolgt insbesondere dann nicht, wenn

1. der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass die tatsächliche Entwicklung auf Umständen basiert, die zum Zeitpunkt des Geschäftsvorfalls nicht vorhersehbar waren, oder
2. der Steuerpflichtige nachweist, dass er bei der Bestimmung des Verrechnungspreises die aus der künftigen Entwicklung resultierenden Unsicherheiten angemessen berücksichtigt hat, oder
3. im Hinblick auf immaterielle Werte und Vorteile Lizenzvereinbarungen getroffen werden, die die zu zahlende Lizenz vom Umsatz oder Gewinn des Lizenznehmers abhängig machen oder für die Höhe der Lizenz Umsatz und Gewinn berücksichtigen.“ Die Ausnahmen in Satz 6 von der Preisanpassungsklausel sind nicht abschließend geregelt, wie sich aus der Verwendung des Begriffs „insbesondere“ ergibt. Die ersten beiden benannten Ausnahmen in Satz 6 setzen die entsprechenden Ausnahmen von der Preisanpassungsklausel nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien (Tz. 6.193 i) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022) um. Die dritte genannte Ausnahme übernimmt hingegen § 9 FVerlV a. F..<sup>xcvii</sup> Zu den ersten beiden benannten Ausnahme heißt es in der Gesetzesbegründung: „Eine Preisanpassung ist hingegen nach Satz 6 nicht vorzunehmen, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass die Abweichung der Gewinnentwicklung von seiner Gewinnerwartung auf Umständen beruht, die er zum Zeitpunkt seiner Verrechnungspreisbestimmung nicht vorhersehen bzw. einkalkulieren konnte. Selbiges gilt, wenn der Steuerpflichtige nachweisen kann, dass er etwaige mit der Zukunftsbetrachtung inhärente Unsicherheiten ökonomisch plausibel im Zeitpunkt der Verrechnungspreisbestimmung berücksichtigt hat. Dies kann insbesondere durch extern veröffentlichte Informationen seitens des Unternehmens und auf der Grundlage von ökonomisch anerkannten Prinzipien und Methoden erfolgen, bspw. durch fremdübliche Risikozuschläge oder Risikoabschläge.“<sup>xcviii</sup> Zu der Diskussion um die ersten beiden genannten Ausnahmen von der Preisanpassungsklausel ist auf die entsprechenden Ausführungen in der

Dissertation der Verfasserin zu verweisen, die unter folgendem Link kostenlos heruntergeladen werden kann: <https://shariatmadari.de/>. Zu Nr. 2 ist lediglich die Auffassung Grotherrs zu ergänzen, nach der der Steuerpflichtige diesen Nachweis durch die Vorlage von detaillierten Angaben zu der im Zeitpunkt des Geschäftsabschlusses bei der Bestimmung des Verrechnungspreises verwendeten Prognoserechnungen erbringen könne.<sup>xcix</sup> Bei diesem Nachweis gehe es mithin nicht um eine nachträgliche Verrechnungspreisanpassung, wenn sich bestimmte Bezugsgrößen verändert hätten, sondern die mögliche Bezugsgrößenänderung müsse bereits antizipierend bei der Preisbemessung berücksichtigt worden sein.<sup>c</sup> Dieser Nachweis werde in der Praxis mit größeren Schwierigkeiten behaftet sein.<sup>ci</sup> Ferner ist zu Nr. 3 die Auffassung Grotherrs zu erwähnen, dass mit der Vereinbarung einer betragsmäßig festgesetzten jährlichen Lizenzgebühr für die Überlassung einer Lizenz die Anwendung von § 1a AStG nicht verhindert werden könne; dies erfordere vielmehr eine gewinn- bzw. umsatzabhängige Lizenzgebühr.<sup>ci</sup> Der Auffassung Grotherrs, dass der Ausschluss der Anwendung der Preisanpassungsklausel bei einem aktuell geltenden Vorabverständigungsverfahren indirekt in der Escape-Klausel des § 1a Satz 6 Nr. 2 AStG Berücksichtigung fände,<sup>ci</sup> ist jedoch entgegenzuhalten, dass es dieser Konstruktion nicht bedarf. Denn die Anwendung der Preisanpassungsklausel bei einer aktuell geltenden Vorabverständigung - einem APA - ist nach der hier vertretenen Auffassung bereits ausgeschlossen, da § 1a Satz 6 AStG keine abschließende Regelung enthält und hier Tz. 6.193 ii) OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 zur Auslegung herangezogen werden kann. Dies gilt selbst dann, wenn man der Auffassung des BMF in Tz. 3.52 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023 folgt und die Differenzierung von immateriellen Werten in schwer zu bewertende immaterielle Werte und andere immaterielle Werte als unbedeutlich ansieht. Denn Vorabverständigungen regeln keine Spezifika schwer zu bewertende immaterielle Werte, die nur auf diese zutreffen könnten.

