

# Außensteuergesetz: AStG

Gosch

2025

ISBN 978-3-406-76233-8

C.H.BECK

schnell und portofrei erhältlich bei  
[beck-shop.de](https://beck-shop.de)

Die Online-Fachbuchhandlung [beck-shop.de](https://beck-shop.de) steht für Kompetenz aus Tradition. Sie gründet auf über 250 Jahre juristische Fachbuch-Erfahrung durch die Verlage C.H.BECK und Franz Vahlen.

[beck-shop.de](https://beck-shop.de) hält Fachinformationen in allen gängigen Medienformaten bereit: über 12 Millionen Bücher, eBooks, Loseblattwerke, Zeitschriften, DVDs, Online-Datenbanken und Seminare. Besonders geschätzt wird [beck-shop.de](https://beck-shop.de) für sein umfassendes Spezialsortiment im Bereich Recht, Steuern und Wirtschaft mit rund 700.000 lieferbaren Fachbuchtiteln.

nungspreisleitlinien zuneigt. Es widerspricht allerdings der bisherigen ständigen Spruchpraxis des I. Senats, „*einer späteren (Weiter-)Entwicklung einschlägiger OECD-Verlautbarungen streitentscheidende Bedeutung für die Auslegung eines bereits zuvor verhandelten Abkommens zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beizumessen; es gilt insofern ein sog. statischer, kein sog. dynamischer Auslegungsmodus ...*“<sup>507</sup> Da der I. Senat in der Entscheidung I R 4/17, BStBl. II 2023, 678, einen Hinweis darauf vermissen lässt, dass die jeweiligen Verweise auf die OECD-Verrechnungspreisleitlinien in der aktuellen Fassung als Auslegungshinweise nur für künftige Urteilssachverhalte aufzufassen sind, kommt diesen Verweisen zumindest eine implizite Bedeutung für die Rechtsfindung zu. Damit bricht der BFH jedoch mit der bisher an den Tag gelegten Zurückhaltung gegen eine dynamische Auslegung des OECD-Musterkommentars in Abkommensfällen. Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien dienen der Auslegung des in Art. 9 I OECD-MA enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatzes, so dass sie von der rechtlichen Einordnung her betrachtet auf einer Stufe stehen dürften mit den Ausführungen im OECD-Musterkommentar. In der bisherigen Rechtsprechung hat der BFH den Änderungen im OECD-Musterkommentar dann keine entscheidungserhebliche Bedeutung beigemessen, wenn diese Ausführungen erst nach dem Zustandekommen des jeweiligen Länderabkommens und darüber hinaus erst nach den Streitjahren in den Musterkommentar eingefügt worden sind.<sup>508</sup>

**Rechtsprechung des EuG zur statischen Auslegung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.** Am Rande sei erwähnt, dass eine dynamische Auslegung des Fremdvergleichsgrundsatzes entsprechend der aktuellen Fassung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien vom Europäischen Gericht Erster Instanz (EuG) abgelehnt wurde. Nach dem Urteil des EuG v. 12.5.2021<sup>509</sup> ist die aktuelle Fassung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (2017) nicht maßgeblich, soweit sie nach dem relevanten Zeitraum für den Urteilssachverhalt veröffentlicht wurde und sich die darin enthaltenen Empfehlungen im Verhältnis zu früheren Fassungen der OECD-Verrechnungspreisleitlinien (zB idF 1995 oder 2010) weitgehend weiterentwickelt haben. Einer aktuellen Fassung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien könnte für einen früheren Urteilssachverhalt nur insoweit eine Bedeutung beigemessen werden, als dort lediglich eine sachdienliche Klarstellung ohne andere Erweiterungen gegenüber den Vorgängerfassungen vorläge.

*einstweilen frei*

343–345

## II. Erläuterungen zu den einzelnen Vorschriften des § 1 III für VZ ab 2022

### 1. Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse für die Bestimmung des fremdüblichen Verrechnungspreises (§ 1 III 1)

**a) Rechtliche Tragweite der Regelung. Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse seit langem relevant.** § 1 III 1 hat zwar in dem bis zum VZ 2021 geltenden § 1 III aF keine gesetzliche Vorgängerregelung. Die dort nunmehr im Gesetz explizite Etablierung der **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** bei der Verrechnungspreisprüfung ist aus deutscher steuerrechtlicher Sicht jedoch seit Langem zugrunde zu legen.<sup>510</sup> Es handelt sich insofern nicht um eine Neuerung oder um einen Paradigmenwechsel.<sup>511</sup> Die Abstrahierung von der rein rechtlichen Betrachtungsweise wurde von der höchstrichterlichen Rechtsprechung (zB im Zusammenhang mit Erbbaurechten) in der Weise betont, dass Verträge auch steuerrechtlich nach ihrem wirklichen wirtschaftlichen Gehalt zu beur-

<sup>507</sup> BFH I R 30/12, BStBl. II 2014, 721 Rn. 19; s. auch BFH I R 44/16, BFH/NV 2019, 149 Rn. 16 mit Verweis auf BFH I R 57/07, BFH/NV 2009, 390; BFH I R 54, 55/10, BStBl. II 2012, 106; BFH I R 30/12, BStBl. II 2014, 721; BFH I R 73/13, BFH/NV 2015, 1674; BFH I R 79/13, BStBl. II 2016, 326; BFH I R 92/12, BFH/NV 2017, 685; BFH I R 92/09, BStBl. II 2011, 488; BFH I R 63/13, BFH/NV 2016, 36; s. hierzu auch *Andree/Bärsch/Engelen* IStR 2021, 902.

