

AbzStEntModG: Änderungen der deutschen Verrechnungspreisvorschriften

Aktuell:

Das AbzStEntModG wurde am 08.06.2021 verkündet und trat am Folgetag in Kraft. Dabei gelten die Regelungen des neuen § 89a AO erstmals für Anträge auf Vorabverständigungsverfahren, welche nach dem 08.06.2021 bei den jeweiligen Behörden eingehen. Die Änderungen im § 1 AStG und der neue § 1a AStG gelten erstmalig für den Veranlagungszeitraum 2022, d.h. für Geschäftsjahre, die im Kalenderjahr 2022 enden.

Inhaltlich entspricht das in Kraft getretene Gesetz mit Blick auf die Verrechnungspreisregelungen weitgehend dem am 20.01.2021 vom Bundeskabinett verabschiedeten Regierungsentwurf.

Kleinere Änderungen wurden gegenüber dem damaligen Entwurf des § 89a AO vorgenommen. Dabei wurden u.a. die Vorgaben für APA-Anträge in § 89a Absatz 2 Satz 1 Nummer 3 AO dahingehend ergänzt, dass die Steuernummer anzugeben ist, wenn die Wirtschafts-Identifikationsnummer nicht vergeben wurde. Diese Änderung war zur Klarstellung sinnvoll, da aktuell bei wirtschaftlich Tätigen noch keine Vergabe der Wirtschafts-Identifikationsnummer gemäß § 139c AO erfolgt. Der im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens kontrovers diskutierte Regelungsentwurf bezüglich Konzernfinanzierungstransaktionen wurde nicht in die Endfassung aufgenommen.

Der Regierungsentwurf eines Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetzes („AbzStEntModG“), der am 20.01.2021 vom Bundeskabinett verabschiedet worden ist, enthält überraschenderweise auch wesentliche Änderungen in Bezug auf die deutschen Verrechnungspreisregularien, die bisher in den beiden Referentenentwürfen des ATAD-Umsetzungsgesetzes enthalten waren. Der Beitrag fasst die geplanten Änderungen zusammen und kommentiert diese aus Praxissicht.

Hintergrund

Die Bundesregierung hat am 20.01.2021 den Regierungsentwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung von Kapitalertragsteuer (Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz – „AbzStEntModG“, siehe [Deloitte Tax-News](#)) verabschiedet und damit das Gesetzgebungsverfahren in die Wege geleitet. Überraschenderweise (und entgegen dem Referentenentwurf des AbzStEntModG vom 19.11.2020) enthält der Gesetzentwurf der Bundesregierung nun auch wesentliche Änderungen in Bezug auf die Verrechnungspreisregularien, die bisher in den beiden Referentenentwürfen zur Umsetzung der Anti-Steuervermeidungsrichtlinie (ATAD-Umsetzungsgesetzes „ATAD-UmsG“) vom 10.12.2019 (siehe [Deloitte Tax-News](#)) bzw. 24.03.2020 enthalten waren.

Übersicht über die wichtigsten Änderungen

Die Änderungen bzw. Ergänzungen umfassen vor allem die Implementierung des DEMPE-Konzepts der OECD in Bezug auf immaterielle Werte (§ 1 Abs. 3c AStG-E), die Einführung einer „Best Method Rule“ (§ 1 Abs. 3 Satz 5 AStG-E), die Spezifikation der Bandbreiteneinengung mittels der interquartilen Bandbreite (§ 1 Abs. 3a Satz 3 AStG-E) und das Erfordernis der Überprüfung des Verrechnungspreises im Zusammenhang mit einem immateriellen Wert anhand der tatsächlichen Gewinnentwicklung im achten Jahr bei Fehlen einer Preisanpassungsklausel (vormals § 1b AStG-E nun § 1a AStG-E). Besonders hervorzuheben ist, dass die hochumstrittenen Regelungen zu Konzernfinanzierungstransaktionen (ehemaliger § 1a AStG-E, siehe hierzu insbesondere auch die Kritik durch Deloitte als Reaktion auf den ersten Entwurf in den [Deloitte Tax-News](#)) in dem aktuellen Kabinettsbeschluss nicht enthalten sind. Ebenfalls nicht im Kabinettsbeschluss enthalten ist die Erweiterung der Definition des Nahestehens (u.a. auch bei Anrecht auf 25% des Liquidationserlöses), die jedoch weiterhin Teil des Entwurfs des ATAD-UmsG ist (vgl. RefE eines ATAD-UmsG vom 17.11.2020). Des Weiteren soll mit einem neuen § 89a AO-E eine eigenständige nationale