Schließlich soll als Ausblick auf aktuelle Entwicklungen auf den Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Richtlinie über die Verrechnungspreisgestaltung vom 12.09.2023 hingewiesen werden. Der Vorschlag ist Teil des „BEFIT“-Pakets, das hierneben zudem einen gesonderten Vorschlag zur Festlegung gemeinsamer Vorschriften für die Berechnung der Steuerbemessungsgrundlage großer Unternehmensgruppen in der EU enthält (sog. BEFIT-Richtlinienvorschlag).<sup>civ</sup> Mit dem zuvor erwähnten Verrechnungspreisgestaltungs-Richtlinienvorschlag sollen die wesentlichen Grundsätze der Verrechnungspreisgestaltung in das EU-Recht aufgenommen und derart den Mitgliedstaaten bestimmte gemeinsame Ansätze

vorgegeben werden.<sup>c<sub>v</sub></sup> Ziel ist es, Steuervorbescheide zu vereinfachen, indem der Fremdvergleichsgrundsatz in das EU-Recht aufgenommen wird, die wichtigsten Verrechnungspreisvorschriften harmonisiert werden, die Rolle sowie der Status der OECD-Verrechnungspreisleitlinien klargestellt und schließlich die Möglichkeit geschaffen wird, in der EU gemeinsame verbindliche Vorschriften, die sich im Rahmen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien halten, über bestimmte Verrechnungspreisthemen zu erlassen.<sup>c<sub>vi</sub></sup> Dies soll dazu führen, dass der Fremdvergleichsgrundsatz EU-weit einheitlicher angewandt und ausgelegt wird, um das Doppelbesteuerungsrisiko sowie die Befolgungskosten für Unternehmen zu senken.<sup>c<sub>vii</sub></sup> Besonders erwähnenswert sind die Ausführungen zur Klarstellung der Rolle sowie des Status der OECD-Verrechnungspreisleitlinien. Für die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes in den Mitgliedstaaten soll die jüngste Fassung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien verbindlich und bei Änderungen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien das Verfahren gemäß Artikel 218 Absatz 9 AEUV anwendbar sein.<sup>c<sub>viii</sub></sup> Bereits dies scheint ambitioniert. Unwahrscheinlich wird das Inkrafttreten dieses Vorschlags ohne Modifikationen jedoch endgültig dadurch, dass die gemeinsamen verbindlichen Vorschriften über bestimmte Verrechnungspreisthemen durch Durchführungsrechtsakte festgelegt werden sollen.<sup>c<sub>ix</sub></sup> Den aufgrund der Souveränität der Staaten und der Auswirkungen auf die Steuereinnahmeseite der Mitgliedstaaten sensiblen Charakter der vorgesehenen Durchführungsrechtsakte erkennt denn auch die EU-Kommission und schlägt vor, dass die Durchführungsbefugnisse für den Erlass entsprechender Beschlüsse dem Rat übertragen werden sollen, der auf Vorschlag der Kommission handeln soll.<sup>c<sub>x</sub></sup>