<sup>508</sup> So zB in BFH I R 92/09, BStBl. II 2011, 488 Rn. 16.

<sup>509</sup> EuG T-816/17 und T-318/18, BeckRS 2021, 10645 Rn. 154 – *Amazon*.

<sup>510</sup> So in der Begründung zu § 1 IIIc, BT-Drs. 19/27632, 73.

<sup>511</sup> S. hierzu bereits *Grotherr* DStZ 2021, 656.

teilen und zu behandeln sind. Im Steuerrecht sei bei der Beurteilung eines Sachverhalts der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung zu berücksichtigen, so dass die steuerrechtliche Würdigung eines Sachverhalts nicht am äußeren Bild oder an der Bezeichnung haften bleiben dürfe, die die Beteiligten zivilrechtlich wählen, sondern es sei der wirtschaftliche Gehalt des Vorgangs zu erfassen und festzustellen, ob die rechtliche Bezeichnung das von den Beteiligten Gewollte und wirtschaftlich Angestrebte zutreffend wiedergibt. Allerdings wurde auch betont, dass die wirtschaftliche Betrachtungsweise nicht dazu dienen dürfe, eine für die Besteuerung fehlende gesetzliche Grundlage zu ersetzen.<sup>512</sup> Die Finanzverwaltung hatte diese Rechtsprechung schon in das BMF-Schreiben vom 23.2.1983<sup>513</sup> betr. die Grundsätze für die Prüfung der Einkunftsabgrenzung bei international verbundenen Unternehmen übernommen, in dem vorgegeben wurde, dass für die Einkunftsabgrenzung bei Geschäftsbeziehungen zwischen Nahestehenden „die tatsächlichen Verhältnisse nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt (maßgebend)“ sind. Nach dem BMF-Schreiben vom 3.12.2020<sup>514</sup> hat sich die Angemessenheitsdokumentation bei den Verrechnungspreisen auf die tatsächlich durchgeführte Vereinbarung des Steuerpflichtigen mit der ihm nahestehenden Person zu beziehen: „Hat der Steuerpflichtige Verträge geschlossen, diese aber nicht entsprechend dem Vereinbarten durchgeföhrt, haben sich die Aufzeichnungen auf die tatsächlichen Verhältnisse und damit die tatsächlich durchgeföhrt Geschäftsbeziehung zu beziehen.“ Ebenfalls in der Rn. 3.2 der VWG Verrechnungspreise 2024<sup>515</sup> wird betont, dass maßgebend für die Betrachtung eines Verrechnungspreissachverhaltes die dem Geschäftsvorfall zugrundeliegenden tatsächlichen Verhältnisse nach ihrem wirtschaftlichen Gehalt sind, dh. es hat eine Würdigung entsprechend der tatsächlich durchgeföhrt Geschäftsbeziehung zu erfolgen. Auch die OECD hatte bereits in den Verrechnungspreisleitlinien 2010 eine ähnliche Sichtweise eingenommen, wo in der Tz. 1.64 ausgeföhrt wurde, dass „die Prüfung, die eine Steuerverwaltung hinsichtlich eines Geschäftsvorfalles zwischen verbundenen Unternehmen vornimmt, ... vom tatsächlich durchgeföhrt Geschäftsvorfall ausgehen (sollte), und zwar so, wie er von ihnen gestaltet worden ist, ...“. Es sei wichtig zu überprüfen, „ob das Verhalten der Unternehmen den Vertragsbedingungen entspricht oder ob es verdeutlicht, dass die Vertragsbedingungen nicht eingehalten wurden oder nur vorgetäuscht sind. In diesen Fällen ist eine weitere Analyse erforderlich, um die wahren Bedingungen des Geschäftsvorfalles herauszufinden.“<sup>516</sup> Insofern ist die Berücksichtigung der tatsächlichen Verhältnisse bei der steuerrechtlichen Würdigung eines Verrechnungspreissachverhalts sowohl international als auch nach dem § 1 III 1 keine Novität.

**347 Legaldefinition des Fremdvergleichspreises.** Für die Bestimmung der dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreise (Fremdvergleichspreise) für eine Geschäftsbeziehung iSd § 1 I 1 sind nach § 1 III 1 die **tatsächlichen Verhältnisse maßgebend**, die dem jeweiligen Geschäftsvorfall zugrunde liegen. Dies gilt nach der Begründung zu der Vorschrift jedoch nur, soweit die tatsächlichen Verhältnisse **preisrelevant** sind.<sup>517</sup> Mit Geschäftsvorfall ist der jeweilige **einzelne** Verrechnungspreissachverhalt zwischen einander nahestehende Personen gemeint. § 1 III 1 enthält die **Legaldefinition** des Begriffs „Fremdvergleichspreis“.<sup>518</sup> Die Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse erfordert seitens der prüfenden Finanzbehörde eine umfassende Sachverhaltsaufklärung und -würdigung im Einzelfall.<sup>519</sup>

**348 Verrechnungspreis.** Der Begriff des „Verrechnungspreises“ ist demgegenüber gesetzlich definiert in § 1 I 1. Bei Verrechnungspreisen handelt es sich um die Entgelte, die vom unbeschränkt oder beschränkt Steuerpflichtigen für seine grenzüberschreitenden Geschäfts-

<sup>512</sup> S. hierzu zB BFH VI 288/63 U, BStBl. III 1965, 613; BFH I R 42/68, BStBl. II 1970, 419; BFH VIII R 63/68, BStBl. II 1974, 606.