Rechtsgrundlage für bi- und multilaterale Vorabverständigungsverfahren (APAs) geschaffen werden. Die vorgesehene Erweiterung der Dokumentationspflichten im Rahmen des § 90 Abs. 3 AO-E (d.h. Senkung der Umsatzschwelle, aber der ein Masterfile vorzulegen ist, von 100 Million EUR auf 50 Millionen EUR sowie automatische Übermittlung) wird hingegen nicht mehr vorgeschlagen.

Die geplanten Neuregelungen im Bereich der Verrechnungspreise werden im Folgenden detailliert vorgestellt.

Umsetzung des BEPS-Aktionsprogramms

Obgleich der Gesetzgebungsprozess zwischenzeitlich ins Stocken geraten war, kam die erneute Initiative zur Reform der Verrechnungspreisvorschriften in § 1 AStG nicht völlig unerwartet, vor dem Hintergrund der beabsichtigten Anpassung der nationalen Rechtsvorschriften an die von der OECD im Zuge des BEPS-Aktionsprogramms erarbeiteten Handlungsempfehlungen. Es ist das erklärte Ziel der Neuregelungen, eine international einheitliche Umsetzung des Fremdvergleichsgrundsatzes zu gewährleisten und auf diese Weise Doppelbesteuerung sowie doppelte Nichtbesteuerung zu vermeiden. Gleichzeitig kann hierdurch die Rechtssicherheit und Gleichmäßigkeit der Besteuerung erhöht werden. Durch die signifikante Erweiterung des § 1 AStG um drei neue Absätze und die Einfügung des eigenständigen § 1a AStG-E zu Preisanpassungen werden laut Gesetzesbegründung für die Verwaltung klare Vorschriften zur Prüfung der Verrechnungspreise gegeben.

§ 1 Abs. 3 AStG-E wird komplett neu gefasst und enthält erstmals eine Legaldefinition der Begriffe „Fremdvergleichspreise“, „Funktions- und Risikoanalyse“ und „Vergleichbarkeitsanalyse“. Für die Bestimmung der Fremdvergleichspreise sind die tatsächlichen Verhältnisse zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles relevant. Als Verhältnisse sind laut Begründung des Gesetzesentwurfes die fünf Vergleichbarkeitskriterien der OECD (vgl. 1.36 OECD-Verrechnungspreisleitlinien) anzusehen, nämlich die vertraglichen Bedingungen, soweit diese dem tatsächlichen Verhalten der verbundenen Unternehmen entsprechen, die ausgeübten Funktionen, übernommenen Risiken und eingesetzten Vermögenswerte, die Eigenschaften der Produkte bzw. Dienstleistungen, die Marktbedingungen sowie die verfolgten Unternehmensstrategien. Zentral für die Bestimmung von Fremdvergleichspreisen soll weiterhin die Funktions- und Risikoanalyse sein. Wichtig für die Fremdvergleichspreisermittlung sind allerdings nur die zum Zeitpunkt der Vereinbarung des Geschäftsvorfalles vorhandenen und vorhersehbaren Informationen.

Die Legaldefinition des Begriffs „Fremdvergleichspreis“ soll laut Gesetzgeber deutlich machen, dass es sich bei § 1 AStG um eine Korrekturnorm 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 – wenn abweichend – auf den Fremdvergleichspreis anzupassen sind. Diese Formulierung in der Gesetzesbegründung stützt die Sichtweise der Finanzverwaltung, wie u.a. in den Verwaltungsgrundsätzen 2020 ausgeführt, wonach auch bei Vorliegen einer verwertbaren Verrechnungspreisdokumentation Anpassungen seitens der Finanzverwaltung trotzdem möglich sind, dann nämlich, wenn die vom Steuerpflichtigen angewandten Verrechnungspreise mit hoher Wahrscheinlichkeit nicht dem Fremdvergleich entsprechen und dass der von der Finanzbehörde ermittelte Verrechnungspreis zumindest wahrscheinlicher ist (vgl. Tz. 73 VWG 2020).