Zum BEFIT-Richtlinienvorschlag soll lediglich kurz erwähnt werden, dass er in seinem Kapitel IV für Transaktionen mit verbundenen Unternehmen außerhalb der BEFIT-Gruppe den Umgang mit den Verrechnungspreisregelung regelt.<sup>c<sub>xi</sub></sup> Hierfür sieht Kapitel IV für bestimmte Tätigkeiten, die mittels Transaktionen zwischen einem BEFIT-Gruppemitglied und einem verbundenen Unternehmen außerhalb der BEFIT-Gruppe durchgeführt werden, die Anwendung eines vereinfachten Ansatz für die Einhaltung der Verrechnungspreisvorschriften vor. Die Mitgliedstaaten sollen einen Risikobewertungsrahmen für diese Tätigkeiten schaffen, dessen Struktur drei Risikozonen - Tätigkeiten mit niedrigem, mittlerem oder hohem Risiko - für die Verrechnungspreisgestaltung umfasst. Gestaffelt nach diesen Risikozonen sollen die Mitgliedstaaten die Befugnis erhalten, über die Prüfungsintensität zu entscheiden. Das Ziel ist es nicht, die geltenden Verrechnungspreisregelungen zu ersetzen, sondern Unternehmen die Möglichkeit zu geben, zu ermitteln, ob eine Transaktion ein Verrechnungspreisrisiko birgt.<sup>c<sub>xii</sub></sup>

In Abgrenzung zum Verrechnungspreisgestaltungs-Richtlinienvorschlag soll der Anwendungsbereich lediglich risikoarme Tätigkeiten umfassen.<sup>cxi</sup> Zudem bleibt der Fremdvergleichsgrundsatz bei BEFIT-gruppeninternen Transaktionen anwendbar.<sup>cxiv</sup> Mithin ist es ebenfalls nicht geplant, im Rahmen des BEFIT-Richtlinienvorschlags und der damit einhergehenden globalen Aufteilung den Fremdvergleichsgrundsatz abzuschaffen.



*Rechtsanwältin Dr. iur. Atefeh Shariatmadari  
ist Rechtsanwältin in Hamburg.*

<sup>i</sup> Busch, DB 2020, 2369, 2369.

<sup>ii</sup> Busch, DB 2024, 208, 209.

<sup>iii</sup> Busch, DB 2024, 208, 209.

<sup>iv</sup> Busch, DB 2024, 208, 209.

<sup>v</sup> Busch, DB 2024, 208, 209.

<sup>vi</sup> BT-Drs. 19/28652, S. 46.

<sup>vii</sup> Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785, 1786.

<sup>viii</sup> Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785, 1786.

<sup>ix</sup> Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785, 1786.

<sup>x</sup> Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785, 1786.

<sup>xi</sup> BT-Drs. 19/28652, S. 46.

<sup>xii</sup> BT-Drs. 19/28652, S. 46.

<sup>xiii</sup> BT-Drs. 19/28652, S. 46.

<sup>xiv</sup> Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785, 1786 mit Verweis auf die zitierte BR-Drs. 50/21 (Beschluss), S. 22.

<sup>xv</sup> BR-Drs. 50/21 (Beschluss), S. 22.

<sup>xvi</sup> Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785, 1786.

<sup>xvii</sup> BR-Drs. 50/21 (Beschluss), S. 22.

<sup>xviii</sup> BT-Drs. 19/28652, S. 46.

<sup>xix</sup> BR-Drs. 50/21, S. 76.

<sup>xx</sup> BR-Drs. 50/21, S. 76.

<sup>xxi</sup> BR-Drs. 50/21, S. 76.

<sup>xxii</sup> BR-Drs. 50/21, S. 76.

<sup>xxiii</sup> Tz. 3.5 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023.

<sup>xxiv</sup> Tz. 3.6 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023.

<sup>xxv</sup> Tz. 3.6 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023.

<sup>xxvi</sup> BR-Drs. 50/21, S. 77.