<sup>513</sup> BMF 23.2.1983, BStBl. I 1983, 218 Tz. 2.1.2.

<sup>514</sup> BMF 3.12.2020, BStBl. I 2020, 1325 Rn. 48.

<sup>515</sup> BMF 12.12.2024, BStBl. I 2025, 207.

<sup>516</sup> S. OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 BMF 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1130 Tz. 9.13.

<sup>517</sup> S. BT-Drs. 19/27632, 68.

<sup>518</sup> S. Begründung zu der Vorschrift in BT-Drs. 19/27632, 69.

<sup>519</sup> S. VWG Verrechnungspreise 2024 BMF 12.12.2024, BStBl. I 2025, 207 Rn. 3.2.

vorfälle mit nahestehenden Personen der steuerlichen Einkünfteermittlung zugrunde gelegt wurden. Die Verrechnungspreise sind mit den Preisen (Fremdvergleichspreisen) zu vergleichen, die für vergleichbare Geschäftsvorfälle zwischen voneinander unabhängigen Dritten vereinbart worden sind (tatsächlicher Fremdvergleich). Weicht der Verrechnungspreis von den Fremdvergleichspreisen ab, hat die Finanzverwaltung eine Einkünfteberichtigung vorzunehmen. Weicht der Verrechnungspreis nicht von den Fremdvergleichspreisen ab, liegt ein angemessener Verrechnungspreis vor. Der Steuerpflichtige hat den Grundsatz des Fremdverhaltens (Fremdvergleichsgrundsatz) bei der Einkünfteermittlung zu beachten (§ 1 I 1 GAufZV). Seine Aufzeichnungen nach § 90 III AO müssen das ernsthafte Bemühen belegen, seine Geschäftsbeziehungen zu nahestehenden Personen unter Beachtung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gestalten (§ 2 I 3 GAufZV). Von dem „angemessenen Verrechnungspreis“ ist der tatsächlich vereinbarte Verrechnungspreis zu unterscheiden, wenn der Steuerpflichtige die Regelungen des § 1 III bis IIIe nicht beachtet oder bei der Anwendung Fehler begangen hat. Der angemessene Verrechnungspreis wird von den Fremdvergleichspreisen determiniert. Dieser kann dabei in einer Bandbreite bestehen, so dass es auch eine entsprechende Spannbreite von steuerrechtlich anzuerkennenden Verrechnungspreisen gibt. Insofern ist für die evtl. Einkünfteberichtigung der angemessene Verrechnungspreis (abgeleitet aus Fremdvergleichspreisen) mit dem tatsächlich vereinbarten Verrechnungspreis zu vergleichen. Im Idealfall wurde der angemessene Verrechnungspreis der Preisvereinbarung bei der Geschäftsbeziehung zwischen dem Steuerpflichtigen mit einer ihm nahestehenden Person zugrunde gelegt. Beim tatsächlichen Fremdvergleich liegen Ist-Fremdvergleichspreise aus Geschäftsvorfällen zwischen unverbundenen Unternehmen vor, die für den angemessenen Verrechnungspreis als „Soll-Größe“ anzusehen sind. Dem ist der vereinbarte Verrechnungspreis als „Ist-Größe“ gegenüberzustellen, um bei einer Abweichung eine Einkünfteberichtigung auszulösen.

**Preis (Verrechnungspreis) versus Wert (Vergleichswert).** In § 1 I 1 werden die Begriffe „Preise (Verrechnungspreise)“ und in § 1 III die Begriffe „Werte“ bzw. „Vergleichswerte“ verwendet. Es stellt sich hier die Frage, ob der Gesetzgeber mit der unterschiedlichen Begriffswahl unterschiedliche Sachverhalte zum Ausdruck bringen wollte, es sich um Synonyme handelt oder redaktionelle Ungenauigkeiten vorliegen. „Preise“ können zunächst eine Ankündigung für eine Kontrahierungsbereitschaft eines potentiellen Vertragspartners darstellen. Sie können auch als Ergebnis aus einem Verhandlungsprozess zweier Vertragspartner angesehen werden. Verrechnungspreise sind typischerweise das Ergebnis einer zweckorientierten Bewertung bei Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen. Werte stellen demgegenüber häufig das Ergebnis einer rechnerischen Ermittlung (zB Unternehmenswert; Herstellungswert) dar, dh sie setzen sich typischerweise aus einzelnen Wertkomponenten zusammen. In dem Sinne könnten die Begriffe „Werte“ und „Vergleichswerte“, wie sie in § 1 III Verwendung finden, als zahlenmäßige Größen verstanden werden, die sich als Ergebnis von Berechnungsvorgängen ergeben. Insofern könnte davon ausgegangen werden, dass „Werte“ bzw. „Vergleichswerte“ nicht durch bloße Beobachtung festgestellt werden können, sondern sie durch Berechnungsvorgänge erst ermittelt werden müssen, damit sie den Referenzrahmen für angemessene Verrechnungspreise ergeben, mit denen der tatsächlich vereinbarte Verrechnungspreis dann zu vergleichen ist. Bei einer Abweichung hat sodann eine Einkünftekorrektur zu erfolgen. Die Berechnungsvorgänge können sich zB durch sachgerechte Anpassungen ergeben, indem beobachtete Fremdvergleichspreise dadurch in Vergleichswerte umgeformt werden, die den fremdüblichen und damit angemessenen Verrechnungspreis bilden. Darüber hinaus ist darauf hinzuweisen, dass der angemessene Verrechnungspreis häufig nicht unmittelbar aus (Fremdvergleichs-)Preisen abgeleitet wird, sondern in Abhängigkeit von der zugrunde gelegten Verrechnungsmethode sich nur auf fremdübliche **Preisbestandteile** stützt, wie zB der Bruttomarge, dem Kostenaufschlagssatz, der Nettomarge, dem Provisionssatz oÄ.<sup>520</sup> Insofern passt hier der im