Best Method Rule: § 1 Abs. 3 Satz 5 AStG-E

Im Gegensatz zur Methodenhierarchie in der aktuellen Gesetzeslage, nach der die Preisvergleichsmethode, die Wiederverkaufspreismethode und die Kostenaufschlagsmethode vorrangig vor anderen Verrechnungspreismethoden anzuwenden sind, sofern uneingeschränkt vergleichbare Fremdvergleichspreise vorliegen, soll der Steuerpflichtige zukünftig die am besten geeignete Verrechnungspreismethode bestimmen und anwenden. Explizit erlaubt sind laut Gesetzesbegründung auch Kombinationen der fünf OECD-Verrechnungspreismethoden bzw. im Einzelfall auch andere als diese.

Das Auswahlverfahren in Bezug auf die Verrechnungspreismethode sollte insbesondere die folgenden Aspekte berücksichtigen:

- die jeweiligen Vor- und Nachteile der von der OECD anerkannten Methoden angesichts der Art des konzerninternen Geschäftsvorfalles, die im Einzelnen durch eine Funktionsanalyse bestimmt wird,
- Verfügbarkeit zuverlässiger Informationen,

- Grad der Vergleichbarkeit von konzerninternen Geschäftsvorfällen und Fremdg Geschäftsvorfällen, einschließlich der Zuverlässigkeit der Anpassungen, die zur Herstellung der Vergleichbarkeit erforderlich sein können.

Sofern mehrere Methoden gleich zuverlässig anzuwenden sind, ist laut Gesetzesbegründung und unter Verweis auf Tz. 2.3 der OECD-Verrechnungspreisleitlinien die Preisvergleichsmethode anzuwenden.

Bandbreiteneinengung: § 1 Abs. 3a AStG-E

Für die Überprüfung des Fremdvergleichsgrundsatzes sieht der Gesetzgeber eine Bandbreiteneinengung vor, wenn mehrere Fremdvergleichswerte vorhanden sind und nur eine eingeschränkte Vergleichbarkeit von Geschäftsvorfällen besteht. Sofern die Daten selbst keinen Anhaltspunkt für eine andere statistische Einengungsmethode bieten, ist zukünftig qua Gesetz die sog. Interquartilmethode anzuwenden, bei der nur die mittleren 50 Prozent der Beobachtungen bzw. Fremdvergleichswerte verwendet werden (§ 1 Abs. 3a Satz 2 AStG-E). Dies war bisher nur in den Verwaltungsanweisungen geregelt (vgl. 3.4.12.5 Buchstabe d Verwaltungsgrundsätze Verfahren 2005; das dort angeführte Beispiel sollte weiterhin Geltung haben, da diese Textziffer nicht durch die Verwaltungsgrundsätze 2020 aufgehoben ist).

Leider bleibt die sog. Mediananpassung weiter gesetzlich verankert und wird nur leicht durch eine Öffnungsklausel aufgelockert. Liegt nämlich der vom Steuerpflichtigen angesetzte Verrechnungspreis außerhalb der (eingeengten) Bandbreite, ist weiterhin für die Ermittlung des fremdüblichen Verrechnungspreises der Median maßgeblich, es sei denn, der Steuerpflichtige kann glaubhaft machen, dass ein anderer Wert dem Fremdüblichkeitsgrundsatz entspricht (§ 1 Abs. 3a Satz 4 AStG-E). Wenn auch die Einführung einer Öffnungsklausel grundsätzlich zu begrüßen ist, ist das Festhalten an der Mediananpassung und die damit einhergehende Beweislast zu Lasten des Steuerpflichtigen bei Nutzung der Öffnungsklausel zu kritisieren. Darüber hinaus verbleibt unklar, wie diese Glaubhaftmachung ausgestaltet werden kann.

Funktionsverlagerung und Escape-Klauseln: § 1 Abs. 3b AStG-E

Aufgrund der Neugliederung des § 1 AStG haben die Regelungen zur Funktionsverlagerung in einen thematisch separaten Absatz Eingang gefunden. Neben dieser rein redaktionellen Anpassung ergeben sich jedoch wichtige inhaltliche Änderungen:

Zum einen wird erstmals der Begriff „Transferpaket“ im Gesetz definiert als „Verlagerung der Funktion als Ganzes“.