<sup>xxvii</sup> Busch, DB 2024, 208, 211 mit Verweis auf BFH, Urteil v. 09.08.2023 - I R 54/19-.

<sup>xxviii</sup> BR-Drs. 50/21, S. 78.

<sup>xxix</sup> Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785, 1787.

<sup>xxx</sup> BR-Drs. 50/21, S. 78.

<sup>xxxi</sup> BR-Drs. 50/21, S. 78 f.

<sup>xxxii</sup> BR-Drs. 50/21, S. 79.

<sup>xxxiii</sup> BR-Drs. 50/21, S. 79.

<sup>xxxiv</sup> BR-Drs. 50/21, S. 79.

<sup>xxxv</sup> BR-Drs. 50/21, S. 79.

<sup>xxxvi</sup> BR-Drs. 50/21, S. 79.

- 
- xxxvii BR-Drs. 50/21, S. 79.
- xxxviii Tz. 3.13 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023.
- xxxix Tz. 3.15 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023.
- xl Tz. 3.15 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023.
- xli Tz. 3.15 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023.
- xlii BR-Drs. 50/21, S. 80.
- xliii BR-Drs. 50/21, S. 80.
- xliv Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785, 1788.
- xlv BR-Drs. 50/21, S. 80.
- xlvi Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785, 1788.
- xlvii BR-Drs. 50/21, S. 80.
- xlviii BR-Drs. 50/21, S. 80.
- xlix BT-Drs. 19/29848, S. 62.
- <sup>1</sup> BR-Drs. 50/21, S. 81.
- <sup>ii</sup> BR-Drs. 50/21, S. 81.
- <sup>iii</sup> BR-Drs. 50/21, S. 81.
- <sup>liii</sup> Tz. 6.6 OECD Verrechnungspreisleitlinien 2022 gemäß Anlage 1 der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023.
- <sup>lv</sup> Fußnote 2 in Tz. 6.6 OECD Verrechnungspreisleitlinien gemäß Anlage 1 der Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023.
- <sup>lv</sup> BR-Drs. 50/21, S. 83.
- <sup>lvii</sup> BT-Drs. 19/29848, S. 62.
- <sup>lvii</sup> Vgl. Bärsch/Ditz/Engelen/Quilitzsch, DStR 2021, 1785, 1790.
- <sup>lviii</sup> Engelen/Licht/Seibert, IStR 2024, 88, 91; ähnlich zudem Wehnert/Dickler/Ebertz/Schuhmann, ISR 2024, 41, 43 f.
- <sup>lix</sup> Engelen/Licht/Seibert, IStR 2024, 88, 91.
- <sup>lx</sup> Engelen/Licht/Seibert, IStR 2024, 88, 92.
- <sup>lxii</sup> Vgl. Greil/Wargowske, ISR 2020, 171, 173.
- <sup>lxiii</sup> Vgl. Bumke/Voßkuhle, Casebook Verfassungsrecht, 9. Aufl., S. 393.
- <sup>lxiii</sup> Zu norminterpretierenden Verwaltungsvorschriften: BFH, Beschluss v. 03.04.2013, V B 125/12; a. A. Hummel, MWStR 2016, 4, 12.
- <sup>lxiv</sup> Bumke/Voßkuhle, Casebook Verfassungsrecht, 9. Aufl., S. 395.
- <sup>lxv</sup> Bumke/Voßkuhle, Casebook Verfassungsrecht, 9. Aufl., S. 396.
- <sup>lxvi</sup> Bumke/Voßkuhle, Casebook Verfassungsrecht, 9. Aufl., S. 396.
- <sup>lxvii</sup> Klein/Rätke, 17. Aufl. 2023, AO § 85 Rn. 1.
- <sup>lxviii</sup> Vgl. Brocker, NJW 2012, 2996, 2997.
- <sup>lxix</sup> Vgl. Brocker, NJW 2012, 2996, 2997.
- <sup>lxx</sup> Vgl. Brocker, NJW 2012, 2996, 2998.
- <sup>lxxi</sup> Vgl. Brocker, NJW 2012, 2996, 2998.
- <sup>lxxii</sup> Vgl. Brocker, NJW 2012, 2996, 2997.
- <sup>lxxiii</sup> Vgl. Brocker, NJW 2012, 2996, 3000.
- <sup>lxxiv</sup> BR-Drs. 50/21, S. 84.
- <sup>lxxv</sup> Ebeling, IStR 2023, 513, 518.
- <sup>lxxvi</sup> Grotherr, DB 2021, 2448, 2449.
- <sup>lxxvii</sup> Vgl. BR-Drs. 50/21, S. 82.
- <sup>lxxviii</sup> BR-Drs. 50/21, S. 84.
- <sup>lxxix</sup> BR-Drs. 50/21, S. 84.
- <sup>lxxx</sup> BR-Drs. 50/21, S. 84.
- <sup>lxxxi</sup> Ebeling, IStR 2023, 513, 513; Grotherr, DB 2021, 2448, 2448.
- <sup>lxxxii</sup> Grotherr, DB 2021, 2448, 2449.
- <sup>lxxxiii</sup> Grotherr, DB 2021, 2448, 2453.
- <sup>lxxxiv</sup> Grotherr, DB 2021, 2448, 2453.
- <sup>lxxxv</sup> BT-Drs. 19/27632, S. 76.
- <sup>lxxxvi</sup> Liebchen, IStR 2023, 555, 556 mit Verweis auf Tz. 3.136 Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreise 2023.
- <sup>lxxxvii</sup> BR-Drs. 50/21, S. 84.
- <sup>lxxxviii</sup> Grotherr, DB 2021, 2448, 2449; so wohl ebenfalls auch Ebeling, IStR 2023, 513, 514..
- <sup>lxxxix</sup> Grotherr, DB 2021, 2448, 2450.
- <sup>xc</sup> Grotherr, DB 2021, 2448, 2450.
- <sup>xcii</sup> Vgl. BT-Drs. 19/27632, S. 76.
- <sup>xcii</sup> Vgl. BR-Drs. 50/21, S. 84.
- <sup>xciii</sup> Grotherr, DB 2021, 2448, 2451.
- <sup>xciv</sup> Grotherr, DB 2021, 2448, 2451.

