



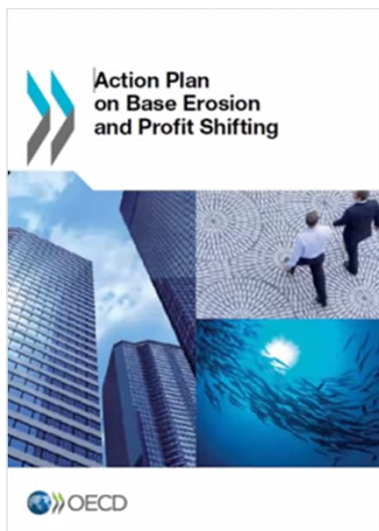
DIE NEUE WELT DER SUBSTANZANFORDERUNGEN IM BEREICH DER VERRECHNUNGSPREISE

Dr. Dirk Elbert

11. Mai 2023

Einführung: OECD BEPS Projekt als Basis vieler Substanzanforderungen

- ▶ OECD/G20 BEPS-Projekt: Gewinnverkürzung und Gewinnverlagerung (Base Erosion and Profit Shifting „BEPS“)
 - 2012: Beauftragung der OECD durch die G20-Staaten
 - 2015: Veröffentlichung eines finalen Abschlussberichts mit 15 Aktionspunkten
 - Punkt 4 sowie 8-10: Ziel ist die Gewährleistung, dass Gewinne dort besteuert werden und Zinsen dort abzugsfähig sind, wo die Funktionen und Risiken ausgeübt werden sowie die Wertschöpfung erfolgt. Hierzu Einführung eines zunehmend wertschöpfungsbasierten Ansatzes.



Kohärenz	Substanz	Transparenz	Horizontal
Aktion 2 Neutralisierung der Effekte hybrider Gestaltungen	Aktion 5 (i) Wirksame Bekämpfung schädlicher Steuerpraktiken	Aktion 5 (ii) Informationsaustausch bei Steuerbescheiden	Aktion 1 Besteuerung der digitalen Wirtschaft
Aktion 3 Stärkung der CFC-Regeln	Aktion 6 Verhinderung von Abkommensmissbrauch	Aktion 11 Datenanalyse	Aktion 15 Entwicklung eines multilateralen Instruments
Aktion 4 Begrenzung der Abzugsfähigkeit von Zinsen	Aktion 7 Verhinderung der künstlichen Umgehung des Status als Betriebsstätte	Aktion 12 Verpflichtung zur Offenlegung aggressiver Steuerplanungsmodelle	
	Aktion 8-10 Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen VP-Ergebnissen und Wertschöpfung	Aktion 13 Überarbeitung der VP-Dokumentation	
		Aktion 14 Streitbelegungsmechanismen	

Einführung: Umsetzung der Substanzanforderungen in Deutschland

- ▶ Substanzregelungen über Verweis aus „Verwaltungsgrundsätze Verrechnungspreisen“ (Tz. 2.1 VGrVP 2021) auf OECD-VPL 2022
 - Risikokontrollansatz allgemein
Tz. 3.5 ff. VGrVP 2021 & Tz. 1.65 ff. OECD-VPL 2022
 - DEMPE Ansatz in § 1 Abs. 3c AStG
Tz. 3.53 VGrVP 2021 & Tz. 6.32 OECD-VPL 2022
 - Risikokontrollfunktion bei Kostenumlagen
Tz. 3.81 ff. VGrVP 2021 & Tz. 8.1 ff OECD-VPL 2022
 - Risikokontrollansatz bei Finanzierungsbeziehungen
Tz. 3.92 ff. VGrVP 2021 & Tz. 10.25 ff OECD-VPL 2022
 - Koordinations- oder Vermittlungsfunktion beim Cash Pooling
Tz. 3.98 ff. VGrVP 2021 & Tz. 10.128 ff OECD-VPL 2022