<sup>520</sup> Gesetzesbegründung zu § 1 III 2 aF, BT-Drs. 16/4841, 85.

Gesetz (§ 1 III) teilweise verwendete Begriff des „Wertes“ bzw. „Vergleichswertes“ möglicherweise besser als der Begriff des „Fremdvergleichspreises“.

- 350 Normierung des Vorrangs der wirtschaftlichen Betrachtungsweise.** Durch die Vorgabe in § 1 III 1, dass für die Bestimmung der fremdvergleichskonformen Verrechnungspreise die **tatsächlichen Verhältnisse** maßgebend sind, soll gewährleistet werden, dass die Verrechnungspreisermittlung in Übereinstimmung mit den wertschöpfenden Aktivitäten und Funktionen steht, die von den Mitgliedern einer multinationalen tätigen Unternehmensgruppe ausgeübt werden. Die Orientierung an schriftlich vereinbarten Verträgen ist nur Ausgangspunkt einer Verrechnungspreisbestimmung und -prüfung.<sup>521</sup> Nach der Begründung zu den neuen Verrechnungspreisregelungen, die mit dem AbzStEntModG eingeführt wurden, tritt die **wirtschaftliche Betrachtungsweise** bei der Verrechnungspreisanalyse damit in kodifizierter Form in den Vordergrund, womit auch klarstellend eine Orientierung an die internationalen OECD-Verrechnungspreisleitlinien als Maßstab der internationalen Praxis bei der Verrechnungspreisbestimmung und -prüfung herbeigeführt werden soll.<sup>522</sup> Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist damit aufgrund der Kodifizierung in § 1 III 1 bei der Verrechnungspreisanalyse nicht mehr bloß eine Auslegungsmethode, um die wirtschaftliche Bedeutung des tatsächlich verwirklichten Sachverhaltes steuerrechtlich zu würdigen, sondern eine Rechtsnorm, die es vorschreibt, einen Verrechnungspreissachverhalt ökonomisch zu werten, um ihn unter Außerachtlassung einzelner zivilrechtlicher Gestaltungsmerkmale unter die Tatbestandsmerkmale einer Einkünftekorrekturnorm zu subsumieren.<sup>523</sup> Den tatsächlichen Verhältnissen der Verrechnungspreistransaktion wird für die steuerrechtliche Würdigung ein **bedingungsloser Vorrang** vor den vertraglichen Vereinbarungen eingeräumt.
- 351 Korrektur- und Ermittlungsnorm.** Nach der Begründung zu § 1 III 1 handelt es sich bei § 1 um eine **Korrekturnorm**. Daran können angesichts der nachfolgenden Ausführungen ebenfalls in der Gesetzesbegründung Zweifel erhoben werden, was § 1 III angeht: *„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.“* Sowohl aus der Gesetzesformulierung des § 1 III 1, wo von der „Bestimmung“ von Verrechnungspreisen gesprochen wird, als aus der soeben wiedergegebenen Formulierung in der Begründung, wo von „zu ermitteln“ die Rede ist, legen es nahe, dass es sich zumindest bei § 1 III 1 auch um eine **Ermittlungsvorschrift** für den dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreis handelt, die vom Steuerpflichtigen zu beachten ist. Darüber hinaus ist diesen Ausführungen in der Begründung zu entnehmen, dass bis zur Abgabe der Steuererklärung bei der zuständigen Finanzbehörde vom Steuerpflichtigen ggf. noch sog. **Jahresendanpassungen** vorzunehmen sind, um nach dem Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles erlangte neue Erkenntnisse über die Angemessenheit des Verrechnungspreises noch zu berücksichtigen („werterhellende“ Erkenntnisse).
- 352 Umqualifizierungsnorm.** Bei § 1 III 1 handelt es sich aber auch um eine „**Umqualifizierungsnorm**“. Soweit die (schriftlichen) Vereinbarungen zu einem Verrechnungspreissachverhalt nicht dem tatsächlichen Verhalten der daran Beteiligten verbundenen Personen entspricht, hat die Bestimmung des dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechenden Verrechnungspreises nach den tatsächlichen Verhältnissen zu erfolgen, dh für Zwecke der Verrechnungspreisanalyse erfolgt eine „Umqualifizierung“ der formalisierten Vertragsbedingungen entsprechend den wirtschaftlich relevanten Merkmalen des Verrechnungspreissachverhalts, die aus dem tatsächlichen Verhalten der daran Beteiligten abzuleiten sind.