Zum anderen soll es für das Vorliegen einer Funktionsverlagerung zukünftig ausreichen, dass Wirtschaftsgüter oder sonstige Vorteile verlagert werden, während im gegenwärtigen Wortlaut noch zwingend Wirtschaftsgüter und sonstige Vorteile zusammen verlagert werden müssen, um die Tatbestandsvoraussetzungen einer Funktionsverlagerung zu erfüllen.

Schließlich entfallen zwei der drei bisherigen Öffnungsklauseln zur Funktionsverlagerung, nämlich der Fall, dass die Summe der angesetzten Einzelverrechnungspreise, gemessen an der Bewertung des Transferpakets als Ganzes, dem Fremdvergleichsgrundsatz entspricht (§ 1 Abs. 3 Satz 10 Alt. 2 AStG), sowie der Fall, dass der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass zumindest ein wesentliches immaterielles Wirtschaftsgut Gegenstand der Funktionsverlagerung ist, und er es genau bezeichnet (§ 1 Abs. 3 Satz 10 Alt. 3 AStG).

Diese Entwicklung, die bereits im Referentenentwurf vom 24.03.2020 enthalten war, stellt im Vergleich zum ersten Referentenentwurf des ATAD-UmsG eine Verbesserung dar, da dort noch alle drei Öffnungsklauseln wegfallen sollten. Die deutliche Kritik, die hieran nicht zuletzt von Deloitte geübt worden ist (siehe [Deloitte Tax-News](#)), hat schließlich im BMF Gehör gefunden.

Aber auch die erste Öffnungsklausel (§ 1 Abs. 3 Satz 10 Alt. 2 AStG), wonach Einzelverrechnungspreise anzuerkennen sind, wenn der Steuerpflichtige glaubhaft macht, dass keine wesentlichen immateriellen Wirtschaftsgüter und Vorteile Gegenstand der Funktionsverlagerung waren, bleibt nicht in ihrer Ursprungsform enthalten, sondern wird auf den bisher in § 2 Abs. 2 FVerlV geregelten Fall reduziert. Danach kann von der Bestimmung des Transferpakets abgesehen werden (und folglich stattdessen Einzelverrechnungspreise angesetzt werden), wenn das übernehmende Unternehmen die übergehende Funktion ausschließlich gegenüber dem verlagernden Unternehmen ausübt und das Entgelt, das für die Ausübung der Funktion und die Erbringung der entsprechenden Leistungen anzusetzen ist, nach der Kostenaufschlagsmethode zu ermitteln ist. Aus Praxissicht ist dieser Outsourcing-Fall sicherlich der wichtigste Anwendungsfall, sodass die Rückeinführung dieser Öffnungsklausel sehr zu begrüßen ist.

Immaterielle Wirtschaftsgüter: § 1 Abs. 3c AStG-E

Die in § 1 Abs. 3c AStG-E völlig neu aufgenommene Definition von „immateriellen Werten“ lehnt sich zwar wortgetreu an die Formulierung der OECD-Verrechnungspreisleitlinien an und verdeutlicht damit den Willen des Gesetzgebers, sich an den Handlungsvorgaben der OECD zu orientieren und dadurch eine international einheitliche Umsetzung der BEPS-Ergebnisse sicherzustellen. Inhaltlich ist jedoch festzustellen, dass der Gesetzgeber mit dieser sehr breiten Definition den Begriff eines immateriellen Wertes überaus weit fasst und über den Begriff eines „immateriellen Wirtschaftsgutes“ hinausgeht. Als immaterielle Werte gelten fortan nämlich alle Vermögenswerte, die erstens weder materielle Wirtschaftsgüter, Beteiligungen noch Finanzanlagen sind, und zweitens Gegenstand eines Geschäftsvorfalles sein können, ohne einzeln übertragbar sein zu müssen, und die drittens einer Person eine tatsächliche oder rechtliche Position über diesen Vermögenswert vermitteln können.