Handelsblatt

27.12.22

Briefkastengesellschaften

Im Blick der Finanzverwaltung

Planung und Dokumentation von „Substanz“ im Steuerrecht zunehmend wichtiger

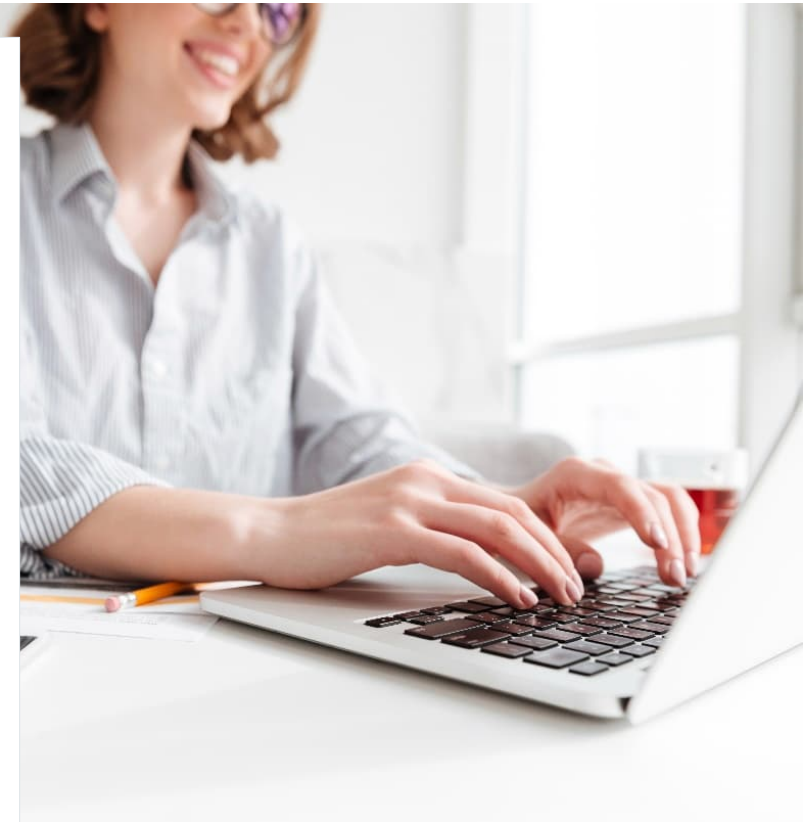


Einführung: Kontrolle als wesentliches Substanzmerkmal in den VGrVP 2021

- ▶ Tz. 3.5: Risikokontrollansatz:
 - Kern bildet Risikokontrollansatz auf Grundlage der (Personal-) Funktionen
 - Kontrolle: Fähigkeit über Risiken zu entscheiden, diese zu managen und die Entscheidungsfunktionen auch auszuüben

- ▶ Tz. 3.6: Voraussetzungen zur Risikokontrolle
 - Personelle Ressourcen
 - Tatsächliche Möglichkeit zur Kontrolle
 - Finanzielle Mittel zur Tragung von Risiken
 - Erfahrungen und Kompetenzen
 - ausreichende Informationsbasis

- Praxisproblem: Geschäftsführer sind z.B. nach § 1 Abs. 1 StaRUG (Unternehmensstabilisierungs- und -restrukturierungsgesetz) ausdrücklich verpflichtet, über Risiken / Entwicklungen zu wachen. Sie haben per Gesetz die Pflicht zur Kontrolle und zur Ergreifung von Gegenmaßnahmen!



Einführung: Kontrolle als wesentliches Substanzmerkmal in den OECD-VPL 2022

- ▶ Tz. 1.60: Verfahren zur Analyse des Risikos:
 1. Bestimmung der Risiken.
 2. Ermittlung der vertraglichen Behandlung der Risiken (Tz. 1.42: Vertrag „nur“ Ausgangspunkt).
 3. Ermittlung der Risikokontroll- und Risikominderungsfunktionen und der finanziellen Kapazität
 4. Interpretation: Vertragliche Risikoübernahme vs. Verhalten
 5. Anwendung der Leitlinien der Risikoordnung
 6. Ermittlung angemessener Vergütung der Risikomanagementfunktionen

- ▶ Tz. 1.61: Risikomanagement umfasst:
 - Annahme, Abgabe oder Ablehnung einer risikoträchtigen Geschäftschance
 - Entscheidungen über Gegenmaßnahmen
 - Fähigkeit zur Risikominimierung

- ▶ Tz. 1.76: Festlegung allg. Regeln durch andere Personen (z.B. Aufsichtsrat, Vorstand) ist KEINE Entscheidungsfindung.
→ Praxisproblem: Ab gewissen Volumen legt der Vorstand nicht nur allgemeine Regelungen fest sondern er entscheidet selbst.