<sup>521</sup> S. BT-Drs. 19/27632, 67.

<sup>522</sup> S. BT-Drs. 19/27632, 67; sa dort S. 73 u. 74.

<sup>523</sup> S. zur Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betrachtungsweise BVerfG v. 26.3.1969, BVerfGE 25, 309 (313); sa Neumann in Gosch AO/FGO AO § 4 Rn. 38.

Die steuerlichen Rechtsfolgen, die eintreten, wenn das tatsächliche Verhalten der von dem Verrechnungspreissachverhalt Beteiligten den vertraglichen Vereinbarungen nicht oder nicht in allen Punkten entspricht, werden allerdings im Gesetz nicht ausdrücklich angesprochen.<sup>524</sup> Die OECD-Verrechnungspreisleitlinien sind demgegenüber bei den steuerlichen Rechtsfolgen konkret (Tz. 1.46): „*Wenn wesentliche Abweichungen zwischen den Vertragsbedingungen und dem tatsächlichen Verhalten der verbundenen Unternehmen in ihren Beziehungen zueinander bestehen, sollten letztlich die von ihnen tatsächlich ausgeübten Funktionen, tatsächlich genutzten Vermögenswerte und tatsächlich übernommenen Risiken – im Kontext der Vertragsbedingungen betrachtet – maßgeblich für die Bestimmung der faktischen Substanz und die sachgerechte Abgrenzung des tatsächlichen Geschäftsvorfalles sein.*“ Zu betonen ist, dass es sich nach den OECD-Verrechnungspreisleitlinien um eine **wesentliche Abweichung** zwischen dem Vertragsinhalt und dem tatsächlichen Verhalten der Beteiligten handeln muss. Unter Zugrundelegung einer **wirtschaftlichen Betrachtungsweise** wird der tatsächliche wirtschaftliche Gehalt eines Verrechnungspreissachverhalts zum steuerrechtlich maßgebenden Geschäftsvorfall erklärt. Diese Umqualifizierung des Verrechnungspreissachverhalts entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen und nicht die steuerrechtliche Würdigung entsprechend den vertraglichen Vereinbarungen wird dabei nicht von weiteren Bedingungen abhängig gemacht, die einen Missbrauch der rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten identifizieren würden. Weichen das tatsächliche Verhalten und die vertraglichen Vereinbarungen voneinander ab, ist das tatsächliche Verhalten für die steuerrechtliche Beurteilung entscheidend. Dies entspricht der unternehmerischen Handlungsfreiheit. Der Gesetzgeber macht es somit **zur Regel**, dass die zivilrechtlichen Vereinbarungen bereits dann nicht mehr steuerrechtlich beachtlich sind, wenn das tatsächliche Verhalten davon abweicht, **ohne danach zu fragen**, aus welchen Gründen es zu dieser Abweichung gekommen ist. Die von den zivilrechtlichen Vereinbarungen abweichende steuerrechtliche Würdigung wird damit unabhängig von dem Vorliegen eines Rechtsmissbrauchs vorgenommen. Den an dem Verrechnungspreissachverhalt Beteiligten wird nach dem Gesetz an der Stelle auch **keine Möglichkeit eines Gegenbeweises eingeräumt**, warum sie sich bei ihrem tatsächlichen Verhalten nicht an die vertraglichen Vereinbarungen gehalten haben.<sup>525</sup> § 1 III 1 ermöglicht auch kein Abweichen vom Fremdvergleichsgrundsatz aufgrund „wirtschaftlicher Gründe“ im Sinne der Hornbach-Rechtsprechung des EuGH.<sup>526</sup>

### **Funktions- und Risikoanalyse zur Feststellung der tatsächlichen Verhältnisse.** 353

Die Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes als Maßstab für die Angemessenheit des vereinbarten Verrechnungspreises bei Geschäftsbeziehungen mit nahestehenden Personen setzt prinzipiell voraus, dass vergleichbare Geschäftsvorfälle zu vergleichbaren Bedingungen zwischen unverbundenen Unternehmen als Referenzrahmen existieren. Damit Fremdvergleichspreise einen Angemessenheitsmaßstab für die vereinbarten Verrechnungspreise darstellen können, müssen die wirtschaftlich relevanten Eigenschaften der zu vergleichenden Umstände hinreichend vergleichbar sein. Dies setzt die Durchführung einer Vergleichbarkeitsanalyse voraus.<sup>527</sup> Um den erforderlichen Grad tatsächlicher Vergleichbarkeit herzustellen, ist es erforderlich, die Merkmale der Geschäftsvorfälle und der Unternehmen zu vergleichen, die die Bedingungen fremdüblicher Geschäftsvorfälle beeinflussen. Bei Geschäftsvorfällen zwischen unabhängigen Unternehmen finden bei der Preisbemessung regelmäßig die von jedem Unternehmen wahrgenommenen Funktionen unter Berücksichtigung des Einsatzes an Vermögenswerten und der übernommenen Risiken Beachtung. Daher ist für die Frage der Angemessenheit eines zwischen verbundenen Unternehmen vereinbarten Verrechnungspreises eine Funktions- und Risikoanalyse notwendig. Diese

<sup>524</sup> S. hierzu Kircher/Leclaire/Marburg/Wörbs in ifst-Schrift 535, 69.

<sup>525</sup> S. aber auch § 1 IIIa 4 letzter Satzteil.