Das zentrale Element des neuen Absatz 3c ist die Einführung des in den OECD-Verrechnungspreisleitlinien 2017 niedergelegten DEMPE-Konzepts (Development, Enhancement, Maintenance, Protection, Exploitation), der zukünftig die Basis für die Zuordnung der aus immateriellen Werten erwirtschafteten Erträge bilden soll. Dem Konzept entsprechend erfolgt die Ertragszuordnung nach den ausgeübten Funktionen und übernommen Risiken der nahestehenden Gesellschaften in Bezug auf den immateriellen Wert. Eine Vergütung der immateriellen Werte entlang der übernommenen Funktionen und getragenen Risiken entspricht zwar schon der heute üblichen Praxis und entspricht dem Verhalten fremder Dritter. Gleichwohl ist die Klarstellung zu begrüßen und dürfte mehr Rechtsicherheit bieten. Demnach sind vor allen Dingen diejenigen Gesellschaften angemessen zu vergüten, die zu der Entwicklung, der Verbesserung, dem Erhalt, dem Schutz und der Verwertung des zugrundeliegenden immateriellen Wertes beitragen und damit die maßgeblichen Funktionen zur Schaffung der immateriellen Werte ausgeübt haben (§ 1 Abs. 3c Satz 4 AStG). Das bloße rechtliche Eigentum bzw. die Inhaberschaft an dem immateriellen Wert bildet nur den Ausgangspunkt für die Zuordnung der dazugehörigen Erträge. In Extremfällen kann dieses Konzept auch dazu führen, dass der Eigentümer bzw. Inhaber gar keinen Ertragsanspruch mehr hat.

Ähnlich ist bei einer reinen Finanzierungsfunktion im Hinblick auf die Entwicklung immaterieller Werte zu verfahren. Die Finanzierungsfunktion ist dem Fremdvergleichsgrundsatz entsprechend angemessen zu vergüten. Die bloße Finanzierung eines immateriellen Wertes alleine berechtigt jedoch nicht dazu, die Erträge aus dem immateriellen Wert zu vereinnahmen (§ 1 Abs. 3c Satz 5 AStG-E). Dadurch soll verhindert werden, dass reine Finanzierungsgesellschaften, die in Niedrigsteuerländern ansässig sind und keine wesentlichen Funktionen mit direktem Bezug zum immateriellen Wert ausüben, Erträge aus der Verwertung des immateriellen Wertes vereinnahmen.

Preisanpassungsklausel: § 1a AStG-E

Die bislang bekannte Preisanpassungsklausel im Kontext der Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs sowie in Fällen einer Funktionsverlagerung (§ 1 Abs. 3 Satz 11 AStG) soll sich nun auf alle Geschäftsbeziehungen erstrecken, die wesentliche immaterielle Werte oder Vorteile zum Gegenstand haben. Weicht bei diesen 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 haben und unabhängige Dritte eine sachgerechte Anpassungsregelung vereinbart hätten.

Sofern eine solche nicht vertraglich vereinbart worden ist, hat die Finanzverwaltung zukünftig das Recht bzw. sogar die Pflicht, im achten Jahr nach dem Geschäftsvorfall bei einer erheblichen Abweichung, eine Anpassung vorzunehmen, es sei denn eine von drei neu gefassten Ausnahmeregelungen greift. Als erhebliche Abweichung wird im Gesetz eine Situation definiert, in der der Verrechnungspreis unter Zugrundelegung der tatsächlichen Gewinnentwicklung um mehr als 20% von dem damals angesetzten Verrechnungspreis abweicht. Da § 1 AStG eine einseitige Korrekturnorm ist, greift diese Regelung nur, wenn diese Abweichung zu Lasten der deutschen Bemessungsgrundlage zu beobachten ist. Keine Anpassung ist vorzunehmen, wenn er Steuerpflichtige erstens entweder glaubhaft machen kann, dass die Abweichung der Gewinnentwicklung auf nicht vorhersehbaren Umständen beruht, oder er zweitens nachweisen kann, dass er alle ökonomisch relevanten Unsicherheiten angemessen bei der Preisfindung berücksichtigt hat, oder drittens eine umsatz- oder gewinnabhängige Vergütung im Rahmen einer Lizenzvereinbarung vorliegt.