Betriebsstätten Personalfunktionen als Auslegungshilfe?

- ▶ Entsprechende Anwendung der Grundsätze des Fremdvergleichs auch für Betriebsstätten gemäß § 1 Abs. 5 AStG, Separate Entity Approach oder Authorized OECD Approach (AOA).
- ▶ § 1 Abs. 5 S.3 Nr.1 AStG geht ebenfalls von Personalfunktionen aus.
- ▶ § 2 Abs. 3 BsGaV definiert „Personalfunktionen“:
 - Nutzung,
 - Anschaffung,
 - Herstellung,
 - Verwaltung,
 - Veräußerung,
 - Weiterentwicklung,
 - Schutz,
 - Risikosteuerung und
 - die Entscheidung, Änderungen hinsichtlich von Chancen und Risiken vorzunehmen.
- ▶ Konkretisierung in den VWG BsGa vom 22.12.2016;
Aber: BFH vom 24.11.2021 zur „funktionsarmen“ Betriebsstätte bzw. Entstrickung kraft Gesetz.



Betriebsstätten Personalfunktionen als Auslegungshilfe?

- ▶ Zuordnung von Personalfunktionen nach § 4 BsGaV:
 - Örtliche Zuordnung: Zuordnung zur BS „in der“ die Funktion ausgeübt wird.
 - Sachliche Zuordnung: Kein sachlichen Bezug zur Geschäftstätigkeit der Betriebsstätte
 - Zeitliche Zuordnung: Ausübung an weniger als 30 Tagen innerhalb eines Wirtschaftsjahres

- ▶ Maßgeblichkeit einer Personalfunktion nach Tz. 40 VWG BsGa: Negativabgrenzung: Nicht maßgeblich sind Personalfunktionen, die
 - lediglich unterstützenden Charakter haben,
 - ausschließlich die allgemeine Geschäftspolitik des Unternehmens (Strategiefunktion) betreffen oder
 - lediglich formal durch Personal einer Betriebsstätte ausgeübt werden.

- ▶ Aufteilung nach Tz. 42 VWG BsGa: „...Erfolgt die Ausübung der maßgeblichen Personalfunktion in verschiedenen Betriebsstätten qualitativ gleichwertig, ist es ausnahmsweise möglich, nach quantitativen Gesichtspunkten zu entscheiden...“

- Den BS-Regelungen ist somit eine detailliertere Aussage zur Maßgeblichkeit zu entnehmen.



DEMPE: „Substanznachweis“ anhand von DEMPE Funktionen

- ▶ „Ertragszuordnung“ aus immateriellen Wirtschaftsgütern
 - ▶ Rechtliche Inhaberschaft nur Ausgangspunkt für Prüfung § 1 (3c) S. 3 AStG
 - ▶ DEMPE Funktionen als Maßstab, § 1 (3c) S. 4-5 AStG
- Praxisproblem: Verrechnungspreismodell im Verrechnungspreismodell erforderlich?