<sup>526</sup> EuGH C-382/16, HFR 2018, 580 – Hornbach Baumarkt; s. hierzu auch Schmorberger/Etzig BB 2020, 1630 (1631); sa FG Rheinland-Pfalz 1 K 1472/13, EFG 2024, 278, Rev. I R 68/23; Gebel IStR 2024, 177.

<sup>527</sup> OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 BMF 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1130 Tz. 1.33 f.

Funktions- und Risikoanalyse zielt darauf ab, die von den Unternehmen im Rahmen des Geschäftsvorfalles ausgeübten Tätigkeiten, die verwendeten Vermögenswerte und die übernommenen Risiken festzustellen.<sup>528</sup> Dabei ist es naheliegend, zunächst von **tatsächlich durchgeführten Geschäftsvorfällen** zwischen unverbundenen Unternehmen auszugehen.<sup>529</sup> § 1 III 1 geht deshalb bei der Angemessenheitsfrage von Verrechnungspreisen davon aus, dass die ausgeübten Funktionen, die eingesetzten Vermögenswerte und die übernommenen Risiken der verbundenen Unternehmen sowie der vergleichbaren unabhängigen Fremdunternehmen sich entsprechen müssen.

- 354 Beachtung beim tatsächlichen und hypothetischen Fremdvergleich.** Die Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse für die Bestimmung der Fremdvergleichspreise gilt sowohl beim tatsächlichen Fremdvergleich, dh, wenn Vergleichswerte feststellbar sind, als auch in dem Fall, dass keine Vergleichswerte festgestellt werden können, dh, ein hypothetischer Fremdvergleich durchgeführt werden muss. Auch beim hypothetischen Fremdvergleich sind die vertraglichen Vereinbarungen nicht die Ausgangsgrundlage für die Bestimmung des Fremdvergleichspreises, sondern die tatsächlichen Verhältnisse, wenn diese von den vertraglichen Vereinbarungen abweichen.
- 355 Geschäftsbeziehung iSd. § 1 I 1.** Nach § 1 III 1 sind Verrechnungspreise für eine Geschäftsbeziehung zum Ausland iSd § 1 I 1 zu bestimmen. Eine Geschäftsbeziehung kann einen Geschäftsvorfall oder mehrere zusammenhängende wirtschaftliche Geschäftsvorfälle umfassen (§ 1 I 1 Nr. 1 erster Satzteil).<sup>530</sup> Insofern ist davon auszugehen, dass der angemessene (fremdübliche) Verrechnungspreis für Geschäftsvorfälle und nicht für eine Geschäftsbeziehung zu ermitteln ist. Der angemessene Verrechnungspreis ist der (Fremdvergleichs-) Preis, den voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder vergleichbaren Verhältnissen vereinbart „hätten“. Der Geschäftsvorfall kann sich auf eine Übertragung von Vermögenswerten oder sonstigen Vorteilen, auf eine Überlassung derselben oder auf eine Erbringung von Dienstleistungen beziehen. Für andere Einkünftekorrekturmormen (insbes. verdeckte Gewinnausschüttung; verdeckte Einlage) können sich aus § 1 III keine unmittelbaren Rechtsfolgen ergeben. Die Geschäftsbeziehung muss zum Ausland bestehen. Die Geschäftsbeziehung muss zu einer nahestehenden Person bestehen, wie sie in § 1 II definiert ist. Der Begriff der Geschäftsbeziehung ist in § 1 IV umfassend erläutert. Der Begriff des Geschäftsvorfalles erfasst auch die innerbetrieblichen Lieferungs- und Leistungsbeziehungen zwischen einem Stammhaus und der in einem anderen Staat belegenen Betriebsstätte (= anzunehmende schuldrechtliche Beziehungen) sowie den umgekehrten Sachverhalt. Dabei sind sowohl die Geschäftsvorfälle zwischen einem inländischen Stammhaus und der ausländischen Betriebsstätte als auch die Geschäftsvorfälle zwischen einem ausländischen Stammhaus und der inländischen Betriebsstätte erfasst (§ 1 V). Somit ist § 1 III nicht nur auf Geschäftsbeziehungen zwischen verbundenen Unternehmen anzuwenden, sondern auch auf alle anderen Geschäftsbeziehungen iSd § 1 IV. Erfasst sind weiterhin Geschäftsvorfälle zwischen einer inländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen und der ausländischen Betriebsstätte eines ihm nahestehenden anderen unbeschränkt Steuerpflichtigen, Geschäftsvorfälle zwischen einer inländischen Betriebsstätte eines unbeschränkt Steuerpflichtigen und der ausländischen Betriebsstätte einer Zwischengesellschaft, an der der unbeschränkt Steuerpflichtige beteiligt ist, Geschäftsvorfälle zwischen einer inländischen Betriebsstätte eines beschränkt Steuerpflichtigen und der ausländischen Betriebsstätte eines ihm nahestehenden anderen beschränkt Steuerpflichtigen, und Geschäftsvorfälle zwischen inländischen und ausländischen, ganz oder teilweise beteiligungsidentischen Personengesellschaften.<sup>531</sup> Eine Geschäftsbeziehung zwischen einem Steuerpflichtigen und einer nahestehenden Person ist gegeben, wenn sie auf einer **schuld-**

<sup>528</sup> OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 BMF 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1130 Tz. 1.51.

<sup>529</sup> OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 BMF 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1130 Tz. 1.56.