- 
- <sup>xcv</sup> BR-Drs. 50/21, S. 84.  
<sup>xcvi</sup> BR-Drs. 50/21, S. 85.  
<sup>xcvii</sup> BR-Drs. 50/21, S. 85.  
<sup>xcviii</sup> BR-Drs. 50/21, S. 85.  
<sup>xcix</sup> Grotherr, DB 2021, 2448, 2458.  
<sup>c</sup> Grotherr, DB 2021, 2448, 2458.  
<sup>ci</sup> Grotherr, DB 2021, 2448, 2458.  
<sup>cii</sup> Grotherr, DB 2021, 2448, 2449.  
<sup>ciii</sup> Grotherr, DB 2021, 2448, 2456.  
<sup>civ</sup> COM(2023) 529 final, S. 1.  
<sup>cv</sup> COM(2023) 529 final, S. 1.  
<sup>cvi</sup> COM(2023) 529 final, S. 4.  
<sup>cvi</sup> COM(2023) 529 final, S. 8.  
<sup>cvi</sup> COM(2023) 529 final, S. 19 f.  
<sup>cix</sup> COM(2023) 529 final, S. 20.  
<sup>cx</sup> COM(2023) 529 final, S. 20.  
<sup>cxi</sup> Meinecke/Tremurici, IStR 2024, 213, 215.  
<sup>cxi</sup> Meinecke/Tremurici, IStR 2024, 213, 217.  
<sup>cxi</sup> Meinecke/Tremurici, IStR 2024, 213, 217.  
<sup>cxiv</sup> Meinecke/Tremurici, IStR 2024, 213, 217.