- ▶ Development
- ▶ Enhancement
- ▶ Maintenance
- ▶ Protection
- ▶ Exploitation



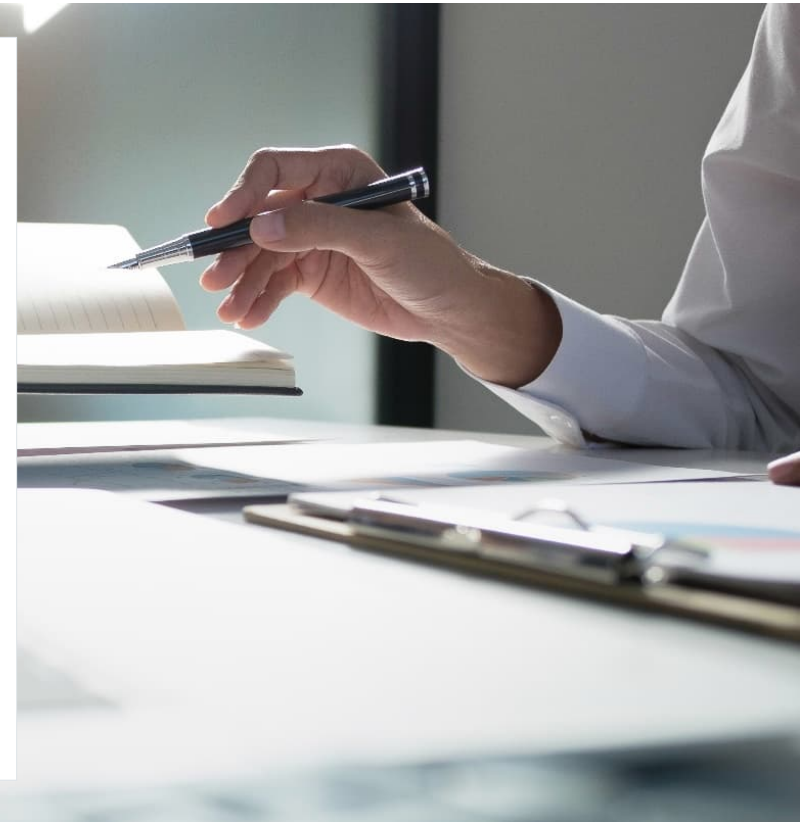
Funktionen sind vom Inhaber angemessen zu vergüten.

Finanzierung ... berechtigt nicht zum Ertrag aus dem finanzierten immateriellen Wert



DEMPE: Betriebsstätten Personalfunktionen als Auslegungshilfe?

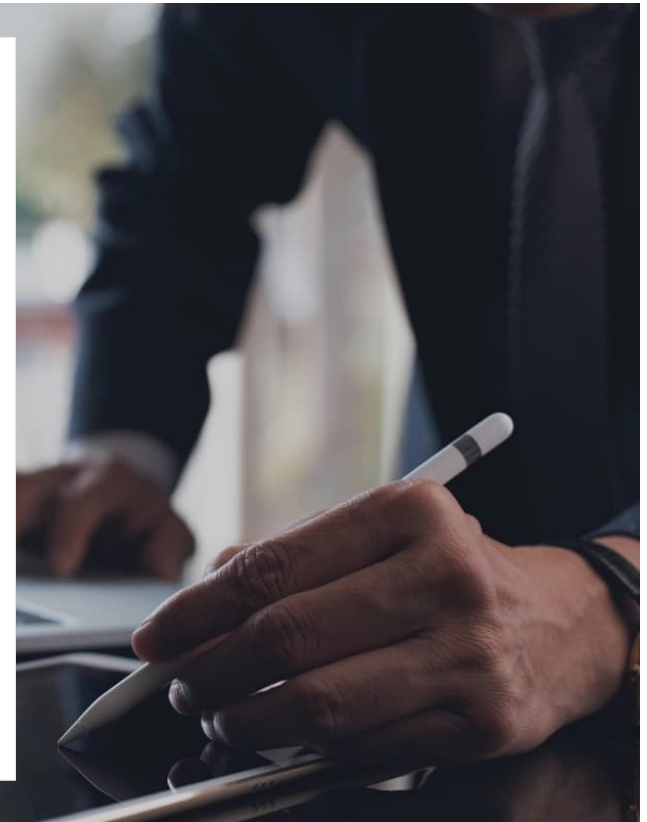
- ▶ Maßgebliche Personalfunktion nach § 6 Abs. 1 S. 1 BsGaV ist Entwicklung (Development) oder deren Erwerb.
- ▶ § 6 Abs. 2 BsGaV: Sollte im Einzelfall ... einer anderen Personalfunktion qualitativ eine eindeutig überwiegende Bedeutung beigemessen werden, so hat die Zuordnung entsprechend dieser Funktion zu erfolgen ... Andere Personalfunktionen sind insbesondere solche, die im Zusammenhang mit der Nutzung (Exploitation), der Verwaltung, der Weiterentwicklung (Enhancement/Maintenance), dem Schutz (Protection) oder der Veräußerung des immateriellen Werts stehen.
- Den BS-Regelungen ist somit eine Gewichtung der einzelnen DEMPE Funktionen zu entnehmen.