Die Neufassung der Regelung in § 1a AStG-E enthält somit zwei Neuerungen gegenüber der gegenwärtigen Gesetzeslage: Zum einen ist die Preisanpassungsklausel nun auf alle

Geschäftsvorfälle anwendbar, bei denen ein immaterieller Wert oder ein sonstiger Vorteil Gegenstand sind. Bisher war die Preisanpassungsklausel ausschließlich bei Anwendung des hypothetischen Fremdvergleichs bzw. dem Vorliegen einer Funktionsverlagerung anwendbar. Zweitens verkürzt sich begrüßenswerterweise der Zeitraum für etwaige Verrechnungspreisanpassungen. Dieser wird von zehn auf sieben Jahre nach Geschäftsabschluss gesenkt.

Die neue deutsche Regelung steht nicht vollends im Einklang mit den Vorgaben der OECD. Insbesondere sieht die OECD eine Nutzung von späteren IST-Finanzdaten zur Verprobung des historisch gesetzten Verrechnungspreises nur bei sog. schwer bewertbaren immateriellen Werten (Hard-to-Value-Intangibles i.S.d. Tz. 6.186 ff. der OECD-Verrechnungspreisleitlinien) vor und nicht bei jedwedem immateriellen Wert, wie es im deutschen Gesetzentwurf vorgesehen ist.

Gleichzeitig schlägt die OECD nur eine fünfjährige Anpassungsperiode vor, die allerdings erst ab dem Zeitpunkt beginnt, in dem das immaterielle Wirtschaftsgut erstmalig Einkünfte von unabhängigen Dritten generiert. Dies kann unter Umständen den Betrachtungszeitraum deutlich verlängern. Danach ist der deutsche Gesetzesvorschlag, die Rückschauperiode auf sieben Jahre nach dem Geschäftsabschluss zu begrenzen, als vorteilhaft im Sinne des Rechtsfriedens zu werten.

Keine Regelung zu Konzernfinanzierungstransaktionen

Die Sonderregelungen zu Finanzierungsbeziehungen (Darlehensbeziehungen, Cash Pooling, Hedging, Garantien), die in den beiden Referentenentwürfen des ATAD-UmsG in § 1a AStG-E vorgesehen waren und die zu einem Alleingang Deutschlands geführt hätten, haben begrüßenswerterweise in den aktuellen Gesetzentwurf der Bundesregierung keinen Eingang gefunden.

Gleichzeitig ist festzustellen, dass der in den Referentenentwürfen enthaltene Dreifachtest in Bezug auf Darlehensvergaben (Schuldentragfähigkeitstest, Mittelverwendungstest, Konzernrefinanzierungstest) vielfach trotz mangelnder gesetzlicher Grundlage in Betriebsprüfungen thematisiert wird mit der Begründung, dass diese Elemente ohnehin im Fremdvergleichsgrundsatz angelegt seien. Das Gegenteil ist jedoch richtig, da es sonst der gesetzgeberischen Initiative gar nicht erst bedurft hätte. Das Herausnehmen dieser Elemente aus dem aktuellen Gesetzentwurf sollte daher auch ein gutes Argument bieten, dass diese extra Nachweise unter der gegenwärtigen Gesetzeslage nicht gefordert werden können.

Grundsätzlich sind Finanzierungsbeziehungen damit zukünftig vor allem vor dem Hintergrund des allgemeinen Fremdvergleichsgrundsatzes in Verbindung mit dem neuen Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien zu beurteilen, denen zwar kein Gesetzescharakter zukommt, die aber nicht zuletzt in einem potenziellen Verständigungsverfahren als Verhandlungsgrundlage dienen. Diese Sichtweise wird durch die Gesetzesbegründung unterstützt, in der es nun neu heißt: „Bei der Anwendung des Fremdvergleichsgrundsatzes auf Finanzierungsbeziehungen orientiert sich Deutschland an Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien.“ (vgl. BR-Drucksache 50/21, Seite 87).

Laut Kapitel X der OECD-Verrechnungspreisleitlinien ist für die Bepreisung eines Darlehensverhältnisses auf das Einzelrating des Darlehensnehmers abzustellen, das um einen möglichen Konzerneffekt (*implicit support*) anzupassen ist. Das Gruppenrating des Konzerns kann in dieser Hinsicht allenfalls einen Anhaltspunkt für dieses angepasste Rating liefern. Darüber hinaus fordert die OECD, dass der Darlehensnehmer grundsätzlich in der Lage sein muss, die Darlehensmittel wieder zurückzuzahlen. Andernfalls droht gemäß OECD sogar die Umqualifikation von Fremd- in Eigenkapital.