<sup>530</sup> BMF 13.10.2010, BStBl. I 2010, 774 Rn. 5 (anzuwenden auf Funktionsverlagerungen, die vor dem 1.1.2022 verwirklicht wurden).

<sup>531</sup> BMF 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sondernr. 1, 3 Tz. 1.4.2.

**rechtlichen** Beziehung beruht, dh die Geschäftsbeziehung muss rechtsgeschäftlicher Natur sein. Es darf sich **nicht** um eine gesellschaftsvertragliche Vereinbarung handeln<sup>532</sup>, die unmittelbar zu einer rechtlichen Änderung der Gesellschafterstellung führt (§ 1 IV 1 Nr. 2). Eine schuldrechtliche Vereinbarung, die in den Gesellschaftsvertrag aufgenommen wurde, bleibt eine Geschäftsbeziehung iSd § 1 I 1.<sup>533</sup>

**Enge Verzahnung der Regelung mit § 1 III 2 und 3.** Der Vorrang der wirtschaftlichen Betrachtungsweise durch die Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse vor den vertraglichen Vereinbarungen bei einem Verrechnungspreissachverhalt steht in sehr engem Zusammenhang mit den nachfolgenden Ausführungen im Satz 2 (Funktions- und Risikoanalyse) und Satz 3 (Vergleichbarkeitsanalyse), was jeweils durch die einleitenden Worte „insbesondere“ sowie „iSd Satz 1 und 2“ zum Ausdruck gebracht wird. Es wird damit rekuriert auf die Ausführungen in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien zum Fremdvergleichsgrundsatz, dh, dass die Verrechnungspreisergebnisse den Wertschöpfungsbeiträgen der an einer Verrechnungspreistransaktion Beteiligten entsprechen sollen (dort Tz. 1.51 ff.). Im Gesetz nicht näher angesprochen sind die in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien für die Verrechnungspreisanalyse mit in den Fokus genommene Risikokontrolle (unternehmerische Kontrolle des Risikos) sowie die Risikotragfähigkeit (finanzielle Kapazität).<sup>534</sup>

**Aufgabe der Unterscheidung in uneingeschränkt, eingeschränkt und keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichspreise.** Mit der Reform der Verrechnungspreisregelungen durch das AbzStEntModG hat der Gesetzgeber die vormalige Unterscheidung in uneingeschränkt vergleichbare, eingeschränkt vergleichbare und keine eingeschränkt vergleichbaren Fremdvergleichspreise aufgegeben. Die frühere deutsche Dreiteilung für die Fremdvergleichspreise findet in den **OECD-Verrechnungspreisleitlinien keine unmittelbare Stütze** und war damit international nicht allgemein anerkannt, was die Problematik einer **internationalen Doppelbesteuerung nach sich ziehen** konnte. In den OECD-Verrechnungspreisleitlinien findet sich bei den Fremdgeschäftsvorfällen die Unterscheidung zwischen einem verhältnismäßig gleichen Grad an Vergleichbarkeit und einem geringen Grad an Vergleichbarkeit, wobei die Fremdgeschäftsvorfälle im letztgenannten Fall keinen Referenzrahmen für den angemessenen Verrechnungspreis bilden können.<sup>535</sup> Ein weiteres Problem der Dreiteilung bestand in der mangelnden Unterscheidbarkeit. Angesichts der Unterschiede bei den Rechtsfolgen, insbesondere was die Bandbreitenbehandlung anbetraf, konnten **Zweifel an dem Bestimmtheitsgebot** der gesetzlichen Regelung als angebracht erscheinen.

**Weitergeltung der Beachtung des Grades der Vergleichbarkeit bei der Führung des Fremdvergleiches.** In dem BMF-Schreiben vom 3.12.2020<sup>536</sup> verweist die Finanzverwaltung auf das weiterhin anzuwendende Rangfolgeverhältnis bei der Bestimmung des angemessenen Verrechnungspreises in Abhängigkeit von der Vergleichbarkeit der Fremdvergleichsdaten, indem dort weiterhin zwischen einer uneingeschränkten Vergleichbarkeit, einer Unvergleichbarkeit und einer eingeschränkten Vergleichbarkeit unterschieden wird, dh ungeachtet der gesetzgeberischen Aufgabe der früheren Dreiteilung bei den Fremdvergleichspreisen ist bei der Führung des Fremdvergleiches der Grad an Vergleichbarkeit weiterhin zu beachten und Unterschiede zwischen den Fremdgeschäftsvorfällen und dem Verrechnungspreissachverhalt sind durch sachgerechte Anpassungen (§ 1 III 6) zu beseitigen. Die frühere Dreiteilung wird damit durch einen Verwaltungserlass perpetuiert. Die Bestimmung des angemessenen Verrechnungspreises hat somit nach Verwaltungsauffassung vorrangig auf der Basis uneingeschränkt oder eingeschränkt vergleichbarer Fremdver-

<sup>532</sup> BMF 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sondernr. 1, 3 Tz. 1.4.2.

<sup>533</sup> BMF 14.5.2004, BStBl. I 2004, Sondernr. 1, 3 Tz. 1.4.2.

<sup>534</sup> OECD-Verrechnungspreisleitlinien Tz. 1.59 f. S. *Busch* DB 2020, 191 (192); *Wilmanns/Lappé/Heidecke/Nolden/John* IStR 2020, 162 (165).