DEMPE: „Ertragszuordnung“ anhand von DEMPE Funktionen

→ Praxisprobleme:

- Auswirkung Anzahl der (F&E) Mitarbeiter lt. CbCR?
- DEMPE Funktionen werden auf verschiedenen Ebenen ausgeführt
 - Unmaßgeblichkeit des Vorstands
→ Festlegung allg. Regelungen vs. konkrete Anweisungen
 - Profit Split in Matrixorganisationen
 - „Aussonderung“ von Routinefunktionen mit lediglich unterstützendem Charakter
 - Outsourcing an verbundene Unternehmen grds. mgl.
 - Voraussetzung: Ausgelagerten Funktionen und Risiken werden durch fachkundiges Personal kontrolliert
 - Ausnahme: Wichtige Funktionen (vgl. OECD 2022, Rz 6.56) müssen selbst ausgeführt werden
- Keine eindeutige Aussage zur „Zuordnung“ des „Residualgewinns“ aus den IWG.



DEMPE: „Ertragszuordnung“ anhand von DEMPE Funktionen

- ▶ Angemessene Vergütung in Form des Residualgewinns aus den IWG?

- ▶ Routineunternehmen: Ein Unternehmen, das ...

- die Routinefunktionen ausübt,
- nur in geringem Umfang Vermögenswerte einsetzt und
- nur geringe Risiken trägt.
- Bsp. Auftragsentwickler

- ▶ Strategieträger: Ein Unternehmen, das ...

- die wesentlichen Funktionen ausübt,
- die wesentlichen materiellen Wirtschaftsgüter und immateriellen Werte einsetzt (Zirkelschluss?) und
- die wesentlichen Risiken übernimmt.

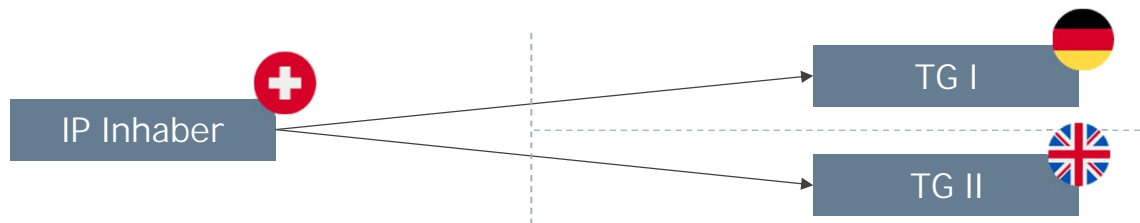
- ▶ Hybridgesellschaften werden in den VGrVP 2021 nicht mehr definiert!

→ Praxisproblem: BP vertritt z.T. die Auffassung Hybridunternehmen wurden „abgeschafft“

DEMPE: „Ertragszuordnung“ anhand von DEMPE Funktionen

Vereinfachter Praxisfall zu DEMPE Funktionen

- ▶ Schweizer Stammhaus lizenziert IWG seit mehr als 20 Jahren an TG I und II. TG I wird zudem per Cost Plus für seine Auftragsentwicklung vergütet.
- ▶ Betriebsprüfung: Entwicklungsleiter habe DEMPE Funktionen inne und daher ist das IWG TG I zuzuordnen. Lizenzausgaben sind zu streichen und Lizenzgebühr von TG II ist zu versteuern.



DEMPE: „Ertragszuordnung“ anhand von DEMPE Funktionen

Vereinfachter Praxisfall zu DEMPE Funktionen

- ▶ Holding übt Risikokontroll- und DEMPE-Funktionen aus
- ▶ Holding ist nicht in Lieferkette eingebunden
- ▶ Vertrieb, OpCo und Auftragsfertiger haben „nur“ Routinefunktionen



Auffassung dt. Finanzverwaltung?