Masterfile: Keine automatische Übermittlung und keine Senkung der Schwelle für die Vorlagepflicht

Auch die in beiden Referentenentwürfen vorgesehene Erweiterung der Aufzeichnungspflicht, wonach deutsche Unternehmen ab einer Umsatzschwelle von 50 Mio. EUR zur Erstellung und automatischen Übermittlung einer Stammdokumentation verpflichtet gewesen wären, ist erfreulicherweise nicht mehr im Gesetzentwurf zu finden. Folglich ist die Stammdokumentation (Masterfile) weiterhin nur dann zu erstellen und weiterhin nur auf Anforderung vorzulegen, wenn sich der im vorangegangenen Wirtschaftsjahr erwirtschaftete Umsatz beim deutschen Steuerpflichtigen auf mehr als 100 Mio. EUR beläuft.

Vorabverständigungsverfahren: § 89a AO-E

Mit der Einführung einer nationalen Rechtsgrundlage für sog. Vorabverständigungsverfahren (*Advance Pricing Agreements*, APAs) soll ein unkompliziertes

Antragsverfahren zur Vermeidung von Doppelbesteuerung gewährleistet und den ausländischen Steuerbehörden signalisiert werden, dass Deutschland der Streitvermeidung im grenzüberschreitenden Kontext einen hohen Stellenwert beimisst.

Mit Schaffung einer eigenständigen nationalen Rechtsgrundlage für sog.

Vorabverständigungsverfahren müssen diese nicht länger ausschließlich auf der Grundlage des „Merkblatts“ des BMF (BMF vom 05.10.2006) durchgeführt werden. Möglich sind Vorabverständigungsverfahren aber weiterhin nur in denjenigen Fällen, in denen das zugrundeliegende DBA ein Verständigungsverfahren i.S.d. Art. 25 OECD-Musterabkommen vorsieht. Das Bundeszentralamt für Steuern bleibt nach dem Entwurf für die Durchführung eines Vorabverständigungsverfahrens zuständig.

Ein Vorabverständigungsverfahren zwischen zwei oder mehreren Vertragsstaaten hat die steuerliche Beurteilung eines genau bestimmten, im Zeitpunkt der Antragstellung noch nicht verwirklichten Sachverhalts zum Ziel. Der Geltungszeitraum soll in der Regel fünf Jahre nicht überschreiten.

Die neu eingeführte Norm definiert eine Reihe von Tatbestandsvoraussetzungen, die für die Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens kumulativ erfüllt sein müssen. Wenn keine Gefahr einer Doppelbesteuerung vorliegt bzw. keine Wahrscheinlichkeit besteht, dass die Doppelbesteuerung durch das Vorabverständigungsverfahren vermieden und eine übereinstimmende Abkommensauslegung mit der zuständigen Behörde des anderen Vertragsstaates erreicht werden kann, kann der Antrag auf Einleitung des Vorabverständigungsverfahrens abgelehnt werden.

Gemäß § 89a Abs. 2 AO-E hat der Antrag auf Einleitung eines Vorabverständigungsverfahrens die folgenden Angaben zu enthalten:

- die genaue Bezeichnung des Antragstellers und aller anderen Beteiligten,
- die Bezeichnung der örtlich zuständigen Finanzbehörde sowie die maßgebliche Steuernummer,
- die Identifikationsnummer nach § 139b AO oder, soweit vergeben, die Wirtschafts-Identifikationsnummer nach § 139c AO,
- die betroffenen Vertragsstaaten,
- eine umfassende und in sich abgeschlossene Darstellung des Sachverhalts einschließlich des erwünschten Geltungszeitraums der Vorabverständigungsvereinbarung,
- die Darlegung, weshalb eine Gefahr der Doppelbesteuerung besteht, sowie
- die Erklärung, ob über den zur Beurteilung gestellten Sachverhalt eine verbindliche Auskunft nach § 89 AO, eine verbindliche Zusage nach § 204 AO, eine Anrufungsauskunft nach § 42e EStG oder in dem anderen betroffenen Vertragsstaat eine vergleichbare Auskunft oder Zusage beantragt oder erteilt wurde.