<sup>535</sup> OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2022 BMF 6.6.2023, BStBl. I 2023, 1130 Tz. 3.56.

<sup>536</sup> BMF 3.12.2020, BStBl. I 2020, 1325 Tz. 3 Buchst. f (Rn. 91).

gleichspreise nach § 1 III 1–6 zu erfolgen. Können solche Fremdvergleichspreise nicht festgestellt werden, ist der angemessene Verrechnungspreis entsprechend dem hypothetischen Fremdvergleich nach § 1 III 7 anhand ökonomisch anerkannter Bewertungsmethoden zu bestimmen.<sup>537</sup>

### 359 b) Internationaler Bezug der Maßgeblichkeit der tatsächlichen Verhältnisse. Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung.

Nach der Begründung dient § 1 III nicht nur der Konkretisierung des in § 1 I 1 enthaltenen Fremdvergleichsgrundsatzes, sondern auch der Ausrichtung der deutschen Vorschriften zur Bestimmung und Prüfung der Angemessenheit von Verrechnungspreisen an die international anerkannten Grundsätze, womit vorrangig die OECD-Verrechnungspreisleitlinien gemeint sind („*Es erfolgt dabei eine internationale Ausrichtung an den OECD-Verrechnungspreisleitlinien.*“)<sup>538</sup>. Dies soll der international einheitlichen Anwendung dienen und zur Vermeidung von Doppelbesteuerung sowie der doppelten Nichtbesteuerung beitragen. Die Vorgabe in § 1 III 1, dass für die Bestimmung der fremdvergleichskonformen Verrechnungspreise die tatsächlichen Verhältnisse des Verrechnungspreissachverhaltes maßgebend sind, dient vor allem der **Umsetzung der BEPS-Aktionspunkte 8–10** („Gewährleistung der Übereinstimmung zwischen Verrechnungspreisergebnissen und Wertschöpfung“), die in die OECD-Verrechnungspreisleitlinien übernommen wurden. Für die Frage der Angemessenheit der vereinbarten Verrechnungspreise haben die **tatsächlich entfaltetten wirtschaftlichen Aktivitäten** der Mitglieder einer Unternehmensgruppe bei einem Verrechnungspreissachverhalt **Vorrang vor den schriftlich fixierten Vereinbarungen** („*substance over form*“). Im Rahmen des BEPS-Projekts wurden durch die Aktionspunkte 8–10 ua die Regelungen zum Fremdvergleichsgrundsatz in der Weise präzisiert, dass sich die internationale Gewinnabgrenzung bei multinationalen Unternehmensgruppen stärker an der **unternehmerischen Wertschöpfung** der an einem Verrechnungspreissachverhalt Beteiligten **orientiert**, um gleichzeitig einen missbräuchlichen Einsatz von Verrechnungspreisen durch bloß formale Gestaltungen einzuschränken. Hierdurch soll gewährleistet werden, dass die Verrechnungspreisbestimmung **nicht allein auf vertraglichen Vereinbarungen** zwischen den verbundenen Unternehmen beruht, die der wirtschaftlichen Realität nicht entsprechen und vertragliche Risikoaufteilungen nur dann anerkannt werden, wenn sie sich auf tatsächliche Entscheidungsprozesse stützen.<sup>539</sup> Ein Verrechnungspreissachverhalt soll sachgerecht anhand des **tatsächlichen Verhaltens** der Beteiligten abgegrenzt werden und nicht anhand dessen, was (bloß) durch Vertragsbedingungen vereinbart ist. Dies soll so weit gehen, dass den Geschäftsvorfällen zwischen verbundenen Unternehmen die steuerliche Anerkennung zu versagen ist, wenn der tatsächlich getätigte Geschäftsvorfall **nicht die kaufmännische Rationalität aufweist**, die unabhängige Unternehmen unter vergleichbaren wirtschaftlichen Umständen getroffen hätten. Ein dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechender Verrechnungspreis soll nur vorliegen, wenn den tatsächlichen Wertschöpfungsbeiträgen der beteiligten verbundenen Unternehmen einschließlich der tatsächlich übernommenen Risiken bei einer Verrechnungspreistransaktion hinreichend Rechnung getragen wird.<sup>540</sup> Ziel der Bestimmung und Prüfung von Verrechnungspreisen in der erläuterten Form ist, dass die aus Verrechnungspreistransaktionen erzielten Erfolge **am Ort der wirtschaftlichen Tätigkeit** und damit der unternehmerischen Wertschöpfung **besteuert** werden. Die internationale Gewinnabgrenzung bei Verrechnungspreistransaktionen soll hierdurch in Einklang mit dem tatsächlichen Verhalten verbundener Unternehmen gebracht werden, um gleichzeitig dadurch die Anreize für multinationale Unternehmen zu verringern, Einkünfte auf

<sup>537</sup> BMF 13.10.2010, BStBl. I 2010, 774 Rn. 162 (anzuwenden auf Funktionsverlagerungen, die vor dem 1.1.2022 verwirklicht wurden).

<sup>538</sup> S. BT-Drs. 19/27632, 67.

<sup>539</sup> S. OECD, BEPS-Aktionspunkte 8–10. Abschlussbericht 2015, Paris 2017, 15.

<sup>540</sup> S. OECD, BEPS-Aktionspunkte 8–10. Abschlussbericht 2015, Paris 2017, 16.