- ▶ DEMPE-Funktionen sind vom Inhaber angemessen zu vergüten.
- ▶ Risiko ist deutscher Holding zuzurechnen.
- ▶ Residualgewinn sollte in Deutschland versteuert werden.



DEMPE: „Ertragszuordnung“ anhand von DEMPE Funktionen

Vereinfachter Praxisfall zu DEMPE Funktionen

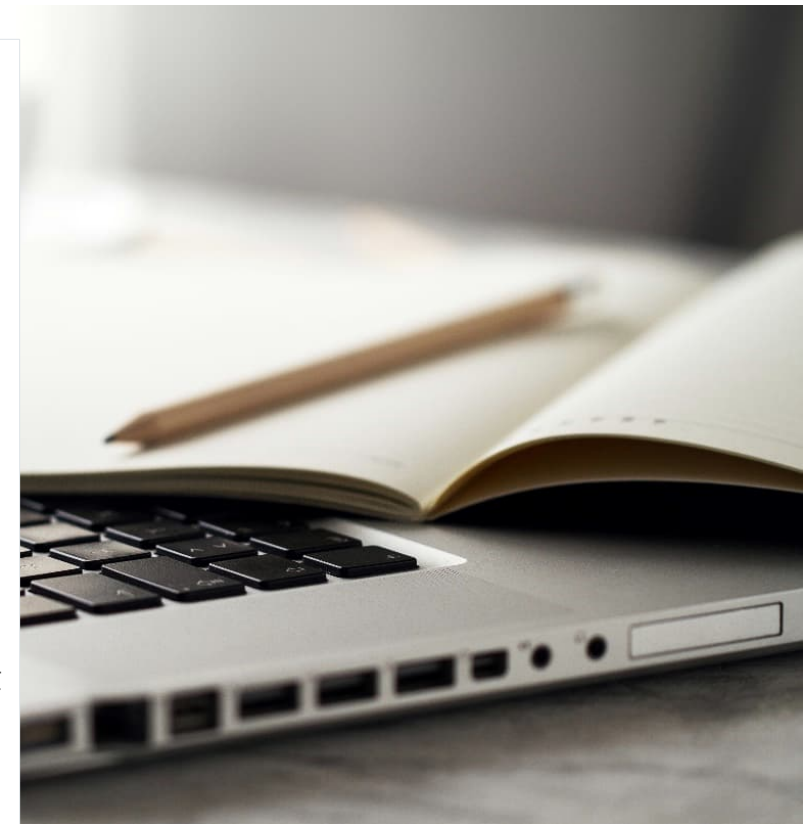
- ▶ Holding übt Risikokontroll- und DEMPE-Funktionen aus
- ▶ Holding ist nicht in Lieferkette eingebunden
- ▶ Vertrieb, OpCo und Auftragsfertiger haben „nur“ Routinefunktionen



Auffassung dt. Finanzverwaltung!