Eine Rückbeziehung der Verständigungslösung auf bereits abgeschlossene Jahre (sog. *roll-back*) ist gem. § 89a Abs. 6 Satz 2 AO-E explizit erlaubt. Die Bindungswirkung eines APA entfällt, sofern die Gültigkeitsbedingungen nicht eingehalten werden oder sich der andere Vertragsstaat nicht an die Abmachung hält.

Das APA-Verfahren wird nur eingeleitet, wenn die Gebührenfestsetzung unanfechtbar geworden ist und die Gebühr entrichtet ist. Im Zuge der Gesetzesnovelle kommt es zu einer Gebührenerhöhung für APAs. In Verrechnungspreisfällen beträgt die Gebühr für einen Erstantrag nunmehr 30.000 Euro (anstatt vormals 20.000 Euro), für Verlängerungsanträge bleibt es bei 15.000 Euro. Eine separate Gebühr für Änderungsanträge (bislang 10.000 Euro) enthält der Entwurf nicht. Neu ist die Möglichkeit eines sog. *Fast-Track-APA*, das die Fortschreibung einer übereinstimmenden steuerlichen Würdigung bezeichnet, die im Rahmen eines *Joint Audits* erzielt worden ist. In diesen Fällen beträgt die Antragsgebühr nur 7.500 Euro.

Im Falle einer Antragsrücknahme vor Bekanntgabe der Gebührenfestsetzung kann auf die Gebühr verzichtet werden. Erfolgt die Antragsrücknahme nach der Gebührenfestsetzung und -entrichtung oder wird der Antrag abgelehnt oder im Falle des Scheiterns des APAs, wird eine unanfechtbar festgesetzte Gebühr nicht erstattet.

Anwendungszeitpunkt

Nach Art. 9 des AbzStEntModG tritt das Gesetz am Tag nach der Verkündung in Kraft. Mangels einer genaueren Spezifizierung und vor dem Hintergrund von § 21 Abs. 1 AStG, wonach die Regelungen des Außensteuergesetzes erstmals für den Veranlagungszeitraum 1972 anzuwenden sind, wenn nichts Anderes geregelt wird, bleibt der genaue Anwendungszeitpunkt der Neuregelungen unklar. Es ist jedoch wahrscheinlich, dass sich im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens die im Referentenentwurf vom 24.03.2020

vorgeschlagene Regelung der Erstanwendung durchsetzt, nämlich der Veranlagungszeitraum 2021.

Die Regelungen zu Vorabverständigungsverfahren in § 89a AO-E gelten hingegen für alle Anträge, die nach dem Tag der Verkündung des Gesetzes bei dem Bundeszentralamt für Steuern eingereicht werden (Art. 97 § 34 EGAO-E).

Fazit

Grundsätzlich sind die im Regierungsentwurf vorgeschlagenen Anpassungen an den deutschen Verrechnungspreisregularien zu begrüßen, da § 1 AStG insgesamt eine klarere Struktur erhält und Entwicklungen auf OECD-Ebene im Zuge des BEPS-Aktionsprogramms, wie insbesondere das DEMPE-Konzept, direkt im deutschen Steuerrecht verankert werden. Als besonders erfreulich ist hervorzuheben, dass die in den beiden Referentenentwürfen enthaltenen, sehr profiskalisch ausgerichteten Neuregelungen in Bezug auf Finanzierungstransaktionen nicht länger im Gesetzentwurf enthalten sind und damit Deutschland keinen Alleingang auf diesem Gebiet beschreitet.

Fundstelle

Bundesregierung, [Entwurf eines Gesetzes zur Modernisierung der Entlastung von Abzugsteuern und der Bescheinigung der Kapitalertragsteuer \(Abzugsteuerentlastungsmodernisierungsgesetz - AbzStEntModG\)](#), BR-Drs. 50/21 vom 22.01.2021

Ihre Ansprechpartner

Jobst Wilmanns

Partner

jwilmanns@deloitte.de

Tel.: +49 69 75695 6243

Markus Kircher

Partner

mkircher@deloitte.de

Tel.: +49 69 75695 7011

Silke Lappé

Partner

SLappe@deloitte.de

Tel.: +49 89 29036 8016

Henning Scheibe

Partner

hscheibe@deloitte.de

Tel.: +49 211 8772 3647

Dr. Björn Heidecke

Director

bheidecke@deloitte.de

Tel.: +49 40 32080 4953

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.