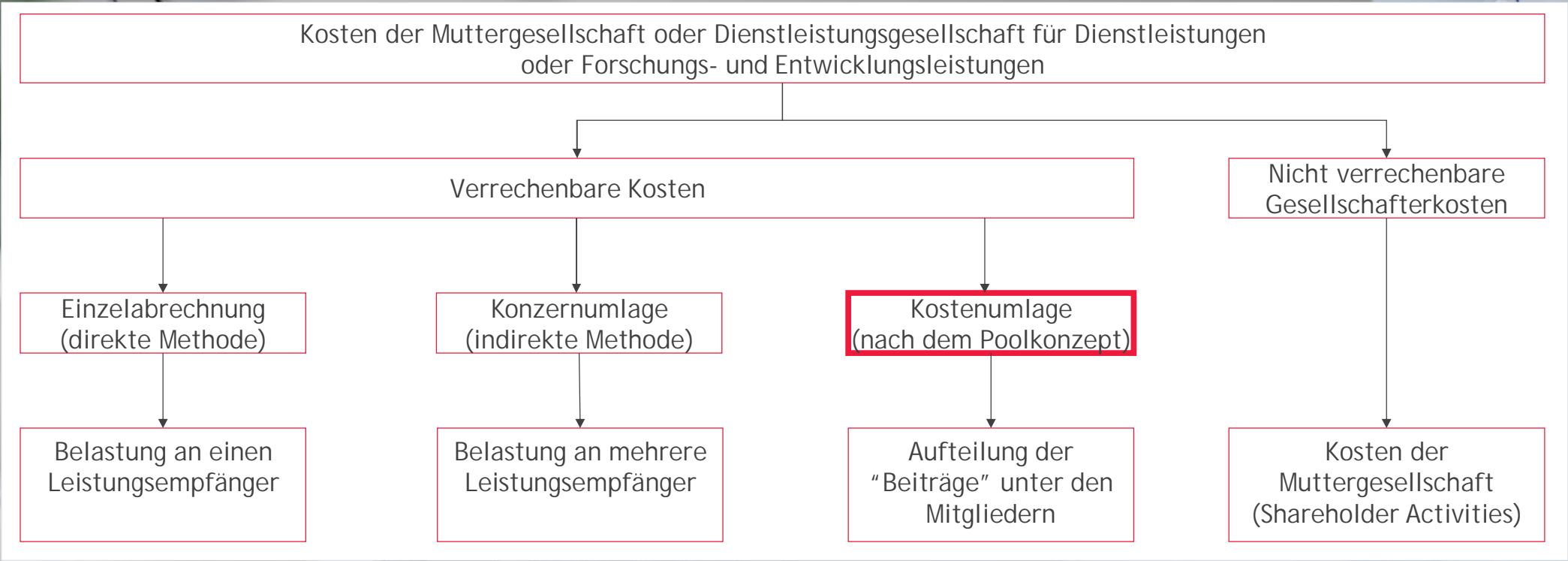
- ▶ „Hypothetisches“ Prinzipalmodell wird nicht anerkannt.
- ▶ Mangels einer Transaktion zw. Holding und OpCo können Residualgewinne nicht in die Schweiz „abgesaugt“ werden, § 4 (4) EStG.
- ▶ „Nutzungseinlage“ nicht mgl.

Gegenargumentation: Lizenz und Risikovergütung, Einlage IWG



Kostenumlage

Überblick über Abrechnungsformen



15 Vgl. Elbert/von Jesche in: Vögele, Verrechnungspreise, 5. Aufl. 2020, Kap. N Rn. 451 ff.

Kostenumlage

Überblick über Abrechnungsformen

- ▶ Qualifikation als Innengesellschaft (nicht rechtsfähige Gesellschaft i.S.d. § 740 BGB i.d.F. des Personengesellschaftsrechtsmodernisierungsgesetz - MoPeG)
- ▶ Kein „Gesamthandsvermögen“ (Gesellschaftsvermögen i.S.d. § 713 BGB i.d.F. des MoPeG) aber schuldrechtliches Nutzungsrecht?
- ▶ Beiträge (grds. nicht „nur“ Kosten)
→ Bei der Kostenumlage werden keine Kosten umgelegt!?!)
- ▶ Nutzenorientierter Umlageschlüssel auf Basis einer zukunftsorientierte Betrachtungsweise
Achtung: Abweichung führt ggf. zu „Ausgleichszahlung“
- ▶ Eintrittszahlungen bzw. Austrittszahlungen möglich



Kostenumlage (Neue Substanz) Voraussetzungen

- ▶ Zusammenwirken
- ▶ Erwarteter Nutzen/Vorteile
- ▶ Verfolgung gemeinsamer Interessen
- ▶ Hilfsfunktionen der Umlageteilnehmer
- ▶ Schriftform des Kostenumlagevertrages
- ▶ Kontrolle über zugeordnete Risiken
- ▶ Finanzielle Kapazität

- Praxisproblem: Abgrenzung zu DEMPE Ansatz
 - ▶ Grds. stehen die „Residualgewinne“ den „Gesellschaftern“ der Kostenumlage zu.
 - ▶ Können die Residualgewinne über dem DEMPE Ansatz wieder genommen werden?
 - ▶ Kostenumlage als lex specialis?

Finanzierungsbeziehungen - Darlehen

- ▶ Neue Substanzvoraussetzungen in Tz. 3.91 und 3.92 VGrVP 2021:
 - Finanzierung muss auch wirtschaftlich benötigt werden → begründete Aussicht auf eine Rendite notw.
 - Verwendung des Fremdkapitals im Einklang mit dem Unternehmenszweck.
 - Finanzierungsgesellschaft muss die Fähigkeit und Befugnis zur Risikokontrolle haben
 - Finanzierungsgesellschaften muss die finanzielle Kapazität haben, die Risiken zu tragen.

- ▶ Substanzanforderungen und Folgen in Tz. 10.25 OECD-VPL:
 - Finanzierungsgesellschaft Risikokontrollmöglichkeit (z. B. Kreditwürdigkeitsanalyse)
 - Finanzierungsgesellschaft hat Risikotragfähigkeit
 - Funktionslose Finanzierungsgesellschaft verbleibt lediglich eine Vergütung für ein risikoloses Investment
→ Niedrige, keine oder sogar »negative« Zinsen

Finanzierungsbeziehungen - Darlehen

- Praxisproblem: Auch bestehende Strukturen müssen darauf hin überprüft werden, ob genügend Substanz in der Finanzierungsgesellschaft vorhanden ist, um die bestehende Finanzierung weiterzuführen.
- Verteidigungsfall: Lt. BFH-Urteil vom 18.05.2021 (I R 4/17, DStR 2021, 2506 ff.) ist den neuen Substanzanforderungen nicht zu folgen!

Cash Pooling

- ▶ Neue Substanzanforderungen bzw. „Substanzannahme“ in Tz. 3.98 VGrVP:
 - Cash-Pool-Leader erbringt grds. lediglich eine funktions- und risikoarme Dienstleistung
 - Aber: Abstellen Funktions- und Risikoprofil im Einzelfall (Beweislastumkehr)
 - Tz. 3.99 stellt in einem Bsp. auf Kontrolle oder Übernahme von Risiken ab.
 - Tz. 3.92 (allg. Ausf. zu Finanzierungsbeziehungen): Finanzierungsgesellschaft mit Fähigkeit und Befugnis zur Risikokontrolle bzgl. der Investitionen und die finanzielle Kapazität die Risiken zu tragen.
 - Grds. mgl. bei Muttergesellschaft als Cash Pool Leader?
 - CFO des Konzerns in Finanzierungsgesellschaft als Argument in Praxis?

- ▶ Folgen mangelnder Substanz nach Tz. 3.92 VGrVP:
 - Konzerntochtergesellschaft soll kein über den risikolosen Zinssatz hinausgehender Zins in Rechnung gestellt werden
 - Praxisproblem: Versagung Zinsabzug vs. Risikoanteil für Gesellschaft mit Risikokontrollfunktion

BDO AG WIRTSCHAFTSPRÜFUNGSGESELLSCHAFT



BDO zählt mit über 2.100 Mitarbeitern an 27 Offices zu den führenden Gesellschaften für Wirtschaftsprüfung und prüfungsnahen Dienstleistungen, Steuerberatung und wirtschaftsrechtliche Beratung sowie Advisory in Deutschland.

Die BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist Gründungsmitglied von BDO International (1963), der mit heute über 111.000 Mitarbeitern in 164 Ländern einzigen weltweit tätigen Prüfungs- und Beratungsorganisation mit europäischen Wurzeln.

BDO AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, eine Aktiengesellschaft deutschen Rechts, ist Mitglied von BDO International Limited, einer britischen Gesellschaft mit beschränkter Nachschusspflicht, und gehört zum internationalen BDO Netzwerk voneinander unabhängiger Mitgliedsfirmen. BDO ist der Markenname für das BDO Netzwerk und für jede der BDO Mitgliedsfirmen.

The BDO logo, consisting of the letters 'BDO' in a bold, white, sans-serif font, with a horizontal line underneath the letters.